

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Zhodnocení daňových aspektů investičních pobídek

Bc. Jana Kovářová

© 2021 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Jana Kovářová

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Zhodnocení daňových aspektů investičních pobídek

Název anglicky

Evaluation of Tax Aspects of Investment Incentives

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy investičních pobídek, daní z příjmů a judikatury identifikovat a vyhodnotit problematické oblasti při čerpání investičních pobídek v souvislosti s uplatňováním slevy na dani dle zákona o daních z příjmů.

Metodika

Teoretická východiska diplomové práce budou zpracována na základě kompilace poznatků získaných z odborné literatury, příslušných právních předpisů a dalších relevantních zdrojů se zaměřením na oblast investičních pobídek a souvisejících slev dani dle zákona o daních z příjmů.

Na základě provedené analýzy a praktické aplikace zákona a judikatury budou zpracovány konkrétní modelové situace s přiblížením problematických oblastí v souvislosti se splněním zákonných podmínek při čerpání investiční pobídky. Následně budou navržena možná řešení související s danou problematikou.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

daň z příjmů, sleva na dani, investice, investiční pobídky, CzechInvest, financování

Doporučené zdroje informací

KINCL, M. Investiční pobídky jako forma veřejné podpory. Praha: Linde, 2003. ISBN 80-86131-48-3.

Ministerstvo průmyslu a obchodu. Kontrola investičních pobídek [online]. 2016. Dostupné z:

<https://www.mpo.cz/cz/podnikani/dotace-a-podpora-podnikani/investicni-pobidky-a-prumyslove-zony/investicni-pobidky/provadeni-kontrol-v-systemu-investicnich-pobidek-223094/>.

SRHOLEC, M. Přímé zahraničních investice v České republice. Teorie a praxe v mezinárodním srovnání.

Praha: Linde, 2004. ISBN 80-86131-52-1.

TAVARES-LEHMANN, A. T., TOLEDANO, P., JOHNSON, L., SACHS, L. Rethinking Investment Incentives. New York: Columbia University Press, 2016. ISBN 9780231172981.

VALACH, J. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-71-2.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů.

Předběžný termín obhajoby

2021/22 ZS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukulová, MBA, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 29. 10. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 5. 11. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 05. 11. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení daňových aspektů investičních pobídek" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30.11.2021

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucímu práce Ing. Janu Rohanovi, PhD. za cenné rady a odborné konzultace při zpracovávání diplomové práce.

Zhodnocení daňových aspektů investičních pobídek

Abstrakt

V práci je na základě teoretických východisek provedena analýza zvláštních podmínek definovaných v zákoně o daních z příjmů a na základě judikatury, praktických zkušeností poplatníků a přístupu daňové správy jsou zde identifikovány problematické oblasti jednotlivých ustanovení zákona. Tyto oblasti jsou lépe popsány pomocí praktických příkladů vybraného poplatníka. Jedná se zejména o správnost výpočtu hodnoty S2 a vlivu její následné změny, riziko při souběhu čerpání investiční pobídky s odpočtem na výzkum a vývoj, dopady při nesprávně zvýšeném základu daně transakcí se spojenou osobou a zachováním majetku při přeměně společnosti odštěpením sloučením.

Práce dále obsahuje zhodnocení dopadů změny hodnoty S2 vlivem dodatečného vyloučení nákladů ve výši 64 milionů Kč vstupujících do základu daně v návaznosti na daňovou kontrolu. Tato změna ukládá společnosti povinnost podat dodatečná daňová přiznání za veškerá období, kdy došlo k čerpání slevy na dani z titulu investičních pobídek. V této souvislosti je společnost povinna doplatit daň ve výši 4 miliony Kč. Dodatečně doplacená daň se ve většině případů rovná maximálně rozdílu hodnot S2. Společnost je také povinna zaplatit úrok z prodlení ve výši 480 tisíc Kč. Snížení rizika těchto případných dodatečných nákladů je možné při nastavení kontrolních mechanismů nejen v letech čerpání investičních pobídek, ale i v letech předcházejících.

Klíčová slova: investiční pobídky, sleva na dani z příjmu, CzechInvest, veřejná podpora, daňová rizika, výzkum a vývoj, sankce, hodnota S1, hodnota S2

Evaluation of Tax Aspects of Investment Incentives

Abstract

Based on the theoretical background, the following diploma thesis analyzes the special conditions stipulated by the Income Tax Act, and based on case law, practical experience of taxpayers and the approach of the tax administration, problematic areas of individual parts of the Act are identified. These problematic areas are described as practical examples of a selected taxpayer. These include the correct calculation of the value of S2, the risks of simultaneous drawing of the investment incentive with deduction for research and development, the impacts of an incorrectly increased tax base of transactions with a related party and the preservation of assets of the company in case of spin-off.

The thesis also contains an evaluation of the impacts of the change of the value S2 due to the additional exclusion of the costs in the amount of CZK 64 million from the tax base in the connection of the tax audit. This change obliges the company to submit additional tax returns for all years when the company drew the investment incentives in a form of income tax relief. In this connection, the company is obliged to pay additional tax in the amount of CZK 4 million. The additionally paid tax is in most cases equal to the difference in S2 value. The company is also obliged to pay late payment interests in the amount of CZK 480 thousand. Reducing the risk of these potential additional costs is possible by setting up control mechanisms not only in the years of drawing investment incentives but also in previous years.

Keywords: investment incentives, income tax relief, CzechInvest, support from public resources, tax risks, research and development, sanctions, S1 value, S2 value

Obsah

1 Úvod	14
2 Cíl práce a metodika	16
2.1 Cíl práce	16
2.2 Metodika.....	16
3 Teoretická východiska	21
3.1 Charakteristika veřejných podpor.....	21
3.2 Charakteristika investičních pobídek.....	23
3.2.1 Proces získávání investiční pobídky	24
3.2.2 Kontrola investičních pobídek.....	26
3.3 Vývoj právní úpravy investičních pobídek v ČR	26
3.3.1 Novela zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění zákona č. 192/2012 Sb.	28
3.3.2 Novela zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění zákona č. 84/2015 Sb.	29
3.3.3 Novela zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění zákona č. 210/2019 Sb.	29
3.3.4 Novela zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění zákona č. 450/2020 Sb.	31
3.4 Poskytování investičních pobídek v ČR	33
3.4.1 Podmínky získání investiční pobídky	33
3.4.1.1 Zvláštní podmínky	34
3.4.1.2 Všeobecné podmínky	34
3.5 Investiční pobídky dle zákona o daních z příjmů	39
3.5.1 Zvláštní podmínky	40
3.5.1.1 Maximalizace daňových odpisů	41
3.5.1.2 Maximalizace opravných položek	41
3.5.1.3 Maximalizace odčitatelných položek.....	42
3.5.2 Období a lhůty	42
3.5.3 Sankce	44
3.5.4 Míra veřejné podpory.....	44
4 Analýza aspektů investičních pobídek ve formě slevy na dani z příjmu	46
4.1 Rizika příjemce investiční pobídky	46
4.2 Analýza vlivu hodnoty S2	48
4.2.1 Hodnota S2 v průběhu investiční pobídky	49
4.2.2 Výchozí situace vybraného poplatníka	50
4.2.3 Výpočet hodnoty S2 vybrané společnosti	51

4.2.4	Analýza dopadu změny výše S2 v období čerpání slevy na dani	52
4.3	Souběh čerpání investičních pobídek a odpočtu na výzkum a vývoj.....	57
4.3.1	Použití strojů zahrnutých do způsobilých nákladů využitých pro projekt výzkumu a vývoje	58
4.3.1.1	Právní úprava	58
4.3.1.2	Analýza dopadů zahrnutí odpisů.....	60
4.3.2	Uplatnění mzdových nákladů zaměstnanců podílejících se na projektu výzkumu a vývoje	61
4.3.2.1	Právní úprava	62
4.3.2.2	Analýza dopadů nezahrnutí dovolené do projektu výzkumu a vývoje.....	63
4.4	Transakce se spojenými osobami.....	65
4.4.1	Dopady při nesprávně zvýšeném základu daně transakcí se spojenou osobou 66	
4.5	Zachování majetku při přeměně společnosti	68
5	Zhodnocení výsledků	70
5.1	Zhodnocení vlivu hodnoty S2 a změn této hodnoty.....	70
5.2	Zhodnocení problematických oblastí při souběhu čerpání investičních pobídek a odpočtu na výzkum a vývoj	71
5.3	Zhodnocení vlivu transakcí mezi spojenými osobami na investiční pobídky ..	73
5.4	Zhodnocení vlivu zachování majetku při přeměně u příjemců investičních pobídek.....	74
6	Závěr	76
7	Seznam použitých zdrojů	79

Seznam obrázků

Obrázek 1: Proces získání investiční pobídky	26
Obrázek 2: Státem podporované regiony	37
Obrázek 3: Regionální mapa intenzity veřejné podpory pro rok 2021	45
Obrázek 4: Způsobilé nákladů pro jednotlivé typy podniků	45
Obrázek 5: Příklad časová osy investiční pobídky	47

Seznam tabulek

Tabulka 1: Stanovení hodnoty daně za jednotlivá období pro výpočet hodnoty S2.....	17
Tabulka 2: Stanovení hodnoty S2	18
Tabulka 3: Stanovení hodnoty S1	18
Tabulka 4: Porovnání schvalování žádostí před a po novele	30
Tabulka 5: Přehled hodnot pro splnění všeobecných podmínek pro jednotlivé typy investičních akcí	36
Tabulka 6: Výpočet hodnoty S2	52
Tabulka 7: Stanovení výše S2 po doměření daně.....	53
Tabulka 8: Výpočet částky S2 pro rok 2019	53
Tabulka 9: výpočet částky S1 pro rok 2019	54
Tabulka 10: výpočet slevy na dani podle § 35b ZDP	54
Tabulka 11: Vybrané údaje z řádného daňového přiznání 2019	55
Tabulka 12: Porovnání výsledné slevy na dani	56
Tabulka 13: Porovnání celkové daňové povinnosti	56
Tabulka 14: Výpočet úroku z prodlení.....	57
Tabulka 15: Zahrnutí odpisu dle závěru z koordinačního výboru	59
Tabulka 16: zahrnutí odpisu po novele zákona o investičních pobídkách	60
Tabulka 17: Rozdíl výpočtu slevy na dani vzhledem k daňovým odpisům.....	61
Tabulka 18: Sleva na dani bez zohlednění nákladů na dovolenou	64
Tabulka 19: Sleva na dani po dodatečném zohlednění nákladů na dovolenou	65

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj podaných žádostí o investiční pobídku v letech 1998 až 2020	31
Graf 2: Závislost hodnoty S1 na hodnotě S2.....	49

Seznam použitých zkratk

ČNB – Česká národní banka

Kč – Koruna česká

ZDP – Zákon o daních z příjmů (Zákon č. 586/1992 Sb)

1 Úvod

Investiční pobídky v České republice jsou jednou z forem poskytovaných veřejných podpor. Tato forma veřejné podpory je poskytována jak tuzemským, tak zahraničním investorům v oblastech zpracovatelského průmyslu, technologických center a center strategických služeb. Cílem poskytování investičních pobídek je podpora hospodářského růstu, zaměstnanosti a rozvoje ekonomických činností s vyšší přidanou hodnotou.

Jedná se o druh veřejné podpory, tím pádem poskytnutím investičních pobídek dochází ke zvýhodnění určitých ekonomických subjektů či odvětví. Při rozhodování o udělení investiční pobídky se tedy musí dbát především na to, aby nedošlo k výraznému narušení hospodářské soutěže. Z toho důvodu jsou investiční pobídky velmi přísně regulovány a podléhají pravidlům stanoveným nejen zákony České republiky, ale také pravidlům Evropské unie.

V České republice plyne právní úprava investičních pobídek především ze zákona o investičních pobídkách, který byl již mnohokrát novelizován, a o jejím udělení právnické nebo fyzické osobě rozhoduje vláda České republiky na základě předložené žádosti. V současné době se mohou investiční pobídky čerpat ve formě slevy na daních z příjmů, formou hmotné podpory na tvorbu nových pracovních míst, formou hmotné podpory na rekvalifikace nebo školení zaměstnanců, formou převodu pozemků za zvýhodněnou cenu, formou hmotné podpory na pořízení dlouhodobého majetku pro strategickou investiční akci a také ve formě osvobození od daně z nemovitých věcí.

Pro čerpání investiční pobídky ve formě slevy na dani je zapotřebí, aby příjemce nejdříve splnil podmínky dané zákonem o investičních pobídkách, ale také zvláštní podmínky dané zákonem o daních z příjmů. Mezi zvláštní podmínky patří například maximalizace odpisů, opravných položek nebo maximalizace odčitatelných položek od základu daně.

Analýzou zvláštních podmínek definovaných v zákoně o daních z příjmů a na základě judikatury, praktických zkušeností poplatníků a přístupu daňové správy lze identifikovat problematické oblasti jednotlivých ustanovení a jejich dopady na poplatníka. Mezi možná rizika lze zařadit správnost výpočtu hodnoty S2, riziko při souběhu čerpání investiční pobídky s odpočtem na výzkum a vývoj, dopady při nesprávně zvýšeném základu daně

transakcí se spojenou osobou a zachováním majetku při přeměně společnosti odštěpením sloučením. Na základě analýzy a vyhodnocení jednotlivých dopadů lze poplatníkovi poskytnout přehled nejnovějších změn v oblasti výkladu investičních pobídek v návaznosti na rozsudky Nejvyšších správních soudů a také možnosti, jak docílit snížení rizika čerpání investičních pobídek ve formě slevy na dani z příjmů.

2 Cíl práce a metodika

V následujících kapitolách je popsán cíl práce spolu s metodikou vypracování této práce, včetně potřebných vzorců používaných v této práci.

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy investičních pobídek, daní z příjmů a judikatury, identifikovat a vyhodnotit problematické oblasti při čerpání investičních pobídek v souvislosti s uplatňováním slevy na dani dle zákona o daních z příjmů.

2.2 Metodika

Teoretická východiska diplomové práce budou zpracována na základě kompilace poznatků získaných z odborné literatury, příslušných právních předpisů, judikatury a dalších relevantních zdrojů se zaměřením na oblast investičních pobídek a souvisejících slev na dani dle zákona o daních z příjmů.

Teoretická část bude zaměřena na definování základních charakteristik investičních pobídek, které jsou nezbytné pro orientaci v dané problematice. Bude vysvětlen proces získávání investičních pobídek a jejich následná kontrola. Dále budou podrobně rozebrány jednotlivé novely zákona a jejich dopady na příjemce investičních pobídek. Charakterizovány budou také podmínky pro čerpání investičních pobídek, a to jak všeobecné podmínky definované zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, tak zvláštní podmínky definované zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Práce bude dále zaměřena na investiční pobídky ve formě slevy na dani z příjmů a budou definovány jednotlivé zvláštní podmínky dle zákona o daních z příjmů, zejména maximalizace daňových odpisů, maximalizace opravných položek a maximalizace odčitatelných položek od základu daně. V teoretické části bude definováno období, ve kterém lze čerpat investiční pobídku a také lhůta pro stanovení daně. V neposlední řadě se práce bude věnovat sankcím plynoucím z porušení podmínek pro čerpání investičních pobídek.

Na základě zjištěných poznatků vycházejících z teoretické části bude v rámci praktické části práce provedena analýza problematických částí jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmu na základě praktické aplikace zákona a judikatury. K problematickým oblastem

bude provedena komparace výkladu dané oblasti na základě ustáleného přístupu finančních úřadů či závěrů Ministerstva financí z koordinačních výborů a nejnovějších rozsudků Nejvyššího správního soudu, popřípadě novelizace zákona.

Nejprve bude provedena analýza vlivu hodnoty S2 na celkovou výši slevy na dani uplatněnou z titulu investiční pobídky podle § 35b zákona o daních z příjmů na rozšíření výroby, která bude znázorněna na vybraném poplatníkovi, který sídlí v Královéhradeckém kraji (poplatník musí mít sídlo v kraji, kde je možné poskytovat veřejnou podporu) a dle kategorizace účetních jednotek bude spadat pod velkou účetní jednotku. Na poplatníka se tedy budou vztahovat limity v kategorii velkých účetních jednotek. Hlavní ekonomickou činností Společnosti dle členění CZ NACE bude výroba ostatních dílů a příslušenství pro motorová vozidla.

Hodnota S2 se vypočítá od 1. května 2015 jako aritmetický průměr daně (vypočtené podle § 35b odstavce 2 zákona o daních z příjmů) ze tří zdaňovacích období, které bezprostředně předcházejí období, kdy je možné slevu na dani z titulu investičních pobídek uplatnit poprvé. V předchozích obdobích se stanovila jako vyšší hodnota daně ze dvou období, která předcházela období, kdy bylo možné slevu na dani z titulu investičních pobídek uplatnit poprvé.

Hodnota daně, která se počítá pro jednotlivá období vstupující do výpočtu hodnoty S2 vypočte jako základ daně vypočtený podle § 35b odstavce 2 zákona o daních z příjmů. Od takto vypočteného základu daně se odečte kladný rozdíl, o který úrokové příjmy převyšují související náklady a dále je tato částka ještě přepočtena na období 12 měsíců. Takto je vypočten základ daně pro výpočet hodnoty S2. Tento postup se použije pro obě znění zákona a je pro přehlednost znázorněn v Tabulce 1.

Tabulka 1: Stanovení hodnoty daně za jednotlivá období pro výpočet hodnoty S2

Základ daně vypočtený dle § 35b odstavce 2 v Kč
- Kladný rozdíl, o který úrokové příjmy převyšují související náklady v Kč
= Základ daně pro výpočet hodnoty S2 v Kč
* Sazba daně v % podle § 21 odst. 1
= Částka daně v Kč
* Trvání zdaňovacího období v měsících/12
Částka daně přepočtená na období 12 měsíců v Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

V této práci bude v rámci názorných příkladů použitý pouze postup výpočtu platný od 1. května 2015, tedy průměr ze tří období. V tomto případě se základ daně pro výpočet hodnoty S2 za každé období dále vynásobí platnou sazbou daně pro daň z příjmů právnických osob v % a tato částka je přepočtena na období dvanácti měsíců. Následně se tyto výsledné částky sečtou a vypočte se aritmetický průměr, který představuje hodnotu S2, jak je pro přehlednost znázorněno v Tabulce 2.

Tabulka 2: Stanovení hodnoty S2

Částka daně přepočtená na období 12 měsíců v Kč za období 1
+ Částka daně přepočtená na období 12 měsíců v Kč za období 2
+ Částka daně přepočtená na období 12 měsíců v Kč za období 2
= Úhrn částek daně za 3 období v Kč
/ 3
= hodnota S2

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

V rámci výpočtu slevy na dani z titulu investičních pobídek bude hodnota S2 ještě upravována o hodnotu meziročních odvětvových indexů. Tato úprava se provádí v každém zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání, aby zafixovaná hodnota S2, která zůstává stejná po celou dobu čerpání investiční pobídky, reflektovala meziroční změnu cen v jednotlivých odvětvích.

Aby bylo možné demonstrovat vliv hodnoty S2 bude třeba definovat také hodnotu S1. Výpočet hodnoty S1 je pro přehlednost znázorněn v Tabulce 3 a vypočte se jako rozdíl základu daně sníženého o položky dle § 34 a § 20 odstavce 8 zákona o daních z příjmů a kladného rozdílu, o který úrokové příjmy převyšují související náklady vynásobené sazbou daně.

Tabulka 3: Stanovení hodnoty S1

Základ daně snížený o položky dle § 34 a § 20 odst. 8 (ř. 270 před zaokrouhlením)
- Kladný rozdíl, o který úrokové příjmy převyšují s nimi související náklady
= Základ daně pro výpočet částky S1
* Sazba daně v % podle § 21 odst. 1
= Částka S1 podle § 35b odst. 1 písm a), zaokrouhlená na celé Kč dolů

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Vzhledem k tomu, že výsledná sleva na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů se vypočítá jako rozdíl hodnoty S1 a S2, již jen z tohoto vzorce je patrné, že hodnota S2, je pro určení výsledné slevy na dani z titulu investičních pobídek velmi důležitá a její změna má vždy dopad na výslednou slevu na dani.

Právě vliv změny hodnoty S2 na výslednou slevu na dani z titulu investičních pobídek bude analyzován na konkrétních údajích vybrané společnosti. Společnost bude vybrána na základě praktických zkušeností s přípravou přiznání k dani z příjmů pro právnické osoby. V rámci zachování anonymity společnosti bude pozměněn název i hodnoty potřebné ke znázornění modelových příkladů tak, aby se analýza dopadů zakládala na řádově reálných hodnotách. V rámci dopadů změny hodnoty S2 bude vypočtena dodatečná daňová povinnost v rámci dodatečného daňového přiznání k daním z příjmů a také úrok z prodlení, který se jako dlužná částka vynásobená 2T repo sazbou ČNB platnou pro příslušné období zvýšenou do 31. 12. 2020 o 14 % a od 1.1.2021 zvýšenou pouze o 8 %.

Další analyzovanou oblastí bude souběh čerpání investičních pobídek a uplatňování odpočtu na dani ve formě výzkumu vývoje. V návaznosti na komparaci zákonné úpravy, koordinačního výboru a judikatury v této oblasti, budou analyzovány jednotlivé možné přístupy příjemců investičních pobídek a vliv těchto přístupů na výslednou slevu na dani nebo na čerpání investiční pobídky jako takové v souvislosti s případnými dopady při aplikaci nesprávného daňového režimu včetně analýzy případných souvisejících změn v rámci daňového přiznání. Obdobně budou analyzovány i oblasti týkající se transakcí se spojenými osobami a zachování majetku při přeměně společností.

Pokud v těchto oblastech dojde k porušení zvláštních podmínek bude potřeba dodatečnou výslednou slevu na dani z příjmů z titulu investičních pobídek ještě upravit a to tak, že od této vypočtené slevy na dani bude odečtena změna základu daně vynásobená sazbou daně a tím dostaneme výslednou slevu na dani. Tato úprava slouží jako penalizace za porušení zvláštních podmínek.

Na základě analýzy všech těchto problematických oblastí a vypočtených dopadů případných dodatečných daňových povinností budou tyto oblasti zhodnoceny tak, aby pro případného

příjemce investiční pobídky poskytly informace pro kvalifikované rozhodnutí v těchto situacích a umožnili mu snižovat riziko, kterému jako příjemce investiční pobídky čelí.

3 Teoretická východiska

Vzhledem k velké komplexnosti tématu investičních pobídek je zapotřebí nejprve vymezit základní charakteristiky investičních pobídek, proces jejich získávání, vývoj investičních pobídek v rámci novelizace zákona o investičních pobídkách a také všeobecné a zvláštní podmínky, které musejí být splněny, aby mohlo dojít k čerpání investičních pobídek.

3.1 Charakteristika veřejných podpor

Investiční pobídky jsou druhem veřejné podpory. Veřejná podpora je obecně definována jako jakákoliv podpora poskytnutá státem nebo ze státních prostředků ve všech formách, pokud zvýhodněním určitých podniků nebo určitých odvětví může být narušena hospodářská soutěž, anebo pokud by mohlo dojít k ovlivnění obchodu mezi členskými státy EU. Veřejnou podporu upravuje článek 107 odstavce 1 Smlouvy o fungování Evropské unie (DotaceEU, 2021).

Pokud stát poskytuje investiční finanční podporu, je nutné, aby respektoval zákonná pravidla nejen dané země, ale také Evropské unie (EU). Veřejné podpory jsou v České republice (ČR) velmi přísně regulovány právě EU, konkrétněji Evropskou komisí, která dohlíží na poskytované veřejné podpory. Vzhledem k tomu, že pro veřejné podpory platí obecný zákaz jejich poskytování, je toto poskytnutí možné pouze na základě legální výjimky z tohoto zákazu. Udělování jednotlivých výjimek slouží k tomu, aby nedocházelo k výše zmíněnému narušování hospodářské soutěže. Tuto výjimku mají například podpory ve formě de minimis, regionální podpory a vyrovnávací platby za výkon veřejné služby (Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, 2021).

Dle pravidel ČR a EU se veřejné podpory rozdělují do tří kategorií, a to na regionální podpory, podpory horizontálního charakteru a podpory sektorového typu. Do kategorie regionálních podpor patří především podpora vybraných oblastí, které se vyznačují zejména velmi nízkou životní úrovní, případně vysokou nezaměstnaností v porovnání s ostatními oblastmi v zemi. Podpory horizontálního charakteru představují takové podpory, které jsou k dispozici pro všechna odvětví, patří sem například podpora malého a středního podnikání či podpora výzkumu a vývoje. Podpory sektorového typu jsou podpory, které se specializují pouze na jednotlivá odvětví (Valach, 2010).

Napříč všemi kategoriemi je u veřejných investičních podpor důležité, aby byl dodržen znak selektivity, což znamená, že instituce spravující tyto podpory mají právo rozhodnout o poskytnutí či naopak neposkytnutí dané podpory. Podpory spadající do kategorie regionálních či sektorových podpor splňují tuto podmínku již z jejich podstaty (Kincl, 2004).

Veřejné podpory mohou být dále děleny na přímé a nepřímé. Přímé finanční podpory jsou například dotace či příspěvky na proinvestované výdaje společností, což jsou zejména náklady společnosti na pořízení nového majetku (strojů, vybavení) nebo na rekvalifikaci zaměstnanců. Přímé finanční podpory jsou poskytovány nejčastěji ze státního rozpočtu, ze státních fondů, ze strukturálních fondů EU nebo také z rozpočtů samosprávních celků a je nutné o tyto podpory zažádat příslušný státní orgán v rámci vyhlašovaných programů. Nepřímé finanční podpory snižují výdaje podniku a zmírňují tím jeho finanční riziko. Tyto podpory jsou poskytovány například formou daňových úlev, celních úlev, možnosti zrychleného odepisování dlouhodobého majetku. Investiční pobídky se poskytují jak ve formě přímých, tak i nepřímých veřejných podpor (Valach, 2010).

Dle paragrafu 1a zákona o investičních pobídkách se investičními pobídkami v ČR rozumí poskytování veřejné podpory ve formě (Zákon č. 72/2000 Sb., 2021):

- „Slevy na daních z příjmu podle zvláštního právního předpisu,
- převodu pozemků včetně související infrastruktury za zvýhodněnou cenu,
- hmotné podpory vytváření nových pracovních míst podle zvláštního právního předpisu,
- hmotné podpory pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pro strategickou investiční akci, nebo
- osvobození od daně z nemovitých věcí ve zvýhodněných průmyslových zónách v rozsahu stanoveném zvláštním právním předpisem.“

Dle Valacha (2010) vyspělejší státy volí častěji formu investičních pobídek ve formě přímých investic, ostatní státy volí raději investiční pobídky ve formě nepřímých investic, tedy nejčastěji prostřednictvím daňových úlev nebo využívají kombinací jak přímých, tak nepřímých forem. Z výše uvedeného výčtu možných forem veřejné podpory v souvislosti

s investičními pobídkami vyplývá, že v ČR dochází ke kombinaci přímých i nepřímých forem podpory.

3.2 Charakteristika investičních pobídek

Investiční pobídka může být definována jako jeden z nástrojů hospodářské politiky státu s hlavním cílem podporovat hospodářský růst a zaměstnanost určitých odvětví formou podpor veřejných financí (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2020).

Dle Valacha (2010) se dají investiční pobídky definovat jako „*měřitelná zvýhodnění, které státy poskytují investorům s úmyslem ovlivnit jejich rozhodnutí o investici.*“ Velmi podobně definuje investiční pobídky i Wokoun (2010) a to tak, že investiční pobídky „*představují cílenou, penězi ocenitelnou výhodu pro investora, za účelem ovlivnit jeho rozhodování ve prospěch investování v dané zemi*“. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) investiční pobídky charakterizuje jako „*specifické výhody nabízené vládou dané země za účelem získání zahraniční investice*“ (Jahn, 2002).

Dle Kincla (2003) jsou investiční pobídky především podnětem k rozvoji ekonomicky zaostalých oblastí, nicméně je nutné i podotknout, že „*jsou investiční pobídky považovány za jednu z forem veřejné podpory, která narušuje soutěž v rámci společného trhu, a podléhají tudíž přísnému dohledu Evropské komise.*“

Dobře navržené investiční pobídky však mohou podporovat udržitelný rozvoj a směřovat zdroje takovým způsobem, aby jejich prostřednictvím docházelo například k vývoji technologií souvisejících s obnovitelnými zdroji, ke vzdělávání lidských zdrojů anebo k inovacím ve zdravotnictví a zdravotní péči. Tento nový přístup k investičním pobídkám bude důležitý zejména v následujících letech v rámci plnění celosvětových cílů v souvislosti s udržitelným rozvojem (Tavares-Lehmann, 2016).

Organizace OECD (2021) také zdůrazňuje zejména mezinárodní spolupráci v oblasti investičních pobídek, z důvodu jejich velkého vlivu na ekonomiku jednotlivých zemí. Spolupracující země mohou být také organizací OECD vyzvány k účasti na studiích o trendech a účincích investičních pobídek, aby tyto informace poté mohly využít lokálně ve svých programech v souvislosti s veřejnými podporami.

Z výše uvedených definic vyplývá, že investiční pobídky jsou důležitý ekonomický nástroj ve formě zvýhodnění jak domácích, tak i zahraničních investorů, který slouží ke zvyšování hrubého domácího produktu, snižování nezaměstnanosti, a díky kterému se do země poskytující investiční pobídky mohou kromě finančních prostředků dostat také nové technologie a know-how, a to zejména díky zahraničním investorům.

Investiční pobídky by mohly být také považovány za určitý způsob nápravy tržního selhání ze strany státu, jelikož zvýhodňují určité regiony. Díky stimulování domácích i zahraničních investorů za pomoci investičních pobídek dochází k investování požadovaným způsobem v požadovaných oblastech. Je proto velmi nezbytná kontrola jak před čerpáním investiční pobídky, tak v jejím průběhu (Thomas, 2011).

3.2.1 Proces získávání investiční pobídky

Prvním krokem k získání investiční pobídky je vypracování záměru získání investiční pobídky a jeho předložení agentuře CzechInvest, která vystupuje jako prostředník mezi potenciálním investorem a dalšími orgány, které se na procesu získání investiční pobídky podílejí. Záměr získat investiční pobídku se podává jak listinně, tak v elektronické podobě spolu s dalšími dokumenty, které jsou specifikovány zákonem o investičních pobídkách. Na základě předloženého záměru a ostatních dokumentů by mělo být zřetelné, zda je poplatník schopen splnit všeobecné podmínky investiční pobídky (Kincl, 2003).

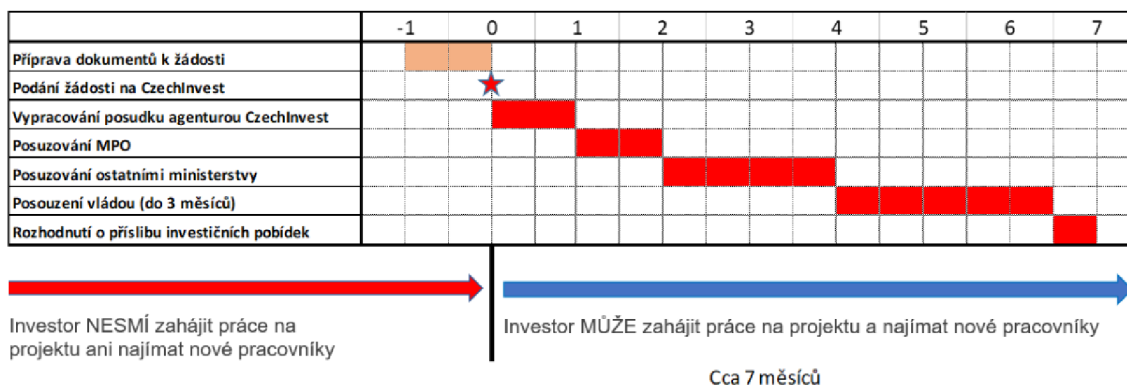
Agentura CzechInvest následně na základě předložených dokumentů vypracuje posudek, který předkládá Ministerstvu průmyslu a obchodu (MPO). Na vypracování posudku má agentura CzechInvest 30 dní od podání záměru žadatelem. Pokud se jedná o investiční akci, která nepřevyšuje způsobilými náklady hodnotu 100 000 000 EUR a z vypracovaného posudku vyplývá, že žadatel je schopen splnit všeobecné a zvláštní podmínky a zároveň uvedená investiční akce je v souladu s předpisem EU, připojí MPO k posudku i návrh na poskytnutí investiční pobídky. V tomto návrhu je uvedeno, jaká forma investiční pobídky by mohla být poskytnuta, v jaké výši a s jakými podmínkami. Pokud z posudku nevyplývá, že je žadatel schopen splnit všeobecné a zvláštní podmínky nebo investiční akce není v souladu s předpisem EU, je k němu připojen návrh na zamítnutí poskytnutí investiční pobídky. Pro investiční akce, které způsobilými náklady převyšují hodnotu

1 000 000 000 EUR musí MPO před tím, než vydá rozhodnutí ještě navíc požádat Evropskou komisi o individuální výjimku ze zákazu veřejných podpor (Zákon č. 72/2000 Sb., 2021).

Předtím, než MPO vydá své rozhodnutí, je nezbytné, aby došlo ke schválení i u následujících ministerstev, kterými jsou Ministerstvo financí, které se vyjadřuje k pobídkám ve formě slevy na dani, Ministerstvo zemědělství a Ministerstvo životního prostředí, které se vyjadřuje k šetrnosti investiční akce ve vztahu k životnímu prostředí. Tato ministerstva jsou do 30 dnů od obdržení podkladů od MPO povinna písemně vyjádřit svůj souhlas či nesouhlas. Pokud tak neučiní, pohlíží se na to jako kdyby vyjádřila souhlas. Kromě souhlasu výše zmíněných ministerstev je zapotřebí získat souhlas i od obce nebo kraje, pokud pozemek, na kterém by se investiční akce realizovala, je v jejich vlastnictví. Dále je potřebný také souhlas od obce, na jejímž území by mělo k investiční akci dojít. Lhůtu pro vyjádření stanoviska je pro obce a kraje stanovena na 60 dní ode dne obdržení žádosti MPO. Pokud tak neučiní, pohlíží se na to, jako kdyby vyjádřily nesouhlas (Zákon č. 72/2000 Sb., 2021; Kincl, 2003).

V případě, že MPO obdrží veškeré potřebné souhlasy, vydá rozhodnutí o nabídce investiční pobídky, a to včetně podmínek, za kterých by bylo možné investiční pobídku čerpat. Tuto nabídku může MPO vydat pouze v případě, že investiční pobídku schválí vláda a žádný z orgánů zmíněných výše nevydal nesouhlasné stanovisko. Vláda má na posouzení investiční pobídky 3 měsíce. Pokud některý orgán vyjádří nesouhlasné stanovisko, musí MPO vydat rozhodnutí se zamítnutím žádosti o investiční pobídku. Nabídku či rozhodnutí o zamítnutí posílá MPO pomocí agentury CzechInvest žadateli i ostatním zapojeným orgánům, které záměr schvalovaly. V dalším kroku pak žadatel na základě nabídky může podat na MPO žádost o příslib investiční pobídky, který musí předložit nejpozději do 3 měsíců od obdržení nabídky. Na základě žádosti o příslib vydá MPO nejpozději do 30 dnů rozhodnutí o příslibu. Celý proces je schematicky zobrazen na Obrázku 1 níže (Zákon č. 72/2000 Sb., 2021).

Obrázek 1: Proces získání investiční pobídky



Zdroj: CzechInvest, 2021

3.2.2 Kontrola investičních pobídek

Vzhledem k tomu, že se investiční pobídky poskytují v rámci veřejné podpory, je u nich kladen velký důraz i na kontrolní mechanismy. Příjemci investičních pobídek ve většině případů absolvují nejméně dvě kontroly v souvislosti s čerpáním investiční pobídky. První kontrola prováděná MPO bývá uskutečněna poměrně brzy, a to již na začátku čerpání investiční pobídky, tedy standardně po uplynutí 3 let od vydání rozhodnutí o příslibu a zaměřuje se na splnění všeobecných podmínek. Druhá kontrola následuje po uplynutí lhůty pro zachování dlouhodobého majetku a nových pracovních míst, kde MPO kontroluje, zda nedošlo k porušení podmínek zachování a majetek nebyl zlikvidován před uplynutím této lhůty či zda nedošlo ke zrušení nově vytvořeného pracovního místa před uplynutím lhůty (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2016).

V průběhu čerpání investiční pobídky může samozřejmě docházet i k dalším kontrolám například ze strany Ministerstva financí, Ministerstva životního prostředí nebo přímo prostřednictvím finančních úřadů (Zákon č. 72/2000 Sb., 2021).

3.3 Vývoj právní úpravy investičních pobídek v ČR

Za počátek investičních pobídek v ČR můžeme považovat rok 1998, a to na základě usnesení vlády č. 298/1998. Investiční pobídky byly zavedeny z důvodu, aby ČR posílila svoji konkurenceschopnost v oblasti průmyslu. Tento systém byl vytvořen agenturou CzechInvest, která byla založena prostřednictvím MPO (Kavka, 2005).

Investiční pobídky se udělovaly formou dotací na zavedení nové výroby či rozšíření stávající. Dále také na školení, rekvalifikaci a tvorbu nových pracovních míst formou bezúročných půjček a také dotací na platbu daně z příjmu právnických osob. Tento proces fungoval bez zákonné úpravy až do roku 2000 (Wokoun, 2010).

V květnu roku 2000 vešla v platnost první zákonná úprava podoby investičních pobídek, a to ve formě zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů. Investiční pobídku mohl investor obdržet na vybudování nové společnosti nebo na rozšíření či modernizace společnosti stávající (Štěrbová a kol., 2013).

Srholec (2004) hodnotí zákonné zavedení systému investičních pobídek velmi pozitivně vzhledem k tomu, že bez právní úpravy se jednalo ze strany státu o neprůhledný ad-hoc přístup v udělování investičních pobídek a z tohoto pohledu se tento systém stal více transparentní a také byly definovány jasné podmínky pro získání investiční pobídky.

Investiční pobídky, které měly formu veřejné podpory, podléhaly také zákonu č. 59/2000 Sb., o veřejné podpoře. Při udělení investiční pobídky, musela být jednotlivě udělena také výjimka z obecného zákazu poskytování veřejné podpory od úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (Kavka, 2005). Dle zákona o veřejné podpoře mohla být výjimka udělena „u veřejných podpor, které mají napomoci hospodářskému rozvoji oblastí s mimořádně nízkou životní úrovní nebo vysokou nezaměstnaností, tj. veřejné podpory regionálního charakteru“ (Zákon č. 59/2000 Sb., 2000).

Významná novela zákona proběhla při vstupu ČR do EU, a to zákonem č. 19/2004 Sb., který vstoupil v platnost v roce 2004. Touto novelou byla do zákona implementována evropská pravidla v souvislosti s poskytováním veřejných podpor. Pravomoci související s veřejnou podporou přešly na Evropskou komisi, která díky této novelizaci nemusela již udělovat výjimky z obecného zákazu poskytování veřejných podpor a individuálně posuzovat jednotlivé investiční. Udělená veřejná podpora byla automaticky považována za kompatibilní veřejnou podporu s evropskými pravidly (Kavka, 2005).

3.3.1 Novela zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění zákona č. 192/2012 Sb.

Od roku 2005 byl zákon o investičních pobídkách novelizován ještě několikrát a nedošlo k žádným výrazným změnám v systému investičních pobídek. Významnou novelou pro příjemce investičních pobídek a případné investory byla až novela v roce 2012.

Tato novela vešla v platnost v červenci 2012 jako reakce na ekonomickou situaci v ČR. Ekonomická krize způsobila obrovský propad v přílivu zahraničních investic a bylo tedy nutné podniknout kroky, které by pomohly znovu nastartovat ekonomiku. V ČR mohla být do schválení této novely investiční pobídka udělena pouze v oblasti zpracovatelského průmyslu, a proto byla možnost získat investiční pobídku rozšířena touto novelou také na technologická centra a centra strategických služeb (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2012).

V rámci této novely byl úplně poprvé zaveden institut strategické investiční akce, díky kterému může být strategickému investorovi poskytnuta podpora v maximální výši 5 % z celkových způsobilých nákladů za předpokladu, že s udělením podpory bude souhlasit vláda ČR (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2012).

Došlo také k prodloužení maximální délky čerpání slevy na dani z příjmu z 5 let na 10 let, a naopak došlo ke zkrácení lhůty pro splnění podmínek pro poskytnutí investiční pobídky z 5 let na 3 roky. Nově také v případě, kdy nebude dodržena stanovená doba 5 let na zachování nově vytvořených pracovních míst, investor nepřijde o celou podporu ve formě investiční pobídky, ale přijde pouze o poměrnou část odpovídající počtu nezachovaných pracovních míst. Snížila se také míra veřejné podpory pro velké podniky ze 40 % na 25 %, pro střední podniky z 50 % na 35 % a pro malé podniky z 60 % na 45 % (Zákon č. 192/2012 Sb., 2012).

Zpětně lze tuto novelu hodnotit velmi pozitivně především díky jejímu načasování, kdy se ČR ocitla v dlouhotrvající ekonomické recesi, a díky rozšíření umístění investic o oblast strategických center a center strategických služeb se investice začaly opět navyšovat. Velmi příznivé bylo také prodloužení lhůty pro čerpání slevy na dani z příjmu z titulu investičních pobídek z 5 let na 10 let, které trvá dodnes.

3.3.2 Novela zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění zákona č. 84/2015 Sb.

Novelou v roce 2015 byly do zákona implementovány nové typy investičních pobídek a rozšířil se okruh podporovaných oblastí, kam patřil zpracovatelský průmysl, technologická centra a centra strategických služeb také na call centra a datová centra. Novela také rozšířila okruh okresů, ve kterých je možné využít hmotnou podporu na tvorbu nových pracovních míst a na rekvalifikaci či školení nových zaměstnanců. U činností s vysokou přidanou hodnotou došlo také ke snížení minimálního počtu nově vytvořených pracovních míst (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2015).

V souvislosti s touto novelou byl také zaveden institut zvýhodněných průmyslových zón, které díky výhodnějším podmínkám investičních pobídek mají za cíl přilákání investorů do průmyslově nevyužitých zón. Výhodnější podmínky představují například udělení vyšší hmotné podpory nebo zcela nově osvobození od daně z nemovitých věcí po dobu pěti let (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2015).

Dále tato novela zmírnila sankce při porušení některých podmínek v průběhu čerpání investiční pobídky. V předchozích letech, pokud došlo například k porušení podmínky zvýšení základu pro výpočet slevy na dani netržní transakcí se spojenou osobou, ztrácela společnost nárok na celou investiční pobídku a byla povinna ji vracet. Pokud k porušení tímto způsobem dojde až po nabytí účinnosti této novely, bude společnost povinna vrátit investiční pobídku pouze částečně (Hladký, 2020).

3.3.3 Novela zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění zákona č. 210/2019 Sb.

Novela zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění zákona č. 210/2019 Sb., která nabyla účinnosti dne 6. září 2019 podstatně změnila proces schvalování investičních pobídek. Od data účinnosti této novely dochází k posílení úlohy vlády ČR, která bude schvalovat každou jednotlivou žádost o investiční pobídku a bez jejího schválení nebude možné investiční pobídku poskytnout (Hladký, 2019).

Dle CzechInvestu jsou změny v této novele dány proměnou ekonomiky v ČR, a to především tím, že již není zapotřebí prostřednictvím investičních pobídek vytvářet stále nová pracovní

místa, ale zaměřit se více na technologické investice s podporou výzkumu a vývoje, které by se měli projevit zvýšením životní úrovně v ČR (CzechInvest, 2019).

Vládou budou schváleny tedy především projekty s vysokou přidanou hodnotou, což znamená právě výše zmíněnou kombinaci investiční pobídky s výzkumem a vývojem, ať už vlastním či zajištěným externě při spolupráci s odbornými institucemi. Tyto projekty by se měly vyznačovat především vysokou kvalifikovaností a s tím by mělo být spojeno i příslušné mzdové ohodnocení (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2019).

V Tabulce 4 jsou porovnaná data ohledně schvalování investičních pobídek před novelou, kdy investiční pobídky schvalovalo ministerstvo průmyslu a obchodu a po novele, kdy jednotlivé investiční pobídky schvaluje vláda. Z Tabulky 4 je patrné, že mnoho žádostí bylo podáno od počátku roku 2019 do účinnosti novely, což mohlo být způsobeno přísnějšími pravidly po novele zákona, zejména testem vyšší přidané hodnoty investičního projektu a také obavou z nového systému schvalování. Všechny žádosti, které byly podané do data účinnosti novely, byly také schválené. Po účinnosti novely byl snížen počet podaných žádostí a z celkového počtu 11 podaných žádostí, došlo zatím ke schválení pouze dvou. Ostatní žádosti zatím nebyly zamítnuté, pouze čekají na posouzení vládou ČR.

Tabulka 4: Porovnání schvalování žádostí před a po novele

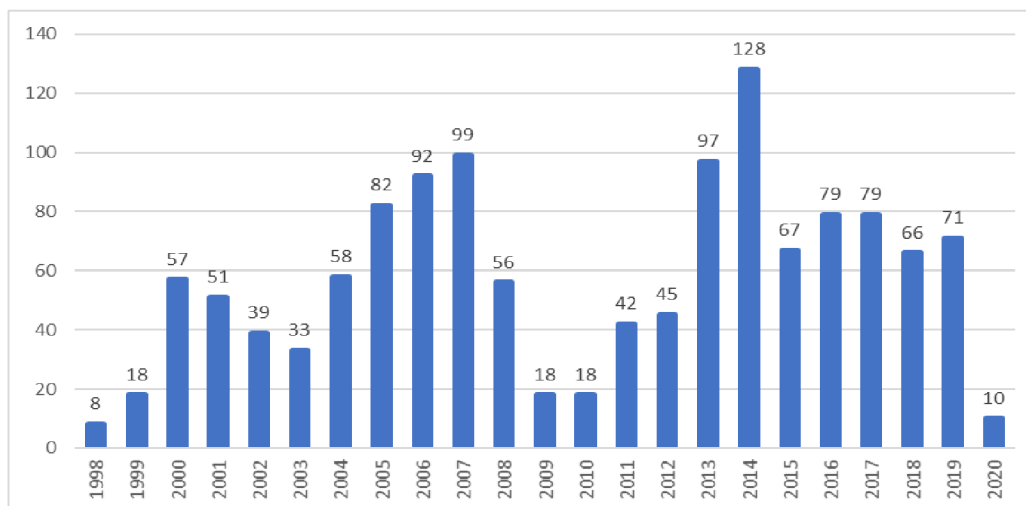
	Znění zákona do 6.9. 2019	Znění zákona od 6.9.2019
Srovnávané období	1.1.2019 – 6.9.2019	7.9.2019 – 31.12.2020
Podané žádosti o pobídku	70	11
Schválené žádosti	70	2
Investice (v Kč)	48 411 000 000	855 000 000
Výše pobídky (v Kč)	11 340 000 000	305 000 000
Regiony, kde je investiční akce realizována	Ústecký, Moravskoslezský, Středočeský a Plzeňský kraj	Moravskoslezský kraj

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z CzechInvest, 2021

Na Grafu 1, který znázorňuje počet podaných žádostí v jednotlivých letech od roku 1998 do roku 2020, je patrné, že počet podaných žádostí v roce 2019 není v poměru k předchozím rokům nikterak vysoký, ale následný extrémní propad v počtu podaných žádostí v roce 2020, tedy po této novele zákona, je značný a dosahuje podobného počtu jako v letech 2009 a 2010

při světové ekonomické krizi. Zda tento extrémní pokles je zapříčiněn vysokými nároky na investiční pobídky či koronavirovou pandemií bude patrné z vývoje v následujících letech.

Graf 1: Vývoj podaných žádostí o investiční pobídku v letech 1998 až 2020



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z CzechInvest, 2021

Dalším důsledkem této novely by měly být i dostupnější investiční pobídky pro malé a střední podniky, jelikož jsou sníženy vstupní požadavky týkající se investic ve srovnání s velkými podniky. Nově také technologická centra a centra strategických služeb ve všech okresech ČR, kromě Prahy, budou moci získat hmotnou podporu na vytvoření nových pracovních míst, na školení a na rekvalifikaci nových zaměstnanců (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2019).

Systém investičních pobídek se nově rozděluje mezi zákon a nařízení vlády, což by mělo způsobit pružnost celého systému poskytování investičních pobídek a zlepšit možnost pružného reagování na změny hospodářské situace v ČR a také na trh práce. (Novela zákona o investičních pobídkách vešla v účinnost, 2019).

3.3.4 Novela zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění zákona č. 450/2020 Sb.

Poslední dosud schválenou novelou zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, je novela ve znění zákona č. 450/2020 Sb., která vešla v platnost v listopadu roku 2020 jako reakce na přetrvávající pandemii COVID-19 a současný stav ekonomiky. MPO, které

připravilo tuto novelu zákona, se snaží příjemcům investičních pobídek vyjít vstříc v důsledku komplikací se šířením onemocnění COVID-19. Pokud příjemce investiční pobídky prokáže nemožnost splnění všeobecných podmínek ve standardní tří leté lhůtě, která je dána zákonem o investičních pobídkách, právě v důsledku omezení souvisejícím s onemocněním COVID-19, může příjemce podat žádost o prodloužení zákonné lhůty až o dva roky. Tato možnost se vztahuje na všechny příjemce investičních pobídek, kterým bylo vydáno rozhodnutí o příslibu před nabytím účinnosti zmíněné novely (Hladký, 2020).

Kromě výše zmíněné novely MPO připravilo v této souvislosti také změnu nařízení vlády č. 221/2019 Sb., s cílem podpořit projekty zaměřené na výrobu strategických výrobků jako jsou například respirátory, roušky, desinfekce, ochranné masky a vybrané zdravotnické prostředky a přístroje. U takovýchto projektů nebude vyžadováno splnění podmínky vyšší přidané hodnoty a také dojde ke snížení limitů pro investice a tvorbu pracovních míst. Pokud bude zavedena nebo rozšířena výroba těchto strategických výrobků, budou moci příjemci investičních pobídek zažádat o finanční příspěvek ve výši až 10 % způsobilých nákladů, a to i za předpokladu, že nebude splněn limit pro tvorbu nových pracovních míst, který je ve výši 500 nových pracovních míst a proinvestovaná minimální částka, která pro strategické investiční akce je ve výši 500 milionů Kč (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2020).

U ostatních investičních projektů soukromých investorů se snižuje minimální limit vztahující se k investicím do dlouhodobého majetku napříč všemi velikostmi podniků. Ze stávající limitu 100 milionů Kč došlo ke snížení pro velké podniky na 80 milionů Kč a pro střední a malé podniky na 20 milionů Kč. Pokud se bude jednat o investici na územích státem podporovaných regionů, kde jsou limity sníženy na polovinu automaticky, tedy na 40 milionů Kč, dochází ke snížení limitu na 20 milionů Kč pro střední podniky a 10 milionů Kč pro malé podniky (Hladký, 2020).

Ke snížení dochází i v požadovaném počtu nově vytvořených pracovních míst v oblasti investic u malých a středních podniků, a to následovně: do technologických center z počtu 20 nově vytvořených pracovních míst na 10, u opravárenských center z počtu 50 na 25 a u center sdílených služeb ze 70 na 35 pracovních míst (Nařízení vlády 221/2019 Sb., 2020).

Díky předchozí novele zákona, která je popsána výše, bylo možné za pomoci nařízení vlády pružně reagovat na stávající ekonomickou situaci pouhou změnou vládního nařízení bez dlouhého legislativního procesu a napomoci české ekonomice v době, kdy se investice začaly pomalu snižovat a žádosti o investiční pobídky se propadly velmi nízko (viz Graf 1) vláda dodala do ekonomiky potřebný impuls k tomu, aby nedocházelo k výraznému zpomalení ekonomiky a tato změna vládního nařízení by mohla přispět ke zvýšení počtu podaných žádostí.

3.4 Poskytování investičních pobídek v ČR

Dle zákona o investičních pobídkách jsou investiční pobídky poskytovány jak právnickým, tak fyzickým osobám, které jsou schopné splnit podmínky stanovené zákonem o investičních pobídkách a zvláštními právními předpisy ČR. Dále musejí být splněny podmínky stanovené předpisem EU (Zákon č. 72/2000 Sb, 2021).

Investiční pobídky se poskytují v rámci základních podporovaných oblastí, do kterých patří zpracovatelský průmysl, technologická centra a centra strategických služeb. V rámci zpracovatelského průmyslu může být investiční pobídka poskytnuta na vybudování výrobního závodu či na rozšíření výroby. V rámci technologických center na vybudování či rozšíření centra výzkumu a vývoje, rozšíření výstupu o nové produkty, zvýšení kapacity. Do kategorie center strategických služeb spadají centra sdílených služeb, centra pro tvorbu softwarů, opravárenská centra, datová centra a centra zákaznické podpory, subjekty podnikající v těchto oblastech mají také nárok na získání investiční pobídky na zahájení nebo rozšíření činnosti (Dotační.info, 2021).

3.4.1 Podmínky získání investiční pobídky

Zákon o investičních pobídkách upravuje základní nebo také všeobecné podmínky pro udělení investičních pobídek. Kromě podmínek z tohoto zákona je také důležité prověřit, zda není nutné splnit podmínky dané dalšími právními předpisy jako například předpisem EU, konkrétně Nařízením Komise č. 651/2014, které upravuje kategorie podpor slučitelných s vnitřním trhem (Zákon č. 72/2000 Sb., 2021).

3.4.1.1 Zvláštní podmínky

Zvláštní podmínky jsou stanovené zvláštními právními předpisy, a to konkrétně § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů, § 111 zákona o zaměstnanosti a zákonem o dani z nemovitých věcí. Splnění těchto zvláštních podmínek je nedílnou součástí procesu pro získání investiční pobídky. Zvláštním podmínkám, které upravuje zákon o daních z příjmů bude věnována samostatná kapitola (Zákon č. 72/2000 Sb., 2021).

3.4.1.2 Všeobecné podmínky

Všeobecné podmínky pro získání investiční pobídky jsou vymezené v zákoně o investičních pobídkách a jsou následující:

- Realizace investiční akce musí být uskutečněna pouze na území ČR,
- musí být dodržena šetrnost činností, stavby nebo zařízení k životnímu prostředí, což znamená dodržování zákonů souvisejícími s ochranou životního prostředí jako například zákon o ochraně ovzduší, o ochraně přírody a krajiny, o vodách nebo zákon o odpadech,
- zahájení prací souvisejících s realizací investiční akce započne až po dni předložení záměru získat investiční pobídku, dřívější zahájení prací se hodnotí jako porušení této podmínky (Zákon č. 72/2000 Sb., 2021).

Dalšími všeobecnými podmínkami ve vládním nařízení, musejí být splněny při čerpání investičních pobídek jsou vyjmenovány níže:

- Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nejméně v hodnotě stanovené vládním nařízením, a to nejpozději do 3 let od data vydání rozhodnutí o příslibu investiční pobídky,
- vytvoření nových pracovních míst nejméně v počtu stanoveném v nařízení vlády, a to nejpozději do 3 let od data vydání rozhodnutí o příslibu investiční pobídky,
- realizace investiční akce v rámci činnosti, která je stanovena nařízením vlády jako činnost s vyšší přidanou hodnotou, což je taková činnost, která vlivem využívání kvalifikované pracovní síly nebo vyspělých technologií zvyšuje hodnotu prováděné činnosti. Tato investiční akce musí být realizována nejpozději do 3 let od data vydání rozhodnutí o příslibu (Zákon č. 72/2000 Sb., 2021).

V současnosti vzhledem k ekonomické situaci v souvislosti s pandemií COVID-19, mohou jednotliví příjemci investičních pobídek podat žádost o prodloužení lhůty pro splnění všeobecných podmínek nejdéle o 2 roky, tzn. na 5 let. Žádostem bude vyhověno pouze pokud prokáží, že tyto podmínky nejsou schopni splnit ve standardní lhůtě 3 let v důsledku pandemie (Hladký, 2020).

V nařízení vlády jsou stanoveny konkrétní hodnoty, které jsou pro jednotlivé oblasti investičních pobídek odlišné. V Tabulce 5 je zobrazeno shrnutí minimální hodnoty pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pro jednotlivé typy investičních pobídek, minimální hodnota strojního zařízení z minimální hodnoty dlouhodobého majetku, zda je nutné při daném typu investiční akce splnit test přidané hodnoty a minimální počet nově vytvořených pracovních míst. Hodnoty dlouhodobého majetku uvedené v Tabulce 5 se sníží o 50 %, pokud příjemcem investiční pobídky je střední podnikatel a o 75 % pro malé podnikatele. Počty nově vytvořených pracovních míst se sníží o 50 % pro malé i střední podnikatele (Vládní nařízení 221/2019 Sb., 2021).

Tabulka 5: Přehled hodnot pro splnění všeobecných podmínek pro jednotlivé typy investičních akcí

Typ investiční akce		Min. hodnota pořízení dlouhodobého majetku	Min. hodnota strojního zařízení	Podmínka vyšší přidané hodnoty	Min. počet nových pracovních míst
Výroba ve zpracovatelském průmyslu		80 000 000 Kč	40 000 000 Kč	Ano	0
Výroba ve zpracovatelském průmyslu ve státem podporovaných regionech		40 000 000 Kč	20 000 000 Kč	Ne	0
Technologická centra		10 000 000 Kč	5 000 000 Kč	Ne	20
Centra strategických služeb	Centra pro tvorbu softwaru	0	0	Ano	20
	Centrum sdílených služeb				70
	Oprávérenské centrum				50
	Datové centrum				20

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z vládního nařízení 221/2019 Sb. platného ke dni 23.1.2020

Na Obrázku 2 jsou červeně zobrazené státem podporované regiony, pro které platí snížené limity pro minimální hodnotu pořízení dlouhodobého majetku a hodnotu strojního vybavení. V těchto regionech také není nutné splnit podmínku vyšší přidané hodnoty, jak je shrnuto v Tabulce číslo 5 (Vládní nařízení 221/2019 Sb., 2021).

Obrázek 2: Státem podporované regiony

Zpracovatelský průmysl



Zdroj: CzechInvest, 2014

Podmínka vyšší přidané hodnoty pro zpracovatelský průmysl

Z Tabulky 5 vyplývá, že pro investiční akci v oblasti zpracovatelského průmyslu a centra strategických služeb je nutné kromě uvedených limitů splnit ještě test přidané hodnoty. Pro zpracovatelský průmysl to znamená, že hrubý měsíční výdělek alespoň 80 % zaměstnanců společnosti, která je příjemcem investiční pobídky, bude dosahovat nejméně vyšší průměrné měsíční hrubé mzdy v kraji, ve kterém je investiční akce realizována. Dále musí společnost uzavřít smlouvu o spolupráci nejméně s jednou výzkumnou organizací, která je na seznamu výzkumných organizací dle § 33a zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů a na spolupráci s vybranou výzkumnou organizací vynaloží do dvou let od předložení záměru získat investiční pobídky prostředky ve výši nejméně 1 % z předpokládané hodnoty způsobilých nákladů uvedených v záměru investiční pobídky a současně musí být splněna podmínka, že podíl zaměstnanců s vysokoškolským vzděláním dosahuje alespoň 10 % v místě realizace investiční akce. Další podmínka, která musí být splněna, aby příjemce investiční pobídky splnil test přidané hodnoty, se zaměřuje na počet pracovníků, jejichž hlavní pracovní náplní je soustavná činnost v oblasti výzkumu a vývoje. Počet těchto pracovníků musí tvořit alespoň 2 % z celkového počtu zaměstnanců společnosti anebo 2 % z celkového počtu zaměstnanců v místě realizace investiční akce. Poslední

podmínka se vztahuje k pořízenému strojnímu zařízení. Příjemce investiční pobídky má povinnost pořídit strojní zařízení za tržní cenu a nemělo by být vyrobeno více než dva roky před jeho pořízením. Toto strojní zařízení by mělo sloužit převážně pro oblast výzkumu a vývoje (Vládní nařízení 221/2019 Sb., 2021).

Podmínka vyšší přidané hodnoty pro centra strategických služeb

Pro splnění testu vyšší přidané hodnoty pro investiční akce v oblasti center pro tvorbu softwaru se musí investiční akce zabývat tvorbou nového softwaru nebo inovací stávajícího a služby musejí být poskytovány nejméně ve 3 státech. Pro datová centra činnosti s vyšší přidanou hodnotou představují ukládání, třídění a správu dat pomocí počítačových systémů, pokud jsou tyto služby poskytovány nejméně ve 3 státech. V oblasti opravárenském centru se jedná o opravu technicky vyspělých zařízení, a to například kancelářských strojů, strojů výpočetní techniky, letadel, elektronických a řídicích systémů kolejových vozidel, pokud jsou služby poskytované nejméně ve 3 státech. Do této kategorie výslovně nespádají opravy automobilů, autobusů a opravy mechanických částí dopravních prostředků určených k pozemní dopravě. Investiční akce v oblasti center sdílených služeb musí pro splnění testu přidané hodnoty realizovat činnosti jako je převzetí řízení, provozu a administrace vnitřních činností, což jsou například účetnictví, finance, činnosti v oblasti lidských zdrojů, informačních systémů nebo marketingové činnosti, které společnost převezme od smluvního partnera. Tyto činnosti stejně jako v ostatních oblastech center strategických služeb musejí být poskytovány ve 3 státech, aby byl splněn test vyšší přidané hodnoty (Vládní nařízení 221/2019 Sb., 2021).

Dle Rudolfové ze společnosti Grant Thornton (2019) byla změna v přístupu v oblasti všeobecných podmínek nutná, a to zejména kvůli nízké nezaměstnanosti v České republice. Předchozí právní úprava uvalovala na příjemce investiční pobídky břemeno vytvořit velké množství nových pracovních míst, což vzhledem k nízké nezaměstnanosti vedlo ve většině případů k nemožnosti splnění těchto všeobecných podmínek. Zacílení na projekty s vyšší přidanou hodnotou a snížení hodnot nově vytvořených pracovních míst by mohlo být pro českou ekonomiku velice přínosné, jelikož dojde k posunu od kvantity směrem ke kvalitě.

3.5 Investiční pobídky dle zákona o daních z příjmů

Jednou z možností, jak čerpat investiční pobídku je formou daňových úlev. Systém daňových úlev je upraven přímo v zákoně o daních z příjmů, konkrétně v paragrafu 35a, který upravuje podmínky pro nově vzniklého poplatníka, a v paragrafu 35b, který upravuje podmínky zejména pro rozšíření výroby již stávajícího poplatníka. Investiční pobídky ve formě slevy na dani se uplatňují až do výše daňové povinnosti společnosti, nevztahují se však na daňové povinnosti v souvislosti s úrokovými příjmy (Pelc, 2020).

Dle ustanovení v § 35a může slevu na dani příjmu z titulu investičních pobídek poprvé uplatnit poplatník, který obdržel příslib investiční pobídky, splnil všeobecné podmínky, který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání a registroval se jako poplatník k dani z příjmů, a to výši součinu sazby daně 19 % (sazba platná pro rok 2021) a základu daně sníženého o odčitatelné položky. Odčitatelné položky, o které lze snížit základ daně jsou daňová ztráta, odpočet na podporu odborného vzdělávání, odpočet na podporu výzkumu a vývoje a hodnotu bezúplatného plnění, které je poskytnuté obcím, krajům, organizačním složkám státu nebo právnickým osobám se sídlem na území ČR na účely specifikované v § 20 odstavce 8 (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Ustanovení v § 35b se uplatní u poplatníka, na kterého se nevztahuje § 35a, což znamená, že poplatník pro získání investičního příslibu nezahájil podnikání, ale jedná se o již existujícího poplatníka, který se rozhodl rozšířit stávající výrobu. Stejně jako v předchozím případě, aby mohl poplatník uplatnit slevu na dani, musí obdržet příslib investiční pobídky a splnit všeobecné i zvláštní podmínky. Kromě existence poplatníka se ustanovení § 35b od ustanovení § 35a liší v postupu výpočtu slevy na dani (Pelc, 2020).

U již existujících poplatníků se dle zákona vypočte sleva na dani jako rozdíl hodnoty S1 a S2. Hodnota S1 představuje vypočtenou daň aktuálního zdaňovacího období, která se vypočítá stejně jako v předchozím případě jako součin sazby daně 19 % (sazba platná pro rok 2021) a základu daně sníženého o odčitatelné položky. Hodnota S2 pro přísliby obdržené od novely v květnu 2015 představuje aritmetický průměr daně stanovený ze třech zdaňovacích období, které bezprostředně předcházejí období, kdy poplatník může uplatnit poprvé slevu na dani. (Od roku 2008 do novely v roce 2015 se částka S2 stanovila jako větší hodnota ze dvou bezprostředně předcházejících období, přičemž se nemuselo jednat o dvě

bezprostředně předcházející zdaňovací období.) Hodnota S2 se poté ještě upravuje o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů, které jsou zveřejňovány Českým statistickým úřadem. V případě, že zdaňovací období poplatníka není kalendářní rok ale hospodářský, stanoví tento index statistický úřad na žádost poplatníka. Pokud poplatník v obdobích, ze kterých se počítá aritmetický průměr vykázal daňovou ztrátu, pro výpočet hodnoty S2 se k tomuto období bude přihlížet jako kdyby vykázal nulovou daňovou povinnost. Po stanovení hodnoty S2 se provede rozdíl hodnoty S1 a S2 a pokud je tento rozdíl kladný, tak jeho výše odpovídá slevě na dani, pokud je rozdíl záporný slevu nelze uplatnit (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

3.5.1 Zvláštní podmínky

Zákon dále specifikuje zvláštní podmínky, které je nutné splnit pro možnost uplatnění slevy na dani, které se zaměřují na povinnosti poplatníka maximalizovat uvedené nákladové položky při stanovení základu daně a na existenci poplatníka samotného. Tyto zvláštní podmínky jsou shodné jak pro nově vzniklé poplatníky (dle § 35a), tak i pro již existující poplatníky, kteří rozšiřují výrobu (dle § 35b) Povinnost maximalizace má poplatník od zdaňovacího období, ve kterém splnil všeobecné podmínky, po celou dobu průběhu čerpání investiční pobídky. Jednotlivé položky, u kterých má poplatník povinnost maximalizace, jsou popsány níže (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Jednou ze zvláštních podmínek je, že poplatník bude prvním vlastníkem na území ČR u dlouhodobého hmotného majetku, který pořídí v rámci investiční akce s výjimkou nemovitých věcí a majetku nabytého v rámci zpeněžení majetkové podstaty. Dále v obdobích, za které poplatník může uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek nesmí být zrušen nebo proti němu nesmí být vydáno rozhodnutí o úpadku. Také nesmí zvýšit základ pro výpočet slevy na dani transakcemi se spojenými osobami, které neodpovídají běžným ekonomickým principům. Jedná se tedy o takové transakce, které by na sobě nezávislé subjekty, neuskutečnily. Toto ustanovení se zaměřuje na to, aby nedocházelo k přelévání zisku mezi spojenými osobami tak, aby poplatník mohl uplatnit vyšší slevu na dani (Pelc, 2020).

3.5.1.1 Maximalizace daňových odpisů

Povinnost maximalizace se týká daňových odpisů. Poplatník se může u jednotlivých majetků rozhodnout, zda zvolí rovnoměrné nebo zrychlené odpisy (s výjimkou § 30 odst. 10 ZDP, kdy je poplatník ve specifikovaných případech povinen použít stejný režim jako původní vlastník majetku). Poplatník v době čerpání investiční pobídky nemá možnost daňové odpisy přerušit (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

U rovnoměrných odpisů nemůže poplatník v době čerpání investiční pobídky využít možnost použít nižší než maximální sazby uvedené v ZDP a je také povinen využít zvýšené sazby (10 %, 15 %, 20 %) pro odpisy hmotného majetku v prvním roce odpisování, které jsou zařazené v první až třetí odpisové skupině, pokud splňují podmínky specifikované v ZDP pro toto zvýšení (Koordinační výbor č. 385/28.11.12, 2012).

Naopak mimořádné odpisy, které se týkají hmotného majetku zařazeného do první a druhé odpisové skupiny pořízené v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021, které jsou součástí daňového balíčku 2021 s cílem podpořit ekonomiky během pandemie Covid-19 a umožňují rychlejší odepsání těchto majetků, poplatník využít nemusí (Žurovec, 2020). Nevyužití mimořádných odpisů vyplývá z koordinačního výboru a nepovažuje se za porušení podmínek pro příjemce investičních pobídek a lze ho chápat jako rovnocenný způsob odepisování ve stejné rovině jako je výběr mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy (Koordinační výbor č. 284/16.09.09, 2009).

3.5.1.2 Maximalizace opravných položek

Poplatník musí také maximalizovat opravné položky k pohledávkám, které upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů. Pokud poplatník čerpá investiční pobídku, musí své pohledávky pečlivě sledovat a k pohledávkám za dlužníky tvořit daňově účinné opravné položky. Daňové opravné položky se tvoří obecně k nepromlčeným pohledávkám, které souvisejí se zdanitelným výnosem a poplatník je před jejich tvorbou povinen provést jejich zápočet s případnými závazky za totožným dlužníkem (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021; Zákon č. 593/1992 Sb., 2021).

Tvorbu opravných položek upravují nejčastěji § 8, § 8a a § 8c. Mezi nejčastější případy tvorby daňové opravné položky dle § 8 je tvorba daňové opravné položky za dlužníky

v insolvenčním řízení. Zde se opravná položka tvoří ve 100 % výši rozvahové hodnoty pohledávky, je ale třeba opravnou položku vytvořit pouze tehdy, pokud byla pohledávka přihlášená ve stanovené lhůtě a pouze v roce přihlášení pohledávky. Pokud se k pohledávce nevede žádné řízení lze vytvořit opravnou položku například dle § 8a a to u pohledávek do 200 000 Kč po uplynutí 18 měsíců od data splatnosti ve výši 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky a po uplynutí 30 měsíců až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty. U pohledávek, které jsou po splatnosti 12 měsíců a jejich celková hodnota k témuž dlužníkovi nepřesáhne 30 000 Kč ve zdaňovacím období, může poplatník vytvořit opravnou položku až do výše 100 % (Zákon č. 593/1992 Sb., 2021).

3.5.1.3 Maximalizace odčitatelných položek

Další povinností poplatníka v souvislosti s investičními pobídkami je maximalizovat odčitatelné položky od základu daně upravené v § 34 a to v nejbližším zdaňovacím období, za které bude vykázán základ daně. Mezi tyto položky specificky patří daňová ztráta, odpočet na podporu odborného vzdělávání a odpočet na podporu výzkumu a vývoje (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Jelikož daňovou ztrátu je možné uplatnit v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích po zdaňovacím období, kdy vznikla a odečet na podporu výzkumu a vývoje i odečet na podporu na odborné vzdělávání ve třech bezprostředně následujících obdobích po období, kdy vznikly, zabraňuje toto ustanovení daňové optimalizaci poplatníků, při kterém by příjemce investiční pobídky tyto odčitatelné položky neuplatnil s úmyslem je uplatnit v následujících obdobích a v současném zdaňovacím období by dosahoval vyššího základu daně, a tím pádem uplatnil vyšší hodnotu investiční pobídky (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

3.5.2 Období a lhůty

Slevu na dani může využít během deseti bezprostředně po sobě jdoucích zdaňovacích období jak poplatník postupující podle § 35a, tak i poplatník postupující podle § 35b. Poprvé je možné slevu na dani v daňovém přiznání uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém byly splněny jak všeobecné, tak zvláštní podmínky. Poplatník ale může tuto slevu uplatnit nejpozději ve zdaňovacím období, ve kterém uplynuly tři roky od data vydání příslibu investiční pobídky. Jak již bylo výše zmíněno, z důvodu pandemie může být poplatníkům prodloužena lhůta pro splnění všeobecných podmínek až na pět let. V tomto případě se první

zdaňovací období, ve kterém lze slevu na dani uplatnit nejpozději, posouvá až do okamžiku, kdy tato prodloužená lhůta uplyne (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Dále je v zákoně o daních z příjmů ustanovení, které specifikuje lhůtu pro stanovení daně ve zdaňovacích obdobích, kdy společnost čerpala investiční pobídku, konkrétně v § 38r. Tato lhůta je stejná pro všechna období, kdy poplatník čerpal nebo mohl čerpat investiční pobídku a končí současně se lhůtou pro stanovení daně posledního zdaňovacího období, kdy bylo možné uplatnit nárok na slevu na dani z titulu investičních pobídek nebo pokud nastanou situace uvedené v § 35 v odstavcích 7, 8 nebo 9. Tyto situace mají za následek zákaz čerpání investiční pobídky v následujícím zdaňovacím období po tom, co se poplatník zúčastnil fúze nebo rozdělení sloučením jako nástupnická společnost nebo v případě, kdy si poplatník převodem majetku nebo jeho části od spojené osoby snížil základ daně nebo zvýšil daňovou ztrátu. Všechny situace je třeba oznámit správci daně, ministerstvu financí i ministerstvu průmyslu a obchodu (Pelc, 2020).

Poplatník se pro ukončení čerpání investiční pobídky může rozhodnout i sám, nejčastěji z důvodu, že pro něj v následujících letech nebude možné uplatnit slevu na dani a je pro něj tedy výhodnější oznámit správci daně, že slevu na dani počínaje obdobím, ve kterém oznámí, již nebude uplatňovat a dojde tedy k dřívějšímu zavření zdaňovacích období. Od zdaňovacího období, ve kterém poplatník tyto skutečnosti oznámí již nemusí plnit zvláštní podmínky dané zákonem o daních z příjmu, všeobecné podmínky tímto však dotčeny nejsou (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Do minulého roku byla tato možnost ukončení investiční pobídky praktikována také z toho důvodu, že nebylo zcela jasné, jak se postupuje v případě, kdy jedna pobídka navazuje na další tzv. řetězení investičních pobídek a z obavy dlouho otevřených období poplatníci raději ukončili pobídku sami. Tato nejasnost panovala i u daňových ztrát, u kterých ale v roce 2020 Nejvyšší správní soud vydal rozsudek, kde řetězení daňových ztrát jednoznačně odmítl. Lze tedy předpokládat, že ve stejném duchu by rozhodl i u investičních pobídek. (Wintrová, 2020)

3.5.3 Sankce

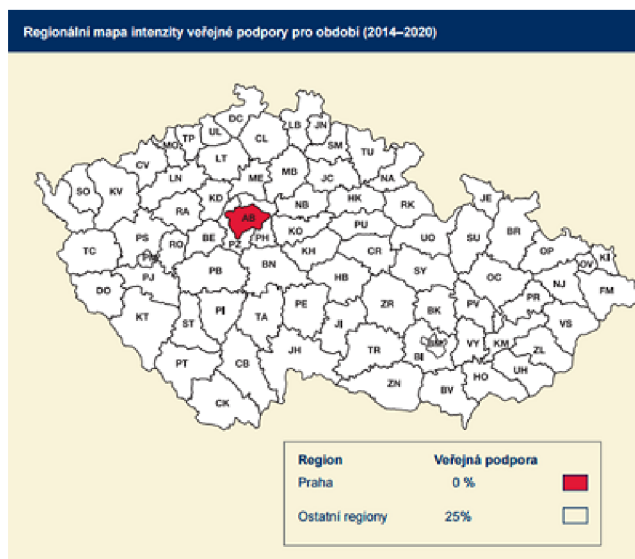
Při nesplnění či porušení podmínek vznikají poplatníkovi sankce, tyto sankce jsou shodné pro oba typy poplatníků (§ 35a i § 35b). Pokud poplatník nesplní povinnost maximalizovat při stanovení základu daně daňové odpisy a opravné položky či uplatnit maximální výši odpočtu dle § 34 je povinen za zdaňovací období, ve kterém tuto povinnost nesplnil podat dodatečné daňové přiznání. V dodatečném daňovém přiznání se sleva na dani snižuje o částku, která se rovná změně základu daně vynásobené sazbou daně tedy 19 % (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

Stejný přístup se použije i v případě, kdy poplatník provede transakci se spojenou osobou, která neodpovídá běžným ekonomickým principům. Jak již bylo popsáno v kapitole 3.2 tato mírnější sankce je v zákoně teprve od roku 2015 a v předchozích letech se při tomto porušení musela vracet celá investiční pobídka. Finanční správa je toho názoru, že pokud k tomuto porušení došlo ještě před novelou, uplatní se v daňové kontrole sankce před touto novelou. V této souvislosti 18. října roku 2020 byl vydán rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 126/2019, který v tomto rozsudku zastává názor, že by mělo docházet k uplatňování mírnější sankce, tedy po novele z května roku 2015 i v případech, kdy k porušení podmínek došlo ještě před touto novelou. Argumentem pro tento postoj bylo, že „zákonodárce v přechodném ustanovení nerozlišil různé právní režimy podle toho, kdy došlo k porušení zákona. Měl-li zákonodárce úmysl jiný, měl jej do přechodných ustanovení promítnout.“ (Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, 2020). Tento rozsudek by mohl být nápomocný příjemcům investičních pobídek při probíhajících daňových kontrolách, ve kterých by správce daně chtěl aplikovat sankci formou ztráty nároku celé investiční pobídky v návaznosti na porušení podmínek před novelou (Hladký, 2020).

3.5.4 Míra veřejné podpory

Dle zákona o daních z příjmu „sleva na dani nesmí v jednotlivých zdaňovacích obdobích překročit míru veřejné podpory podle zákona upravujícího investiční pobídky vztáženou k dosud skutečně vynaloženým způsobilým nákladům a současně nemůže v celkovém souhrnu s dalšími formami investiční pobídky překročit maximální výši veřejné podpory stanovenou rozhodnutím podle zákona upravujícího investiční pobídky.“ (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021)

Obrázek 3: Regionální mapa intenzity veřejné podpory pro rok 2021



Zdroj: Horák, 2015

Na Obrázku 3 je znázorněno, že na území hlavního města Prahy se veřejné podpory neposkytují, ve všech ostatních oblastech je maximální možná výše veřejné podpory stanovena na 25 % z celkové výše uznatelných nákladů.

V případě středně velkých podniků se maximální výše veřejné podpory zvyšuje o 10 % a u malých podniků o 20 %, jak je vidět i na Obrázku 4 (Horák, 2015). Z informace úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (2020) vyplývá, že evropská komise schválila prodloužení platnosti regionální mapy znázorněné na Obrázku 3 beze změny až do 31. prosince 2021.

Obrázek 4: Způsobilé náklady pro jednotlivé typy podniků



Zdroj: CzechInvest, 2018

4 Analýza aspektů investičních pobídek ve formě slevy na dani z příjmu

Přestože investiční pobídky v ČR nejsou žádnou novinkou a většina úskalí, které čerpání investičních pobídek může společností přinést již bylo ujasněno na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nebo k nim byl vydán koordinační výbor, jsou stále oblasti, které společností v mnoho případech dělají starosti.

Nesprávné daňové zohlednění i zanedbatelných položek, může společnosti způsobit nemalé náklady, jak přímé, do kterých bychom mohli zařadit dodatečně zaplacenou daň a s ní související penále či úrok z prodlení nebo také vrácení uplatněné slevy z titulu investičních pobídek, tak vedlejší, které představují zejména přípravu dodatečných daňových přiznání.

Právě z tohoto důvodu budou následující kapitoly zaměřeny na oblasti, ve kterých došlo v posledních letech ke změně zákona či výkladu daných ustanovení anebo na problematické oblasti, u kterých jsou často vidět doměření daně finanční správou, a to v souvislosti s čerpáním investičních pobídek ve formě slevy na dani z příjmů.

4.1 Rizika příjemce investiční pobídky

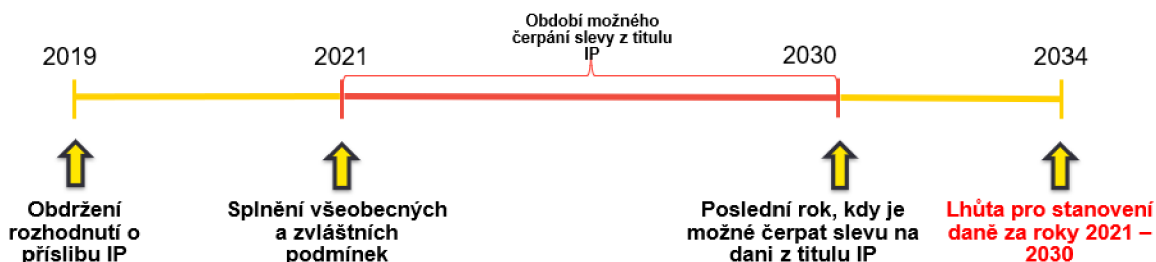
Vzhledem k tomu, že investiční pobídky jsou poskytovány z veřejných rozpočtů, jejich čerpání je podmíněno plněním dodatečných podmínek oproti daňovým poplatníkům, kteří investiční pobídku nečerpají. U příjemců investičních pobídek probíhá daňová kontrola zpravidla mnohem častěji než u ostatních poplatníků. Právě proto by společnost měla ještě před tím, než požádá o příslib investiční pobídky zvážit především, zda investiční pobídka je pro společnost prospěšná i přes veškerá pravidla spojená s jejím čerpáním jako například maximalizace nákladů či zachování majetku zahrnutého do investiční akce a nově vytvořených pracovních míst. Dále by se měla zaměřit na případné sankce za porušení podmínek, které v nejhorší variantě vedou až k vrácení celé investiční pobídky.

Jedním z klíčových faktorů u investičních pobídek je také fakt, že přestože společnost slevu na dani z titulu investičních pobídek neuplatnila, ale mohla uplatnit, zůstává společnosti zdaňovací období otevřené mnohem déle, než pokud by společnost nebyla příjemcem investiční pobídky. S největší pravděpodobností právě déle otevřená zdaňovací období,

dávají finančním úřadům možnost častěji kontrolovat právě poplatníky čerpající investiční pobídky, a pokud při daňové kontrole objeví nesrovnalosti mají možnost otevřít kontrolu i na předchozí či následující období.

Časová osa pro přehlednost problematiky s déle otevřeným obdobím je znázorněna na Obrázku 5. Z obrázku vyplývá, že pokud by společnost splnila všeobecné a zvláštní podmínky v roce 2021, lhůta pro stanovení daně uplyne až v roce 2034. Takto dlouhá lhůta pro stanovení daně pro společnost z praktického hlediska znamená především mít uschovanou řádnou dokumentaci ke všem účetním operacím za všechna tato období i podpůrné dokumenty pro prokazování skutečností v rámci případné daňové kontroly.

Obrázek 5: Příklad časová osy investiční pobídky



Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Pro společnost by mělo být důležité si reálně nasimulovat situaci předběžných daňových povinností v letech čerpání investiční pobídky ve vztahu k hodnotě S2 a tyto modely aktualizovat na základě tržního vývoje. U řady společností dochází v průběhu čerpání investičních pobídek k tomu, že hodnota S2, která je pro společnost pevně daná po celou dobu čerpání konkrétní investiční pobídky je vyšší než daňové povinnosti v následujících letech. Obzvláště to platí nyní v souvislosti s pandemií Covid-19. Dané společnosti tedy nemohou čerpat slevu na dani z titulu investičních pobídek, ale zároveň musejí dodržovat veškeré zvláštní podmínky dané zákonem o daních z příjmu.

Pro poplatníky, kteří jsou příjemci investičních pobídek a již nyní na základě předběžných dat vědí, že je více než pravděpodobné, že slevu z titulu investičních pobídek nedokážou v následujících letech čerpat, by mohlo být z praktického pohledu nejužitečnější čerpání investiční pobídky ukončit. Investiční pobídku je možné ukončit zasláním oznámení o ukončení čerpání investiční pobídky finančnímu úřadu, díky čemuž již ve zdaňovacím

období, kdy je toto oznámení doručeno finančnímu úřadu, nemusejí příjemci investičních pobídek plnit zvláštní podmínky dané zákonem o daních z příjmu. Také si zkrátí lhůtu pro případnou kontrolu ze strany finančního úřadu, jelikož pro zdaňovací období, ve kterém oznámení podají, platí klasická tříletá lhůta pro stanovení daně a po uplynutí této lhůty se uzavřou i veškerá předchozí období, pro která platila delší lhůta pro stanovení daně v souvislosti s investiční pobídkou.

Pokud společnost začne čerpat slevu na dani z titulu investiční pobídky, v souvislosti ke slevě na dani z příjmů jí hrozí postih za nedodržení zvláštních podmínek dle zákona o daních z příjmů. V této souvislosti mohou nastat dvě situace a to, že společnost vlivem porušení zvláštních podmínek přijde o nárok na celou investiční pobídku, anebo dojde ke snížení nároku slevy na dani. Z praktické zkušenosti velmi často nastává případ, kdy vlivem porušení zvláštních podmínek dojde pouze ke snížení nároku na slevu na dani z titulu investičních pobídek, k této sankci se přistupuje v okamžiku, kdy společnost poruší podmínky dané zákonem o daních z příjmů v ustanovení § 35a odstavce 2 písmene e anebo d. Tato varianta nejčastěji nastává vlivem uplatnění daňových opravných položek v nižší než maximální hodnotě. Ve všech ostatních případech dochází ke ztrátě nároku na celou investiční pobídku. Tyto dopady budou rozebrány v následujících konkrétních případech, kde budou pro lepší představu i názorně vyčísleny.

4.2 Analýza vlivu hodnoty S2

Následující kapitola se věnuje analýze vlivu hodnoty S2 na průběh investiční pobídky především v souvislosti s dopady změny této hodnoty. Hodnota S2 je velmi důležitou hodnotou pro společnosti, které obdržely rozhodnutí o příslibu investiční pobídky podle § 35b zákona o daních z příjmů, tedy na rozšíření výroby, její výpočet je popsán v zákoně o daních z příjmu konkrétně v § 35b.

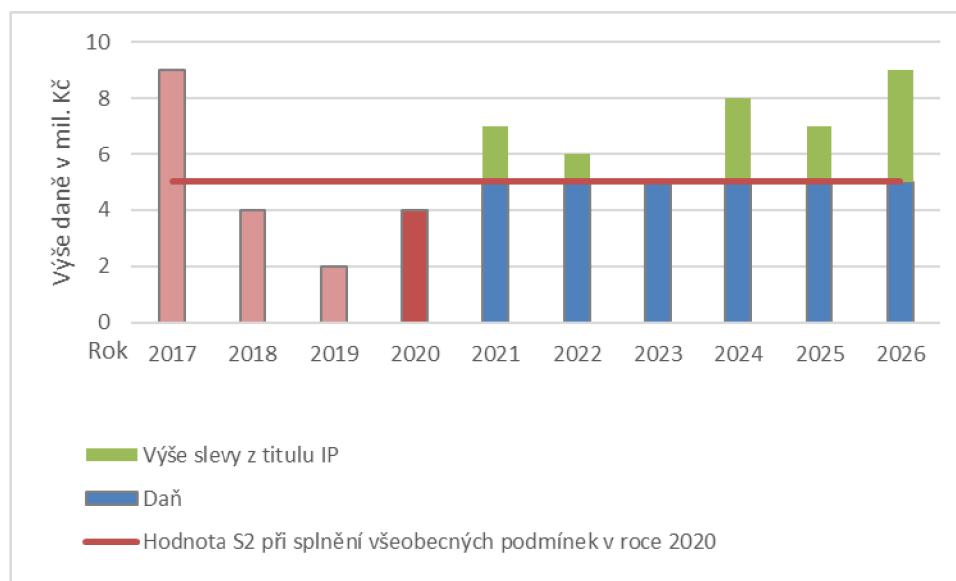
Pro společnost, která využívá slevu na dani z titulu investičních pobídek v režimu § 35b zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).na rozšíření výroby se výsledná sleva uplatní pouze v případě, že hodnota S1 dosahuje vyšších hodnot než hodnota S2. Ze vzorce výpočtu výsledné slevy na dani je také patrné, že jakákoliv následná změna hodnoty S2 v průběhu čerpání investiční pobídky má vždy dopad na vypočtenou hodnotu slevy na dani v tomto režimu.

4.2.1 Hodnota S2 v průběhu investiční pobídky

Při čerpání investiční pobídky ve formě slevy na dani podle § 35b ZDP, je velmi důležité správně vypočítat hodnotu S2. V této práci bude dále pro zjednodušení použitý pouze režim výpočtu hodnoty S2 platný od 1. května 2015, jelikož v tomto režimu se změnou jakéhokoliv období, které do výpočtu této hodnoty vstupuje se hodnota S2 liší od původní hodnoty. V režimu před 1. květnem 2015 ke změně hodnoty S2 dochází pouze ve specifických případech.

Důležitost hodnoty S2 je znázorněna na ilustrujícím Grafu 2, na kterém jsou ve sloupcích znázorněny jednotlivé daňové povinnosti za daná zdaňovací období a červenou horizontální křivkou je v grafu zakreslena hodnota S2, která pro jednotlivá zdaňovací období zůstává neměnná. Hodnota S2 na tomto grafu byla vypočtena za předpoklady, že ke splnění všeobecných a zvláštních podmínek dle zákona došlo v roce 2020. Hodnota S2 je na grafu vypočtena jako aritmetický průměr daně (vypočtené podle § 35b odstavce 2 ZDP) za zdaňovací období 2017 (9 milionů Kč), 2018 (4 miliony Kč) a 2019 (2 miliony Kč). Výsledná hodnota S2, v tomto případě dosahuje hodnoty 5 milionů Kč a následně se bude používat pro všechna další zdaňovací období, kdy je možné čerpat slevu na dani z titulu investičních pobídek.

Graf: 2: Závislost hodnoty S1 na hodnotě S2



Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Z Grafu 2 je patrné, že pokud se výše slevy na dani z titulu investičních pobídek vypočte jako hodnota S1 odečtena od hodnoty S2, zeleně označené oblasti u zdaňovacích období v letech 2021 až 2026 představují výslednou slevu na dani. Pokud by se následně hodnota S2 zvýšila, výsledné daňové slevy na dani pro jednotlivá období by byly nižší a v opačném případě, kdy by hodnota S2 poklesla, u slevy dani teoreticky mohlo dojít k jejímu nárůstu.

Změna hodnoty S2 pro společnosti z praktického pohledu neznamena pouze snížení nebo zvýšení výsledné slevy na dani v jednotlivých zdaňovacích obdobích, ale především povinnost podat dodatečná daňová přiznání za veškeré roky, kdy společnost čerpala slevu na dani z titulu investičních pobídek a také dovození důsledků vlivem této změny.

Je logické, že většina společností, které čerpají investiční pobídku se snaží velmi pečlivě kontrolovat položky vstupující do základu daně ve zdaňovacích obdobích, kdy čerpají slevu z titulu investičních pobídek, ale je neméně důležité společností připomenout, že takovou kontrolu by měli provádět i za zdaňovací období, která čerpání slevy na dani předcházejí, aby předešli případné změně hodnoty.

4.2.2 Výchozí situace vybraného poplatníka

Pro účely znázornění dopadů nesprávného stanovení hodnoty S2 byl zvolen vybraný poplatník společnost Autodíly s.r.o. (dále jen „Společnost“), která sídlí v Královéhradeckém kraji a dle kategorizace účetních jednotek spadá pod velkou účetní jednotku. Hlavní ekonomickou činností Společnosti dle členění CZ NACE je výroba ostatních dílů a příslušenství pro motorová vozidla.

Společnost na základě dosavadních ekonomických výsledků a tržního vývoje plánovala rozšířit výrobu, a proto se rozhodla v roce 2016 podat žádost o získání investiční pobídky agentuře CzechInvest. V roce 2016 Společnost obdržela rozhodnutí o udělení příslibu investiční pobídky podle § 1a odstavce 1 písmene a zákona o investičních pobídkách a dle § 35b zákona o daních z příjmu. Dle obdrženého příslibu maximální míra veřejné podpory nesmí překročit 40 % celkových způsobilých nákladů a zároveň nesmí překročit maximální výši veřejné podpory, která dosahuje částky 140,08 milionů Kč. Další podmínkou je, že výše slevy na dani může dosahovat v jednotlivých letech maximálně 40 % z hodnoty doposud vynaložených způsobilých nákladů.

Aby Společnost mohla čerpat investiční pobídku musí splnit několik podmínek. Jednou z podmínek je zahájit investiční práce až po datu odeslání žádosti, dále pak realizovat investiční akci v okrese Hradec Králové. Mezi další podmínky patří pořídit dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v hodnotě 50 milionů Kč, přičemž 25 milionů Kč má být vynaloženo na pořízení strojního zařízení pro výrobní účely brzdových systémů a splňuje podmínky, že nebylo starší více než 2 roky a bylo pořízeno za tržní cenu. V příslibu je také stanoveno, že nejméně 25 milionů Kč bude financováno z vlastního kapitálu Společnosti.

Společnost splnila veškeré všeobecné a zvláštní podmínky stanovené zákonem v roce 2018, k doložení splnění podmínek má k dispozici také protokol o kontrole od MPO. Slevu na dani ve formě investiční pobídky poprvé uplatnila ve zdaňovacím období roku 2021. Následující výpočty se budou řídit zákonem o daních z příjmů na základě údajů vykázaných Společností v účetnictví a v daňových přiznání.

4.2.3 Výpočet hodnoty S2 vybrané společnosti

Hodnota S2 zde bude vypočítána podle pravidel platných od 1. května 2015, vzhledem k tomu, že Společnosti bylo rozhodnutí o příslibu investiční pobídky uděleno v roce 2016, což je rozhodující datum pro určení úpravy zákona, ze které se bude vycházet.

Společnost splnila všeobecné a zvláštní podmínky v roce 2018, to znamená, že rok 2018 se stává obdobím, kdy bylo poprvé možné slevu na dani z titulu investičních pobídek uplatnit a při výpočtu hodnoty S2 se bude vycházet z let 2015, 2016 a 2017.

Na základě údajů společnosti, které jsou shrnuty v Tabulce 6 je znázorněn výpočet hodnoty daně pro každé období vstupující do výpočtu hodnoty S2 zvlášť, dle pravidel stanovených v § 35b ZDP. Z úhrnu částek daně za období let 2015 až 2017, který je roven 874 780 709 Kč se následně vypočte hodnota S2, které v tomto případě dosahuje hodnoty ve výši 291 593 570 Kč. Tato hodnota bude Společnost provázet po celou dobu čerpání investiční pobídky a bude v dalších příkladech použita pro výpočty slevy z titulu investiční pobídky.

Tabulka 6: Výpočet hodnoty S2

Zdaňovací období	2015	2016	2017
Základ daně vypočtený dle § 35b odstavce 2 ZDP v Kč	1 914 265 736	1 366 696 808	1 346 875 112
Kladný rozdíl, o který úrokové příjmy převyšují související náklady v Kč	9 865 234	6 625 284	7 238 144
Základ daně pro výpočet hodnoty S2 v Kč	1 904 400 502	1 360 071 524	1 339 636 968
Sazba daně	19 %	19 %	19 %
Částka daně v Kč	361 836 095	258 413 590	254 531 024
Trvání zdaňovacího období v měsících	12	12	12
Částka daně přepočtená na období 12 měsíců v Kč	361 836 095	258 413 590	254 531 024
Úhrn částek daně za období 2015-2017 v Kč			874 780 709
Aritmetický průměr v Kč – hodnota S2			291 593 570

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.2.4 Analýza dopadu změny výše S2 v období čerpání slevy na dani

Vybraná Společnost se zabývá také vlastním výzkumem a vývojem v oblasti vývoje brzd a brzdových komponentů. V roce 2021 probíhala u Společnosti kontrola z finančního úřadu v oblasti daní z příjmu právnických osob za období 2017 v rozsahu prověření správně uplatněné odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje. Výsledkem této kontroly bylo vyloučení nákladů ve výši 64 158 032 Kč z odpočtu na výzkum a vývoj z důvodu nesplnění formálních požadavků pro odpočet nákladů na výzkum a vývoj od základu daně.

Vlivem vyloučení nákladů na podporu výzkumu a vývoje, které byly uplatněné jako položka odčitatelná od základu daně v roce 2017 se změnila hodnota S2, která byla Společností uplatňována pro výpočet slevy na dani z titulu investičních pobídek, jelikož položky odčitatelné od základu daně vstupují do výpočtu základu daně pro výpočet hodnoty S2.

Výpočet upravené hodnoty S2 po vyloučení nákladů na podporu výzkumu a vývoje je znázorněn v Tabulce 7. Vlivem vyloučení nákladů se zvýšil základ daně za zdaňovací období 2017. Základ daně v roce 2017 dosahoval hodnoty 1 346 875 112 Kč, po vyloučení těchto nákladů došlo ke zvýšení na 1 411 033 144 Kč. Hodnota S2 před vyloučením nákladů byla stanovena ve výši 291 593 570 Kč, ale vlivem zvýšeného základu daně v období roku 2017 vstupujícího do výpočtu hodnoty S2 v návaznosti na vyloučení nákladů byla upravená hodnota S2 stanovena ve výši 295 656 912 Kč, rozdíl tedy činí 4 063 342 Kč.

Tabulka 7: Stanovení výše S2 po doměření daně

Zdaňovací období	2015	2016	2017 po doměření daně
Základ daně vypočtený dle § 35b odstavce 2 ZDP v Kč	1 914 265 736	1 366 696 808	1 411 033 144
Kladný rozdíl, o který úrokové příjmy převyšují související náklady v Kč	9 865 234	6 625 284	7 238 144
Základ daně pro výpočet částky S2 v Kč	1 904 400 502	1 360 071 524	1 403 795 000
Sazba daně	19 %	19 %	19 %
Částka daně v Kč	361 836 095	258 413 590	266 721 050
Trvání zdaňovacího období v měsících	12	12	12
Částka daně přepočtená na období 12 měsíců v Kč	361 836 095	258 413 590	266 721 050
Úhm částek daně za období 2015–2017 v Kč			886 970 735
Aritmetický průměr – nová hodnota S2			295 656 912

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Vzhledem k tomu, že Společnost již v období 2019 čerpala v daňovém přiznání slevu na dani z titulu investiční pobídky, je povinna za toto zdaňovací období podat dodatečné daňové přiznání, jelikož změnou výše hodnoty S2 dojde i ke změně vypočtené výsledné výše slevy na dani, jelikož dojde ke snížení rozdílu mezi hodnotami S1 a S2.

Společnost ve zdaňovacím období 2019 vycházela z původní částky S2, kterou dále upravila o hodnotu meziročních odvětvových indexů. Tato úprava se provádí v každém zdaňovacím období, aby zafixovaná hodnota S2, která zůstává stejná po celou dobu čerpání investiční pobídky reflektovala meziroční změnu cen v jednotlivých odvětvích. V Tabulce 8 je vidět, že výchozí částka S2 se vynásobí hodnotou meziročních odvětvových indexů cen a pro výpočet slevy na dani se v daňovém přiznání dále používá tato upravená hodnota S2.

Tabulka 8: Výpočet částky S2 pro rok 2019

Popis	Částka v Kč
Výchozí částka S2 podle § 35b odst. 1 písm. b) ZDP, zaokrouhlená na celé Kč dolů	291 593 570
Hodnota meziročních odvětvových indexů cen	98,8 %
Upravená částka S2 podle § 35b odst. 1 písm. b) ZDP	288 094 447

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Dále společnost uvedla v příloze řádného daňového přiznání částky potřebné pro vypočtení hodnoty S1, které jsou znázorněné v Tabulce 9. Vypočtená hodnota S1 pro zdaňovací období

2019, jejíž výpočet je znázorněn v Tabulce 9, dosahuje hodnoty 294 293 742 Kč a při porovnání hodnoty S1 z Tabulky 9 a upravené hodnoty S2 z Tabulky 8 je patrné, že hodnota S2, která dosahuje hodnoty 288 094 447 Kč, je stále nižší než hodnota S1 a je tedy možné uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek.

Tabulka 9: výpočet částky S1 pro rok 2019

Popis	Částka v Kč
Základ daně snížený o položky dle § 34 a § 20 odst. 8 ZDP (ř. 270 před zaokrouhlením)	1 550 406 092
Kladný rozdíl, o který úrokové příjmy převyšují s nimi související náklady	1 491 659
Základ daně pro výpočet částky S1	1 548 914 433
Sazba daně v % podle § 21 odst. 1 ZDP	19 %
Částka S1 podle § 35b odst. 1 písm a) ZDP, zaokrouhlená na celé Kč dolů	294 293 742

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

V Tabulce 10 je znázorněn výpočet výsledné sleva na dani podle § 35b zákona o daních z příjmů po úpravě hodnoty S2. Rozdíl hodnoty S1 a S2 dosahuje hodnoty 6 199 295 Kč a Společnost si tento rozdíl může uplatnit jako slevu na dani podle § 35b ZDP v daňovém přiznání.

Tabulka 10: výpočet slevy na dani podle § 35b ZDP

Popis	Částka v Kč
Částka S1	294 293 742
Upravená částka S2	288 094 447
Sleva na dani podle § 35b ZDP	6 199 295
Výsledná sleva na dani podle § 35b ZDP	6 199 295

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Výsledná sleva na dani podle § 35b ZDP se uvádí v daňovém přiznání na řádku 300 spolu se slevou na dani podle § 35 odstavce 1 ZDP, která u Společnosti v roce 2019 představovala částku 147 600 Kč, výsledná hodnota uvedená na řádku 300, jak je patrné z Tabulky 11, dosahuje výše 6 346 894 Kč.

Tabulka 11: Vybrané údaje z řádného daňového přiznání 2019

Řádek daňového přiznání	Popis	Částka v Kč
10	Výsledek hospodaření před zdaněním ke dni 31.12.2019	5 535 845 508
200	Základ daně před úpravou nebo daňová ztráta	1 604 832 962
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e ZDP	54 326 870
250	Základ daně snížený	1 550 506 092
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 ZDP	100 000
270	Dále snížený základ daně zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů	1 550 406 000
290	Daň	294 577 140
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1, § 35a nebo § 35b ZDP	6 346 894
340	Celková daň	288 230 246

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Vlivem vyloučení nákladů na projekt výzkumu a vývoje z odčitatelné položky od základu daně je Společnost povinna podat dodatečné daňové přiznání za všechna následující zdaňovací období, kdy byla uplatněna sleva na dani z titulu investiční pobídky. V Tabulkách 10 a 11 je znázorněn číselný dopad změny hodnoty S2 při podání dodatečného přiznání za zdaňovací období 2019, kdy došlo k čerpání slevy na dani poprvé.

V Tabulce 12 jsou porovnané hodnoty S2 uvedené v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období 2019 s hodnotami v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období 2019. Z tabulky vyplývá, že kvůli povinnosti hodnotu S2 upravovat o hodnotu meziročních odvětvových indexů cen není rozdílem pouze odečtení původní a upravené hodnoty S2, ale úprava tohoto rozdílu ještě o hodnotu meziročních odvětvových indexů cen pro rok 2019. Rozdíl hodnot S2 ve výši 4 014 582 Kč je totožný s rozdílem změny slevy na dani podle § 35b ZDP.

Tabulka 12: Porovnání výsledné slevy na dani

	Řádné DPPO	Dodatečné DPPO	Rozdíl
Popis	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč
Výchozí částka S2 podle § 35b odst. 1 písm. b) ZDP, zaokrouhlená na celé Kč dolů	291 593 570	295 656 912	4 063 342
Hodnota meziročních odvětvových indexů cen	98,8 %	98,8 %	-
Upravená částka S2 podle § 35b odst. 1 písm. b) ZDP	288 094 447	292 109 029	4 014 582
Částka S1	294 293 742	294 293 742	-
Sleva na dani podle § 35b ZDP	6 199 295	2 184 713	4 014 582

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Změna hodnoty S2 se v dodatečném daňovém přiznání promítne na řádku 300, jako rozdíl slevy na dani podle § 35a ZDP a také na řádku 340 v rozdílu celkové splatné daně Společnosti, což je znázorněno v Tabulce 13. Společnost tedy kromě podání dodatečného daňového přiznání je povinna odvést rozdíl na dani na účet finančního úřadu jako dodatečnou platbu daně z příjmu.

Tabulka 13: Porovnání celkové daňové povinnosti

		Řádné DPPO	Dodatečné DPPO	Rozdíl
Řádek daňového přiznání	Popis	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč
290	Daň	294 577 140	294 577 140	-
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1, § 35a nebo § 35b ZDP	6 346 894	2 332 313	4 014 582
340	Celková daň	288 230 246	292 244 828	4 014 582

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Kromě vypočteného doplatku na dani z příjmu z Tabulky 13, bude následně daňovému subjektu vystaven platební výměr na úrok z prodlení. Úrok z prodlení vzniká Společnosti již od pátého kalendářního dne po dni splatnosti daně, nicméně pokud společnost ve lhůtě 4 kalendářních dní dlužnou daň nezplatí, úrok z prodlení se počítá od prvního dne, kdy měla být daň zaplacená. Ukončení výpočet úroku z prodlení nastane až ve chvíli, kdy je dlužná daň připsána na účet finančního úřadu.

Za předpokladu, že daňový subjekt v období, za které se úrok z prodlení vypočte neměl u finančního úřadu evidované přeplatky na dani, které by se dali s úrokem z prodlení započítat, vypočítá se úrok z prodlení dle standardního postupu. Úroky z prodlení by se tedy v tomto příkladu za předpokladu, že Společnost žádné přeplatky evidované u finančního úřadu v průběhu nabíhání úroků z prodlení neměla, vypočítali tak, jak je uvedeno v Tabulce 14.

- Dlužná částka na dani ve výši 4 014 582,
- Datum splatnosti daně byl 1. července 2020,
- Datum úhrady byl 2. srpna 2021.

Tabulka 14: Výpočet úroku z prodlení

Období	Počet dní	2T repo sazba ČNB	Úroková sazba	Úroky v Kč
1.7.2020 - 31.12.2020	183	0,25	14,25 %	286 822,64
1.1.2021 - 30.6. 2021	180	0,25	8,25 %	163 332,99
1.7.2021 - 2.8. 2021	32	0,5	8,5 %	29 916,89
Úrok z prodlení za celé období od 1.7.2020 do 2.8.2021				480 072,51

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Z Tabulky 14 je patrné, že při výpočtu úroku z prodlení je důležité sledovat vývoj 2T repo sazby, od které se odvíjí úroková sazba. Úrok z prodlení by tedy za celé období, kdy byla daň po splatnosti dosahoval výše 480 072, 51 Kč. V rámci dodatečného přiznání by to společnost musela uhradit, jak dodatečně splatnou daň, tak úrok z prodlení, celkově by tedy zaplatila 4 494 655 Kč vlivem změny hodnoty S2.

4.3 Souběh čerpání investičních pobídek a odpočtu na výzkum a vývoj

Společnosti, které čerpají investiční pobídky ve formě slevy na dani se velmi často věnují i vlastnímu výzkumu a vývoji. Náklady na výzkum a vývoj lze uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně. Zákon o daních z příjmů k odpočtu na výzkum a vývoj uvádí v ustanovení § 34b odst. 2 písmene a, že výdaje, které jsou, byť jen z části, podpořeny z veřejné podpory, nemůže společnost zahrnout do výdajů pro odpočet na výzkum a vývoj. Investiční pobídky, jsou považovány za veřejnou podporu, což bývá stále pro některé poplatníky matoucí, avšak k tomuto souběhu byl vydán koordinací výbor číslo

435/18.11.14 a z odpovědi Generálního finančního ředitelství je zřejmé, že lze odpočet na výzkum a vývoj kombinovat spolu s čerpáním investiční pobídky. Při tomto souběhu ale stále nastávají situace, které právě při souběhu investiční pobídky s uplatňováním nákladů na výzkum a vývoj při nesprávném daňovém zohlednění, mohou vést k doměření daně z titulu investičních pobídek nebo z chybně uvedených nákladů na výzkum a vývoj.

4.3.1 Použití strojů zahrnutých do způsobilých nákladů využitých pro projekt výzkumu a vývoje

Pokud společnost získala rozhodnutí o příslibu investiční pobídky a jednou z podmínek je investovat do strojního vybavení, může nakoupit stroje, které zahrne do způsobilých nákladů investiční pobídky. Společnost na těchto stojích bude ale také využívat pro projekt výzkumu a vývoje.

Právě tato situace se v praxi objevuje velmi často a i přesto, že souběhu investiční pobídky a uplatňování odpočtu na výzkum a vývoj nebrání žádná zákonná úprava, tak velmi problematickou oblastí v tomto případě je zejména oblast daňových odpisů. Společnost může zahrnout pořízené stroje do způsobilých nákladů investiční pobídky a nenajdeme ani žádné omezení pro to, aby je nemohla využívat pro projekt výzkumu a vývoje, ale otázkou je, zda daňový odpis, může společnost zahrnout do nákladů na výzkum a vývoj, pokud jsou tyto stroje podpořeny z veřejné podpory v období, než dojde k faktickému čerpání investiční pobídky.

4.3.1.1 Právní úprava

K problematice ohledně uplatnění daňového odpisu do nákladů výzkumu a vývoje byl sepsán koordinační výbor číslo 435/18.11.14, který se snažil objasnit, v jakých případech je možné daňový odpis uplatnit a kdy by to již bylo problematické. Z koordinačního výboru vyplývá, že pokud společnost zahrnula strojní vybavení do způsobilých nákladů, ale zatím nečerpala slevu na dani z titulu investiční pobídky, není toto strojní vybavení podpořeno z veřejné podpory a do té doby tedy může být odpis zahrnován do nákladů pro odpočet z titulu výzkumu a vývoje. Situace z tohoto koordinačního výboru je na praktickém příkladu popsána níže.

Předpoklady ilustračního příkladu:

- Rozhodnutí o příslibu investiční pobídky na rozšíření výroby bylo obdrženo v roce 2019,
- stroje zahrnuté do způsobilých nákladů a zároveň pro projekt výzkumu a vývoje byly pořízeny v roce 2019,
- všeobecné podmínky dle zákona o investičních pobídkách byly splněny v roce 2020,
- sleva na dani byla čerpána od roku 2021

V Tabulce 15 je shrnuto, v jakých letech je podle koordinačního výboru možné za uvedených podmínek zahrnout daňový odpis do nákladů na projekt výzkumu a vývoje v kombinaci s uplatňováním slevy na dani z titulu investičních pobídek na rozšíření výroby.

Tabulka 15: Zahrnutí odpisu dle závěru z koordinačního výboru

Rok	2019	2020	2021
Zahrnutí odpisu do odpočtu na výzkum a vývoj	ano	ano	ne
Uplatnění slevy na dani z titulu IP	ne	ne	ano

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Vzhledem k tomu, že novela zákona o investičních pobídkách, která je účinná od 6. září 2019 nově upravuje znění § 5 odstavce 8 tak, že za den poskytnutí veřejné podpory se nyní považuje již den vydání rozhodnutí příslibu, mohlo by se to považovat za zneplatnění závěru z výše zmíněného koordinačního výboru, jelikož předpoklad, že k poskytnutí veřejné podpory dochází až při uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek již nyní nemá zákonnou oporu.

Vzhledem k této změně by již nemělo být společnostem doporučováno uplatňovat daňový odpis v rámci odpočtu výzkumu ani v případě, že společnost ještě nezačala čerpat slevu z titulu investičních pobídek. Zahrnutí odpisu do odpočtu na výzkum a vývoj v jednotlivých letech při stejné výchozí situaci by mělo vypadat tak, jak je popsáno v Tabulce 16.

Tabulka 16: Zahnutí odpisu po novele zákona o investičních pobídkách

Rok	2019	2020	2021
Zahnutí odpisu do odpočtu na výzkum a vývoj	Ne	ne	ne
Uplatnění slevy na dani z titulu IP	Ne	ne	ano

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.3.1.2 Analýza dopadů zahrnutí odpisů

Pokud by společnost dále pokračovala v souladu se závěry koordinačního výboru, finanční úřad by mohl následně tyto odpisy z odčitatelné položky vyloučit, čímž by snížil výši této odčitatelné položky a v konečném důsledku by došlo ke zvýšení základu daně. Vzhledem k tomu, že se nejedná o porušení zvláštních podmínek daných zákonem o daních z příjmů vztahujících se k maximalizaci položek odčitatelných od základu daně, nedojde ke snížení nároku na slevu.

V Tabulce 17 je znázorněno, jak by se lišil výpočet slevy na dani z titulu investičních pobídek, pokud by byla uplatněna správná výše odpisů, pokud by společnost chybně zahrнула daňové odpisy do nákladů vstupujících do odčitatelné položky na výzkum a vývoj. Z Tabulky 17 je patrné, že pokud by poplatník neuplatnil daňové odpisy jeho základ daně snížený o položky dle § 34 a § 20 odst. 8 ZDP by vzrostl o 500 000 Kč a tím i základ pro výpočet slevy na dani. Výsledná sleva na dani by tedy byla o 95 000 Kč vyšší, než pokud by společnost odpisy uplatnila. V obou případech výsledná daň společnosti by zůstala ve stejné výši.

Tabulka 17: Rozdíl výpočtu slevy na dani vzhledem k daňovým odpisům

Popis	Sleva na dani při uplatnění odpisů	Sleva na dani bez uplatnění odpisů
	Částka v Kč	Částka v Kč
Základ daně snížený o položky dle § 34 a § 20 odst. 8 ZDP	17 432 678	17 932 678
Kladný rozdíl, o který úrokové příjmy převyšují s nimi související náklady	15 892 275	15 892 275
Základ daně pro výpočet slevy	1 540 403	2 040 403
Sazba daně v % podle § 21 odst. 1 ZDP	19	19
Sleva na dani podle § 35a odst. 1 ZDP	292 676	387 676

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Pokud by tedy došlo k vyloučení těchto odpisů z nákladů na výzkum a vývoj, společnost by se mohla chybně domnívat, že tedy v dodatečném priznání uplatní vyšší základ daně a tím pádem i vyšší slevu z titulu investičních pobídek, jak je uvedeno v Tabulce 17. Tento předpoklad by byl ale chybný, jelikož zákon o daních z příjmu explicitně říká, že společnost nemůže uplatnit vyšší slevu, pokud je dodatečně doměřena vyšší daňová povinnost.

4.3.2 Uplatnění mzdových nákladů zaměstnanců podílejících se na projektu výzkumu a vývoje

Podle koordinačního výboru číslo 435/18.11.14, finanční správa na rozdíl od předchozího příkladu s odpisy nevidí problém v souběhu podpory mzdových nákladů z veřejné podpory a nákladů na výzkum a vývoj, při oddělených pracovních výkazech s popisem, kolik hodin zaměstnanec strávil na podpořeném projektu či na projektu výzkumu a vývoje.

V této souvislosti je především v současné době velmi užitečné podotknout, že pokud společnosti obdrželi v souvislosti s pandemií Covid-19 dotaci na mzdové náklady z veřejné podpory v rámci programu Antivirus a tyto náklady vstupují do evidence vyplacených mzdových nákladů na vývojově výzkumné pracovníky, měla by společnost tyto náklady vyloučit z mzdových nákladů zahrnovaných do odčitatelné položky od základu daně na projekt výzkumu a vývoje. Zahrnutí těchto nákladů by bylo v nesouladu s pravidlem,

že náklady zahrnuté do projektu na podpory výzkumu a vývoje nejsou podpořeny, byť jen z části z veřejné podpory.

Nicméně při současném uplatňování nákladů na výzkum a vývoj jako položky odpočitatelné od základu daně a slevy na dani z titulu investičních pobídek se jako další sporný bod jeví zahrnování nákladů za náhradu mzdy za dovolenou zaměstnanců, kteří se v rámci své pracovní činnosti věnují výzkumným a vývojovým činnostem, do projektu na podporu výzkumu a vývoje. Vzhledem k povinnosti maximalizace položek odčitatelných od základu daně, tato chybná úprava může mít velmi nepříjemné dopady pro společnost, a to ve více než v jednom období.

4.3.2.1 Právní úprava

Finanční správa v oblasti zahrnování mzdových nákladů za dovolenou zaměstnanců pracujících na vývojově výzkumných projektech ustálila daňovou praxi, že společnosti nemohou zahrnovat do nákladů na podporu výzkumu a vývoje náhradu mzdy za dovolenou. Argumentem finanční zprávy bylo tvrzení, že v době, kdy je zaměstnanec na dovolené, nemůže vykonávat vývojově výzkumnou činnost a tím pádem by tyto náklady neměly být zahrnuty v odčitatelné položce od základu daně, jelikož neexistuje přímá souvislost s projektem výzkumu a vývoje.

Tyto náklady by do projektu výzkumu a vývoje mělo být možné zařadit, jelikož zaměstnanec má na dovolenou právní nárok a v nejjednodušším případě, kdy zaměstnanec vykonává pouze vývojově výzkumnou činnost na plný úvazek, je zaměstnavatel povinen mu dovolenou poskytnout. Tyto náklady za dovolenou jsou daňově uznatelným nákladem a jelikož jedinou náplní práce zaměstnance je práce na projektu výzkumu a vývoje vzniká zde přímá souvislost s projektem na výzkum a vývoj, kterou finanční správa dlouhodobě popírá.

V této oblasti došlo na konci roku k výraznému posunu díky rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 429/2018–41, který se v této souvislosti vyjádřil ve prospěch poplatníka, který dovolenou za zaměstnance, kteří pracovali na projektu výzkumu a vývoje do odpočtu z tohoto titulu zahrnul. Nejvyšší správní soud tak rozhodl s přihlédnutím k tomu, že pro výzkum a vývoj je nutné, aby jej prováděli kvalifikovaní zaměstnanci. Za tyto zaměstnance

je společnost povinna hradit nejen mzdové náklady, ale také sociální a zdravotní pojištění a taktéž náhradu mzdy za dovolenou a jelikož veškeré tyto náklady jsou považovány za daňově uznatelné náklady dle zákona o daních z příjmů, soud neshledal žádný důvod pro nemožnost jejich uplatnění i v nákladech na projekt výzkumu a vývoje.

Finanční správa by pravděpodobně v této souvislosti měla změnit metodický pokyn k této oblasti a respektovat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a náklady za náhradu mezd zahrnutých do odpočtů od základu daně již dále nedoměřovat.

Z praktické zkušenosti je patrné, že poplatníci o rozsudku často nevědí, a proto dále dovolenou do odpočtů na výzkum a vývoj nezahrnují, anebo z opatrnostních důvodů dovolenou zahrnovat ani nechtějí, dokud se k tomu finanční správa nevyjádří. V kontextu souběhu uplatňování slevy z titulu investičních pobídek a odpočtu od základu daně na projekt výzkumu a vývoje se, ale opatrnost z nezahrnutí těchto nákladů do odpočtu vyplatit nemusí.

4.3.2.2 Analýza dopadů nezahrnutí dovolené do projektu výzkumu a vývoje

V případě, kdy Společnost uplatňuje investiční pobídku dle § 35b zákona o daních z příjmu a současně jako odčitatelnou položku od základu daně má náklady na projekt výzkumu a vývoje, do kterých nezahrnuje z opatrnostního důvodu náklady za náhradu mzdy při dovolené svých zaměstnanců, jejichž pracovní náplní je vývojově výzkumná činnost, může finanční správa dojít při následné kontrole k tomu, že společnost nemaximalizovala položky odčitatelné od základu daně. V takovém případě společnost je povinna podat dodatečná přiznání za všechny roky, ve kterých tento opatrnostní přístup uplatnila a vzhledem k tomu, že se jedná o porušení zvláštních podmínek, tak bude společnosti snížen i nárok na slevu. Tento případ je znázorněn na následujícím ilustračním příkladu níže.

Předpoklady ilustračního příkladu:

- všeobecné podmínky dle zákona o investičních pobídkách byly splněny v roce 2019,
- sleva na dani byla čerpána od roku 2019 podle § 35a ZDP,
- finanční úřad při kontrole roku 2019 zjistil, že společnost porušila zvláštní podmínky tím, že nemaximalizovala položky odčitatelné od základu daně, konkrétně projekt na podporu výzkumu a vývoje,

- nezahrnuté náklady na dovolenou byly ve výši 295 600 Kč v roce 2019.

Společnost je povinna podat dodatečné daňové přiznání za rok 2019 i za další roky, ve kterých uplatňovala nesprávně vyřazení dovolené z nákladů na podporu výzkumu a vývoje. V Tabulkách 18 a 19 jsou znázorněny dopady na slevě na dani při nedodržení zvláštní podmínky týkající se maximalizace položek odčitatelných od základu daně.

V Tabulce 18 jsou zobrazeny hodnoty řádného daňového přiznání společnosti za zdaňovací období roku 2019. Z tabulky je patrné, že výsledná sleva na dani podle § 35a ZDP činila 311 677 Kč. Při zohlednění mzdových nákladů za dovolenou v odčitatelné položce od základu daně, se zvýší základ daně vypočtený v prvním řádku tabulky o 295 600 Kč.

Tabulka 18: Sleva na dani bez zohlednění nákladů na dovolenou

Popis	Částka v Kč
Základ daně snížený o položky dle § 34 a § 20 odst. 8 ZDP	12 432 682
Kladný rozdíl, o který úrokové příjmy převyšují s nimi související náklady	10 792 275
Základ daně pro výpočet slevy	1 640 407
Sazba daně v % podle § 21 odst. 1 ZDP	19
Sleva na dani podle § 35a odst. 1 ZDP	311 677

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Společnost ve svém daňovém přiznání navýší základ daně, čímž bude mít nižší výslednou slevu na dani, jelikož základ pro výpočet slevy na dani se vypočítá jako rozdíl základu daně snížený o položky dle § 34 a § 20 odst. 8 ZDP, který bude nyní vyšší, a kladného rozdílu, o který úrokové příjmy převyšují s nimi související náklady.

Vzhledem k tomu, že došlo k porušení zvláštních podmínek daných zákonem o daních z příjmů, je potřeba ještě vypočítat částku snížení nároku na slevu, který je roven hodnotě změny základu daně vzniklá porušením podmínek dle § 35a odstavce 2 písmene a ZDP, v tomto případě 295 600 Kč, vynásobený sazbou daně, tedy 19 %. V Tabulce 19 jsou shrnuty číselné dopady na výslednou slevu na dani.

Tabulka 19: Sleva na dani po dodatečném zohlednění nákladů na dovolenou

Popis	Částka v Kč
Základ daně snížený o položky dle § 34 a § 20 odst. 8 ZDP	12 728 282
Kladný rozdíl, o který úrokové příjmy převyšují s nimi související náklady	10 792 275
Základ daně pro výpočet slevy	1 936 007
Sazba daně v % podle § 21 odst. 1 ZDP	19
Sleva na dani podle § 35a odst. 1 ZDP	367 841
Část změny základu daně	295 600
Částka snížení nároku na slevu podle § 35a odst. 6 ZDP	56 164
Výsledná sleva na dani podle § 35a ZDP	311 677

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Z Tabulky 19 je patrné, že i přes zvýšení základu daně výsledná sleva na dani podle § 35a ZDP zůstala ve stejné výši jako v případě, kdy dovolená zahrnuta nebyla. Tento výsledek je dán právě tím, že při porušení podmínek dochází k penalizaci, kromě klasického výpočtu slevy na dani podle § 35a ZDP, se vypočítá ještě částka snížení nároku na slevu. Při zvýšení základu daně o částku 295 600 Kč je dle stejného principu jako v předchozí Tabulce 18 vypočtena sleva na dani. Tato sleva by dosahovala výše 367 841, což je hodnota, kterou by si společnost bývala mohla uplatnit, pokud by zahrnula náklady na dovolenou do projektu na podporu výzkumu a vývoje již v řádném přiznání.

Rozdíl vypočtených částek slev na dani vychází ve výši 56 164 Kč. Tato částka představuje výši slevy na dani, kterou společnost mohla původně uplatnit jako slevu na dani a již nikdy neuplatní, jelikož tato částka je rovna vypočtené částce snížení nároku na slevu podle § 35a odstavce 6 ZDP a musí být od vypočtené slevy na dani odečtena. Tato penalizace za porušení zvláštních podmínek způsobí, že ačkoliv se společností zvýšil základ daně, sleva na dani zůstává stejná a z toho vyplývá, že rozdíl musí společnost doplatit finančnímu úřadu a zaplatit i úrok z prodlení z této částky.

4.4 Transakce se spojenými osobami

Zvláštní podmínka, kterou musejí společnosti, které čerpají slevu na dani z titulu investičních pobídek dodržovat, se týká transakcí mezi spojenými osobami. Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 35a odstavce 2 písmene d) poplatníkovi zakazuje zvýšit základ daně

pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi s osobami, které definuje v § 23 odstavce 7 způsobem, který je odlišný od běžných obchodních vztahů. Osoby definované v § 23 odstavci 7 zákona o daních z příjmů jsou kapitálově nebo jinak spojené osoby (Zákon č. 586/1992 Sb., 2021).

U transakcí se spojenými osobami se posuzuje splnění tzv. pravidla tržního odstupu, které říká, že spojené osoby by měly mezi sebou uskutečnit transakce, které odpovídají běžným obchodním transakcím mezi nezávislými subjekty. Převodní ceny si mezi sebou stanovují spojené osoby v rámci mezinárodní skupiny a prokazování správnosti nastavení převodních cen je na daňovém poplatníkovi. V rámci snížení rizika se doporučuje mít k dispozici dokumentaci k převodním cenám, která dokládá metody tvorby převodních cen, specifika jednotlivých zemí a údaje o vnitřních či vnějších srovnatelných transakcích. Tato dokumentace není sice povinná, ale dokáže prokazování při případné daňové kontrole velmi ulehčit.

Transakce mezi spojenými osobami představují pro daňové poplatníky vždy určité riziko, a to nejen pro příjemce investičních pobídek. Správce daně tyto transakce může vyhodnotit jako transakce, které vlivem převodních cen neodpovídají cenám mezi nezávislými subjekty a v rámci nynějších daňových kontrol jsou právě převodní ceny jednou z nejčastějších oblastí, kterou správci daně kontrolují.

V případě, že rozdíl mezi cenami sjednanými nezávislými subjekty a transferovými cenami mezi spojenými osobami nedokáže poplatník uspokojivě obhájit, je poplatníkovi doměřena daň ze zjištěného rozdílu, včetně penále a úroku z prodlení. Pokud ovšem tento poplatník je i příjemcem investiční pobídky ve formě slevy na dani z příjmu a tímto rozdílem byl zvýšen základ daně pro výpočet slevy na dani, dochází k porušení zvláštních podmínek pro čerpání slevy na dani dle zákona o daních z příjmů.

4.4.1 Dopady při nesprávně zvýšeném základu daně transakcí se spojenou osobou

Při porušení zvláštní podmínky v souvislosti se zvýšením základu daně pro výpočet slevy na dani transakcí se spojenou osobou, která neodpovídá transakci z běžných obchodních vztahů, přicházel poplatník dle znění zákona do 6. září 2019 o možnost uplatnění slevy na dani z titulu investiční pobídky, jak do budoucna, tak do minulosti. V praxi to znamenalo,

že již nemohl čerpat slevu na dani v následujících obdobích a za veškerá minulá období, ve kterých čerpal slevu na dani z titulu investiční pobídky, musel podat dodatečná daňová přiznání. Po novele zákona o daních z příjmu již porušení této zvláštní podmínky nevede ke ztrátě celé investiční pobídky, ale pouze ke snížení nároku na slevu na dani o rozdíl základu daně vynásobeného platnou sazbou daně z příjmu.

V situacích, kdy dojde k doměření daňové povinnosti za zdaňovací období od roku 2019, není pochyb o tom, že by správce daně měl použít mírnější sankci, u doměření daně v této souvislosti za zdaňovací období před rokem 2019 již taková jistota není.

Státní správa zastávala názor, že mírnější ustanovení ohledně sankcí po novele zákona se použije až při porušení této podmínky, vzhledem k důvodové zprávě a předchozí judikatuře, konkrétně se odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 28/2013 – 36. Podle státní správy se jednalo o hmotněprávní (nikoliv procesní) charakter předmětné sankce, a tudíž použití mírnější sankce pro období, kdy došlo k porušení zvláštní podmínky ještě před novelou zákona by bylo nesprávné.

Oporu pro uplatnění mírnějších sankcí i při porušení zvláštní podmínky před účinností novely zákona je možné najít v rozsudku Nejvyššího správního soudu číslo 5 Afs 126/2019 ze dne 18. září 2020, který zastává názor, že u poplatníka, u kterého byly nesprávně stanoveny převodní ceny za období 2011 a 2012 (před novelou zákona), čímž byl neoprávněně zvýšen základ daně, by se mělo při stanovení sankce uplatnit znění zákona po novele, byť k porušení došlo ještě před novelou zákona.

Vzhledem k tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu by se poplatníci, u kterých probíhá daňová kontrola a podle správce daně jim měla být doměřena daňová povinnost z titulu neoprávněného zvýšení základu daně z příjmu v souvislosti s nesprávně určenými převodními cenami a správcem daně nebyla použita mírnější sankce, měli proti tomuto rozhodnutí bránit soudní cestou a velmi pravděpodobně by se na ně v konečném důsledku měla aplikovat mírnější sankce.

4.5 Zachování majetku při přeměně společnosti

Příjemci investičních pobídek mají dle § 6a odstavce 2 zákona o investičních pobídkách povinnost zachovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, na který byla poskytnuta investiční pobídka, po celou dobu uplatňování slevy na dani, nejméně však po dobu pěti zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, kdy byly splněny všeobecné podmínky.

Příjemci investičních pobídek nemohou v období od vydání rozhodnutí o příslibu investiční pobídky do uplynutí lhůty, po kterou mohou čerpat investiční pobídku ve formě slevy na dani, se zúčastnit fúze nebo rozdělení sloučením, jelikož tyto formy přeměny společnosti dle zákona o daních z příjmů vedou k znemožnění uplatnění slevy na dani po přeměně. Vzhledem k desetileté lhůtě, po kterou lze čerpat investiční pobídku, je důležité dopředu zvážit, zda tento druh přeměny nemá společnost v tomto horizontu v plánu, aby nepřišla o možnost čerpání investiční pobídky potom, co vynaloží administrativní náklady na její získání.

Přeměnou, kterou zákon specificky nezakazuje, je přeměna ve formě rozdělení odštěpením, při které společnost po přeměně nezanikne, toto tvrzení potvrdilo i Ministerstvo financí v rámci koordinačního výboru číslo 308/08.09.10. Ministerstvo financí v něm specificky uvádí, že při této přeměně však společnost nemůže odštěpit podpořený majetek investiční pobídkou do nově vzniklé společnosti.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu s číslem jednacím 1 Afs 269/2019-54 ze dne 11. února 2020 společnost, která byla příjemcem investiční pobídky ve formě slevy na dani, získala rozhodnutí o příslibu v roce 2007 a všeobecné a zvláštní podmínky splnila v tomtéž roce. Investiční pobídku čerpala v letech 2007, 2008 a 2010. Společnost v roce 2012 uskutečnila přeměnu ve formě rozdělení odštěpením, přičemž část majetku, který byl podpořen investiční pobídkou, přešla na nově vzniklou společnost.

Nejvyšší správní soud se v tomto případě neztotožnil s názorem Ministerstva financí z koordinačního výboru a argumentoval tím, že z žádné zákonné úpravy nevyplývá, že povinnost zachování majetku je vázána k vlastnickému právu. Společnost je ovšem stále zodpovědná za to, že majetek podpořený investiční pobídkou bude zachovaný a při

případném porušení této podmínky bude společnost nést důsledky. Nicméně pro ověření splnění této podmínky bude muset správce daně zahájit kontrolu u nově vzniklé společnosti a ověřit, že majetek se vyskytuje stále v regionu dle příslibu investiční pobídky a že se nezměnilo jeho využití.

Novelou zákona o investičních pobídkách, která nabyla účinnosti 6. září 2019, došlo k doplnění podmínky vztahující se k zachování majetku a část, kde je explicitně uvedeno, že společnost je povinna podpořený majetek zachovat ve svém majetku. Společnosti, které předložili agentuře CzechInvest záměr získat investiční pobídky do data účinnosti novely, tedy do 6. září 2019, se mohou řídit zněním zákona před novelou.

5 Zhodnocení výsledků

V této kapitole budou shrnuty jednotlivé výsledky provedených analýz z předchozí kapitoly a jejich výsledné zhodnocení a doporučení pro poplatníky, kteří jsou příjemci investičních pobídek se některým situacím vyvarovat.

5.1 Zhodnocení vlivu hodnoty S2 a změn této hodnoty

Hodnota S2 je důležitá pro společnosti, kterým bylo vydáno rozhodnutí o příslibu investiční pobídky podle § 35b zákona o daních z příjmu, tedy na rozšíření stávající výroby, jelikož rozdíl upraveného výpočtu daně pro výpočet slevy na dani za aktuální zdaňovací období a hodnoty S2 je roven výsledné slevě na dani, kterou mohou společnosti v rámci daňového přiznání k dani z příjmů uplatnit.

Právě vzhledem k postupu výpočtu výsledné slevy na dani z titulu investiční pobídky, má jakákoliv změna hodnoty S2 vliv na výši výsledné slevy v daném zdaňovacím období. Pokud tedy společnost následně podá dodatečné daňové přiznání nebo je jí doměřena vyšší daňové povinnosti finančním úřadem v rámci daňové kontroly v jednom z období, které vstupují do výpočtu hodnoty S2, vede to ke změně částky výsledné daňové povinnosti pro dané období a tím pásem i ke změně výše hodnoty S2 pro danou investiční pobídku. V uvedeném příkladu na vybraném poplatníkovi došlo vlivem vyloučení nákladů na výzkum a vývoj vstupujících do základu daně za dané zdaňovací období ve výši 64 milionů Kč ke změně hodnoty S2 o 4 miliony Kč. Náklady byly vyloučeny z důvodu kontroly finančním úřadem, který veškeré náklady na výzkum a vývoj vyloučil z důvodu nesplnění formálních zákonných požadavků pro odpočet těchto nákladů od základů daně.

Pokud změna daňové povinnosti v jednom z období vstupujících do výpočtu hodnoty S2 nastane až ve chvíli kdy již společnost uplatnila slevu na dani z příjmů z titulu investičních pobídek, je společnost povinna podat za všechna období, kdy slevu na dani uplatňovala, dodatečná daňová přiznání. Kromě této povinnosti musí také uhradit nedoplatek na dani vzniklý z této úpravy. V příkladu vybraného poplatníka vlivem změny hodnoty S2, musela být doplacena v rámci dodatečného přiznání daň ve výši změny částky hodnoty S2, tedy 4 milionů Kč finančnímu úřadu. Dále bude společnosti také doměřen úrok z prodlení, jehož výše se odvíjí od počtu dní, kdy je společnost s úhradou daně v prodlení a také od vývoje

2T repo sazby ČNB, pro vybraného poplatníka to znamenalo ještě doplatit úrok z prodlení ve výši 480 072 Kč. Celkem tedy v rámci dodatečného daňového přiznání zaplatila finančnímu úřadu 4,49 milionů Kč.

Vlivem nesprávně stanovené hodnoty S2 se tedy kromě doplacení daně a úroku z prodlení společnosti zvýší i administrativní náklady spojené s přípravou dodatečných daňových přiznání. V obdobích, které vstupují do výpočtu hodnoty S2 by společnosti měli věnovat zvýšenou pozornost zejména u splnění všech zákonných požadavků u odčitatelných položek od základu daně z příjmu, bezúplatných plnění a transakcích se spojenými osobami, jelikož tyto položky jsou v praxi velmi často předmětem doměření daně nejen u společností čerpající slevu z titulu investiční pobídky.

Společnosti, které čerpají slevu na dani z titulu investičních pobídek na rozšíření výroby by se měly zejména zaměřit na detailní kontrolu procesů a systémových nastavení, aby mohly předejít zmíněným úpravám či doměřením daně v daňových přiznáních k daním z příjmů nejen ve zdaňovacích obdobích, ve kterých čerpají investiční pobídku, ale také ve zdaňovacích obdobích, které vstupují do výpočtu hodnoty S2.

5.2 Zhodnocení problematických oblastí při souběhu čerpání investičních pobídek a odpočtu na výzkum a vývoj

Řada společností uplatňujících slevu na dani z příjmů z titulu investičních pobídek se současně věnuje i vlastním výzkumným a vývojovým činnostem. Souběh čerpání investičních pobídek a uplatňování odpočtu od základu daně na výzkum a vývoj je možný, nicméně vzhledem k povinnosti příjemců investičních pobídek maximalizovat odpočty odčitatelné od základu daně, dochází k řadě situací, kdy při nesprávném daňovém zohlednění nákladů vstupujících do odčitatelné položky na výzkum a vývoj, paradoxně většinou při konzervativním přístupu k těmto nákladům, může dojít k doměření daně z titulu porušení zvláštních podmínek pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek.

Jednou ze sporných situací v této oblasti je zahrnutí odpisů strojů, které jsou používány pro projekt výzkumu a vývoje a zároveň jsou zahrnuty do způsobilých nákladů investiční pobídky, do výsledné hodnoty odčitatelné položky na výzkum a vývoj. Při komparaci znění zákona a koordinačního výboru bylo zjištěno, že novelizované znění zákona platné od roku

2019, které nově definuje den vydání rozhodnutí o příslibu k investiční pobídce jako den poskytnutí veřejné podpory, překonává dříve uplatňovaný koordinační výbor, který za den poskytnutí veřejné podpory považoval až uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek v rámci daňového přiznání k dani z příjmů.

Pokud by společnost nadále nesprávně postupovala podle znění koordinačního výboru a zahrnovala odpis do nákladů na podporu výzkumu a vývoje ve zdaňovacích obdobích, kdy již obdržela rozhodnutí o příslibu k investiční pobídce, při zjištění tohoto přestupku finančním úřadem to povede k povinnosti podat dodatečná daňová přiznání, přestože společnost slevu na dani z titulu investičních pobídek ještě nezačala čerpat. Na dodatečně doměřenou daňovou povinnost, která z této situace vyplývá, společnost nikdy nedokáže použít slevu na dani z titulu investičních pobídek, jelikož to zákon o daních z příjmů explicitně zakazuje. Z praktického pohledu to znamená, že pokud by základ daně měl být vyšší o 500 000 Kč, společnost chybně uvedeným nižším základem daně si nemůže zvýšit slevu na dani z příjmu z titulu investičních pobídek a tak odvede na dani o 19 % z chybně uvedené částky více, v tomto případě o 95 000 Kč více než by musela, pokud by postupovala v souladu se zákonem.

Další spornou oblastí, která byla analyzována, je zahrnutí nákladů za náhradu mzdy při dovolené vývojově výzkumných pracovníků do celkové hodnoty odpočtu od daně na výzkum a vývoj. Při komparaci ustálené správní praxe finančních úřadů, zákona a judikatury bylo zjištěno, že vzhledem k relativně novému rozsudku Nejvyššího správního soudu by společnosti, které souběžně uplatňují slevu z titulu investičních pobídek a odčitatelnou položku od základu daně ve formě podpory výzkumu a vývoje, by měly nákladů na výzkum a vývoj zahrnovat také náklady za náhradu mzdy při dovolené vývojově výzkumných pracovníků, přestože právě tato položka byla předmětem mnoha kontrol finančních úřadů, které ji z odpočtu vyřadili.

Pokud by v aktuální situaci společnosti náklady za náhradu mzdy při dovolené do nákladů na podporu výzkumu a vývoje naopak nezahrnuly, vystavují se riziku nesplnění zvláštních podmínek daných zákonem o daních z příjmu, a to konkrétně maximalizace odčitatelné položky od základu daně ve formě podpory výzkumu a vývoje, což v tomto případě vede nejen k povinnosti podat dodatečná daňová přiznání za všechna období, za která došlo

k porušení těchto podmínek, ale také ke snížení nároku na slevu na dani z titulu investičních pobídek uplatněnou podle § 35a nebo § 35b ZDP, přestože se výše slevy z titulu investičních pobídek nezmění.

Toto snížení nároku na slevu na dani je způsobeno tím, že nově vypočtenou slevu na dani je nutné snížit o hodnotu změny základu daně vynásobeného sazbou daně. Tímto krokem se společnosti snižuje faktická sleva na dani a v rámci dodatečného daňového přiznání, jelikož slevu na dani z hodnoty změny základu daně vynásobeného sazbou daně není možné v rámci dodatečného přiznání uplatnit. Společnost je povinna doplatit vzniklou daňovou povinnost a zaplatit také úrok z prodlení.

5.3 Zhodnocení vlivu transakcí mezi spojenými osobami na investiční pobídky

Transakce mezi spojenými osobami bývají stále častěji předmětem daňové kontroly a vzhledem k tomu, že z dřívější úpravy zákona vyplývalo, že nesprávné nastavení těchto transakcí je důvodem pro ztrátu celé investiční pobídky, u příjemců investičních pobídek byla jednou z nejčastějších kontrol právě kontrola převodních cen mezi spojenými osobami.

I po zmírnění této sankce doměření těchto transakcí jako neoprávněně zvyšující základ daně sebou přináší povinnost podat dodatečná přiznání. Z analýzy zaměřené na zmírnění rizika vyhodnocení těchto transakcí jako neoprávněně zvyšující základ daně finančním úřadem vyplývá, že nejúčinnější, jak se vyhnout tomuto případnému riziku, je takové transakce realizovat pouze s nezávislými subjekty. Další možností, jak snížit riziko, je zažádat si o závazné posouzení správnosti tvorby ceny mezi spojenými osobami v dané transakci přímo od správce daně. Lze také příjmy a výdaje z těchto transakcí vyloučit ze základu daně a tím pádem nezahrnout do základu daně pro výpočet slevy na dani, díky čemuž se sleva uplatní z nižšího základu daně. Tento přístup lze sice použít nicméně vzhledem k tomu, že může správce daně spíše upozornit na to, že sjednané převodní ceny mezi spojenými osobami nejspíš nejsou správně nastaveny, měl by být považován za krajní řešení dané situace nikoliv za doporučené.

Pokud společnost transakce se spojenými osobami uskutečňuje, měla by mít k dispozici skupinovou dokumentaci ohledně metodiky nastavení převodních cen mezi spojenými

osobami, které se odvíjí od nastavení cen mezi nezávislými subjekty. Pokud je společnost i přesto následně prokázáno, že neoprávněně těmito transakcemi zvýšila základ daně, měla by se v souvislosti s investičními pobídkami použít mírnější sankce, společnost tedy nepřichází o celou investiční pobídku. Pro poplatníky to v praxi znamená povinnost podání dodatečných priznání za veškerá období, kdy došlo k porušení zvláštních podmínek, ačkoliv poplatník neztratí nárok na celou investiční pobídku, stále bude muset rozdíl na dani doplatit finančnímu úřadu, a to včetně úroku z prodlení.

5.4 Zhodnocení vlivu zachování majetku při přeměně u příjemců investičních pobídek

Příjemci investičních pobídek mají povinnost zachovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, na který byla poskytnuta investiční pobídka, po celou dobu uplatňování slevy na dani, nejméně však po dobu pěti zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, kdy byly splněny všeobecné podmínky. Zároveň, pokud chtějí uplatňovat slevu z titulu investičních pobídek v následujících obdobích, tak se nemohou zúčastnit fúze nebo přeměny rozdělení sloučením. jednou z povolených přeměň pro příjemce investičních pobídek je přeměna rozdělení odštěpením.

Z analýzy judikatury a zákonné úpravy včetně přechodného ustanovení vyplývá, že společnosti, které podaly záměr získat investiční pobídku agentuře CzechInvest do 6. září 2019, mohou využít rozsudku Nejvyššího správního soudu a při přeměně rozdělením odštěpením, mohou majetek podpořený z investiční akce přesunout do nově vzniklého subjektu. Pro společnosti, které podaly záměr později platí právní úprava, která explicitně uvádí, že je příjemce investiční pobídky povinen zachovat podpořený majetek ve svém majetku.

V případě, kdy by se společnost rozhodla podpořený majetek převést do nově vzniklé společnosti, riziko týkající se zachování majetku stále ponese příjemce investiční pobídky a měl by tedy zajistit, aby investiční majetek zůstal v regionu stanoveném v investičním příslibu a zajistit, aby ho nový subjekt využíval ke stejným účelům, což může být pro společnost problematické, jelikož i přesto, že pozbude vlastnické právo k majetku, by nad ním měla mít kontrolu.

Právě z tohoto důvodu by se společnosti měly tomuto přístupu spíše vyhnout, ačkoliv v rámci zákona je to povolené, jelikož při zjištění porušení všeobecné podmínky nezachování majetku po dobu čerpání investiční pobídky, dochází k pozbytí platnosti rozhodnutí o příslibu investiční pobídky a společnost tedy ztrácí, jak možnost uplatnit investiční pobídku ve formě slevy do budoucna, tak je povinna formou dodatečných daňových příznání vrátit veškeré uplatněné slevy na dani, což by společnosti mohlo způsobit značnou finanční újmu.

6 Závěr

Novelizací zákona dochází k zpřesňování problematických ustanovení a pro poplatníky čerpající investiční pobídku se díky tomu zákon stává srozumitelnější a dochází k odstranění pochybností při jeho aplikaci. V některých případech i přes ustálený výklad těchto ustanovení dochází v rámci rozsudků Nejvyššího správního soudu k překonání těchto výkladů a v takových případech mohou mít pak velmi příznivý dopad na poplatníka.

Analýzou jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmu na základě praktické aplikace zákona a judikatury byly identifikovány problematické oblasti s cílem poukázat na situace, ve kterých by vlivem posunu výkladu v posledních letech měl poplatník změnit přístup. U těchto problematických oblastí byla metodou komparace provedena analýza výkladu dané oblasti z hlediska ustáleného přístupu finančních úřadů či závěrů Ministerstva financí z koordinačních výborů a nejnovějších rozsudků Nejvyššího správního soudu, popřípadě novelizace zákona.

První z těchto problematických oblastí souvisela s dodatečnou změnou výše hodnoty S2, pokud poplatník již čerpal slevu na dani z titulu investičních pobídek. Na příkladu vybraného poplatníka byl znázorněn vliv této hodnoty a poukázáno na to, že jakákoliv dodatečná změna v letech vstupujících do výpočtu této hodnoty se promítne do výpočtu slevy na dani z titulu investičních pobídek v rámci jednotlivých let. U vybraného poplatníka to znamenalo, že vzhledem ke změně hodnoty S2 vlivem vyloučení nákladů vstupujících do základu daně v jednom z období, za které se hodnota S2 počítá, musel v rámci dodatečného daňového přiznání dodatečně zaplatit daň ve výši 4 miliony Kč a také úrok z prodlení ve výši 480 tisíc Kč. K takovému doměrku došlo vlivem vyloučení nákladů v jednom z období vstupujících do výpočtu hodnoty S2 ve výši 64 milionů Kč, čímž došlo ke změně hodnoty S2 právě o zmíněné 4 miliony Kč, které je společnost povinna doplatit v rámci dodatečného daňového přiznání. Na tomto příkladě je ukázáno, že příjemci investičních pobídek by se neměli soustředit na důsledné kontroly pouze pobídkových let, ale i let předcházejících, aby snížili riziko případných dodatečných nákladů za zpracování dodatečných daňových přiznání, doplatku na dani a s ním souvisejícího penále a úroku z prodlení, přičemž dodatečný doplatek na dani je roven maximálně změně hodnoty S2.

Další oblast se vztahovala na souběh čerpání investičních pobídek a odčitatelné položky od základu daně ve formě podpory výzkumu a vývoje, a to v souvislosti s daňovými odpisy strojů, které byly zároveň zahrnuty do způsobilých nákladů pro investiční pobídku. Na základě koordinačního výboru bylo možné tyto odpisy uplatňovat do doby, než došlo k faktickému čerpání investiční pobídky ve formě slevy na dani. V návaznosti na novelu zákona byl tento koordinační výbor dle mého názoru již překonán a pro správnou aplikaci daňového režimu již tento postup nelze použít. Kromě jiného na tomto příkladu je důležité, že nenápadná změna v novele zákona o investičních pobídkách může změnit dosavadní daňový přístup a je tedy velmi podstatné, aby příjemci investičních pobídek tyto změny pečlivě sledovali a vyhnuli se tím dodatečnému doplatku daně, který je roven 19 % z částky chybně uvedených odpisů.

V souvislosti se souběhem čerpání investičních pobídek a odčitatelné položky od základu daně ve formě podpory výzkumu a vývoje je zde ještě další problematická oblast, a to zahrnování nákladů za náhradu mzdy při dovolené výzkumných pracovníků do nákladů na projekt výzkumu a vývoje v souvislosti s maximalizací odčitatelných položek od základu daně. V tomto případě v praxi docházelo k doměřování daně finanční správou při zahrnutí těchto nákladů do projektu výzkumu a vývoje, dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ale není důvod tyto náklady z projektu výzkumu a vývoje vylučovat. Řada poplatníků zvolila konzervativní přístup a náklady za náhradu mzdy za dovolenou nezahrnovala do projektu výzkumu a vývoje ani po tomto rozsudku a vykazovala nižší odčitatelnou položku od základu daně a tím platila vyšší daň. Pokud ovšem tento konzervativní přístup zvolí poplatník, který čerpá slevu na dani z titulu investiční pobídky, dopustí se porušení zvláštních podmínek dle zákona o dani z příjmu a na základě modelového příkladu je v diplomové práci znázorněno, že tento přístup by se poplatníkům mohl značně nevyplatit.

Další oblastí, kde pro poplatníky čerpající investiční pobídku může být velké riziko, je oblast transakcí mezi spojenými osobami. Riziko doměření daně vzhledem ke stále se zvyšujícímu počtu daňových kontrol zaměřujících se na právě na transakce mezi spojenými osobami je velmi vysoké. Zde ale došlo v rámci novely zákona o investičních pobídkách k velmi vstřícnému kroku směrem k poplatníkům spočívající ve zmírnění sankcí za porušení podmínky spojenou s těmito transakcemi. Ačkoliv finanční správa měla opačný názor dle Nejvyššího správního soudu by se zmírnění sankcí mělo aplikovat i pokud byla podmínka

porušena ještě před účinností novely, a proto poplatníkům, kterým by byla v rámci daňové kontroly navrhována přísnější sankce, je doporučeno bránit se soudní cestou s odkazem na zmíněný rozsudek.

Poslední identifikovanou problematickou oblastí, která je v rámci této práce analyzována, jsou přeměny společností u příjemců investičních pobídek. Příjemci investičních pobídek mají ze zákona některé druhy přeměn explicitně zakázané, nicméně mezi povolené přeměny patří například rozdělení odštěpením. Dle aktuálního znění zákona nelze v rámci této přeměny převést část podpořeného majetku investiční pobídkou do nově vzniklého daňového subjektu, ale poplatníci, kteří podali záměr získat investiční pobídku do 6. září 2019, mohou tuto možnost aplikovat. Vzhledem k tomu, že již nebudou mít vlastnické právo k majetku, ale stále zodpovídají za dodržení podmínek daným příslibem o investičních pobídkách a ponесou případné následky za porušení těchto podmínek, což by znamenalo ztrátu celé investiční pobídky, tak tato varianta není poplatníkům doporučena.

Analýza a následné zhodnocení identifikovaných problematických oblastí v této práci by mohlo poplatníkům přinést přehled nejnovějších změn v oblasti výkladu investičních pobídek čerpaných ve formě slevy na dani z příjmů v návaznosti na rozsudky Nejvyšších správních soudů a také možnosti, jak docílit snížení či zamezení rizika při čerpání investičních pobídek ve formě slevy na dani z příjmů.

7 Seznam použitých zdrojů

Monografie

KINCL, Michael, 2003. *Investiční pobídky jako forma veřejné podpory*. Praha: Linde. ISBN 80-861-3148-3.

PELC, Vladimír, 2020. *Daně z příjmů s komentářem*. 18. aktualizované. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.

SRHOLEC, Martin. *Přímé zahraničních investice v České republice. Teorie a praxe v mezinárodním srovnání*. Praha: Linde, 2004. ISBN 80-86131-52-1.

ŠTĚRBOVÁ, Ludmila, 2013. *Mezinárodní obchod ve světové krizi 21. století*. 1. Praha: Grada. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-4694-4.

TAVARES-LEHMANN, Anna Teresa, TOLEDANO, Perrine, JOHNSON, Lise, SACHS, Lisa, *Rethinking Investment Incentives*. New York: Columbia University Press, 2016. ISBN 9780231172981.

THOMAS, Kenneth, 2011. *Investment Incentives and the Global Competition for Capital*. New York: Palgrave Macmillan. ISBN 9780230229051.

VALACH, Josef, 2010. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Ekopress. ISBN 978-80-86929-71-2.

WOKOUN, René a Jozef TVRDOŇ, 2010. *Přímé zahraniční investice a regionální rozvoj*. 1. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-1736-0.

Elektronické zdroje

CzechInvest: *Brožura investičních pobídek* [online], 2018. [cit. 2021-01-31]. Dostupné z: <http://old.czechinvest.org/data/files/brozura-investicnich-pobidek-5717.pdf?fbclid=IwAR2VzJDT8LmnaF0cgMbOL2YreWoTRYGe5kP2yU9T4jy-puUHTsgSeAvKSj0>

CzechInvest: *Investiční pobídky pro velké podniky* [online], 2014. [cit. 2021-01-31]. Dostupné z: Investiční pobídky pro velké podniky. In: CzechInvest [online]. [cit. 2021-01-31]. Dostupné z: https://www.czechinvest.org/getattachment/26470ab9-03c4-4002-9434-61f4e305b05e/Investicni-pobidky-pro-velke-podniky?fbclid=IwAR3Gonvf6S24m49s5PG_7zDdLIHg67NXLd38RLqELM14JXhcSga8E4YjzSM

CzechInvest (2021). *Legislativa zip*. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: http://www.czechinvest.org/cz/Sluzby-pro-investory/Investicni-pobidky/Legislativa_zip.zip

Dotace EU: *Ministerstvo pro místní rozvoj ČR* [online], 2020. [cit. 2020-12-30]. Dostupné z: <https://www.dotaceeu.cz/cs/evropske-fondy-v-cr/narodni-organ-pro-koordinaci/predbezne-podminky/verejna-podpora>

Dotační.info: *Investiční pobídky* [online]. [cit. 2021-01-16]. Dostupné z: <https://www.dotacni.info/investicni-pobidky/>

HLADKÝ, Martin a Veronika KRUTTOVÁ, 2020. Investiční pobídky – několik dobrých zpráv. *Daňové a právní zprávy* [online]. 2020 [cit. 2020-12-27]. Dostupné z: https://www.ey.com/cs_cz/tax/danove-a-pravni-zpravy-listopad-2020

HLADKÝ, Martin a Vendula SEHNALOVÁ, 2019. Nové investiční pobídky 2019. *Daňové zprávy*. 2020, **2019**(9), 18-20.

HORÁK, Martin. Jaké změny nastaly v investičních pobídkách po novele zákona č. 72/2000 Sb.? *EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo* [online]. 19.6.2015 [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/jake-zmeny-nastaly-v-investicnich-pobidkach-po-novele-zakona-c722000-sb-98088.html>

International Investment Incentives and Disincentives. *OECD* [online]. [cit. 2021-01-31]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/daf/inv/investmentpolicy/internationalinvestmentincentivesanddisincentives.htm>

JAHN, Martin. Investiční pobídky – nezbytný a efektivní nástroj ke zvýšení přílivu a zlepšení struktury přímých zahraničních investic do ČR, 2002. *CEP: Centrum pro ekonomiku a politiku* [online]. [cit. 2020-12-27]. Dostupné z: <http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=229>

KAVKA, Martin. Obecné informace o systému investičních pobídek v ČR. *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. 29.12.2005 [cit. 2020-12-27]. Dostupné z: <https://mpo.cz/cz/podnikani/dotace-a-podpora-podnikani/investicni-pobidky-a-prumyslove-zony/investicni-pobidky/obecne-informace-o-systemu-investicnich-pobidek-v-cr--879>

Ministerstvo průmyslu a obchodu: *Investiční pobídky budou dostupnější nejen pro výrobce zdravotnických prostředků a ochranných pomůcek* [online], 2020. [cit. 2020-12-28]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/rozcestnik/pro-media/tiskove-zpravy/investicni-pobidky-budou-dostupnejsi-nejen-pro-vyrobce-zdravotnickych-prostredku-a-ochrannych-pomucek--258247/>

Ministerstvo průmyslu a obchodu: *Novela zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, č. 192/2012 Sb.* [online], 2012. [cit. 2020-12-29]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/dokument106319.html>

Novela zákona o investičních pobídkách nabyla účinnosti: Přináší novinky a odstraňuje bariéry. *CzechInvest* [online]. 7.5.2015 [cit. 2020-12-27]. Dostupné z:

<http://www.czechinvest.org/cz/Homepage/Novinky/Kveten-2015/Novela-zakona-o-investicnich-pobidkach-nabyla-ucinnosti>

Novela zákona o investičních pobídkách vešla v účinnost, 2019. *CzechInvest* [online]. [cit. 2020-12-27]. Dostupné z: <https://www.czechinvest.org/cz/Homepage/Novinky/Zari-2019/Novela-zakona-o-investicnich-pobidkach-vesla-v-ucinnost>

ODBOR 71100, 2019. *Novela zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění zákona č. 210/2019 Sb.* [online]. 4.11.2019, 1 [cit. 2020-12-27]. Dostupné z:

<https://www.mpo.cz/cz/podnikani/dotace-a-podpora-podnikani/investicni-pobidky-a-prumyslove-zony/investicni-pobidky/novela-zakona-c--72-2000-sb---o-investicnich-pobidkach--ve-zneni-zakona-c--210-2019-sb---250247/>

Provádění kontrol v systému investičních pobídek. *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. 8.12.2016 [cit. 2021-01-31]. Dostupné z:

<https://www.mpo.cz/cz/podnikani/dotace-a-podpora-podnikani/investicni-pobidky-a-prumyslove-zony/investicni-pobidky/provadeni-kontrol-v-systemu-investicnich-pobidek--223094/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu: *čj. I Afs 269/2019–54* [online]. 11. února 2020 [cit. 2021-08-30]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/soudni_vykon/2019/0269_1afs_1900054_20200212100423_20200228090016_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu: *čj. I Afs 429/2018–41* [online]. 11. února 2020 [cit. 2021-08-30]. Dostupné z:

<http://www.nssoud.cz/Financni-urad-musi-uznat-uplatnenou-nahradu-mzdy-za-dovolenou-u-zamestnancu-podilejicich-se-na-vyzkumu-a-vyvoji/art/29739>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu: *čj.5 Afs 28/2013–36* [online]. 8. března 2014 [cit. 2021-08-30]. Dostupné z: <https://iudictum.cz/115/5-afs-28-2013-36>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu: *čj.5 Afs 126/2019–38* [online]. 18. září 2020 [cit. 2021-08-30]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2019/0126_5Afs_1900038_202009180923_38_20201012142024_prevedeno.pdf

RUDOLFOVÁ, Marie, 2019. Investiční pobídky – nezapomeňte na možnost jejich využití. In: *Fucik.cz* [online]. 22.2.2019 [cit. 2021-01-23]. Dostupné z:

<https://www.fucik.cz/publikace/investicni-pobidky-nezapomente-na-moznost-jejich-vyuziti/>

Úřad pro ochranu hospodářské soutěže: *Veřejná podpora* [online]. [cit. 2021-01-16].

Dostupné z: <https://www.uohs.cz/cs/verejna-podpora.html>

WINTROVÁ, Jana. Nejvyšší správní soud odmítl koncept tzv. řetězení daňových ztrát. *EY Česká republika* [online]. 14.5.2020 [cit. 2021-01-30]. Dostupné z:

https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/nejvyssi-spravni-soud-odmitl-koncept-tzv-retezeni-danovych-ztrat

Zákon č. 59/2000 Sb., o veřejné podpoře In: . Codexis. Dostupné také z:

<https://app.codexis.cz/doc/CR/1285/s/Zákon%20č.%2059%2F2000%20Sb>

Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů In: . Codexis.

Dostupné také z:

<https://app.codexis.cz/doc/CR/2116/s/Zákon%20č.%2072%2F2000%20Sb>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: . Codexis. Dostupné také z:

<https://app.codexis.cz/doc/CR/10>

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů In: . Codexis.

Dostupné také z: <https://app.codexis.cz/doc/CR/34/s/Zákon%20č.%20593%2F1992%20Sb>

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR:

Kombinace daňové odčitatelné položky na výzkum a vývoj a různých forem veřejné podpory [online]. 18. 11. 2014 [cit. 2021-08-29]. Dostupné z:

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevkykvkdp/Zapis_KV_KDP_2014-11-18.pdf

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR:

Výklad ustanovení pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek v případě, kdy je zdaňovací období delší než 12 měsíců [online]. 8. 10. 2010 [cit. 2021-08-29]. Dostupné z:

<https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kvkdp/KVKDP08092010.pdf>

ŽUROVEC, Michal. Nová opatření v daňovém balíčku podpoří ekonomiku. Ministerstvo financí ČR [online]. 20.11.2020 [cit. 2021-01-30]. Dostupné z:

<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/nova-opatreni-v-danovem-balicku-podpori-39948>