

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Diplomová práce

2019

Bc. David Vyšata

Vysoká škola ekonomická
Fakulta financí a účetnictví
Katedra veřejných financí
Studijní obor: Zdanění a daňová politika

Daňový odpočet výdajů souvisejících s výzkumem a vývojem

Autor diplomové práce:

Bc. David Vyšata

Vedoucí diplomové práce:

Ing. František Francírek, Ph.D.

Rok obhajoby:

2019

P r o h l á š e n í

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma
„Daňový odpočet výdajů souvisejících s výzkumem a vývojem“
vypracoval samostatně s využitím literatury a informací,
na něž odkazuji.

V Praze dne

.....

Bc. David Vyšata

P o d ě k o v á n í

Rád bych poděkoval mému vedoucímu diplomové práce panu
Ing. Františku Francírkovi, Ph.D. za poskytnuté cenné rady a připomínky, které mi
pomohli zkvalitnit práci. Dále bych chtěl poděkovat své rodině a blízkým za podporu
při vysokoškolském studiu.

Abstrakt

Daňový odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje velice důležitou formu podpory podnikání. Pomáhá nejen podnikatelům a firmám při vynakládání prostředků s nejistým výsledkem výzkumu a vývoje, ale také podporuje konkurenční schopnost českých firem a tím také pomáhá celé české ekonomice. Atraktivní možnost snížení daně však přináší také svá úskalí správného uplatnění odpočtu nebo naopak přehnanou horlivost berních úředníků neuznat poplatníkovi daně prováděnou činnost jako položku snižující základ daně. Diplomová práce analyzuje problémy při uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj především pomocí rozsudků Nejvyššího správního soudu a na základě těchto poznatků se snaží poskytnout nezbytné informace ohledně problémových oblastí při uplatnění odečitatelné položky ze základu daně z titulu výzkum a vývoje. Cílem práce je následně poskytnout každému subjektu, který se s prací setká, komplexní a na sebe navazující postupy k zjištění, zdali se v jeho případě jedná o činnosti představující činnost výzkumu a vývoje a následně poskytnout přehled informací pro snížení rizika chybného postupu při jeho uplatnění. Stejně tak informace dají přehled pro poplatníky, kteří provádějí činnosti mající charakteristiku výzkumu a vývoj, ale doposud svůj daňový základ nesnížili.

Klíčová slova: odpočet na výzkum a vývoj, daňová úleva, judikatura NSS, nepřímá podpora podnikání, daň z příjmů právnických osob

Abstract

Tax deduction for research and development represents an important method of business support. It not only helps entrepreneurs and companies to spend funds with uncertain results of research and development, but also supports the competitiveness of Czech companies and thus also helps the entire Czech economy. However attractive this tax deduction may be, it also brings some pitfalls. May it be incorrect application of the deduction or, on the contrary, excessive eagerness of tax officers not to recognize the taxpayers business activity as one fit for deduction. This thesis analyzes problems in applying tax deduction for research and development mainly by Supreme Administrative Court judgments. Based on this knowledge it aims to provide necessary information on critical areas when applying research and development deductible item from the tax base. The goal of this thesis is then to provide each subject who may encounter this paper a comprehensive and interrelated overview of procedures usable in order to determine whether its activities indeed are research and development and subsequently to provide directions of how to reduce application risks. Similarly, the thesis will give an overview to taxpayers who already are carrying out activities with research and development characteristics but have not yet reduced their tax base.

Keywords: tax deduction for R&D, tax alleviation, Czech SAC case law, indirect business support,

Obsah

Úvod.....	9
1 Výzkum a vývoj	11
1.1 Výzkum a vývoj v ČR.....	13
2 Legislativa	17
2.1 Uplatnění odpočtu	18
3 Judikatura	23
3.1 Počátky soudních rozhodnutí	24
3.2 Novela zákona a VaV po roce 2006.....	26
3.3 Další posouzení formálních náležitostí	29
3.4 Závazné posouzení	31
3.5 Zahájení doby projektu a znalecký posudek	33
3.6 Evidence nákladů	35
3.7 Odborné posouzení činností VaV	37
3.8 Výzkumná a vývojová činnost	39
3.9 Rozdíl VaV a inovací	41
3.10 Poskytování služeb.....	42
3.11 Osobní náklady.....	44
4 Shrnutí judikatury a její dopady na odpočet VaV	47
4.1 Novela zákona	49
4.2 Metodický pokyn TA ČR.....	51
5 Závěr.....	55
Zdroje	57
Seznam zkratk	62
Seznam tabulek a grafů	63

Úvod

S ohledem na celosvětové měřítko je výzkum, vývoj a inovace (dále jen „VaVI“) velice důležitou složkou každé ekonomiky, neboť představuje jednu z klíčových činností pro zvyšování ekonomického růstu, a proto by vlády jednotlivých zemí by měly mít zájem takové činnosti podporovat. Podporovat VaVI lze přímo v podobě dotací nebo investičních pobídek či nepřímou cestou za pomoci daňových úlev.

V rámci České republiky je poskytována nepřímá výzkumu a vývoje (dále jen „VaV“) v podobě snížení základu daně o náklady, které s tímto benefitem souvisí. V posledních letech zaznamenala však došlo k úbytku podniků, které tuto možnost využili. Důvodem může obava z nejasných pravidel pro snížení základu daně z titulu VaV v souvislosti zejména v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“).

Diplomová práce se proto zaměřuje na analýzu problémů při uplatňování daňového odpočtu na VaV, a to zejména na základě soudních rozhodnutí NSS.

Cílem práce je poskytnout přehled problematických oblastí při uplatňování odpočtu na VaV, rozebrat jejich dopady a poskytnout důležité informace k minimalizaci rizika při využití této nepřímé podpory.

V první kapitole je popsána charakteristika VaV a následný vývoj situace nepřímé podpory v České republice na základě dat z Českého statistického úřadu. Následující kapitola přináší přehled legislativní úpravy a dalších informací nutných pro možnost uplatnit odpočet na VaV. V další kapitole jsou poskytnuty analýzy soudních rozhodnutí. Závěrečná kapitola shrnuje judikaturu a její dopady. Dále je v kapitole uveden přehled informací, které by měly eliminovat případná rizika zpochybnění uplatněného odpočtu ze strany správce daně.

Zdrojem pro sepsání této práce jsou v úvodních kapitolách materiály Českého statistického úřadu, OECD, novinové a webové články. Následně jsou využity legislativní předpisy v podobě zákonů včetně pokynů k nim vydaných a zejména judikatura soudů.

Metody použité v práci jsou analýza vybrané judikatury, právních předpisů včetně jejich podpůrných dokumentů a následná syntéza problematických oblastí při uplatňování odpočtu na VaV.

1 Výzkum a vývoj

V úvodní kapitole bude popsán přehled základních pojmů týkajících se činností VaV.

Pro jeho obecnou definici je nutné nahlédnout do manuálu Frascati vydávaného Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“). Manuál poskytuje mezinárodně uznávané definice činností VaV, ze kterých mohou následně vycházet legislativy jednotlivých států při podpoře VaV. Dále je zde uveden jednotný popis VaV a statistická data s ním spojená.

Frascati popisuje VaV jako činnosti, která splňují následující kritéria:

- Obsahují prvek novosti.
- Jsou kreativní nebo tvůrčí.
- Obsahují prvek nejistoty.
- Jsou systematické.
- Jsou převoditelné a (nebo) reprodukovatelné.

V případě kategorií VaV se může jednat o následující tři druhy:

- Základní výzkum.
- Aplikovaný výzkum.
- Experimentální vývoj.

O Základní výzkum můžeme hovořit za situace, pokud se jedná o experimentální nebo teoretické práce prováděné především pro získání nových znalostí o základních jevech a pozorovatelných skutečnostech, které nezahrnují úvahy o jejich konkrétních využití.

Aplikovaný výzkum zahrnuje původní zkoumání provedené za účelem získání nových znalostí směřovaných v přední řadě ke specifickému cíli nebo účelu.

Experimentální vývoj lze definovat jako průběh činností, ve kterých dochází k převodu získaných informací při výzkumu do vykonaných programů. Součástí jsou také

ukázkové projekty podnikaných za účelem zkoušek a vyhodnocování. Tento výzkum má zanedbatelný význam pro humanitární vědy.¹

¹ OECD. Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities [online]. Paris: OECD Publishing, 08 Oct 2015 [cit. 2019-07-11]. ISBN 978-926423901-2.. Dostupné z: doi: 10.1787/9789264239012-en

1.1 Výzkum a vývoj v ČR

V České republice se možnost snížení základu daně v případě vynaložení nákladů na VaV objevila poprvé ve zdaňovacím období 2005. Jakožto novinka byl tento benefit zpočátku využit daňovými poplatníky poněkud střídavě, ovšem postupem času se oblíbenost zvyšovala až došlo ke ztrojnásobení počtu firem uplatňující odpočet oproti roku 2005.²

K umožnění uplatnění odčitatelné položky ze základu daně v podobě nákladů vynaložených na VaV byla snaha státu na jedné straně podporovat inovace v rámci podnikání, na druhé straně však může docházet ke zvyšování konkurenceschopnosti českých firem, rozšiřování výroby a tím i k ekonomickému růstu a snižování nezaměstnanosti. Česká republika se tímto krokem také vyrovnala převážně západní zemím, kde tato možnost snížení základu daně byla zavedena dříve. Výsledný efekt této nepřímé podpory v podobě daňových úlev může být přilákání zahraničních výzkumných centrem a snížení přímé státní podpory, což by z pohledu České republiky mělo znamenat také snížení administrativních nákladů.³

S rostoucí oblibou odpočtu se však začal objevovat zvýšený zájem berních úředníků o kontrolu těchto úlev, kteří navíc byli v posledních letech ke své zvýšené horlivosti finančně motivováni.⁴ Jak bude uvedeno v následujících kapitolách, finanční úřady se nejprve zaměřili především na formální stránky odpočtu na VaV, neboť takováto forma nepotřebuje větší odbornou znalost. Následně se kontroly zaměřily také na praktické stránky této úlevy, avšak kvůli jeho značně složitému rozměru definice pojmu VaV nejsou stanovena jednoznačná pravidla.

V následujících tabulkách jsou uvedena data Českého statistického úřadu (dále jen „ČSÚ“), která udávají vývoj v uplatňování odpočtu na VaV.

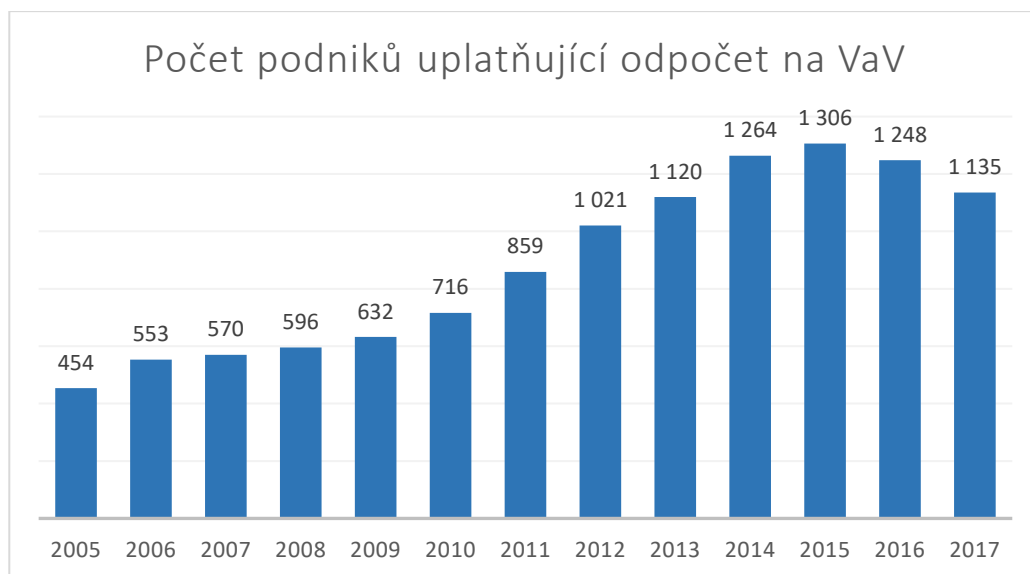
² *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice ...: zpracoval: odbor statistik rozvoje společnosti*. Praha: Český statistický úřad, 2014. Věda, IT. ISBN 978-80-250-2911-4..

³ Rada pro výzkum, vývoj a inovace, 2019 [online]. Praha: Rada pro výzkum, vývoj a inovace. [cit. 06-07-2019]. Dostupné z: <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekcce=876750&ad=1&attid=877729>

⁴ *Hospodářské noviny* [online]. [cit. 2019-02-04]. Dostupné z: <https://domaci.ihned.cz/c1-66462120-vypocet-byl-moc-slozity-skoro-nikdo-by-na-odmeny-nedosahl-rika-reditelka-financni-spravy-ke-kauze-odmenovani-kontroloru-za-prisnost>

V první tabulce je zachycen nárůst počtu firem využívajících daňovou úlevu od zavedení v roce 2005. Jak dále vyplývá z tabulky, do roku 2015 počet podniků stoupal, ovšem následně začalo docházet k poklesu.

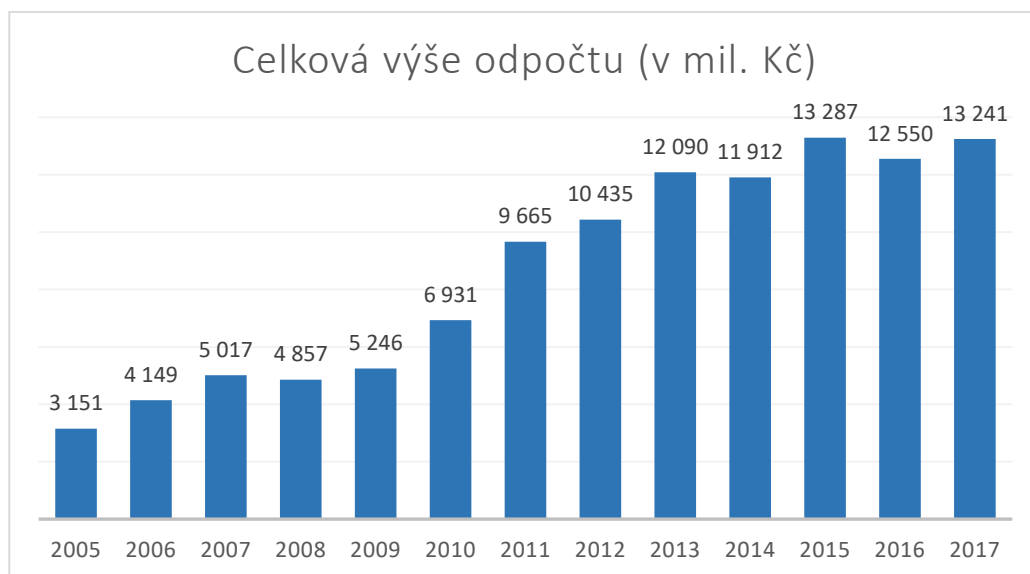
Graf 1 Počet podniků uplatňující odpočet na VaV



Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Další tabulka zobrazuje nárůst celkové výše nepřímé podpory, jež si společnosti odečetly ze svého základu daně a téměř koresponduje s vývojem v předchozí tabulce.

Graf 2 Celková výše odpočtu (v mil. Kč)

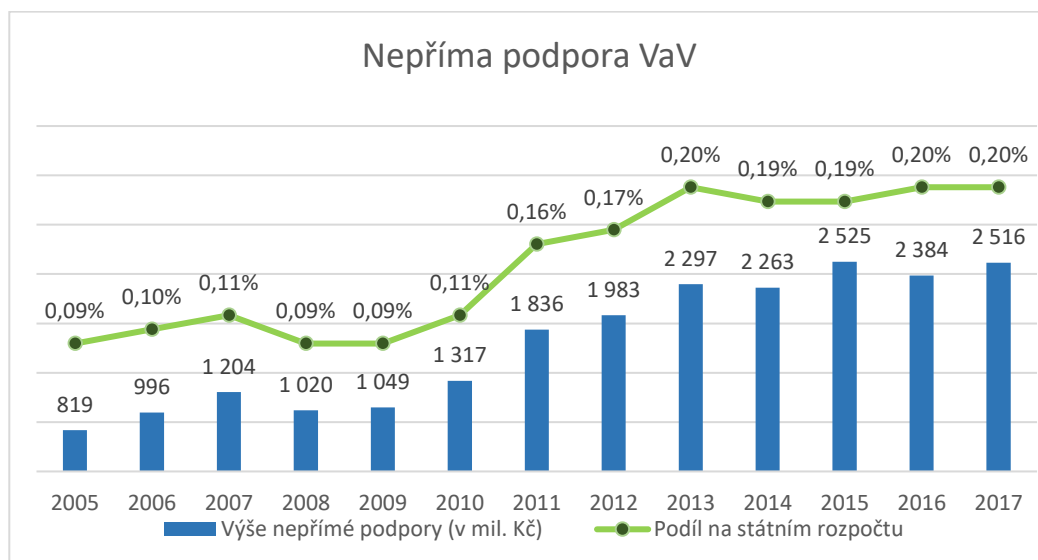


Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Ve třetí tabulce je pak zobrazena celková podpora ze strany českého státu a procentuální podíl na jeho rozpočtu.

Graf 3 Nepřímá podpora VaV



Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Z výše uvedených tabulek vyplývá, že v roce 2005 byly od základu daně u všech společností čerpající tento benefit uplatněny výdaje na VaV v celkové výši 3,2 mld. Kč, co představuje výši nepřímé podpory ve výši 819 mil. Kč. V porovnání s rokem 2017 došlo k nárůstu v odečtů výdajů na 13,2 mld Kč, které představují celkovou veřejnou podporu ve výši 2,5 mld. Kč. Od doby zavedení nepřímé podpory v České republice tak stát v rozmezí let 2005 a 2017 podpořil soukromé podniky částkou ve výši 20,4 mld. Kč a ze základu daně odečetly celkově 105 mld. Kč.

Ohledně důvodu poklesu zájmu firem nejsou dostupná žádná oficiální data, ale můžeme se domnívat, že je zapříčiněn informacemi ohledně veřejně diskutovaných sporů mezi správními orgány a daňovými poplatníky. Tento fakt také potvrzuje nedávno

zveřejnění průzkum provedený společnostmi Deloitte a Technologické agentury ČR (dále jen „TA ČR“).⁵

Dle výše zmíněného průzkumu došlo k značnému nárustu nejistoty ohledně výkladu podmínek pro uplatnění odpočtu na VaV ve fázi přípravy ale i také v samotné realizaci. Zatímco v roce 2015 se obávalo pravidel 34 % dotazovaných společností, tak v roce 2018 to bylo už 56 %. Důvodem může být skutečnost, že došlo k medializaci zvýšeného úsilí finanční správy týkající se daňových kontrol odpočtů na VaV.

Průzkumem ohledně vnímání odpočtu na VaV se v roce 2016 zabývala i společnost IPSOS. Na základě telefonického průzkumu zjistila, že pro ¾ dotazovaných firem představuje příprava nezbytných kroků k uplatnění odpočtu na VaV značnou náročnost. Konkrétně uvedly, že jsou požadovány velké administrativní nároky a není jim jasná definice VaV. Zkušenost s daňovou kontrolou těchto záležitostí měla čtvrtina firem. Polovina z nich hodnotila kontrolu za velice náročnou. Dále si některé firmy stěžovaly na průběh daňové kontroly, která dle nich byla neprofesionální.⁶

⁵ Deloitte a TA ČR, 2018 . Daňová a dotační podpora činností výzkumu a vývoje: Vyhodnocení průzkumu v ČR. [online]. [cit. 2019-07-11]. ISSN 1212-5075. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/survey/cz_rd_survey_2018.pdf

⁶ Jak firmy hodnotí využívání odpočtu na výzkum a vývoj: Závěrečná zpráva, prosinec 2016. IPSOS [online]. [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: http://amsp.cz/uploads/dokumenty_2016/pruzkum/Pruzkum_VVI_12_2016_.pdf

2 Legislativa

Jak již bylo zmíněno v úvodní kapitole, odpočet na VaV nalezneme v české právní úpravě od roku 2005, a to konkrétně v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) § 34 odst. 4 a odst. 5, § 34a-e. Daňovému poplatníkovi je umožněno snížení základu daně o 100 % výdajů vynaložených při realizaci projektu a v případě převýšení výdajů oproti předchozímu období je možnost snížit základ daně až o 110 %. Z výše uvedeného vyplývá, že se jedná se o velice atraktivní možnost snížení daňové základu, neboť tyto vynaložené náklady podle § 24 odst. ZDP slouží také k dosažení, zajištění a udržení příjmů a daňový poplatník uplatní náklady na VaV prakticky dvakrát. Populárnost benefitu potvrzuje také úvodní kapitola, ze které je patrné, jakým tempem rostl počet zájemců o tuto nepřímou podporu.

Dále je také vydán pokyn Ministerstva financí D-288 (dále jen „pokyn“) k jednotnému postupu při uplatňování odpočtu na VaV, který byl v roce 2019 znovu zpřesněn. Stále však nemůže nabízet kompletní výčet konkrétních činností uznatelných jako VaV, neboť jejich druh je značně obsáhlý a v mnoha případech se musí posuzovat individuálně v závislosti na dalších okolnostech. Pokyn navazuje na pojmy vymezené v zákoně č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků (dále jen „ZPVV“). Pokyny řady D nejsou právně závazné, avšak na straně správce daně se jedná o interní normativní sjednocení postupů, kterými se musí správce daně řídit.⁷

Další informace pro získání přesnějšího výkladu VaV je Sdělení k pokynu z Finančního zpravodaje za období 04/2014. a metodiky pro správce daně od TA ČR.

⁷rozsudek NSS z 7. 9. 2012, čj. 2 Afs 55/2012 – 24 ze dne 7. září 2012

2.1 Uplatnění odpočtu

Daňový poplatník je při uplatnění odpočtu povinen podle ZDP splnit několik podmínek, aby si mohl snížit svůj daňový základ. Rozdělit bychom je mohli na formální a praktické posouzení prováděné činnosti.

Pokud se však podíváme na konkrétní znění výše zmíněné legislativy, dospěli bychom k názoru, který by mohl zadat příčinu k značné právní nejistotě. Vymezení VaV v platné legislativě je pojato značně obecně, neboť formulovat všechny druhy činností splňující definici VaV je prakticky nemožné.

Pomocnou ruku podává pokyn, ve kterém jsou uvedeny informace, při jejichž dodržení při uplatnění odpočtu na VaV se můžeme domnívat, že správce daně bude postupovat v rámci případně daňové kontroly identicky. Pokud jde o formálních náležitostí, jedná se o zcela konkrétní postup, který by pro poplatníka neměl představovat zvýšené riziko ohledně případného pochybení.

Jak již bylo zmíněno, u praktické částí však není nemožné vyjmenovat veškeré možné činnosti, u kterých se dá jednoznačně posoudit, zda dochází k VaV. V tomto případě je potřeba ke každému případu přistupovat individuálně a případně také přizvat odborného znalce. Pokyn však nastiňuje, jaké činnosti by mohly přinášet ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné technickou míru nejistoty.

V pokynu jsou nejprve uvedeny základní pojmy VaV, které byly uvedeny v první kapitole, tj. základní výzkum, aplikovaný výzkum a experimentální vývoj. Hlavním bodem odlišení činností VaV od běžných je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Pro posouzení, zda jsou obě náležitosti splněny mohou posloužit následující pomocná kritéria uvedená v pokynu:

- Stanovené cíle projektu (jejich dosažitelnost a vyhodnotitelnost po ukončení projektu).
- Prvek novosti nebo novátorství (v rámci možných informací, které může mít poplatník k dispozici v dané době).
- Hledání předtím neodhalených jevů, struktur nebo vztahů.
- Aplikace poznatků nebo techniky novým způsobem.

- Výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů, vztahů, principů s významem širším než pro jednoho poplatníka.
- Očekávaný přínos, tj. patent, licence, chráněný vzor apod.
- Kvalifikace pracovníků zařazených do projektu.
- Používané metody.
- Souvislost s větším celkem (např. s programem, s činností podniku).
- Míra obecnosti předpokládaných výsledků.
- Souvislost projektu s jinou vědeckotechnickou činností.

Jak již bylo zmíněno výše, jedná se pouze o pomocná kritéria a není nutné splnit všechna, aby se následně na vykonávané činnosti pohlíželo jako VaV.

V pokynu jsou také uvedeny činnosti, které lze kvalifikovat jako VaV a jsou jimi například: ověření prototypu, projekční či konstrukční práce, tvůrčí vývoj software, šlechtitelství odrůd aj. Stále je však nutné mít na zřeteli, že se jedná o obecný výčet činností a je nutné na ně pohlížet individuálně. Dále jsou zde uvedeny náklady, které nelze zahrnout k činnostem VaV, například se jedná o: vzdělávání a výcvik pracovníků, příbuzné vědeckotechnické činnosti, studie proveditelnosti, standardní vývoj software a další běžné nebo podpůrné činnosti.

V případě vynaložených nákladů zahrnovaných do VaV se jedná o: osobní náklady, odpisy (nebo jejich část) dlouhodobého majetku, provozní výdaje, úplata u finančního leasingu související s VaV, cestovní náhrady. U těchto nákladů je nutné dbát na jejich oddělenou evidenci, případně je uvádět zvlášť za jednotlivé projekty. Další důležitou informací, je, že odčitatelnou položku nelze uplatnit v případě, že byla poplatníkovi poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

V návaznosti na předposlední úpravu pokynu je taktéž možné od 1. ledna 2014 zahrnout do činností VaV náklady vynaložené za služby a nehmotné výsledky VaV nakupované od veřejných vysokých škol. Vše je akceptovatelné za předpokladu, že jsou splněny charakteristické znaky podle ZPVV.

2.1.1 *Formální náležitosti*

Poplatník, který se rozhodl provádět činnosti VaV musel splnit podmínky dle výše uvedeného ZDP, případně využil informace z podpůrného dokumentu v podobě pokynu. Formální náležitosti pro mnohé z nás mohou představovat ne příliš důležitou podmínku, neboť by se dalo předpokládat, že samotné činnosti poplatníka jsou hlavní kritériem pro posouzení, zda lze či nelze snížit základ daně.

Opak je však pravdou a správní orgány se z počátku zaměřily hlavně na kontrolu jasně předepsaných pravidel a následně se ani samotnou podstatou VaV nezabývaly. Jak bude rozebráno v následující kapitole, NSS s takovým postupem souhlasil, zejména z důvodu velké atraktivity této úlevy.

Vzhledem k této formální přepjatosti došlo mimo jiné také k novele ZDP s účinností ode dne 1. dubna. 2019. Současně byl také upřesněn pokyn, neboť se změny dotkly i jeho. Na základě této nové právní úpravy je poplatník povinen oznámit správci daně záměr zahájit činnosti VaV a od tohoto dne je možné za splnění zákonných kritérií považovat vynaložené náklady za výdaje na VaV. Novela stále zachovává nutnost zpracovat projektovou dokumentaci, ale byly z ní vypuštěny některé dříve povinné údaje. Jelikož se v případě těchto změn jedná o reakci zákonodárce na problémy spojené s uplatněním odpočtu na VaV, jsou další podrobnosti uvedeny v podkapitole 4.1.

Projektová dokumentace (dříve „projekt výzkumu a vývoje“) je ucelený písemný dokument, který musí dle ZDP obsahovat tyto náležitosti:

- Základní identifikační údaje o daňovém subjektu.
- Cíl projektu.
- Doba řešení (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu).
- Předpokládané celkové výdaje, i předpokládané náklady v jednotlivých letech řešení.
- Jména a příjmení osob (řešitelský tým) s uvedením jejich kvalifikace a pracovněprávního vztahu k poplatníkovi.
- Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.

- Datum, jméno a příjmení schvalující osoby (statutární orgán nebo zástupce).

2.1.2 Definice VaV

Ještě před vytvořením souhrnného uceleného dokumentu je nezbytné posoudit, zdali se jedná o pouhou inovaci nebo naše budoucí činnost obsahuje ocenitelný prvek novosti s vyjasněním výzkumné nebo technické míry nejistoty. V tomto případě je nápomocen pokyn, ve kterém jsou uvedeny základní definice činností spadající pod VaV. Dále jsou zde také vyjmenovány náklady, které lze na základě činností splňujících podmínky VaV odečíst ze základu daně. Naopak je v něm také uveden souhrn činností a nákladů, nelze uznat jako výdaje související s činnostmi VaV.

V případě zpracování projektové dokumentace je velice důležité uvádět také hlavní smysl budoucí činnosti. Vzhledem k širokému množství kategorií jakéhokoliv zkoumání a hledání nových poznatků, je nejideálnějším způsobem pověřit soudního znalce sestavení posudku o námi plánované činnosti. Tímto krokem bychom si mohli pomoci v případně daňové kontroly, ovšem ani využití služeb znalce není zárukou dobře připravené dokumentace.

2.1.3 Závazné posouzení

Pokud by chtěl poplatník uvažující o uplatnění odpočtu na VaV posoudit zamýšlené činnosti, může požádat u svého místně příslušného správce daně o tzv. „závazné posouzení“, který podléhá správnímu poplatku 10 000 Kč.

Žádat lze o prověření skutečností, které doposud neměly vliv na jeho daňovou povinnost a posouzení ze strany správce daně bude vystaveno na zcela konkrétně uvedené informace, které se nesmí v budoucnu změnit.

V rozhodnutí budou posouzeny jen náklady na VaV, ale ne samotná věcná stránka posuzující technickou nejistotu součástí dokumentu nebude. Správce daně vydá závazné posouzení maximálně na tři zdaňovací období. Jelikož se projekt vyvíjí v čase a posouzení může trvat delší dobu, tak v technicky náročnějších činnostech může být tento krok ze strany poplatníka zbytečný. Společnost by měla tedy zvážit následující rizika:

- Posuzovány jsou pouze informace, který byly správci daně poskytnuty.
- Nelze se odvolat proti rozhodnutí.
- Neposuzuje prvek novosti.
- Neposuzuje technickou míru nejistoty.

3 Judikatura

Následující kapitola se zaměřuje na zásadní rozhodnutí soudů vyššího stupně, především pak NSS. Právní prostřední v České republice vychází z kontinentálního systému práva, které na rozdíl od práva angloamerického není obecně založeno na precedentu, ovšem některá důležitá rozhodnutí soudů mohou mít tzv. quasiprecedenční význam.⁸

Významné judikáty NSS jsou zveřejňovány ve Sbírce soudních rozhodnutí, které také sám soud vydává v tištěné či elektronické podobě. Především na tyto judikáty bude zaměřena následující kapitola, neboť se jedná o ustálenou judikaturu, která by měla být pro správce daně závazná.

Zavedení možnosti uplatnění odpočtu na VaV již od počátku dávalo široké možnosti výkladu, v jakém případě se jedná o činnosti VaV a v jakém už nikoliv. Jak již bylo uvedeno výše, činností splňující charakteristické znaky VaV je obrovské množství a záleží na konkrétní situaci. Příklad lze uvést na provedené pitvě, která může být soudně nařízena a jedná se proto o běžnou činnost. Pokud však bude prováděna v rámci výzkum pro zjištění vedlejších účinků při léčbě rakoviny, bude se pravděpodobně jednat o činnosti VaV.⁹

Následující podkapitoly se zabývají soudními rozhodnutími především NSS a posouzení sporů mezi správními orgány, krajskými soudy a daňovými poplatníky. V případě zajímavých nebo ještě otevřených sporů budou uvedeny i rozsudky nižších instancí. V těchto případech správce daně na základě zjištěných informací zahájil daňovou kontrolu, která měla za následek všechny daňové dopady pro poplatníky (především negativní). Společnosti se následně proti těmto závěrům u soudů ohradily.

⁸ GERLOCH, Aleš. Teorie práva. 7. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. Právnícké učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-652-1.

⁹ Bulletin [online]. Brno: Wolters Kluwer ČR, 2016, 2016(4) [cit. 2019-07-11]. ISSN 1211-9946. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2016?sp=down-file&did=6859>

3.1 Počátky soudních rozhodnutí

Vzhledem k zvýšenému zájmu společností o uplatnění odpočtu na VaV bylo nejrychlejší cestou pro kontrolu ze strany správních orgánů zaměření se především na posuzování formálních stránek projektů VaV. Správce daně se domníval, že při absenci těchto informací není možné snižovat základ daně. Dostáváme se tedy k jednomu z prvních důležitých rozhodnutí NSS 2 Afs 24/2012-34 ze dne 29. listopadu 2013.

3.1.1 Předmět sporu

Společnost TZB Orlová s. r. o. se zabývala výrobou kotlen. Správce daně provedl ve společnosti místní šetření a na jeho základě společnost předložila důkazní prostředek v podobě podnikatelského záměru „Vývoj automatizace uhelných kotlů“. Správní orgány posoudily dokument za nedostatečně zpracovaný dle ZDP a odmítly společnosti odpočet uznat.

Projekt vývoje uhelných kotlů s retortovými hořáky byl rozdělen do 4 etap a 1. již započala před zahájením VaV. Dokumenty k němu byly jak v listinné, tak elektronické formě. Společnost trvala na svém tvrzení, že splnila veškeré náležitosti ZDP a správní orgány si chybně vyložily pojem VaV.

Tvrzení správce daně však také podpořil KS a konstatoval, že společnost měla disponovat jediným uceleným souhrnným dokumentem předloženým v listinné podobě. Kvůli nesplnění formálních náležitostí se KS ani nezabýval podstatnou, zda byl společností prováděn VaV. Mimo jiné také odmítl argument společnosti, že elektronický dokument je též dokumentem písemným.

3.1.2 Rozsudek NSS a jeho odůvodnění

NSS považoval výklad zákona z pohledu správních orgánů za příliš restriktivní a uvedl, že písemnost by měla být zachycena na nějakém trvalém nosiči, avšak ZDP nestanovuje nutně pouze listinnou podobou a připouští tedy i elektronické záznamy, které je snadné kdykoliv převést do listinné podoby.

Dále se NSS zabýval otázkou ucelenosti dokumentu. Správce daně vytýkal společnosti, že nepředložila jeden ucelený dokument (projekt) týkající se činnosti VaV. K tomuto argumentu NSS podotkl, že dle ZDP explicitně nevyplývá povinnost mít pouze jeden dokument, neboť v Metodickém pokynu ze dne 3. října 2005 se píše o souhrnném dokumentu. V návaznosti na ustanovení pokynu může být v tomto případě dokument složen i z více částí, pokud spolu nedílně souvisí a tvoří jednotný celek. Znění ZDP, kde se hovoří o „dokumentu“ považuje NSS za příliš restriktivní a doslovný. Na základě těchto skutečností dal za pravdu daňovému poplatníkovi s tím, že požadavky správních orgánů byly příliš formalistické, a to nebylo záměrem zákonodárce při stanovení možnosti uplatnit odpočet na VaV.

Věcnou otázku, zda se jednalo o činnosti VaV splňující příslušné parametry NSS nemohl zodpovědět, neboť se KS ve svém rozsudku tímto nezabýval. Soud závěrem konstatoval, že doposud neexistovala žádná definice projektu a taktéž absentovala správní praxe či soudní judikatura.

Zde je nutné zdůraznit, že společnost začínala činnosti VaV připravovat již v roce 2005, a proto v tomto rozsudku NSS vycházel z právní úpravy ZDP z téhož roku. Podmínka jednotného uceleného dokumentu se objevila až s novelizací ZDP účinnou ode dne 1. ledna 2006. Ucelenost projektu VaV byla sice uvedena v pokynu ze dne 3. října 2005, ale tento dokument nelze považovat za právně závazný pro poplatníky. Společnost si byla absencí náležitostí podle nové právní úpravy vědoma, a proto také informace v co nejkratší době do projektu VaV doplnila.

Judikát je uveden ve sbírce rozhodnutí NSS 4/2014, str. 369, č.3002/2014 Sb. NSS.

3.2 Novela zákona a VaV po roce 2006

Zcela opačná situace nastala po novelizaci ZDP upravující možnost snížení základu daně z činností VaV, ve které byl doplněn nový odstavec, který přesně vymezovat strukturu projektu VaV. Z této novelizované legislativy vycházel další významný judikát a pro následující roky také hodně citovaný 6 Afs 60/2014 - 56 ze dne 26. srpna. 2014.

3.2.1 Předmět sporu

V tomto případě se mimo jiné jednalo o podezření ze zaúčtování fiktivních faktur, ale také zde správce daně neuznal společnosti FOREZ s. r. o. snížení základu daně z titulu VaV pro nesplnění formálních náležitostí u projektu v souladu se ZDP. Společnost se zabývala výrobou dílu pro automobilový a elektrotechnický průmysl.

Při daňové kontrole firma předložila dokumenty pouze v elektronické formátu *xls, jehož součástí byly soubory s několika dalšími listy, které obsahovaly informace o projektu VaV. Dále také správce daně odmítl, že by společnost svou činností přinesla něco inovativního.

KS v tomto případě uznal předložení elektronických dokumentů jako adekvátní, avšak dle jeho názoru v něm chyběly následující náležitosti:

- Sídlo žalobkyně.
- Identifikační číslo.
- Forma pracovněprávního vztahu osoby zajišťující projekt.
- Způsob kontroly a hodnocení dosažených výsledků.
- Schvalující osoba.

Z výše uvedeného důvodu se pak KS dále nezabýval samotnou podstatou VaV.

3.2.1 Rozsudek NSS a jeho odůvodnění

NSS soud konstatoval, že oproti rozsudku 2 Afs 24/2012-34 je situace naprosto opačná, neboť do ZDP byla vložena zcela konkrétní definice projektu VaV: „Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle

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

NSS podotkl, že výše citovaný § 34 odst. 5 ZDP společnost znala či měla znát toto ustanovení. S ohledem na atraktivitu je proto nutné počítat se zvýšenými nároky při jeho uplatnění a splnit jasně stanovené podmínky zákona. Z něho vyplývá, že projekt VaV musí být vypracován předem (se zaměřením na budoucnost), musí být ucelený se všemi náležitostmi, a proto správce daně není povinen spojovat jednotlivě předložené dokumenty a propojovat je mezi sebou.

NSS podpořil rozhodnutí KS, protože projekt VaV je speciální daňovou úlevou, a proto není přípustné, aby v něm absentovaly zcela konkrétně v ZDP vyjmenované podmínky pro jeho uplatnění. Zároveň je zcela nezbytné, aby byl projekt schválen před zahájením činností včetně uvedení konkrétní osoby s podpisem odpovědné osoby. Pokud společnost nesplnila tyto podmínky, bylo rozhodnutí KS dále se již neposuzovat samotnou činností VaV zcela správné. Společnost se nakonec obrátila také na Ústavní soud, který svým rozhodnutím II.ÚS 3565/14 ze dne 20. ledna. 2015 označil stížnost jako neopodstatněnou a ponechal rozhodnutí NSS.

Na základě výše uvedeného rozhodnutí je zřejmé, že i kdyby se jednalo o zcela evidentní činnost VaV podle ZDP, tak při absenci formálních náležitostí ZDP by správce

daně při posuzování oprávněnosti snížení základu měl správce daně odmítnout uznat takové výdaje na VaV. Pro budoucí spory tak tento rozsudek dal jasný signál, že je naprosto nezbytné dodržet formální náležitosti pro odpočet VaV.

Obdobně se NSS vyjádřil také v rozsudku 7 Afs 39/2014 - 48 ze dne 25. září 2014, ve kterém pokračoval stejný spor ale již v následujícím zdaňovacím období a obdobné zamítavě také skončila ústavní stížnost I. ÚS 3566/14 ze dne 11. srpna 2015. Společnost podala také třetí kasační stížnost týkající se dalšího prověřovaného zdaňovacího období, kterou NSS vypořádal rozsudkem 3 Afs 304/2016 - 37 ze dne 28. března. 2018. V obou výše uvedených judikátech NSS potvrdil své předchozí závěry.

Oproti prvním dvěma stížnostem společnost navíc poukázala na informace z článku Hospodářských novin na podjatost pracovníků finanční správy.¹⁰ Vzhledem ke spekulativním a nepodloženým informacím se k tomu NSS ani nemohl vyjádřit, navíc se jednalo o irelevantní námitku podjatosti, neboť nebyly splněny elementární podmínky pro uplatnění odpočtu z VaV v souladu se ZDP.

¹⁰ Finanční správa jde po podnikatelích. Přiznala, že vyplácí úředníkům prémie podle doměřování daní. *Hospodářské noviny* [online]. [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/c1-65921460-financni-sprava-priznala-ze-vyplaci-premie-dle-vyse-domerene-dane-ci-neuznaneho-odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj>

3.3 Další posouzení formálních náležitostí

Následující rozsudek 7 Afs 261/2016 – 20 ze dne 27. dubna. 2017 se týkal sporu mezi společnostmi ELEKTROPOHONY spol s r. o., která se zabývala výrobou a servisem hnacích pohonů. Správními orgány rozhodly o neuznání odpočtu z důvodu nedodržení formálních náležitostí.

3.3.1 Předmět sporu

Správní orgány ve spisu uvedly, že společnost nezpracovala a neschválila projekt VaV před zahájením prací, a proto nebyla splněna jedna z podmínek dle ZDP. Společnost dle projektu zahájila činnosti VaV dne 31. ledna. 2010 s názvem „NELA“, který se v dokumentech začal objevovat až po datu 10. března. 2010 a absentoval tak ve smlouvě o dílo ze dne 15. února 2010. Z tohoto důvodu dovedl KS, že projekt VaV nebyl zpracován před zahájením činností, společnost naopak oponovala, že konečný název projektu musela schválit společnost Austin Detonator Assembly s.r.o. Z tohoto důvodu se KS dalšími okolnostmi činností společnosti již nezabýval.

3.3.2 Rozsudek NSS a jeho odůvodnění

Stejně jako v předchozích případech NSS uvedl, že pro uplatnění odpočtu na VaV je nezbytné dodržení všech podmínek dle ZDP. Navázal tak na svá předchozí rozhodnutí, kde citoval podobu projektu VaV dle platné legislativy, ve kterém jsou jasně vymezeny veškeré náležitosti, tedy i ty formální. Soud měl k dispozici dokumenty, ze kterých vyplývalo, že projekt VaV započal před datem uvedeným v projektu VaV, a proto označil postup správních orgánů i KS za zcela správný. Z nich vyplývalo, že práce na projektu VaV byly zahájeny nejpozději dne 15. 2. 2010, kdy došlo k uzavření smlouvy se společností Austin Detonator Assembly s.r.o. V této smlouvě se však název projektu „NELA“ vůbec nevyskytoval a potvrdil tak závěry KS.

Dále se NSS zabýval výpovědí svědka, který projekt vypracoval. Pracovník finančního úřadu se dotazoval, kdy byl projekt VaV zpracován. Nejprve svědek odpověděl, že byl zpracován až na základě smlouvy, ale po upozornění zástupce společnosti změnil svou odpověď, že byl projekt zpracován před uzavřením smlouvy a v tomto případě byla svědecká výpověď dosti pochybná. Na základě všech výše uvedených informací tak NSS přisvědčil KS.

Stejně jako v předchozích případech, kdy nedošlo k dodržení formálních náležitostí NSS nepřezkoumával námitku společnosti, že nedošlo k posouzení podstaty věci, tj. zda se jedná o činnosti VaV.

3.4 Závazné posouzení

V případě dalšího rozsudku 10 Afs 77/2017 – 53 ze dne 24. listopadu 2017 se jednalo o spor mezi správními orgány a společností TRANSYS, spol. s r. o., která se zabývala výrobou, projektováním a dodáváním strojírenských technologických produktů.

3.4.1 Předmět sporu

Společnost požádala správce daně o vydání závazného posouzení, zda lze vynaložené výdaje na VaV z předchozích let uznat jako položku snižující základ daně. Finanční vydal dokument, ve kterém většinu nákladů posoudil jako daňově uznatelné, a proto společnost podala dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob, ve kterých v jednotlivých letech snížila základ daně. Následně však byla ze strany správce daně zahájena daňová kontrola, ze které vyplynulo, že výdaje na VaV nelze odečíst ze základu daně z důvod nedodržení formálních náležitostí a chybějícího prvku novosti. KS soud posvětil takový postup a dále uvedl, že v případě nesplnění formálních náležitostí projektu, bylo závazné posouzení pro uznatelnost odpočtu zcela bezpředmětné.

3.4.2 Rozsudek NSS a jeho odůvodnění

Nejprve NSS hodnotil formální náležitosti projektu a opět s odkazem na výše uvedené judikáty konstatoval, že dodržení této povinnosti vyplývající ze ZDP je naprostá nutnost pro uplatnění odpočtu na VaV. Společnost například vymezovala činnosti příliš obecně a doplňovala dokumentaci v průběhu řešení. Dále také společnost neuvedla zcela jasné cíle, které měly být činnostmi VaV dosaženy a není možné připravit univerzální projekt VaV, ke kterému budou přiřazovány následně zakázky spolu nesouvisející.

Společnost v projektu také nedostatečně vyhodnocovala činnosti, které si sama společnost v projektu stanovila. Pochybnost pak také vzbuzovalo datum, kdy byl projekt sepsán. Společnost požádala při sestavování projektu o spolupráci jinou společnost, avšak faktury za tyto služby byly vystaveny až po ukončení prováděných činností VaV. Dále také ve vnitropodnikové směrnici nebyly ani uvedeny způsoby účtování o nákladech připadajících na tyto činnosti v průběhu období, kdy docházelo k uplatnění odpočtu.

V případě závazného posouzení NSS uvedl, že se závazné posouzení formálními náležitostmi VaV nezabývalo, pouze posuzovalo, zda lze náklady odečíst od základu daně. Správce daně tak ani nezkoumal, zda se činnosti VaV obsahují prvek novosti či vyjasnění výzkumní nebo technické nejistoty. Navíc se až v průběhu řízení objevily skutečnosti, které vzbuzovaly pochybnosti, kdy byl projekt zpracován. Na základě výše uvedených informací NSS kasační stížnost zamítl.

Judikát je uveden ve sbírce rozhodnutí NSS 1/2012, str. 14, č.2454/2012 Sb. NSS.

3.5 Zahájení doby projektu a znalecký posudek

Rozsudek NSS 5 Afs 209/2017 – 44 ze dne 28. června 2018 se týkal společnost ENERGO CHOCEŇ, s. r. o., které podnikáala v oblasti chladicích či tepelných zařízení a také se specializovala na dodávku tlakových nádob.

3.5.1 Předmět sporu

Společnost prováděla řadu projektů VaV, ke kterým předložila vypracované znalecké posudky. Správce daně však tyto dokumenty odmítl přijmout jako důkazní prostředek, protože byly vypracovány v ekonomicko-právní věci. Správce daně uvedl, že disponuje dostatečným množstvím zaměstnanců s dostatečně odbornými znalostmi v oblasti práva a s tím se také ztotožnil KS.

KS dále také uvedl, že společnost neprokázala vyhotovení projektů ještě před zahájením činností VaV, a proto nebylo nutné ze strany správce daně přizvat znalce jako například ve věci „Fortell“. Obdobně jako ve výše zmíněných případech tak pro nedodržení formálních náležitostí při uplatnění odpočtu na VaV KS potvrdil postup správce daně.

Společnost odmítla tuto argumentaci, která je dle ní v rozporu s ustálenou judikaturou, neboť zahájení činností VaV je již při zahájení například obchodního jednání, a nikoliv až při provádění konkrétních činností. Dále pro odborné posouzení, zda se jedná o VaV, je nejlepším nechat posoudit činnosti znalcem.

KS soud také společnost vytkl, že společnost evidovala odděleně jen některé náklady projektu, což společnost odmítla s tvrzením, že eviduje pouze ty náklady, o které následně snižuje základ daně.

3.5.2 Rozsudek NSS a jeho odůvodnění

Dle NSS postupoval KS chybně, když se i přes značnou řadu předložených důkazů nevypořádal s otázkou, kdy skutečně dochází k zahájení činností VaV. KS v podstatě převzal závěry správce daně a nezabýval se ani otázkou částečného uplatnění nákladů z titulu VaV. Mimo jiné z těchto důvodů nesouhlasil s KS, že nebyly splněny formální náležitosti projektu. Za zcela zásadní považuje NSS vyjasnění, kdy dochází k zahájení činností VaV. Zda již v době například obchodního jednání nebo až při samotné realizaci.

Dále označil NSS za zcela spekulativní tvrzení KS, že znalecké posudky vyhodnotil jako nevěrohodné a neprůkazné., protože byly vyhotoveny ekonomem. Tento argument však KS ničím nepodložil a NSS kasační stížnost označil jako oprávněnou a zrušil rozsudek KS.

3.6 Evidence nákladů

Společnost ABADIA a.s. se zabývala poskytováním komplexních služeb v oblasti strojírenské a zámečnické výroby a dále výrobou svařovaných ocelových konstrukcí. V rámci své podnikatelské činnosti se rozhodla uplatnit odpočet na VaV, což správní orgány rozporovaly a společnost se obrátila na NSS, který v rozsudku 9 Afs 144/2016 – 51 ze dne 12. ledna 2017 posuzoval rozdílný pohled obou stran.

3.6.1 *Předmět sporu*

Společnost prováděla výzkum nových konstrukcí podlah ocelových závěsných balkónů, ze kterého měly vzejít poznatky pro návrh nového výrobků.

Správní orgány nesouhlasily se snížením základu daně, neboť společnost nevedla řádnou evidenci nákladů připadajících na činnosti VaV, což je explicitně uvedeno v ZDP a opět zde došlo k nedodržení formálních stránek nezbytných možností využití toho benefitu. Taktéž osobní náklady nebyly správně v účetnictví společnosti zachyceny, protože procentuální část připadající na každého zaměstnance byla stanovena pouze rámcově, a nikoliv přesně podle skutečnosti. KS se v tomto případě taktéž ztotožnil se závěry správních orgánů.

Společnost naopak argumentovala tím, že o nákladech sice odděleně neúčtuje, ale je schopna logickým klíčem stanovit výši těchto nákladů a považuje takový požadavek za příliš formalistický.

Další pochybnosti správní orgány viděly v délce probíhajících činnostech VaV, i když došlo k zapsání výsledku VaV Úřadem průmyslového vlastnictví. K těmto nesrovnalostem společnost předložila stanovisko zpracované soudního znalce, který v něm popsal proces patentového řízení, které obsahovalo pouze odkaz na webové stránky Úřadu průmyslového vlastnictví, a proto byl jako důkazní prostředek odmítnut.

3.6.2 Rozsudek NSS a jeho odůvodnění

NSS soud se ztotožnil se závěry KS v otázce procentuální určení pracovní doby na činnostech VaV. Tento rozvrh před jeho zahájením nepotvrzuje, že přesně ta samá doba byla zaměstnancem na tento projekt vynaložena. Dalším důkazním prostředkem byl příkaz č. 9 vydaný ředitelem společnosti určující pracovní náplň zaměstnanců, který byl však datován před zahájením činnosti a taktéž nedokládá souvislost s následně vynaloženými náklady. Stejnou pochybnost vzbudily i mzdové listy nebo knihy jízd, ze kterých rovněž nevyplývala přímá souvislost s prováděným VaV. Společnost také neunesla důkazní břemeno ohledně přihlášky patentového řízení, neboť neprokázala, jaké konkrétní práce byly po podání přihlášky na činnostem VaV provedeny. Pochybnosti NSS nerozptýlila ani svědecká výpověď soudního znalce, která byla nejednoznačná, a ne zcela konkrétní.

V otázce evidence nákladů NSS uvedl, že v souladu se ZDP musí být z evidence nákladů dostatečně patrné, že jsou vynaloženy v souvislosti s činnostmi VaV, tj. náklady musí být jednoznačně evidovány odděleně od ostatních nákladů vynaložených na běžnou činnost. Společnost obhájila pouze evidenci osobních nákladů, ke kterým předložila vyúčtování, ovšem u provozních nákladů neprokázal přímou spojitost s VaV. NSS tak na základě výše uvedeného vyhodnotil kasační stížnost jako nedůvodnou.

3.7 Odborné posouzení činností VaV

V dalším rozsudku 10 Afs 24/2014 - 119 ze dne 11. června 2015 se NSS zabýval již praktickou stránkou VaV, konkrétně otázkou posouzení rozdílů mezi experimentálním vývojem a inovací. Správce daně tyto činnosti posoudil jako pouhou inovaci a odmítl tak uznat snížení základu daně.

3.7.1 Předmět sporu

Společnost fortell s. r. o. vyráběla formy na vstřikování plastů, které sloužily k následující výrobě dalších dílů. Zákazníci společnosti si následně objednali konkrétní díly či formy, u kterých na základě analýzy ověřil možnost jejich výroby.

Správce daně však odmítl názor, že by se mělo jednat o činnost VaV, protože společnost při dodávkách forem a dalších předmětů postupovala podle přání zákazníka. Dále správce daně konstatoval, že společnost pouze upravovala standardní postupy, což nepředstavuje žádný ocenitelný prvek novosti. Současně zde také podle něj nebyla žádná míra technické nejistoty, protože bylo možné všechny požadované produkty vyrobit.

Naproti tomu společnost předložila značné množství důkazů (zejména analýzy popisy projektů, výkresovou dokumentaci, projekční dokumentaci apod.). Pro svá tvrzení společnost také předložila vypracované znalecké posudky, ve kterých bylo uvedeno, že tato řešení nebyla v minulosti nikdy použita, a proto se zde může hovořit o ocenitelném prvku novosti. Technickou míru nejistoty pak společnost vyvracela tvrzením, že vyhotovení výrobků závisí na odborné způsobilosti personálu s použitím náročných výpočtů.

Znalecké posudky dle správce daně byla pouze odborná posouzení, neboť nebyla v souladu s kritérii pro vyhotovení znaleckých posudků. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně tedy konstatoval, že se jednalo o inovaci a dále se již hodnocením prováděných činností VaV nezabýval. Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) se zcela ztotožnilo se správcem daně. KS následně dal za pravdu správci daně, potažmo OFŘ.

3.7.2 Rozsudek NSS a jeho odůvodnění

NSS se v odůvodnění rozsudku primárně nezaměřil, zda společnost skutečně prováděla činnosti VaV v souladu se ZDP, ale především na způsob hodnocení předložených důkazů správními orgány. Jak již bylo výše uvedeno, celá řada technicky složitých materiálů nebyla ze správcem daně vůbec zkoumána. Zde NSS shledává tento postup jako chybný. Není v silách správce daně být způsobilý k hodnocení takto technicky složitých procesů, což sám správce daně nevyvrátil, ale dle NSS by v těchto případech měl správce daně přizvat znalce. Sám nemůže dle svého názoru hodnotit tyto technicky odborné materiály, kdy se jedná pouze o inovaci a kdy již je splněna podmínka ocenitelného prvku novosti a technické míry nejistoty. V tomto případě pochybil i KS, který převzal argumentaci správních orgánů a NSS tak věc vrátil k dalšímu projednání.

Judikát je uveden ve sbírce rozhodnutí NSS 10/2015, str. 928, č.3273/2015 Sb. NSS.

Přes úspěchy u NSS a naopak dále přetrvávajícím sporů s finanční správou se společnost fortell vzdala možnosti uplatnit další odpočet na VaV a raději požádala o evropské dotace.¹¹

¹¹ Kvůli sporům s finanční správou se Fortell vzdal daňové úlevy na výzkum a vývoj. Raději si řekl o evropské dotace. Hospodářské noviny [online]. [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/c1-65954020-kvuli-sporum-s-financni-spravou-se-fortell-vzdal-danove-ulevy-na-nbsp-vyzkum-a-nbsp-vyvoj-radeji-si-rekl-o-evropske-dotace>

3.8 Výzkumná a vývojová činnost

Obdobným rozsudek NSS 1 Afs 174/2016 – 38 ze dne 27. září 2016 se týkal společnost FILL – PACK s.r.o., která se zabývala výrobou speciálních obalů zejména pro automobilový a elektronický průmysl.

3.8.1 Předmět sporu

Společnost se rozhodla vyvinout nové průmyslové obaly a tento vývoj měl dle ní představovat činnosti VaV. Cílem mělo být zlepšení jejich charakteristiky, čímž by došlo ke zvýšení životnosti obalů prostřednictvím většího množství ohybů. Na základě této úpravy by obaly mohly být vícekrát použity při zpětné dopravě. Jak společnost uvedla v projektu VaV, ocenitelné prvek novosti představuje vyšší množství ohybů a možné absence vhodného materiálu zajišťuje technickou míru nejistoty. Pro svá tvrzení předložila také značné množství důkazů v podobě technických výkresů, tabulek s technickými daty a další dokumenty.

Správce daně zpochybnil činnosti, které měly představovat VaV dle ZDP, protože byly formulovány obecně a podrobnější informace byly doplněny až následně. Společnost při zlepšení vlastností výrobků pouze zaměnila materiál, a proto správce daně konstatoval, že se jedná o technické zdokonalení již existujícího výrobku bez patrného prvku novosti. OFŘ i KS dal správci daně za pravdu, protože výrobky nezískaly nové vlastnosti.

Námítka společnosti, že správce daně měl pro posouzení stanovit nezávislého znalce byla také zamítnuta, protože to je pouze možností nikoliv povinností. Správce daně dle KS zcela jasně vysvětlil, z jaké důvodů se nejedná o činnosti VaV.

3.8.2 Rozsudek NSS a jeho odůvodnění

NSS uvedl, že za posouzení činností VaV jsou zodpovědné správní orgány a jejich povinností je náležitě posoudit všechny předložené důkazní prostředky, které předložila společnost správci daně pro posouzení projektu VaV. Nutno zde podotknout, že jich bylo předloženo nespočetné množství.

V odůvodnění rozsudku se NSS neztotožnil s hodnocením důkazů správních orgánů, neboť tyto orgány kvůli obecnému výčtu prvků novosti a technické nejistoty

usoudily, že nejednalo o činnosti VaV a jedná se pouze o zdokonalení dosavadních výrobků.

Dle soudu však tato argumentace odporuje spisu, podle kterého společnost ke každému bodu předložila jeho detailnější popis. Dále se NSS zabýval otázkou, z čeho správce daně usoudil, že zdokonalení výrobků není činností VaV. Podle ZPVV je vývojem také zlepšení materiálů a výrobků, což je také uvedeno v pokynu, který je pro správce daně závazný. Správce daně také neprokázal, z čeho vycházel při konstatování, že nové obalové materiály mají stejné vlastnosti jako ostatní obalové materiály, neboť je ani dle spisu nesrovnával.

Na základě výše uvedeného NSS ani nepředjímal, zda se jedná o činnosti VaV, avšak hodnocení důkazů musí být založeno na odborné bázi a tou správní orgány ani KS nedisponoval, protože tvrzení společnosti bylo vyvráceno pouze v obecní rovině a nebyla rozporována jednotlivá tvrzení společnosti. Při posouzení je nutné zohlednit veškeré technické aspekty, a proto měl být přizván soudní znalec, neboť bez těchto informací není možné spolehlivě splnění podmínek dle ZDP. NSS dal společnosti za pravdu a vrátil věc k dalšímu projednání.

3.9 Rozdíl VaV a inovací

Otázkou, kdy se jedná o VaV a kdy pouze o inovaci nalezneme v rozsudku Krajského soudu v Ostravě 22 Ca 332/2007 - 52 ze dne 5. listopadu 2008.

Společnost v tomto případně uplatňovala odpočet na VaV, protože dovybavila své stroje o konstrukci důlních strojů ohýbačkou a rovnačkou.

Soud při hodnocení VaV vycházel z definice v ZPVV, kde je uvedeno, že se musí jednat o činnosti, které obsahující významný prvek novosti a přináší vyjasnění technické nejistoty. Dále se jedná o činnost systematickou, která musí vycházet z výsledků VaV nebo ostatních praktických zkušeností.

Soud prvek novosti nespatřuje v obyčejném vylepší výkonosti stroje, zlepšení obsluhy nebo větší bezpečnost práce, ale musí se jednat o takovou změnu, kdy je stroj schopen vykonat nové významné práce.

Konkrétně v tomto případě soud uvádí: *„Významným prvkem novosti je třeba rozumět takový prvek, který neznamená pouhé zlepšení (pozvednutí) působnosti existujícího výrobku na vyšší úroveň či jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo materiálů, popř. zlepšení složitějšího výrobku částečnými změnami některého z integrovaných technických subsystémů, kdy v takovém případě jde o „inovaci“ existujícího výrobku, kde nelze postupovat dle § 34 odst. 4 ZDP. V případě existence významného prvku novosti však již musí jít dle § 2 odst. 1 písm. b) ZPVV o takové zlepšení výrobku, které tuto úroveň významně přesahuje, již existující výrobek získává např. nové vlastnosti, je schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl apod. Je přitom zřejmé, že v mnohých případech bude hranice mezi „inovací“ a „vývojem“ křehká a je třeba vždy přistupovat k tomuto hodnocení přísně individuálně.“*

3.10 Poskytování služeb

Společnost Vestra Clinics s. r. o. se jako nestátní zdravotnické zařízení v rámci klinické studie (především ve III. fázi) zabývala testováním léků na pacientech a dostala se do sporu se správcem daně, který řešil rozsudek NSS 1 Afs 97/2018 – 41 ze dne 26. července 2018.

3.10.1 *Předmět sporu*

Správce daně z důvodu chybějícího ocenitelného prvku novosti neuznal odpočet na VaV, neboť cíl a doba řešení byla stanovena třetí osobou. Testování léku dle něj nenaplnuje znaky VaV a dochází pouze podávání léků s již známými parametry a jedná se tedy pouze o sběr a vyhodnocení dat zapojených pacientů. Skutečnost, že činnost vykonává lékař ještě neznamená, že se jedná o VaV, neboť pouze analyzuje data z dotazníků, provádí testy a prohlíží pacienty. Cíle, doba řešení a jednotlivé postupy byly stanoveny zadavatelem výzkumu, a proto i na základě výše uvedených důvodů správce daně nespátňuje v těchto pracích ocenitelný prvek novosti. Činnosti společnosti nepředstavovaly výzkum, ale měly charakteristiku poskytované služby. Absentoval zde také technický prvek nejistoty a rizika, neboť společnost nebyla zodpovědná za případný neúspěch léku.

KS soud však nesouhlasil se závěry správce daně, protože dle něj má tato činnost velice přísná pravidla, která jsou prováděna lékaři, tj. odborníky. V tomto případě podléhá výběr pacientů na základě studie zdravotnické dokumentace pacienta a poté musí odborný pracovník zanalyzovat, kteří lidé se mohou tohoto výzkumu zúčastnit. Společnost dle názoru KS prováděla experimentální práce, spočívající v hledání nových poznatků a účinnosti podaných léků. Prvek novosti je pak spojen s případným rizikem neúspěchu výzkumu.

3.10.2 *Rozsudek NSS a jeho odůvodnění*

NSS dal za pravdu správci daně, protože KS celou situaci neposoudil správně. Soud nezpochybil, že klinické testování léků není činnostmi spadající pod VaV. Ovšem společnost v tomto ohledu nesplnila podmínku ZDP (konkretizovanou v pokynu v bodě 7.), neboť tuto činnost společnost neprováděla sama a poskytovala ji jako službu. Lék byl vyvíjen třetí osobou a společnost ho pouze testovala ve III. fázi na vybraných pacientech.

Navíc vzhledem ke skutečnosti, že se ve většině případů jednalo pouze placebo látky (což věděl jen zadavatel, který lék vyvíjel), nemohla společnost nikterak ovlivnit výsledky výzkumu. Docházelo pouze k plnění jasně stanovených předpisů, které stanovil zadavatel, a proto soud tyto činnosti posoudil jako službu zákazníkům. Společnost také nenesla zvýšenou míru rizika ani riziko výzkumné nejistoty, kterou nesl především zadavatel vývoje léku.

Soud závěrem konstatoval, že pokud by společnost uskutečnila veškeré činnosti výzkumu vlastními silami, pak je možné uplatnit odpočet ze základu daně ze všech činností, ale pokud se jedná subdodávky, nelze snížit základ daně ani u jedné společnosti (pochopitelně s výjimkou, kdy subdodavatelská činnost má charakteristiku VaV). Dále odkázal na některá rozhodnutí Ústavního soudu, který ve svých nálezech popsal záměr zákonodárce v případě výše uvedených dvou režimů pro uplatnění odpočtu na VaV.

I přes možnou problematičnost záměru zákonodárce z hlediska flexibility a snížení nákladů, sleduje tato dvojí bonifikace nákladů podporu poplatníků, kteří provádějí činnosti ve vlastní režii a pokud možnost také v České republice. Toto opatření má za cíl podporu technologické a vědecké vyspělosti naší ekonomiky.

3.11 Osobní náklady

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové 31 Af 23/2016 - 76 ze dne 7. ledna 2019 se týkal ZVU Engineering a.s., která nesouhlasila se závěry správních orgánů ohledně neuznání zahrnutí náhrady mzdy v podobě dovolené u zaměstnanců zodpovědných za činnosti VaV. Tyto náklady nebyly uznány jako odčitatelná položka ze základu daně včetně zdravotního a sociálního pojištění.

Společnost argumentovala nutností poskytovat náhradu za čerpání dovolenou pracovníků zabývajících se VaV jak z právního, tak z lidského hlediska. Neposkytování takovéto náhrady by dle společnosti vedlo k devastaci pracovní síly a návratu k primitivnímu kapitalismu. Z toho důvodu je dle společnosti naprosto nezbytné tyto náklady zahrnout do činností VaV.

Navíc dle společnosti správce daně postupoval při posouzení osobních nákladů značně selektivně, neboť v případě náhrady mzdy z důvodu překážky na straně zaměstnance postupoval odlišně a přímou souvislostí s činnostmi VaV spatřoval jen u některých náhrad mezd.

Správce daně oponoval, že v případě čerpání dovolené příslušný pracovník nevykonává činnosti VaV, a proto je lze posoudit pouze jako daňově uznatelný náklad, nikoliv však jako položku snižující základ daně.

3.11.1 Rozsudek KS a jeho odůvodnění

KS uvedl, že dle platných zákonů náleží každému zaměstnanci, který splní podmínky zákoníku práce, plná náhrady mzdy po dobu čerpání dovolené. Z toho důvodu se na straně zaměstnavatele jedná o zákonný náklad, a proto není dle KS žádný důvod, proč by měly být tyto náklady posuzovány odlišně od klasické výplaty mezd. Stejně tak odvody na sociální a zdravotní pojištění je možné uplatnit jako výdaj s činnostmi VaV.

Zaměstnanec mimo to čerpá také dovolenou, aby mohl provádět činnosti VaV. Pokud by se zaměstnanec zabýval i jiným činnostmi, pak není pochyb o případném krácení uplatnění těchto nákladů v tomto poměru.

Dále se KS soud ve svém odůvodnění odkazuje na stanovisko Komora daňových poradců České republiky (dále jen „KDP“) ze dne 22. dubna. 2015, ve kterém byla tato

problematika řešena, avšak s protichůdnými názory zástupců Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) a daňových poradců.

Závěrem soud konstatoval, že pokud chtěl zákonodárce vyloučit náhrady za dovolenou z nákladů zahrnovaných do činností VaV, měl tak explicitně učinit v ZDP.

V současné době spor posuzuje NSS a jeho rozhodnutí bude velice důležité pro objasnění dalšího bodu problematiky uplatnění odpočtu na VaV.

3.11.2 Jednání koordinačního výboru č. 451/22.04.15

Vzhledem ke skutečnosti, že problematika náhrady mez za dovolenou „čekala“ na nějaké stanovisko soudů, tak se jimi bude zabývat i tato podkapitola. Na základě tohoto rozsudku byla objasněna neúplnost informací uvedených v ZDP. Během jednání Koordinačního výboru č. 451/22.04.15 se zástupci daňových poradců a GFŘ neshodli, zda lze náhradu mzdy v podobě dovolené zahrnout do nákladů snižující základ daně z titulu činností VaV.

Zástupci daňových poradců tvrdili, že v ZDP ani v pokynu nejsou vyloučeny z odpočtu náklady za náhradu mzdy v podobě dovolené. Z tohoto důvodu konstatovali, že se jedná o daňově uznatelný náklad včetně povinných odvodů a je možné o tyto náklady daňový základ snížit. Konkrétně se vyjádřili následovně: *„Doporučujeme přijmout závěr, že osobní náklady včetně náhrady mezd za dovolenou představují výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a lze je v rámci odpočtu na výzkum a vývoje dle ustanovení § 34b ZDP uplatnit. Vzhledem k tomu, že odpočet na výzkum a vývoj může využít pouze poplatník, který naplní samotnou podstatu činností výzkumu a vývoje, ale také zároveň vyhoví všem formálním požadavkům ZDP, je třeba, aby byla současně dána jasná pravidla, které náklady je možné do odpočtu na výzkum a vývoj zahrnout a které nikoliv.“*

Naopak zástupci GFŘ oponovali, že pokud zaměstnanec čerpá dovolenou, nepodílí se na činnostech VaV, a proto nelze náhradu mzdy zahrnout do nákladů na VaV. Konkrétně argumentovali následovně: *„Lze tak dovodit, že za mzdu ve smyslu Pokynu D - 288 lze považovat pouze daňové výdaje vynaložené na práce související s projekty výzkumu a vývoje a nikoliv další náhrady jako je např. náhrada za dovolenou, za státní svátek či nemocenskou a s nimi související zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění.“*

Díky rozsudku NSS tak byla prozatím vyjasněna jedna z problematických oblastí odpočtu na VaV, avšak důležité bude rozhodnutí NSS.

4 Shrnutí judikatury a její dopady na odpočet VaV

Na základě výše uvedených rozsudků lze dojít k závěru, že se velká část problematiky zaměřila především na formální stránku podmínek pro možnost snížení základu daně. Dle ustálené judikatury je naprosto nezbytné, aby projekt VaV představoval jeden ucelený dokument, což ZDP přímo neuvádí, ale z povahy věci lze toto dovodit. Projekt VaV musí být ucelený písemný dokument, avšak nezáleží, zda je v listinné či elektronické podobě, pokud ho lze kdykoliv do listinné podoby převést. V případě elektronické podoby lze doporučit opatřit dokumenty elektronickým podpisem.

V případě zpracování projektu VaV je v současné době nutnosti schválení projektu před zahájením činností VaV již nerelevantní, protože od 1. dubna 2019 došlo k novelizaci ZDP. Popis změn je součástí následující podkapitoly 4.1. Dále však je stále nutné vytvoření souhrnného a uceleného dokumentu. Správce daně není povinen přijmout jako důkazní prostředek různé dokumenty a následně je spolu propojovat.

Dále se k projektu vede průběžná dokumentace vyhodnocením doposud provedených pokusů, úspěchů či neúspěchů úspěchy s dalšími vykonanými činnostmi. V této souvislosti došlo také k novelizaci ZDP a nově vzniklé nezbytné skutečnosti bude možné do projektu doplnit, což bude muset být taktéž samostatně evidováno. Dále musí být součástí souhrnné dokumenty veškeré další údaje vymezené v ZDP.

Nositelem důkazního břemene je poplatník, a proto by formální náležitosti měly být sepsány co nejpresněji, zejména cíle projektu je nutné naprosto přesně definovat. Samotné hodnocení pak proběhne právě podle předem stanovených cílech. Důležité je také vést oddělenou evidenci nákladů, ale pouze u nákladů, o které je snižován daňový základ z titulu VaV.

V praktické otázce VaV je nutné podotknout, že pokud bude poplatník schopný uskutečnit VaV běžně dostupnými technologiemi a dostojí všem svým započatým projektům, nemůže správce daně a priori tyto náklady na VaV odmítnuty jako položku snižující základ daně bez dalšího podrobného zkoumání.

Obecně lze také konstatovat, že správce daně nemá odborné znalosti, neboť se v případě VaV jedná o velice rozsáhlou škálu velice technicky náročných činností.

V případě důkazů takovéto povahy, je povinen správce daně ustanovit znalce, který posoudí ocenitelný prvek novosti a technickou míru nejistoty.

Pokud hledáme ocenitelný prvek novosti lze konstatovat, že pouhé dovybavení přístrojů lepšími součástky ke zlepšení efektivnosti tento prvek nepředstavuje. Opakem pak bude situace, kdy touto změnou získá přístroj novou vlastnost či funkci, kterou dříve nedisponoval. Jak již bylo několikrát v této práci zmíněno, každý případ musí být posuzován individuálně v souvislosti s danou společností.

4.1 Novela zákona

Nejen na základě výše uvedených rozsudků, ale i obecných informací se u poplatníku daně z příjmů začala stupňovat nejistota při uplatnění odpočtu na VaV. Rada pro vědu, výzkum, vývoj a inovace přišla v půlce roku 2018 s návrhem změny ZDP.¹² Cílem tohoto návrhu bylo odbourání nejistoty na straně poplatníků a zároveň nastavení pravidel, aby nedocházelo k zneužívání odpočtu na VaV. Změny se dotkly zejména formálních náležitostí.

Poplatník informuje prostřednictvím „oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu VaV“ (dále jen „oznámení“) finanční úřad ohledně chystaného záměru zahájit činnosti VaV. Touto novou úpravou by mělo dojít k eliminaci sporů ohledně data zahájení činnosti VaV, které byly uvedeny ve výše zmíněných judikátech. Obsahem oznámení bude název projektu VaV vystihující jeho obecné zaměření a základní identifikační údaje o poplatníkovi. Vzhledem k tomuto definování časového údaje dojde k jasnému stanovení dne, kdy samotná činnost VaV započala a které vynaložené náklady jsou jeho předmětem. Náklady vynaložené před tímto datem nebude možné uplatnit jako odečitatelnou položku od základu daně.

Součástí novely je také úprava zavedení „projektové dokumentace“ (dříve „projekt VaV“), která bude muset být zpracována nejpozději k datu podání přiznání k dani z příjmů, ve které byl upraven základ daně o odpočet z titulu VaV (i pokud nebude následně odpočet uplatněn). Po změně časové termínu zpracování dokumentace došlo také k úpravě u schvalující osoby, která nyní nemusí být pouze statutárním orgánem společnost (může se jednat o zplnomocněného zástupce) a nebude nutné uvádět místo schválení. Obsahem úpravy „Projektové dokumentaci“ je také fakt, že případně nutné změny, které vyplynou během VaV bude možné zanést do této dokumentace.¹³

¹² Rada pro vědu, výzkum, vývoj a inovace schválila opatření upravující režim daňových odpočtů na výzkum a vývoj [online]. 30.6.2018 [cit. 2019-07-12]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/media-centrum/aktualne/rada-pro-vedu-vyzkum-vyvoj-a-inovace-schvalila-opatreni-upravujici-rezim-danovych-odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj-167240/>

¹³ Výstupy pracovní skupiny RVVI pro řešení daňových odpočtů na VaV [online]. 30.6.2018 [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=843667&ad=1&attid=843677>

Tato změna je inspirací ze zahraničí a odbourá rizika, která se nedala předem definovat a byla taktéž předmětem sporů. Novelizací dojde například k zjednodušení uvedeného okruhu pracovníků, kteří projekt zpracovávají. Vzhledem k samotnému průběhu VaV může být nutné rozšířit počet zaměstnanců nebo naopak snížit. Dále také ke změně mohlo dojít k odchodům či příchodům nových zaměstnanců a díky této úpravě bude odbourána další formální nejasnost.

V souvislosti s touto novelou je možné očekávat, že poplatníci budou dokumentaci zpracovávat se zpoždění, kdy již sníží základ daně o některé náklady vynaložené na VaV, a proto by se ze strany správce daně mohlo pohlížet na tyto dokumenty mnohem důkladněji než doposud.

Úspěchem této novely by bylo, kdyby se Česká republika v budoucnu přiblížila sousednímu Rakousku v počtu firem, které uplatňují nepřímou podporu VaV. V případě našeho státu se jedná o přibližně 1200 firem oproti státu na jih od nás s přibližně 3 tisíci firem.¹⁴

¹⁴ Přispěje novela k většímu využívání daňových odpočtů na výzkum a vývoj? [online]. [cit. 2019-07-13]. Dostupné z: <https://vedavyzkum.cz/z-domova/z-domova/prispeje-novela-k-vetsimu-vyuzivani-danovych-odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj>

4.2 Metodický pokyn TA ČR

TA ČR vydala metodický pokyn, jako pomůcku zaměstnancům GŘ a finančním úřadům, kteří se zabývají kontrolou uplatněných odpočtů na VaV. Metodika se zaměřuje především na technickou stránku, ale také shrnuje tu formální. V následujících podkapitolách budou uvedeny některá doporučení TA ČR, která vychází i z poznatku výše uvedené judikatury.¹⁵

4.2.1 Projektová dokumentace

Mimo taxativně uvedené náležitosti v ZDP by měly být součástí dokumentu následující také body:

- Popis problému a zdůvodnění potřeby řešení.
- Popis současného stavu znalosti daného problému (ve firmě, v České republice, ve světě).
- Popis novosti řešení, tj. čím se odlišuje od popsání stavu a jaké jsou jeho přednosti.
- Projekt by měl být vhodně strukturován na etapy, které budou ukončené milníky, provedení jednotlivých
- Aktivita by měly být spojeny s konkrétními pracovníky; za dosažení plánovaných milníků by měl být.
- Zodpovědný stanovený pracovník.
- Konkrétní zdůvodnění přítomnosti ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.
- Specifikace použitých metod: experimenty, výpočty, simulace apod. (nejen měření výsledných parametrů, výroba prototypů apod.),

¹⁵ Metodika pro daňové odpočty na výzkum a vývoj. TAČR [online]. [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: https://www.tacr.cz/interni_projekty/zefektivneni/KA%206/161103_KA%206%20-%20Metodika%20da%C5%88ov%C3%BDch%20odpo%C4%8Dt%C5%AF.pdf

- specifikace řešitelského týmu včetně příslušných odborných kvalifikací, které odpovídají předmětu řešení projektu VaV.
- Další argumenty pro to, že se skutečně jedná o projekt VaV, například:
- kritéria z Pokynu D-288 – výsledkem je patent, licence, chráněný vzor apod.;
 - aplikace poznatků nebo techniky novým způsobem; hledání předtím neodhalených jevů, struktur nebo vztahů; nové,
 - hlubší chápání jevů, vztahů, principů s významem širším než pro jednoho poplatníka; obecnost předpokládaných
 - výsledků, předpokládá se další využití výsledků projektu v jiných souvislostech, v dalších projektech apod.).

4.2.2 *Struktura společnosti*

Správce daně by se při možné kontrole mohl zabývat kredibilitou společnosti, a mohl by si položit otázky uvedené v následující tabulce.

Tabulka 1 Posouzení kredibility společnosti

Organizační struktura	Existence útvaru ve společnosti oddělení VaV?
Projektový tým	Má společnost s VaV zkušenosti?
VaV	Souvisí s dosažením zisku?
Spolupráce	Spolupracuje společnost s významnými výzkumnými organizacemi nebo školami?
Profesní komory	Je společnost členem nějaké profesní komory?
Proces VaV	Jsou ve společnosti zavedeny interní směrnice, procesní mapy řešení projektu?
Náklady	Přehled celkových nákladů na VaV.
Projekty	Počet úspěšných a neúspěšných projektů.
Přínos VaV	Uvedený výčet.

4.2.3 *Příklady činností, které MOHOU být zahrnuty do VaV*

Metodika také uvádí příklady činností, které mohou být zahrnuty do VaV. Například v odvětví automotive se jedná o následující položky:

- Vývoj nových či výrazně vylepšených výrobků nebo komponentů.
- Zvyšování parametrů automobilů, inovace motorů a dalších komponent.
- Vývoj a využití nových materiálů v oblasti komfortu a designu, inovace v oblasti plastových dílů, jejich pevnosti a kvality.
- Návrhy elektromobilů a navyšování životnosti jejich baterií.
- Snižování emisí výfukových plynů a s tím související snižování spotřeby.
- Nové technologie pohonu (palivové články).
- Vývoj nových výrobních či montážních postupů.
- Inovace v oblasti chladičů a klimatizací.
- Vývoj nových technologií v oblasti nátěrových hmot.
- Zvyšování účinnosti spalovacích motorů.

4.2.4 *Příklady činností, které NEMOHOU být zahrnuty do VaV*

Naopak v metodice jsou také uvedeny příklady činností, které nemohu být zahrnuty do VaV. V odvětví automotive se jedná o následující položky:

- Zkušební výrobní série pro hromadnou výrobu (VaV končí s ukončením testování prototypu).
- Příprava na výrobu dříve vyvinutého produktu (pořizování výrobní dokumentace, výroba přípravků, průzkum trhu).
- opakovaná výroba,
- Drobné modifikace či vylepšení již existujících produktů.
- Drobné kontinuální zlepšování výrobních postupů.
- Udržování národních standardů, kalibrace druhotných standardů.

- Zakázka, při níž je známa funkce budoucího výrobku i řešení, jak ji dosáhnout.

5 Závěr

Výzkum a vývoj je velice důležitou činností z hlediska ekonomiky celého státu. V případě úspěšně nastaveného modelu jeho podpory může značně pomoci k ekonomickému růstu, mezd, a nakonec i výběru daní. Dále se zvyšuje konkurenceschopnost, marže podniků a možný příliv zahraničních investorů.

Diplomová práce se zaměřila právě na využití nepřímé podpory v podobě snížení základu daně a problematiky s tím spojenou. Cílem diplomové práce následně bylo poskytnout přehled problematických oblastí a nastínit všechny nezbytné kroky pro využití tohoto populárního benefitu, aby bylo minimalizováno riziko možného doměření daně ze strany berních úředníků.

Na základě analýzy soudních rozhodnutí NSS a KS bylo zjištěno, že se správní orgány především zaměřují na formální náležitosti, které je nutné splnit pro zahrnutí výdajů do činností VaV, protože tato kontrola nevyžaduje vysoké odborné a technické znalosti. V případě posuzování věcné stránky odpočtu se pracovníci finančního úřadu často nevypořádali se všemi předloženými důkazy.

V závěru práce jsou shrnuty poznatky z analyzované judikatury a dále jsou zde uvedeny reakce finanční správy a zákonodárců na vzešlé problémy. Jak bylo uvedeno na začátku práce, ohledně uplatnění odpočtu panuje mezi firmami značná právní nejistota. Informace uvedené v rozboru judikatury by měly tuto právní nejistotu snížit.

Mimo jiné na základě těchto problémů již došlo k novelizace zákona upravující odpočet na výzkum a vývoj, s očekáváním, že se zlepší právní jistota, zastaví propad podniků využívající tuto nepřímou podporu a také posílí konkurence schopnost českých firem.

Zda změny povedou ke zlepšení ukáže až čas, ale dle zjištěných skutečností ohledně této problematiky se dá předpokládat, že bude nutné dále pokračovat ve snaze motivovat co nejvíce firem k zahájení činností VaV nebo alespoň k zbavení obav z právní nejistoty těch firem, které by svůj základ daně snížit mohly, ale z obavy doměření daně to prozatím neudělaly.

Pokud by se podařilo v co nejkratší době provést takové změny, které odbourají zjištěné problémy, mohla by tím získat konkurenční výhodu Česká republika a došlo by tím i ke zlepšení ekonomické situace.

Zdroje

OECD. Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities [online]. Paris: OECD Publishing, 08 Oct 2015 [cit. 2019-07-11]. ISBN 978-926423901-2.. Dostupné z: doi: 10.1787/9789264239012-en

Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice ...: zpracoval: odbor statistik rozvoje společnosti. Praha: Český statistický úřad, 2014. Věda, IT. ISBN 978-80-250-2911-4..

Rada pro výzkum, vývoj a inovace, 2019 [online]. Praha: Rada pro výzkum, vývoj a inovace. [cit. 06-07-2019]. Dostupné z: <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=876750&ad=1&attid=877729>

Hospodářské noviny [online]. [cit. 2019-06-04]. Dostupné z: <https://domaci.ihned.cz/c1-66462120-vypocet-byl-moc-slozity-skoro-nikdo-by-na-odmeny-nedosahl-rika-reditelka-financni-spravy-ke-kauze-odmenovani-kontroloru-za-prisnost>

Deloitte a TA ČR, 2018 . Daňová a dotační podpora činností výzkumu a vývoje: Vyhodnocení průzkumu v ČR. [online]. [cit. 2019-07-11]. ISSN 1212 5075. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/survey/cz_rd_survey_2018.pdf

Jak firmy hodnotí využívání odpočtu na výzkum a vývoj: Závěrečná zpráva, prosinec 2016. IPSOS [online]. [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: http://amsp.cz/uploads/dokumenty_2016/pruzkum/Pruzkum_VVI_12_2016_.pdf

GERLOCH, Aleš. Teorie práva. 7. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. Právnícké učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-652-1.

Bulletin [online]. Brno: Wolters Kluwer ČR, 2016, 2016(4) [cit. 2019-07-11]. ISSN 1211-9946. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2016?sp=download&did=6859>

Finanční správa jde po podnikatelích. Přiznala, že vyplácí úředníkům prémie podle doměřování daní. Hospodářské noviny [online]. [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/c1-65921460-financni-sprava-priznala-ze-vyplaci-premie-dle-vyse-domerene-dane-ci-neuznaneho-odpocku-na-vyzkum-a-vyvoj>

Rada pro vědu, výzkum, vývoj a inovace schválila opatření upravující režim daňových odpočtů na výzkum a vývoj [online]. 30.6.2018 [cit. 2019-07-12]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/media-centrum/aktualne/rada-pro-vedu--vyzkum--vyvoj-a-inovace-schvalila-opatreni-upravujici-rezim-danovych-odpocku-na-vyzkum-a-vyvoj-167240/>

Výstupy pracovní skupiny RVVI pro řešení daňových odpočtů na VaV [online]. 30.6.2018 [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=843667&ad=1&attid=843677>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2012-34 ze dne 29. listopadu 2013

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 60/2014 - 56 ze dne 26. srpna 2014

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 261/2016 – 20 ze dne 27. dubna 2017

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 77/2017 – 53 ze dne 24. listopadu 2017

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 209/2017 – 44 ze dne 28. června 2018

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 144/2016 – 51 ze dne 12. ledna 2017

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 174/2016 – 38 ze dne 27. září 2016

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 97/2018 – 41 ze dne 26. července 2018

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 332/2007 - 52 ze dne 5. listopadu 2008

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 23/2016 - 76 ze dne 7. ledna. 2019

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 22. dubna .2015 č. j. 451/22.04.15

Informace GFR č.j. 89174/17/7100-10110-013213 ze dne 14. září .2017

SCHILLEROVÁ, Alena. Jsou daňové odpočty na výzkum tím správným řešením?. MFČR [online]. [cit. 2019-07-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/jsou-danove-odpocety-na-vyzkum-tim-spravn-31384>

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 391 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1.

Zákon č. 130/2002 Sb. o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2019-06-12].

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-06-12].

Zákon č 280/2009 Sb. Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-06-12].

POKYN D – 288 ze dne 3. 10. 2005 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Sdělení k Pokynu č. D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. In: Portál Ministerstva financí. Finanční zpravodaj. Číslo 4. Ročník XLVIII. 2014. ISSN-0322-9653

[<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2014/financni-zpravodaj-cislo-42014-19704>] [<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2010/financni-zpravodaj-cislo-42010-1554>]

Metodika pro daňové odpočty na výzkum a vývoj. TAČR [online]. [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: https://www.tacr.cz/interni_projekty/zefektivneni/

KA%206/161103_KA%206%20-%20Metodika%20da%C5%88o
v%C3%BDch%20odpo%C4%8Dt%C5%AF.pdf

Doporučení Rady pro výzkum a vývoj k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, při odpočtu výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje od základu daně [online]. [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=843667&ad=1&attid=843677>

Více než polovina firem vidí problém v posuzování dotací a odpočtů [online]. [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: <https://vedavyzkum.cz/politika-vyzkumu-a-vyvoje/politika-vyzkumu-a-vyvoje/vice-nez-polovina-firem-vidi-problem-v-posuzovani-dotaci-a-odpocetu>

Více než polovina firem vidí problém v posuzování dotací a odpočtů [online]. [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: <https://vedavyzkum.cz/politika-vyzkumu-a-vyvoje/politika-vyzkumu-a-vyvoje/vyzkum-vyvoj-a-inovace-v-nove-statisticke-rocence-cr>

Přispěje novela k většímu využívání daňových odpočtů na výzkum a vývoj? [online]. [cit. 2019-07-13]. Dostupné z: <https://vedavyzkum.cz/z-domova/z-domova/prispeje-novela-k-vetsimu-vyuzivani-danovych-odpocetu-na-vyzkum-a-vyvoj>

Kvůli sporům s finanční správou se Fortell vzdal daňové úlevy na výzkum a vývoj. Raději si řekl o evropské dotace. Hospodářské noviny [online]. [cit. 2019-07-11]. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/c1-65954020-kvuli-sporum-s-financni-spravou-se>

fortell-vzdal-danove-ulevy-na-
dotace

Seznam zkratk

VaVaI	Výzkum, vývoj a inovace
VaV	Výzkum a vývoj
NSS	Nejvyššího správního soudu
KS	Krajský soud
TA ČR	Technologická agentura České republiky
ZDP	Zákon o dani z příjmů
OECD	Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
KDP	Komora daňových poradců České republiky
GFŘ	Generální finanční ředitelství
ČSÚ	Český statistický úřad

Seznam tabulek a grafů

Tabulka 1 Posouzení kredibility společnosti	52
Graf 1 Počet podniků uplatňující odpočet na VaV	14
Graf 2 Celková výše odpočtu (v mil Kč)	14
Graf 3 Nepřímá podpora VaV	15