

Formování postupů provedení daňových kontrol nároku na odpočet výdajů na VaV

Marianna Dražanová a Iryna Prokopenko¹

Abstrakt

Tento příspěvek uvádí výsledky několikaleté zkušenosti správce daně získané kontrolou odčitatelných položek na VaV. Byla provedena podrobná analýza aktuálních předpisů, pravidel, výkladových pomůcek a postupů kontrolních skupin správce daně v průběhu už provedených daňových kontrol odčitatelných položek na VaV, byly zjištěny chyby a vypracován návrh postupů správce daně pro účely následujících daňových kontrol.

Klíčová slova: odčitatelné položky na VaV, správce daně, daňová kontrola, návrh postupů

Abstract

This article presents the results of the experience of the tax administrator, which were obtained during inspections of tax deductions for research and development. The study was conducted a detailed analysis of the requirements, regulations and actions of regulatory groups when conducting audits of tax deductions for research and development, identified imperfections and developed proposals for future tax audits.

Keywords: tax deductions for R&D, tax administrator, tax audits, proposals

JEL klasifikace: O32

1 Úvod

Nepřímé nástroje podpory VaVaI zahrnují různé formy daňových úlev. Hlavní výhodou těchto nástrojů jsou jejich nediskriminační charakter, což znamená, že poskytnutí práva na jejich využití všech subjektů, které jsou v souladu s požadavky stanovenými v zákoně. Z tohoto hlediska nepřímé nástroje ve větší míře jsou zaměřeny na tržní vztahy a odpovídají jejich charakteru. Navíc, jak ukazuje praxe, nepřímé nástroje se vyznačují relativně nízkými administrativními náklady. Na druhou stranu, rozšíření nepřímých nástrojů podpory VaVaI snižuje jejich účinnost a vliv na dosažení priorit VaVaI politiky.

Jedním z aktuálních nepřímých ekonomických nástrojů podporujících VaV je pro firmy možnost využít daňový odpočet. Hlavním cílem přijetí této daňové úlevy byla podpora VaV jako jednoho z druhů podnikatelských činností firem zaměřeného na zvýšení jejich konkurenceschopnosti. Jak ukázala analýza [2,15], tento ekonomický nástroj používají více

¹ Doc.Ing.Marianna Dražanová,CSc., ředitelka, Institut ekonomických studií a analýz AKADEMIE STING, Brno,

Doc.Ing.Iryna Prokopenko,CSc., Národní univerzita daňové služby Ukrajiny

než 1 000 firem, které mohly snížit daňový základ na 10,5 mld. Kč a tímto ušetřily 1,99 mld. Kč.

Na začátku finanční orgány neměly problém s uznáním legitimacy využití daňového odpočtu, ale v poslední době se situace změnila. Finanční úřady zvyšují efektivitu výběru daní a rozšiřují se případy neuznání v rámci kontrol využití tohoto ekonomického nástroje. Jejich argumentace vychází z toho, že provedené VaV nejsou vědecké, nebo získané výsledky nejsou nové. Došlo k řadě soudních sporů, kde probíhají diskuse odborníků o konkrétních vědeckých a technických problémech [1,16; 3,15; 4,14; 5,13; 6,13]. Ale problém je v tom, že ČR nemá dostačující počet odborníků - znalce na danou problematiku. V důsledku toho vzniká odlišná interpretace, především v hodnocení prvku novosti, jako nezbytné podmínky pro uznání odpočtu, nebo zpochybnění hodnocení renomovaných odborníků.

2 Analýza předpisů a pravidel pro uplatnění odečitatelné položky na VaV

Podle § 34 odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP), ve znění platném pro aktuální rok, lze od základu daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo, za které podává daňové přiznání, při realizaci projektu výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím výzkumu a vývoje.

Náležitosti projektu výzkumu a vývoje jsou uvedené v ustanovení § 34 odst. 5 ZDP, přičemž projektem výzkumu a vývoje 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, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila a podepsala před zahájením jeho řešení.

ZDP v poznámce k ustanovení § 34 odst. 4 uvádí ustanovení §2 odst.1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Tato poznámka pod čarou sice není dle konstantní judikatury právně závazná, avšak při výkladu tohoto pojmu nelze použít jiný právní předpis, neboť zákon o podpoře výzkumu a vývoje je jediným právním předpisem, který obsahuje definici výzkumu a vývoje, a je z ní tedy možné v dané problematice vycházet.

Dle tohoto zákona o podpoře VaV platného do 30. 06. 2009 se výzkumem a vývojem rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití. Dále se dle tohoto zákona rozlišuje výzkum (viz. ustanovení §1 písm. a) zákona o podpoře VaV) a vývoj, kterým je systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu anebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.

Od 01.07.2009 se pro účely zákona o podpoře VaV dle ustanovení §2 odst.1 písm. c) experimentálním vývojem rozumí získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupu nebo služeb. Zároveň je v tomto novelizovaném ustanovení zákona o podpoře VaV pod písmenem d) vymezena inovace, kterou se rozumí zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují inovace postupů, kterými se rozumí realizace nového nebo podstatně zdokonaleného způsobu výroby nebo poskytování služeb, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení, a organizační inovace, kterými se rozumí realizace nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů.

Jako výkladovou pomůcku jak k zákonu o podpoře VaV, tak k odčitatelné položce VaV, lze použít pokyn Ministerstva financí D-288 a příručku OECD, tzv. Frascati manuál, který je zdrojem legislativy VaV platné v ČR, popř. Rámec Společenství pro státní podporu VaV a inovací zveřejněný v Úředním věstníku Evropské unie ze dne 30. 12. 2006. Toto vyplývá i z důvodové zprávy k zákonu o podpoře VaV, ve které je ve zvláštní části k ustanovení §2 uvedeno následující: *„Zákon definuje pojmy nezbytné k jednoznačnému vymezení práv a povinností účastníků podílejících se na systémech podpory VaV z veřejných prostředků a podmínek této podpory. Definice vycházejí z terminologie užívané v členských zemích Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD) pro statistická šetření v oblasti VaV. Pojmy definovány, vysvětleny a zdůrazněny v periodicky aktualizované příručce Frascati. Tuto metodiku OECD plně převzala i Evropská unie. Pojmy definované v tomto zákoně dále respektují specifika českého jazyka.“*, popř. z důvodové zprávy k zákonu č.110/2009Sb., ve které v bodě K §2odst. 1 uvedeno: *„Pravidla Evropských společenství pro posuzování slučitelnosti veřejné podpory v oblasti VaV a inovací se společným trhem podle čl. 87 a 89 Smlouvy o založení ES jsou pro roky 2007-2013 stanovena v Rámci Společenství pro státní podporu VaV a inovací (2006/C 323/01).“*

Jako výkladovou pomůcku lze použít i rozhodnutí správních soudů. Podle rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č.22Ca 332/2007-52 je vývojem jen taková činnost, která obsahuje významný prvek novosti a přináší vyjasnění technické nejistoty, přičemž vývoji se do značné míry blíží inovace, která má s vývojem společného to, že je u ní také možné (a v podstatě pravidelné) použití stávajících výrobků, dílů, systémů apod., rovněž je jejím cílem zlepšení vlastností určitého výrobku, vychází také např. z praktických zkušeností a do jisté míry se u ní uplatňuje také vyjasnění technické nejistoty (tj. otázky, zda ten který komponent, subsystém lze také vůbec využít pro inovaci toho kterého výrobku, jakým způsobem a za jakých podmínek). Významným prvkem novosti dle tohoto rozsudku nelze rozumět pouhé prosté zlepšení výkonových charakteristik posuzovaných strojů, zlepšení jejich obsluhy z hlediska jejich ovládání z hlediska bezpečnosti práce apod. Významným prvkem novosti je třeba rozumět takový prvek, který neznamena pouhé zlepšení (pozvednutí) působnosti existujícího výrobku na vyšší úroveň či jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo jeho materiálu, 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 o takové zlepšení výrobku, které tuto úroveň významně přesahuje, a již existující výrobek získává např. nové vlastnosti, je schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl.

Na základě uvedených výkladových pomůcek je vývojem ve smyslu ustanovení §34 odst. 4 ZDP jen taková činnost, která obsahuje významný (ocenitelný) prvek novosti a přináší vyjasnění technické nejistoty, tj. když řešení problému není hned jasné někomu, kdo je

obeznámen se základními běžnými znalostmi a technikami ve zmíněné oblasti. Od činnosti VaV je nutné odlišovat činnosti jiné, u kterých absentuje významný prvek novosti či prvek odstranění technické nejistoty. Jedná se například o činnosti v rámci programů průmyslových inovací, které mají c vývojem společného to, že je u nich obvykle použití stávajících výrobků, dílů, subsystémů apod., jejich cílem je zlepšení vlastností určitého výrobku, také vychází např. z praktických zkušeností a do jisté míry se ní uplatňuje vyjasnění technické nejistoty (tj. např. vyjasnění otázky, zda ten který komponent, subsystém lze vůbec využít pro inovaci toho kterého výrobku, jakým způsobem a za jakých okolností), ale v podstatě nejde o principiálně nová technická řešení, nýbrž pouze o dílčí změny a úpravy stávajících produktů, za použití postupů a technických řešení stávajících. Také se jedná například o činnost odstraňování problémů, v rámci kterého jde o zjištění závad zařízení nebo procesů a výsledkem jsou menší změny standardního zařízení nebo procesů, nebo o úpravu návrhu pro výrobní proces a předvýrobní příprava.

3 Kritéria uplatnitelnosti výdajů na VaV

- každý projekt musí mít prvek novosti a technické nejistoty;
- ocenitelný prvek novosti = např. nové technické řešení, nové lepší parametry (např. menší spotřeba nebo lepší výkon motoru), má nějakou novou přidanou hodnotu, vyšší efektivitu (důležitý je stav před a po vývoji), nižší náklady či nové funkce. Jednoduše řečeno jde o cokoli, co zůstane ve společnosti jako znalost (know-how) a jiné společnosti to musí složitě zjišťovat;
- inkrementální povaha vývoje – nezačíná se od nuly, nýbrž se vychází ze základního a aplikovaného výzkumu;
- je nutno dívat se na projekt optikou společnosti – vždy nová receptura, vždy vlastní vývoj;
- důležité je porovnat stav před a po (vývoj od nuly x inkrementální vývoj – lepší výrobek). Jde o to, co je výstupem a nelze paušalizovat, že vždy jde či nejde o výzkum a vývoj. Jde o to, co poplatník vymyslel v konkrétním případě. Pokud to daný poplatník provádí podle svých standardních postupů, tak ví, jak to má vyrobit a pak by to výzkum a vývoj nebyl;
- prvek technické nejistoty – není přesně známá cesta k výsledku, jde o přítomnost experimentu (např. vyrábím prototyp a zkouším, zda splňuje požadované parametry, když ne koriguji. Experimentem lze rozumět i nultou sérii), rizik (riziko technického nezdaru, riziko spojené s nezdarem experimentu, riziko nenalezení řešení – není přesný plán, jak cíle dosáhnout, přitom je to spojené s velkými náklady, bezpečnost práce – např. soustruh bude pracovat vyšší rychlostí, což zlepšuje jeho vlastnosti, ale zároveň zvyšuje riziko úrazu), *simulací* (zefektivňují vývoj, protože odstraňují chyby ještě před výrobou prototypu, např. mám zadání vytvořit most s určitou tonáží. Je tam obrovské riziko 1. Prototypu, proto používám simulační SW. Avšak nelze nasimulovat vše a za všech podmínek – nikdy nelze nasimulovat reálné prostředí).
- překonání technické nejistoty se děje vývojové kolečko: „Návrh řešení – realizace prototypu – ověření prototypu – změna návrhu“. Vývojové kolečko v podstatě znamená, že vývojáři něco vymyslí, zpracují nákresy, definují prototyp, následně se prototyp vyrábí, otestuje se a teprve poté se dá říci, zda byl daný návrh úspěšný.

4 Ověřování nároku na výdaje VaV, které poplatník vykázal ve svém daňovém přiznání z pohledu daňového řádu a §34 ZDPPO

Zpočátku je nutné posoudit, zda poplatník předložil k prověření nároku na odpočet projekt VaV, splňující náležitosti ustanovení §34 odst. 5 ZDP, které jsou rovněž definovány v bodu 1. Pokynu D-288. Dle tohoto bodu je z důvodu zajištění důkazního materiálu vyžadována písemná podoba projektu VaV. V projektu VaV musí poplatník vymezit před jeho zahájením svou činnost ve VaV, což je důležité pro další postup při posuzování daňové uznatelnosti dle ustanovení §34 odst. 4 až 6 ZDP. V případě, že jsou naplněny tyto podmínky a jedna se tedy o projekt VaV, je nutné posoudit, zda se vůbec jedná o VaV.

Obecné vymezení pojmu VaV obsahuje bod 2. Pokynu D-288, které vychází ze zákona č. 130/2002Sb. o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře VaV). Základní znak VaV spočívá v přítomnosti **ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty**. Při závěru, že je tento znak naplněn, je nutné zhodnotit poplatníkem deklarované činnosti ve vztahu k bodům 3. a 4. Pokynu D-288, které odlišují činnosti, které lze zahrnout mezi činnosti VaV pro účely ustanovení §34 odst. 4 až 6 ZDP a které nikoliv. Teprve u činností spadajících pod bod 3. tohoto pokynu lze náklady na ně vynaložené posoudit dle bodu 5. Pokynu D-288. Tyto náklady je možné uplatnit jako daňové účinný náklad dle ustanovení §34 odst. 4 až 6 ZDP.

V oblasti VaV spočívá důkazní břemeno na poplatníkovi (v průběhu daňové kontroly je tato povinnost dána ustanovením §86 odst. 3 písm. c) zákona č.280/2009Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů).

Vždy je nutné posoudit konkrétní případ, neboť vlivem velké variabilnosti problematiky VaV z pohledu daně z příjmů neexistuje univerzální návod, co je a co není daňově uplatnitelným nákladem dle ustanovení §34 odst. 4 až 6 ZDP.

5 Stručný popis závěrů správců daně

Jak ukázala analýza provedených kontrol a výsledků, které správci daně, v průběhu několika let ukončili, zřejmě, že poplatníci ve svých daňových přiznáních chybně vykazují a uplatňují prostřednictvím nepřímé podpory slevy na dani dle §34 odst. 4 až 6 ZDP. Lze zhodnotit, že uvedené územní pracoviště bylo v oblasti kontrol slevy na dani na výdaje VaV úspěšné a poskytlo návod i pro další Finanční úřady a jejich územní pracoviště jak mají v případě posuzování uplatněných slev na dani postupovat. V průběhu let i soudy osvědčily správnost postupů správců daně. Toto se ale změnilo v letošním roce, kdy Nejvyšší správní soud rozhodl, že správce daně nemá technické vzdělání proto, aby rozhodoval, zda poplatníci správně nebo chybně uplatňují slevy na daně.

5.1 Souhrn chyb či pochybení daňových subjektů, která správce daně zjistil, včetně odkazu na stanoviska soudu

Po formální stránce písemnost nazvaná daňovým subjektem jako Projekt:

- postrádala cíle projektu dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení;

- daňový subjekt v projektu uvedl, že zajišťovat řešení projektu bude „kolektiv pracovníků“. V projektu musí být uvedeny konkrétní osoby, které zajistí řešení projektu, tj. u každého pracovníka musí být uvedeno jméno, přímení, kvalifikace a pracovněprávní vztah k zaměstnavateli.
- datum uvedený na projektu u schvalující osoby je pozdější než datum ukončení prací deklarovaných jako VaV, z formálního hlediska byly tedy posuzované projekty zpracovány až po ukončení prací. Projekt VaV musí být sestaven před zahájením řešení projektu, jak ukládá ustanovení §34 odst. 5 ZDP.

V jednom ze svých rozsudků č.1 „...soud u projektu shledal nedostatky spočívající v nedodržení podmínek daných ustanovení §34 odst. 5 ZDP, neboť u nich absentovalo uvedení jména a kvalifikace osob, které na VaV participovaly. Nelze přitom přisvědčit žalobní námitce, že nedostatky v podobě neuvedení křestních jmen a kvalifikace zaměstnanců lze v rámci odvolacího řízení odstranit. Pokud tedy projekt, který musí být vypracován před zahájením jeho řešení, má obsahovat určité náležitosti, nelze jejich případnou absenci nahrazovat v odvolacím řízení, které nesporně probíhá se značným časovým odstupem od okamžiku, kdy měl být písemný dokument se všemi náležitostmi vyhotoven.“

Při kontrole VaV správce daně od daňového subjektu požadoval, kromě projektů:

- **poptávku** (porovnal časový interval mezi datem u poptávky a datem u nabídky);
- **nabídku** (ověřil kalkulaci ceny, zda se jedná o cenu konečnou, zda je kalkulována s ohledem na všechna rizika);
- **smlouvu** (zjistil, co bylo předmět VaV);
- **fakturu vystavenou** za projekt (porovnal fakturovanou cenu s cenou uvedenou v nabídce);
- **evidenci nákladů podle jednotlivých podprojektů** (ověřil, zda v nákladech nejsou uvedeny nakoupené služby pořízené od jiných osob a část osobních nákladů – náhrada za dovolenou);
- **e-mailovou komunikaci** s odběratelem, která se týkala zadaných projektů VaV.

V dalším rozsudku č.2 soud uvedl, že „...rozhodně nelze vytýkat, že při posuzování toho, co a jak se vyrábělo, správce daně vycházel z objednávek zákazníků žalobce, z e-mailové komunikace a ze smluv, neboť co jiného by mělo být dokladem o tom, co bylo předmětem smluv než smlouvy samotné a další dokumenty zachycující (věrně, v nezměněné podobě) průběh kontraktačního procesu. Naopak, správní orgány správně z těchto listin (popř. dokumentů v elektronické podobě) vycházely (a nejen z nich), neboť to co bylo napsáno, trvá – na rozdíl od zájmů, názorů a postojů účastníků smluvních vztahů, které se mohou vzhledem k běhu času a různým okolnostem (např. vzhledem k hrozbě vydání dodatečného platebního výměru) výrazně (a to ze zcela pochopitelných důvodů) měnit a nemusejí odpovídat jejich původní vůli (proto ostatně zákon č.40/1964 Sb. v §35 odst. 2 stanovil, že právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem).“

Při hodnocení, zda se jedná o VaV patří mezi stěžejní kritérium ocenitelný prvek novosti. Prvek novosti se nemůže vyskytovat opakovaně, tj. **může vzniknout pouze při jeho prvotním vytvoření.**

- Ze strany daňového subjektu nebyl v „Projektech“ definován ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Způsob, kterým daňový subjekt definoval na každém „Projektu“ prvek novosti pouze vymezuje okruh použitých konstrukčních prvků, u nichž tím není popřeno, že se mohly stát při svém vývoji předmětem VaV z pohledu ustanovení §34 odst. 4 a odst. 5 ZDP.
- Daňový subjekt ve svých „Projektech“ popisoval, které nové konstrukční prvky použije, ale neuvedl konkrétní ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nejistoty na výrobku samotném.
- V posuzovaných případech daňový subjekt na „Projektu“ někdy zmiňoval několik prvků novosti. Pokud by se skutečně jednalo o jednotlivé prvky novosti, pak by si tyto již dříve vyvinuté prvky (každý tento prvek) daňový subjekt nemohl uplatnit v jiném projektu jako prvek novosti.
- V posuzovaném případě musí daňový subjekt řádně identifikovat ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty na daném prototypu nebo výrobku. Výroba nového výrobku nemusí být automaticky VaV ve smyslu §34 odst. 4 a 5 ZDP.
- V posuzovaném případě daňový subjekt u každé písemnosti označené jako „Projekt“ označil za prvek novosti konstrukční prvky, které se vyskytují u více „Projektů“. Každý takový konstrukční prvek se mohl stát vlivem své novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty předmětem samostatného VaV. Novost u takového konstrukčního prvku pak lze ze strany daňového subjektu uvádět pouze při jeho výzkumu či vývoji, nikoliv u každého výrobku, který tento konstrukční prvek obsahuje.

Z rozsudku č.3 soud uvedl, že „...Správce daně tedy užívá pojmy „významný“ a „ocenitelný“ promiskue evidentně proto, aby odlišil VaV od inovace, to však neznamená, že konstruoval novou zákonnou podmínku pro uplatnění odpočtu. VaV ve smyslu ustanovení §34 odst. 4 ZDP může být jen taková činnost, která obsahuje ocenitelný prvek novosti a přináší vyjasnění technické nejistoty, přičemž v souladu s §2 odst. 1 zákona o podpoře VaV musí jít o systematickou tvůrčí činnost, vykonávanou za účelem získání nových znalostí (výzkum) nebo využití výsledků výzkumu nebo jiných nebo jiných podnětů (vývoj), mezi které patří i praktické zkušenosti. Od VaV je však nutné odlišovat inovaci, která má s VaV některé shodné znaky – možnost použít stávajících výrobků, dílů, podsystemů atd., cílem je zlepšení vlastností určitého výrobku, vychází také např. z praktických zkušeností a do jisté míry se u ní uplatňuje také vyjasnění technické nejistoty (tj. otázky, zda ten který komponent, subsystém lze vůbec využít pro inovaci toho kterého výrobku, jakým způsobem za jakých podmínek). Pro odlišení inovace od VaV je podstatné, zda součástí zamýšlených výstupů všech posuzovaných činností podle jednotlivých zadání úkolů byl významný prvek novosti, který je rozlišovacím kritériem. Za takový prvek nelze považovat pouhé zlepšení výkonových charakteristik výrobku či stroje, zlepšení (pozvednutí) působnosti existujícího výrobku či stroje na vyšší úroveň nebo jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo materiálů, popř. zlepšení složitějšího výrobku či stroje částečnými změnami některého z integrovaných technických subsystémů, neboť v takovém případě se jedná o inovaci, u níž nelze postupovat podle ustanovení §34 odst. 4 ZDP. Inovací se tedy rozumí zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe. V případě existence významného prvku novosti musí jít o takové zlepšení výrobku či stroje, které tuto úroveň významně přesahuje, což znamená, že výrobek či stroj např. získá nové vlastnosti, je schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl.“

6 Návrh postupu správce daně v průběhu následujících daňových kontrol

S ohledem na několikaleté zkušenosti získané kontrolou odčitelných položek na VaV by měl správce daně od daňového subjektu v průběhu daňové kontroly požadovat a kontrolovat:

- 1) **Projekty** související s odčitelnou položkou VaV (důkladně ověřit náležitosti projektu v §34 odst. 5ZDP a pokynu D-288 v bodě 1.
- 2) **Evidence nákladů podle jednotlivých projektů – podprojektů** (ověřit, zda v nákladech nejsou uvedeny nakoupené služby pořízené od jiných osob a část osobních nákladů – náhrada za dovolenou).
- 3) **Pokud se jedná o VaV na zakázku (pro odběratele)** a ne pro potřebu daňového subjektu je nutno požadovat:
 - **poptávku** (porovnat časový interval mezi datem u poptávky a datem u nabídky);
 - **nabídku** (kalkulaci ceny, zda se jedná o cenu konečnou, zda je kalkulována s ohledem na všechna rizika);
 - **Smlouvu (zjistit co bylo předmět VaV)**
 - **fakturu vystavenou** daňovým subjektem za projekt (porovnat fakturovanou cenu s cenou uvedenou v nabídce)
 - **e-mailovou komunikaci** s odběratelem, která se týká zadaných projektů VaV.
- 4) V případě, že daňový subjekt předloží posudek k VaV, popř. souhrnnou zprávu týkající se VAV, vypracovanou kvalifikovanou odborníky (s certifikátem) je třeba ověřit, zda mu daňový subjekt předložil stejné podklady pro její vyhotovení jako správci daně při kontrole VaV. I když podklady k VaV (důkazní prostředky) vypracuje kvalifikovaná osoba, nelze tvrdit, že se jedná o rozhodnutí jiného státního orgánu a správce daně k tomuto rozhodnutí musí přihlídnout.
- 5) **Posoudit vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.** Jak ukázala analýza, před zahájením projektu daňový subjekt není schopen posoudit, zda požadovaný stroj (výrobek) je vyrobitelný, v jakých termínech a zda poptávaný úkol splní. Můžeme říci, že existuje riziko, že nemusí dojít ke splnění cílů. Aby daňový subjekt toto riziko eliminoval, navrhuje řešení, které ještě musí ověřit (výpočty, modelováním, výrobou prototypu, testováním apod.). Pokud se daňovému subjektu riziko podaří eliminovat, znamená to, že se mu daří překonat výzkumnou, technickou nejistotu. V některých případech technická nejistota může být natolik velká, že se projekt ani nepovede úspěšně vyvinout. V tomto případě se jedná o VaV. Pokud byl daňový subjekt schopen před zahájením projektu VaV zákazníkovi (odběrateli) předložit termín výroby a cenu výrobku, nebo se dokonce smluvně zavázal v daném termínu za danou cenu výrobek vyrobit, nebylo třeba technickou nejistotu odstraňovat, protože daňový subjekt již před zahájením projektu VaV věděl, že je výrobek vyrobitelný a za jakou cenu je schopný požadovaný výrobek vyrobit. V tomto případě se jedná o běžnou výrobní činnost daňového subjektu a ne o VaV.
- 6) **Posoudit ocenitelný prvek novosti.** Dívat se na vyvíjený produkt/ technologii/proces optikou korporace, Zaměřit se na to, co je nového oproti dosavadnímu stavu v korporaci (přidaná užitná hodnota, vyšší kvalita, náhrada jedné suroviny za jinou, levnější, nové funkce, ekologičtější provoz, bezpečnější provoz, efektivnější výroba apod.). Cokoliv, co zůstane v korporaci jako znalost (know-how) a jiné korporace by to musely složitě

zjišťovat. Za takový prvek nelze považovat pouhé zlepšení výkonových charakteristik výrobku či stroje na vyšší úroveň nebo jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo materiálů, popř. zlepšení složitějšího výrobku či stroje částečnými změnami některého z integrovaných technických subsystémů, neboť v takovém případě se jedná o inovaci, u níž nelze postupovat podle ustanovení §34 odst. 4 ZDP. Inovací se tedy rozumí zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe. **V případě existence významného prvku novosti musí dojít k takovému zlepšení výrobku či stroje, které tuto úroveň významně přesahuje, což znamená, že výrobek či stroj např. získá nové vlastnosti a je schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl. Podle předpisů stejný prvek novosti se nemůže vyskytovat opakovaně, tj. může vzniknout pouze při jeho prvotním vytvoření.**

7 Diskuse a závěry

Podrobná analýza dovolila přijít k závěru, že důvodem vysoké rozpracovanosti kontrolních skupin je složitost a zdoluhavost daňového řízení, které bylo zapříčiněno postupem daňových subjektů, kteří ve snaze zabránit kontrolnímu nálezu kontrolních skupin neustále předkládají důkazní prostředky, které je nucen správce daně ověřit, ale také Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (NSS). V tomto Rozhodnutí NSS bylo uvedeno, že „vzhledem k tomu, že projekty stěžovatele je třeba hodnotit i z technického hlediska, přičemž správce daně nedisponuje nezbytnou odborností, bude na místě ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně dle ustanovení §95 odst. 1 daňového řádu“.

Za takové situace úkolem správce daně je najít vhodného soudního znalce v oboru kontrolovaných projektů, který má zkušenost s hodnocením, zná problematiku a je schopen zpracovat posudek ve stanovené lhůtě a za přijatelnou cenu. V případě, že správce daně z nějakého důvodu nenajde vhodného soudního znalce, zvažuje možnost oslovit odborníka z oboru, který však není zapsán v databázích Soudních znalců, ale bude skutečným odborníkem, který objektivně posoudí jednotlivé projekty. V tomto případě by musela tato osoba před správcem daně do protokolu prohlásit, že posudek zpracuje kvalitně a nestranně.

V závěru je nutné říci, že teprve čas ukáže, zda a v jakém rozsahu bude mocí správce daně posuzovat nárok na odpočet výdajů na VaV, neboť kontrolovat pouze formální stránku projektů bude za čas zbytečné, neboť toto se poplatníci naučí a budou správci daně předkládat formálně bezvadné projekty a správci daně budou zatajovány skutečnosti, které by potvrdily opak.

Afilace

Tento příspěvek je výstupem Mezinárodního mezioborového vědeckého výzkumu:

„Implementace evropských hodnot a technologií zdanění na Ukrajině“ Národní univerzita daňové služby Ukrajiny, Irpiň, Ukrajina;

Institutu ekonomických studií a analýz (IESA) AS a katedry daní AS „Implementace evropských hodnot a technologií zdanění (včetně inovačních technologií ve správě daní) v ČR“, MGA 04-02.

Příspěvek vznikl jako výstup ze semestrálního projektu studentů AS 2015/16 „Controlling ve finanční správě“.

Použité zdroje

- [1] BURDA, Z. *Odečitatelná položka na výzkum a vývoj v judikatuře správních soudů*, Daně a právo v praxi, Daně a právo v praxi, Vydání: 47, 28.01.2016, In:<http://www.vyzkumvyvoj.cz/Data/files/materialy>
- [2] NEUMAJER, V. *Aktuální daňové zvýhodnění výzkumu a vývoje*, dne 10.02.2015, In: <https://avobloguje.wordpress.com/>.
- [3] NOVOTNÁ, K.; ŘEHÁK, V. a M. KAŠTOVSKÝ. *Využití odpočtu na výzkum a vývoj v praxi*, Daňový expert, Vydání: 3, 26.05.2015, In: <http://www.danarionline.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d50570v62130>
- [4] RÝDL, P. *Dvakrát si snížit daňový základ? Praktický návod, jak uplatnit odčitatelné položky na výzkum a vývoj*, 17. 2. 2014, In: <http://byznys.ihned.cz/podnikani/finance-dane/c1-61716250>
- [5] TRUHLÁŘOVÁ, M. *Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje*, 26. 2. 2013, In: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/odcitatelna-polozka-na-podporu-vyzkumu-a-vyvoje/>
- [6] ŽMOLÍK, Ch. *Odčitatelná položka z titulu výzkumu a vývoje*, Daně a právo v praxi 2013/11, 1.11.2013, In: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d43393v54582>.