

Daň z příjmů

435/18.11.14 Kombinace daňové odčitatelné položky na výzkum a vývoj a různých forem veřejné podpory

*Předkládá: Lenka Holoubková, daňová poradkyně, č. osvědčení 4336
Iva Kuncová, daňová poradkyně, č. osvědčení 4641*

Příspěvek je uzavřen

1. Úvod

V praxi daňové subjekty, které evidují aktivity v oblasti výzkumu a vývoje a uplatňují odčitatelnou položku na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), často řeší splnění podmínky uvedené v ustanovení § 34b odst. 2 písm. a) ZDP, které stanoví, že výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu nejsou výdaje (náklady), na něž byla byt jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Definice veřejné podpory vychází z evropské legislativy a opírá se o 4 znaky veřejné podpory (podpora je poskytnuta z veřejných prostředků, selektivita podpory, narušení soutěže, vliv na obchod mezi členskými státy). Dle ustáleného výkladu není odčitatelná položka na výzkum a vývoj považována za veřejnou podporu. Se stejnými znaky se mezi veřejnou podporu neřadí ani odpočet na podporu odborného vzdělávání. Dotace, granty a investiční pobídky jsou pro naplnění výše uvedených definičních znaků považovány za veřejnou podporu.

Pokyn D-288 tuto problematiku dále upřesňuje v bodě 8 následovně:

V případě, že projekty podporované z veřejných zdrojů, např. podle zákona o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, jsou v souladu s tímto zákonem financovány podílově, tj. každý jednotlivý náklad související s daným projektem je z určené části financován z veřejných prostředků, je zřejmé, že veškeré takto podpořené náklady projektu je nutné při stanovení odpočtu od daně vyloučit.

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

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

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

2. Popis problému

Problémy obecně přináší způsob definování výdajů (nákladů), které jsou již podpořeny v rámci veřejné podpory. Především pak výše uvedený druhý odstavec bodu 8, který požaduje vyloučení výdaje podpořeného „samostatně“ z veřejných zdrojů v odpovídající výši může v praxi způsobovat problémy.

Tento příspěvek se věnuje konkrétním příkladům, ve kterých může být potenciálně identifikováno křížení různých forem podpory z veřejných zdrojů a daňové odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

2.1. Příklad 1 – podpořené náklady na pořízení strojů/zařízení

(i) Daňový subjekt obdržel dotaci v rámci Operačního programu Podnikání a inovace („OPPI“) v Programu Potenciál. Způsobilými náklady pro tuto dotaci jsou náklady na pořízení strojů/zařízení. Daňový subjekt v rámci projektu výzkumu a vývoje (zaměřením se jedná o jiný projekt než ten, který je podpořen z OPPI) vynakládá mzdové a materiálové náklady. Otázkou je, zda čerpání této dotace má vliv na uplatnění mzdových a materiálových nákladů v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

(ii) Daňový subjekt obdržel dotaci v rámci OPPI v Programu Inovace. Způsobilými náklady na tuto dotaci jsou náklady na pořízení strojů a zařízení, kdy je stanovena maximální celková částka dotace a % hodnoty strojů a zařízení, které je v rámci dotačního programu podpořeno, tzn. např. 10% nákladů na pořízení strojů. Otázkou je, zda si daňový subjekt může v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj uplatnit zbývající hodnotu stroje (tzn. 90 %) za předpokladu, že je stroj pro daný projekt výzkumu a vývoje následně využíván.

(iii) Daňový subjekt má za jinak nezměněné situace (ii), tj. při podpoře 10% nákladů na pořízení strojů, povinnost vrátit celou/část poskytnuté dotace, a to z důvodu porušení podmínek poskytnutí dotace, v některém z následujících zdaňovacích období po období, kdy byla dotace poskytnuta.

Návrh řešení:

- (i) Dotace z OPPI se nesporně řadí mezi podporu z veřejných zdrojů. Domníváme se, že poskytnutá dotace směřující k podpoře pořízení strojů a zařízení nevylučuje automaticky celý výzkumný projekt z možnosti odpočtu (nelze zahrnout daňové odpisy podpořených strojů a zařízení) v souladu s odstavcem 2. bodu 8 Pokynu D-288. Jsme tedy toho názoru, že je možné v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj uplatnit mzdové i materiálové náklady, a to při splnění ostatních podmínek stanovených ZDP.
- (ii) Domníváme se, že v případě použití stroje/zařízení pro projekt výzkumu a vývoje je možné 90 % hodnoty zařízení/stroje uplatnit v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj, jelikož v daném případě je daňový subjekt schopen prokázat, že podporou z veřejných zdrojů je pokryto pouze 10 % hodnoty majetku a zbývajících 90 % zůstává nepodpořeno (tj. daňová vstupní cena majetku je pouze ve výši 90% hodnoty pořizovací ceny, protože pořizovací cena stroje/zařízení je v souladu se ZDP snížena o poskytnuté dotace z veřejných zdrojů). V takovém případě je možné

uplatnit v souladu s 2. odstavcem bodu 8 pokynu D-288 až 100% ročního daňového odpisu tohoto stroje/zařízení v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj. Toto platí při splnění ostatních podmínek pro uplatnění odčitatelné položky stanovených ZDP.

- (iii) Domníváme se, že poplatník za situace, kdy
- zařízení/stroj je využíván pro v daném zdaňovacím období provádění projektů výzkumu a vývoje (nebo bude využíván pro budoucí projekty výzkumu a vývoje), má možnost uplatnit hodnotu daňových odpisů vycházející ze změněné daňové vstupní ceny majetku (původní pořizovací cena snižena o hodnotu poskytnuté dotace bude navýšena o hodnotu vrácené dotace) v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj počínaje obdobím, kdy nabylo rozhodnutí o vrácení (části) dotace právních účinků.
 - zařízení/stroj již není a nebude využíván k provádění projektů výzkumu a vývoje, nemůže zpětně uplatnit rozdíl ve výši daňových odpisů ze změněné a původní vstupní ceny stroje/zařízení jako odčitatelnou položku na výzkum a vývoj např. v rámci dodatečného přiznání (při dodržení podmínek ZDP) za předchozí zdaňovací období, kdy byl projekt výzkumu a vývoje prováděn.

Po projednání doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

2.2. Příklad 2 – podpořené mzdové náklady

Daňový subjekt eviduje projekty, na které uplatňuje odčitatelnou položku od základu daně a také projekty, které má podpořeny z určitých dotačních programů. Prakticky pak v případě mzdových nákladů mohou nastat následující situace:

- (i) Jeden zaměstnanec se podílí na projektu výzkumu a vývoje a současně na projektu, který je podpořen z veřejných zdrojů, kde vykazuje konkrétní mzdový náklad odpovídající času strávenému řešením grantového projektu nebo
- (ii) Jeden zaměstnanec se podílí na projektu výzkumu a vývoje, kde vykazuje konkrétní mzdový náklad odpovídající času strávenému řešením projektu, a současně na projektu, který je podpořen z veřejných zdrojů, kdy jsou podpořené náklady stanovené jako % část mzdového nákladu příslušného zaměstnance.

Pro situaci (ii) uvádíme ještě zpřesnění. Jeden konkrétní zaměstnanec společnosti pracuje na grantovém projektu z 50 % svého času a na projektu, na který je uplatňována odčitatelná položka na výzkum a vývoj po zbylý čas. Grant je koncipován tak, že bude podpořeno 50 % nákladů vykázaných v rámci grantového projektu. Pokud náklad na zaměstnance je 100 000 Kč, pak mzda odpovídající grantovému projektu je 50 000 Kč a z ní je podpořeno 50 % - tedy 25 000 Kč.

Návrh řešení:

V obou výše uvedených případech (i) (ii) je dle našeho názoru možné odčitatelnou položku na VaV uplatnit, pokud je společnost schopna prokázat, že relevantní část nákladů související s projektem VaV nebyla podpořena z veřejných zdrojů (v případě mzdových nákladů např. prostřednictvím výkazů práce vedených příslušnými zaměstnanci).

U situace (ii) není možné uplatnit v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj zbývající částku 25 000 Kč (z celkové částky 50 000 Kč odpovídající mzdě podpořené v rámci grantového projektu). Částku 50 000 Kč, která se vztahuje k projektu výzkumu a vývoje (není podpořena v rámci grantového projektu) je možné jako odčitatelnou položku uplatnit.

Obě části řešení jsou v souladu se zněním 2. odstavce bodu 8 Pokynu D-288 a s ostatními ustanovení upravujícími odčitatelnou položku na výzkum a vývoj.

Po projednání doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

2.3. Příklad 3 – podpora doplňkové aktivity projektu

Daňový subjekt v rámci svého projektu výzkumu a vývoje souvisejícího s vývojem nového produktu, na který uplatňuje odčitatelnou položku od základu daně, uplatňuje také náklady na průběžná měření a testování, která jsou specifická pro obor, ve kterém podniká. Současně má tuto aktivitu speciálního měření podpořenu z grantového projektu.

Otázkou je, zda podpoření aktivity, která probíhá v rámci projektu výzkumu a vývoje, diskvalifikuje celý projekt v rámci odčitatelné položky od základu daně nebo zda stačí náklady uplatňované v odpočtu o tyto náklady na měření a testování očistit.

Návrh řešení:

S ohledem na skutečnost, že hlavním cílem projektu výzkumu a vývoje je vývoj nového produktu a aktivita měření/testování tvoří v rámci projektu podpurnou aktivitu, jsme toho názoru, že poskytnutá grantová podpora nevylučuje automaticky celý výzkumný projekt z možnosti odpočtu. Nelze tedy zahrnout do odčitatelné položky pouze náklady podpořené z grantového projektu, ostatní náklady na vývoj nového produktu je možné v rámci daňového odpočtu uplatnit. Závěr vychází ze znění 2. odstavce bodu 8 Pokynu D-288.

Po projednání doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

2.4. Příklad 4 – daňové odpisy majetku a investiční pobídky ve formě slevy na dani

Daňový subjekt obdržel v roce 2013 rozhodnutí o příslibu investiční pobídky ve formě slevy na dani z příjmů v souvislosti s rozšířením výroby obchodního závodu. Ke splnění všeobecných a zvláštních podmínek došlo v průběhu zdaňovacího období roku 2014. Daňový subjekt se však rozhodl čerpat investiční pobídku ve formě slevy na dani až od zdaňovacího období roku 2015.

V rámci způsobilých výdajů vykazuje daňový subjekt stroje pořízené v roce 2013, které v letech 2013 – 2015 používá pro projekt, který se kvalifikuje pro odčitatelnou položku od základu daně. Otázkou je, zda je v letech 2013 – 2015 daňový subjekt, v případě použití strojů/zařízení pro projekt výzkumu a vývoje, oprávněn uplatnit daňový odpis v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

Návrh řešení:

S ohledem na skutečnost, že daňový odpočet podle § 34 odst. 4 ZDP nemá selektivní povahu (daňová úleva je přístupná pro všechny subjekty), nenaplnuje definiční znaky pro veřejnou podporu. Na druhou stranu investiční pobídka ve formě slevy na dani bezesporu veřejnou podporou je. Nicméně k poskytnutí veřejné podpory dle našeho názoru dochází až okamžikem jejího čerpání, ke kterému dle výše uvedeného příkladu dojde až ve zdaňovacím období 2015 (zdaňovací období, ve kterém je poprvé uplatněna sleva na dani).

Z tohoto důvodu jsme toho názoru, že daňové odpisy výše uvedených strojů lze v rámci daňového odpočtu uplatnit ve zdaňovacím období 2013 i 2014. V případě roku 2015 je možné daňový odpis v odpočtu na výzkum a vývoj uplatnit také, pokud si daňový subjekt připraví dostatečnou dokumentaci, kterou prokáže, že na daný stroj/zařízení nebyla investiční pobídka ve formě slevy na dani doposud čerpána (tj. nebyly náklady na pořízení stroje zahrnuty do té části způsobilých nákladů, ze kterých byla příslušným procentem veřejné podpory uplatněna sleva na dani).

Po projednání doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

2.5. Příklad 5 – mzdové náklady a investiční pobídky ve formě slevy na dani

Daňový subjekt obdržel v roce 2013 rozhodnutí o příslibu investiční pobídky ve formě slevy na dani z příjmů v souvislosti s vybudováním technologického centra. Způsobilými náklady budou dle rozhodnutí daňového subjektu mzdové náklady vynaložené na nová pracovní místa v průběhu 24 měsíců bezprostředně následujících po měsíci, ve kterém bylo místo obsazeno.

Investiční pobídka ve formě slevy na dani bude daňovým subjektem čerpána poprvé za zdaňovací období roku 2015. Zaměstnanci, jejichž mezd se bude investiční pobídka týkat, pracují v roce 2013 a 2014 na projektu výzkumu a vývoje, který se kvalifikuje pro odpočet od základu daně.

Otázkou je, zda je v letech 2013 – 2014 daňový subjekt oprávněn uplatnit mzdový náklad v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj (zdaňovací období, ve kterém je poprvé uplatněna sleva na dani).

Návrh řešení:

Stejně jako u příkladu 4 platí, že daňový odpočet podle § 34 odst. 4 ZDP nemá selektivní povahu (daňová úleva je přístupná pro všechny subjekty) a nenaplnuje tak definiční znaky pro veřejnou podporu. Na druhou stranu investiční pobídka ve formě slevy na dani veřejnou podporou je. Nicméně k poskytnutí veřejné podpory dle našeho názoru dochází až okamžikem jejího čerpání, ke kterému dle výše uvedeného příkladu dojde až ve zdaňovacím období 2015 (zdaňovací období, ve kterém je poprvé uplatněna sleva na dani, je zdaňovací období 2015).

Z tohoto důvodu jsme toho názoru, že mzdový náklad za rok 2013 a 2014 lze v rámci daňového odpočtu uplatnit.

2.6 Souběh odčitatelných položek od základu daně

S ohledem na skutečnost, že odčitatelná položka na výzkum a vývoj a odpočet na podporu odborného vzdělávání nejsou považovány za veřejnou podporu, domníváme se, že je možné tyto odpočty kombinovat.

Návrh řešení:

Odčitatelné položky upravené v § 34 odst. 4 ZDP lze kombinovat.

Po projednání doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFR

Obecně:

Považujeme za vhodné připomenout, že nelze ztotožňovat způsobilé náklady (dříve též náklady vhodné na podporu), které jsou základem pro stanovení výše veřejné podpory, např. formou investičních pobídek, účelových dotací apod., s náklady specificky vymezenými např. pro účely stanovení částek odčitatelných od základu daně.

Obecně platí, že poplatník je povinen vždy doložit a oddělit náklady (výdaje) tak, aby bylo zřejmé, na které z těchto jednotlivých nákladů byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

K závěru 2.1

Souhlas s řešením u případu (i); bylo by vhodné zpřesnit text v závorce uvozujícího odstavce (např. je nutné vyloučit **pouze** daňové odpisy podpořených strojů a zařízení).

Nesouhlas s řešením navrhovaným u případu (ii), neboť nerespektuje vymezení výdajů (nákladů), které nejsou vynaloženy na výzkum a vývoj, jelikož na ně byla byt' jen **zčásti** poskytnuta podpora z veřejných zdrojů (viz § 34b odst. 2 písm. a) ZDP). I zmiňované nepatrné pokrytí 10 % hodnoty majetku pořízeného v rámci OPPI, z veřejných zdrojů, diskvalifikuje možnost uplatnění ročního daňového odpisu ze vstupní ceny uvedeného majetku, snížené o poskytnutou dotaci, jako výdaje vynaloženého na výzkum a vývoj zahrnovaného do odpočtu.

Souhlas s řešením v případě (iii) s tím, že není dán zákonný důvod pro zpětnou změnu vstupní ceny o vrácenou dotaci. Proto nelze dodatečně měnit ani roční daňový odpis, čímž je vyloučen důvod pro vznik rozdílu mezi zvýšenou a původní vstupní cenou, a dodatečné zvýšení odečtu.

K závěru 2.2.

Souhlas se společným řešením navrženým pro případy (i) a (ii), i s dílčím řešením pro případ (ii), s důrazem na vyslovený předpoklad průkazné evidence vynaložených

mezd v členění na mzdy vynaložené v rámci grantového programu a mzdy vztahující se k projektu výzkumu a vývoje.

K závěru 2.3.

Souhlas s navrženým řešením s tím, že nelze akceptovat argument, že „aktivita měření“ je aktivitou podpůrnou. Z hlediska uplatňování odpočtu na podporu V a V je rozhodné, zda se jedná o náklad vynaložený na realizaci výzkumu nebo vývoje, který může / by mohl být obecně zahrnut do odpočtu. Pokud je takovýto náklad samostatně podpořen z veřejných zdrojů, nelze ho do odpočtu zahrnout. Veřejná podpora jednoho určitého nákladu však nezpůsobí, že zbývající náklady vynaložené na realizaci projektu výzkumu nebo vývoje nemohou být do odpočtu zahrnuty.

K závěru 2.4.

Souhlas s navrženým řešením. Pokud daňový subjekt v daném případě splnil všeobecné a zvláštní podmínky pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek v roce 2014 a slevu na dani uplatňuje až od zdaňovacího období 2015 (zdaňovací období, za které je poprvé uplatněna sleva na dani), může v roce 2013 a 2014 zahrnout daňový odpis dotčeného stroje do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. V roce 2015 však nemůže do odpočtu zahrnout daňový odpis tohoto stroje, pokud jeho vstupní cenu zahrne do způsobilých nákladů (§ 6a zákona o investičních pobídkách) a z jejich úhrnu vyjde při výpočtu výše veřejné podpory, kterou v tomto roce uplatní formou slevy na dani. Jinak řečeno, je nutné dodržet postup, který vyloučí dvojí podporu, jednak podporu z titulu zahrnutí daňového odpisu majetku pořízeného v rámci realizace podpořeného investičního projektu do odpočtu na podporu V a V a jednak podporu ve formě uplatněné slevy na dani v režimu investičních pobídek.

K závěru 2.5.

Souhlas s navrženým řešením.

K závěru 2.6.

Souhlas s navrženým řešením.