

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 31.3.2016**Daň z příjmů****470/20.01.16 Vybrané otázky týkající se započitatelnosti nákladů do odpočtu na výzkum a vývoj**

Předkládají: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS, daňový poradce, č. osv. 4503

1. Úvod

Cílem příspěvku je potvrdit možnost zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a a násl. zákona o daních z příjmů⁴ („**ZDP**“) i náklady

- i. na kvalifikující se služby poskytnuté výzkumnou organizací usazenou v jiném členském státě Evropské unie, a
- ii. na kvalifikující se služby poskytnuté institucí obdobnou veřejné vysoké škole zřízené dle zákona o vysokých školách („**ZVŠ**“)⁵, která je usazena v jiném členském státě Evropské unie, a
- iii. na odměny jednatelů (či jiných členů statutárních orgánů⁶) podílejících se zcela nebo zčásti na uskutečňování projektů výzkumu a vývoje.

Pro účely příspěvku předpokládáme, že všechny ostatní zákonné podmínky pro možnost uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, jsou v diskutovaných případech splněny.

2. Právní rámec

ZDP vymezuje výdaje, které lze, případně nelze, zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje („**odpočet**“), v ustanovení § 34a a dále. Blíže je daná problematika rovněž rozpracována v pokynu Ministerstva financí D-288⁷.

2.1 Služby poskytnuté výzkumnou organizací usazenou v jiném členském státě Evropské unie

Do množiny výdajů, které do odpočtu zahrnout podle ZDP lze, patří výdaje na služby pořízené od výzkumné organizace „vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory“ za předpokladu, že souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a jedná se o činnosti, náklady na něž by byly běžně započitatelné, pokud by je prováděl sám poplatník.

Zákon o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků⁸ („**ZV&V**“) výzkumnou organizaci od roku 2009 definuje jako právnickou osobu, organizační složku státu nebo organizační jednotku ministerstva, zabývající se výzkumem a vývojem

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁵ Zákon č. 111/1998 Sb., v platném znění - § 5 a násl.

⁶ Včetně právnické osoby, kterou v postavení statutárního orgánu musí zastupovat zmocněná fyzická osoba – viz § 154 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁷ Pokyn D-288 čj. 15/96 003/2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jak vyplývá ze změn provedených sdělením MF čj. 15/32 213/2010 uveřejněných ve Finančním zpravodaji č. 4/2010 a sdělením čj. MF-11384/2014/15 uveřejněným ve Finančním zpravodaji č. 4/2014 („**pokyn D-288**“)

⁸ Zákon č. 130/2002 Sb., v platném znění

1. jejímž hlavním účelem je provádět základní výzkum, aplikovaný výzkum nebo vývoj a šířit jejich výsledky prostřednictvím výuky, publikování nebo převodu technologií; jde-li o územní samosprávný celek, ustanovení o hlavním účelu výzkumné organizace se vztahuje na jeho organizační složku,
2. která zisk zpětně investuje do vymezených činností výzkumu a vývoje,
3. k jejímž vymezeným výzkumným kapacitám nebo výsledkům nemají přednostní přístup subjekty provádějící ekonomickou činnost spočívající v nabídce zboží nebo služeb, které by na ni mohly uplatňovat vliv.

S účinností od 1. července 2014 pojem definuje přímo závazné nařízení Komise Evropské unie č. 651/2014 („**Nařízení EU**“). Výzkumnou organizací⁹ je dle Nařízení EU subjekt bez ohledu na jeho právní postavení nebo způsob financování, jehož hlavním cílem je provádět nezávisle základní výzkum, průmyslový výzkum nebo experimentální vývoj nebo veřejně šířit výsledky těchto činností formou výuky, publikací nebo transferu znalostí. Pokud tento subjekt vykonává zároveň hospodářské činnosti, je třeba pro financování, náklady a příjmy z těchto hospodářských činností vést oddělené účetnictví. Podniky, jež mohou uplatňovat rozhodující vliv na takovýto subjekt, např. jako podílníci nebo členové, nesmí mít přednostní přístup k výsledkům, jichž dosáhl.

Bez ohledu na soulad ustanovení ZV&V s Nařízením EU, lze jednoznačně dovodit, že ani jeden z uvedených právních předpisů výzkumnou organizaci nijak teritoriálně neomezuje.

Podle Všeobecné dohody o obchodu službami¹⁰ musí Česká republika poskytnout každému subjektu, který má nárok na z ní vyplývající výhody, takové zacházení, které je nejprůzračnější ze všech těch způsobů zacházení, které v daném okamžiku poskytuje jiným obdobným dodavatelům služeb. Podobný přístup má i Evropská dohoda¹¹, podle níž Česká republika obecně nesmí se subjekty z jiných členských států nakládat méně příznivým způsobem než s domácími subjekty¹², pokud k tomu neexistuje legitimní důvod ve smyslu článků 48¹³ a 54¹⁴ Evropské dohody. Pokud by

⁹ Tzv. organizace pro výzkum a šíření znalostí – bod 83 článku 2

¹⁰ Česká republika je signatářem Dohody o zřízení Světové obchodní organizace publikované ve sbírce zákonů Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 191/1995 Sb. Přílohu 1B k této dohodě tvoří Všeobecná dohoda o obchodu službami („**Dohoda o obchodu službami**“), kterou je Česká republika vázána. Ustanovení čl. II odst. 1 (Zacházení podle nejvyšších výhod) této dohody nazvané stanoví: „Pokud jde o kterékoli opatření, na které se vztahuje Dohoda, poskytne každý člen okamžitě a bezpodmínečně službám a dodavatelům služeb kteréhokoli jiného člena zacházení ne méně příznivé, než které poskytuje obdobným službám a dodavatelům služeb kterékoli jiné země.“

¹¹ Evropská dohoda zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, vyhlášená sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 7/1995 Sb., v platném znění

¹² Dle ustanovení čl. 45 odst. 1 věty druhé Evropské dohody je Česká republika obecně povinna poskytovat pro podnikání společností ze Společenství zacházení ne méně příznivé, než je poskytováno vlastním společenstvem. Dále je Česká republika při činnosti společností ze Společenství podnikajících v České republice poskytovat zacházení ne méně příznivé, než je poskytováno vlastním společenstvem.

¹³ Dle výhrady formulované v čl. 48 Evropské dohody ustanovení čl. 45 Evropské dohody mimo jiné nevylučují, aby Česká republika, použila zvláštních pravidel o podnikání a činnosti na svém území poboček a zastoupení společností druhé strany, v daném případě společností ze Společenství, nezavedených na území České

Česká republika zamýšlela omezit započitatelné náklady pouze na domácí výzkumné organizace, musela by tak podle našeho názoru učinit výslovně. Jelikož česká legislativa žádné takové omezení neklade, lze uzavřít, že pro zahrnutí nákladů není rozhodující, zda povolené činnosti na zakázku dodávala výzkumná organizace usazená v České republice, nebo v jiném členském státě Evropské unie, je-li zahraniční výzkumná organizace v postavení výzkumné organizace dle přímo použitelného Nařízení EU.

Dílčí závěr

Mezi náklady započitatelné do odpočtu lze započíst i náklady na zákonem o daních z příjmů vymezené služby nakoupené od výzkumné organizace usazené v jiném státě Evropské unie, má-li postavení výzkumné organizace dle přímo použitelného Nařízení EU.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele za předpokladu, že bude dodrženo ustanovení § 34b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP.

2.2 Služby poskytnuté veřejnou vysokou školou usazenou v jiném členském státě Evropské unie

Do množiny výdajů, které do odpočtu zahrnout podle ZDP lze, patří výdaje na služby pořízené od veřejné vysoké školy za předpokladu, že souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a jedná se o činnosti, u nichž by byly vynaložené náklady do odpočtu běžně započitatelné, pokud by je prováděl sám poplatník.

ZDP veřejnou vysokou školu nijak teritoriálně neomezuje a ani přímo či nepřímo (formou poznámky pod čarou) neodkazuje na jiný český právní předpis, který by tak činil.

Za veřejnou vysokou školu je však dle českého právního řádu možné považovat výhradně instituci zřízenou v souladu se ZVŠ.

Nicméně, na základě argumentů diskutovaných v předchozí kapitole (princip nediskriminace ve Všeobecné dohodě o obchodu službami a Evropské dohodě) se domníváme, že by bylo vůči obdobám veřejných vysokých škol usazených v jiných členských státech EU diskriminační, pokud by si čeští daňoví poplatníci směli odečíst výdaje jen od českých veřejných vysokých škol.

Dílčí závěr

Mezi náklady započitatelné do odpočtu lze zahrnout i náklady na zákonem o daních z příjmů vymezené služby nakoupené od veřejné vysoké školy usazené v jiném státě

republiky, která jsou odůvodněna právními nebo technickými rozdíly mezi těmito pobočkami a zastoupeními ve srovnání s pobočkami a zastoupeními společností zavedených na území České republiky. Rozdíl zacházení nebude přesahovat rámec toho, co je naprosto nezbytné v důsledku takových právních anebo technických rozdílů.

¹⁴ Dle výhrady veřejného zájmu, formulované v ustanovení čl. 54 Evropské dohody, se ustanovení tohoto oddílu včetně ustanovení čl. 45 Evropské dohody použijí s přihlédnutím k omezením odůvodněným na základě veřejného zájmu, bezpečnosti nebo zdraví.

Evropské unie, je-li její forma a postavení srovnatelné s veřejnou vysokou školou zřízenou dle českých právních předpisů.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele za předpokladu, že bude dodrženo ustanovení § 34b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP.

2.3 Odměny členů statutárních orgánů

Jednatelé či členové představenstva jsou ze zákona¹⁵ povinni obchodním vedením společnosti. Judikatura¹⁶ potvrzuje, že obchodní vedení zahrnuje organizaci a řízení podniku, řízení zaměstnanců, rozhodování o provozních záležitostech, tj. např. zásobování, odbyt, reklama, vedení účetnictví a rozhodování o podnikatelských záměrech. Tedy zahrnuje i vedení projektů výzkumu a vývoje, pokud se jim společnost věnuje.

Vztah jednatele ke společnosti může být upraven smlouvou o výkonu funkce, případně v oblasti vnitřního řízení společnosti podle některých právních názorů i pracovní smlouvou. Vzhledem k nejasnosti právní přípustnosti 2 různých smluvních vztahů mezi jednatelem a společností, pro účely další diskuze uvažujeme pouze jednatele se smlouvou o výkonu funkce. Smlouva o výkonu funkce není pracovně právní smlouvou.

V praxi se stává, že jednatel či člen představenstva (dále jen „**jednatel**“) společnosti se podílí v rámci obchodního vedení na projektu výzkumu a vývoje; příkladem mohou nastat následující situace:

- i. jednatel se v rámci obchodního vedení přímo podílí na projektu výzkumu a vývoje,
- ii. jednatel obchodně vede společnost zabývající se výhradně výzkumem a vývojem,
- iii. jednatel se zabývá obchodním vedením společnosti, která se kromě jiného, věnuje i výzkumu a vývoji.

Pokud jednatel za svou práci pobírá odměnu, je otázkou, zda je možné náklad na ni ve výše uvedených situacích zahrnout do odpočtu.

Jelikož je množina nákladů, které lze, případně nelze, zahrnout do odpočtu vymezena pouze obecnými podmínkami a výčtem zakázaných nákladů, lze rovněž jako vodítko použít výkladový pokyn D-288.

Pokyn D-288 odměnu jednatele (na rozdíl od odměn zaměstnanců na základě pracovní smlouvy) nezmiňuje a je nutné vycházet pouze u úpravy obsažené v § 34a a navazujících ustanoveních ZDP.

Zákonnými podmínkami pro uznání nákladu do odpočtu jsou:

- a. souvislost s projektem výzkumu a vývoje,
- b. daňová uznatelnost podle ZDP,

¹⁵ Zákon č. 90/2012, Sb., o obchodních korporacích, v platném znění

¹⁶ Např. usnesení Nejvyššího soudu České republiky, ze dne 5. 4. 2006, sp. zn. 5 Tdo 94/2006.

- c. samostatné evidování nákladu, a
- d. neexistence výslovného vyloučení z odpočtu podle § 34b odst. 2 ZDP.

Odměna jednatele

- není z odpočtu vyloučena podle § 34b odst. 2 ZDP,
- je obecně nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy daňově uznatelným nákladem, a
- lze ji stejně jako jiné typy osobních nákladů (např. na zaměstnance účastníci se projektu výzkumu a vývoje) evidovat samostatně.

Souvislost s projektem je určitě splněna v případě přímé účasti jednatele na projektu. Pokud se jednatel plně věnuje projektu, domníváme se, že ji lze započíst v plném rozsahu. Pokud se jednatel podílí i na jiných činnostech, lze náklad započítat v poměrné části podle času stráveného na výzkumu a vývoji podle samostatné evidence času.

V případě jednatele společnosti, která se zabývá výhradně výzkumem a vývojem, se domníváme, že odměna jednoznačně souvisí s projekty výzkumu a vývoje bez ohledu na to, jestli se jich jednatel přímo účastní nebo nikoli, jelikož jiný předmět činnosti společnost nemá. Odměna je proto plně započitatelná. V případě, že společnost provádí několik různých projektů, rozpočítá se mezi ně odměna jednatele za použití vhodného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Pokud se jedná o jednatele společnosti, pro kterou je výzkum a vývoj pouze jednou z jejích aktivit, domníváme se, že lze do odpočtu započítat takovou část odměny, která poměrně odpovídá projektu výzkumu a vývoje. Poměrnou část lze určit pomocí ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Dílčí závěr

Mezi náklady započitatelné do odpočtu lze započíst i odměny jednatelů (či dalších členů statutárních orgánů), a to

- plně, v rozsahu v jakém se jednatel přímo účastní projektu výzkumu a vývoje (dle evidence stráveného času),
- plně, pokud vede společnost, jejíž jedinou aktivitu je výzkum a vývoj (rozdělení mezi více projektů lze provést na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria),
- poměrně, pokud vede společnost, jejíž jednou z aktivit je výzkum a vývoj, přičemž poměrná část se určí pomocí vhodného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Stanovisko GFR:

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Náklady, které lze uplatnit jako výdaje vynaložené na realizaci projektů pro účely § 34 odst. 4 ZDP jsou vymezeny v bodu 5. Pokynu D-288. Zároveň bod 7 tohoto pokynu uvádí, že odpočet nelze uplatnit na výdaje na administrativní a ostatní podpůrné činnosti (např. činnosti finanční, personální, IT, manažerské).

Obecně lze konstatovat, že jednatel se v rámci obchodního vedení přímo nepodílí na samotném VaV, a proto nelze odměnu zahrnout do odpočtu na VaV (viz výše). Výjimkou mohou být případy, kdy se jednatel (nebo další člen statutárního orgánu)

přímo svou odborností odpovídající projektu VaV na tomto projektu podílí a tuto skutečnost doloží např. prokázaným počtem (odpracovaných) hodin v rámci projektu VaV.

Odměnu lze za zákonem stanovených podmínek uplatnit jako daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP.

3. Závěr

Navrhujeme potvrdit dílčí závěry obsažené v příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem publikovat.