

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

(Schváleno na 218. zasedání Rady pro výzkum a vývoj dne 8. 12. 2006)

Doporučení Rady pro výzkum a vývoj schválené na 203. zasedání dne 13. 5. 2005 bylo aktualizováno tak, aby jeho text byl v souladu se zněním zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a s Pokynem D-288 Ministerstva financí.

I. Právní úprava

Ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. umožňuje poplatníkům odečíst od základu daně „100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje,^{73a)} 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 projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje^{73a)} pouze zčásti, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na **dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů** a musí být **evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka**. Tento odpočet **nelze uplatnit na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob** s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále **na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.**“

^{73a)} § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje).

Novelou zákona o daních z příjmů zákonem č. 545/2005 Sb. byl za výše uvedené ustanovení vložen nový odstavec 5, který podrobně upravuje **vymezení projektu výzkumu a vývoje**, na jehož realizaci může být odpočet uplatněn, včetně jeho náležitostí a způsobu schválení. Shodně s tímto ustanovením je projekt výzkumu a vývoje vymezen v Metodickém pokynu Ministerstva financí D-288, ve kterém se dále (shodně s příslušným ustanovením zákona o podpoře výzkumu a vývoje) vymezuje pojem výzkum a vývoj a podrobně stanovují činnosti prováděné poplatníkem při realizaci výzkumu a vývoje, které lze zahrnout do odpočtu daně z příjmů a které do odpočtu zahrnout nelze.

Účelem tohoto doporučení Rady pro výzkum a vývoj je usnadnit poplatníkům, ale i pracovníkům finančních úřadů, posoudit, zda prováděná činnost má charakter výzkumu a vývoje a náklady na ní vynaložené tedy mohou být při splnění všech dalších stanovených podmínek zahrnuty do odpočtu od základu daně z příjmů.

Při tomto posuzování je nutno vycházet z obecného vymezení pojmu výzkum a vývoj v zákoně o podpoře výzkumu a vývoje, na který se odkazuje, a rovněž z aplikační praxe s tímto zákonem související, přestože se daňová úleva netýká výdajů (nákladů), na které je poskytována podpora z veřejných zdrojů.

Jako další pomocné východisko se navrhuje použít standardní praxi šetření o výzkumu a vývoji používanou OECD pro statistické účely popsanou v Příručce Frascati 2002 a dále pravidla ES pro posuzování veřejné podpory v oblasti výzkumu a vývoje, neboť z obou těchto zdrojů vychází legislativa výzkumu a vývoje platná v České republice.

Při aplikaci uvedených doporučení je nutno vycházet z **cíle daňových úlev v oblasti výzkumu a vývoje**, kterým je posílit výzkum a vývoj a zvýšit konkurenceschopnost podniků.

II. Vymezení výzkumu a vývoje

Základní vymezení výzkumu a vývoje (§ 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje, část 2 Pokynu MF D-288):

Výzkumem a vývojem (VaV) se obecně rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití; podrobněji se dále rozlišuje:

základní výzkum - experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků;

aplikovaný výzkum - experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi;

průmyslový výzkum - část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu;

vývoj - systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo 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.

S činnostmi vymezenými jako VaV však často souvisí řada činností dalších, které by do daňového odpočtu započítány být neměly. Základní podmínky pro výpočet daně vyplývají z textu příslušných ustanovení a jejich splnění lze doložit příslušnými dokumenty:

1. Za **projekt VaV** lze považovat dokument, který obsahuje základní parametry vyplývající z obecných zásad projektového řízení: rámec projektu, stanovení cílů a postupů (metodika, popř. vědecká hypotéza), předpokládané výsledky, aktivity a nároky na dosažení těchto výsledků (pracovníci, náklady, časový harmonogram řešení projektu), způsob kontroly a hodnocení postupu a dosažených výsledků. Jako projekt VaV pro účely daňového odpočtu se nedoporučuje vyžadovat podrobné formuláře, jako jsou vyžadovány některými poskytovateli podpory VaV z veřejných prostředků při podání návrhu projektu do veřejné soutěže ve výzkumu a vývoji, neboť tyto jsou určeny pro odlišné účely. Projekt může mít např. formu interního sdělení, zprávy, podkladu pro rozhodnutí vedení apod. Formální náležitosti projektu jsou podrobně stanoveny v **§ 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb.** a také v části 1 Pokynu MF D-288.
2. Náklady na příslušný projekt jsou **odděleně evidovány**, přičemž přiřazení nákladů by mělo být odůvodněné a doložené (např. pracovní smlouvy nebo dohody, použití nákladových sazeb, využití přístrojů apod.). Z formálního hlediska je nutné respektovat metodiku vedení nákladů daného poplatníka. Podmínka oddělené evidence nákladů je přímo stanovena v **§ 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb.**, podrobnější **vymezení nákladů (výdajů) pro účely daňového odpočtu je stanoveno v části 5 Pokynu D-288** Ministerstva financí ze dne 3. 10. 2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení **§ 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb.**, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn D 288“).
3. Po ukončení projektu lze jako pomocné informace požadovat **dokumentaci o dosažených výsledcích** a jejich ochraně (publikace, patent, licence, ochranný vzor apod.). Jsou-li však uplatňovány náklady na tuto ochranu, doložení by mělo být vyžadováno vždy.

III. Identifikace VaV

A. Pozitivní identifikace VaV

Základním kritériem pro odlišení VaV od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku **novosti** ve VaV a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.

Pro toto posouzení se doporučuje použít na základě Příručky Frascati tato **doplňující (pomocná) kritéria**:

- Stanovení cílů 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 jednu organizaci

- 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

Doporučuje se nevyžadovat, aby byl poplatník povinen splnit zároveň všechna z uvedených doplňujících kritérií pro to, aby jeho aktivity bylo možno označit za výzkum a vývoj. Jedním z možných doplňujících (nikoliv povinných) kritérií i nezávislá odborná oponentura projektu.

Při posuzování dílčích aktivit VaV je často důležitý **účel prováděné činnosti** (např. pitva může být prováděna jako rutinní činnost, ale také v rámci zkoumání příčin úmrtnosti při výzkumu nových léčebných postupů).

Praktickým základem pro posuzování v obtížných případech může být základní pravidlo původně stanovené americkou Nadací pro vědu (National Science Foundation – NSF):

„Je-li prvořadým cílem dosáhnout **dalšího technického vylepšení** výrobku nebo procesu, patří práce do rámce definice VaV. Jestliže je na druhé straně výrobek, proces nebo přístup v podstatě daný a prvořadým cílem je vytvořit trhy, provádět předvýrobní plánování nebo hladce zprovoznit výrobní nebo kontrolní systém, práce již není VaV.“

Podrobný popis činností prováděných poplatníkem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, které lze zahrnout do odpočtu daně z příjmů, a činností, které do odpočtu zahrnout nelze, je stanoven v **částech 3 a 4 Pokynu D-288**. Při jejich stanovení se vycházelo z metodiky šetření o výzkumu a vývoji používanou OECD pro statistické účely popsané v Příručce Frascati 2002.

Největším zdrojem chyb při posuzování výzkumného nebo vývojového charakteru činností je rozlišení mezi experimentálním vývojem, předvýrobním vývojem (tj. např. výroba ukázkových modelů a provádění zkoušek pro uživatele) a souvisejícími činnostmi, které vyžaduje realizace inovace.

Činnosti, které nepochybně tvoří součást inovačního procesu, ale nezahrnují **ocenitelný prvek novosti**, nelze do odpočtu zařadit – např. výzkum trhu, nastartování výroby aplikovatelné na všechny průmyslové situace, vybavení nástroji, úprava návrhu pro výrobní proces. Existují však odlišnosti pro jednotlivá odvětví.

V souladu s cílem podpory VaV a právní jistoty poplatníků je třeba činnosti, které nejsou v části 3 Pokynu D-288 výslovně popsány, ale odpovídají svou povahou obecnému vymezení výzkumu a vývoje a splňují alespoň některá z pomocných kritérií uvedených v části III/A, zahrnovat do VaV za účelem daňového odpočtu.

Přitom je pro nárok poplatníka na daňový odpočet rozhodující pozitivní vymezení výdajů do oblasti VaV uvedené v části III/A bez ohledu na **další způsob využití některých produktů výzkumné činnosti**, kterým může být např. prodej výsledků provedených výzkumných prací nebo prodej prototypu zákazníkovi.

IV. K některým podmínkám stanoveným v ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb.:

1. Podmínka, aby projekty VaV měly podobu „experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho částí“

Uvedenou podmínku se doporučuje chápat jako obecný výčet činností ve VaV, které by měly být v projektu VaV obsaženy a na které lze uplatňovat odpočet, nikoliv jako možnost, že postačí provádět experimentální práce, které nejsou popsány formou projektu.

2. Možnost uplatnit odpočet na „Certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje“

Certifikací výsledků dosažených prostřednictvím výzkumu a vývoje se rozumí certifikované ověření výsledků VaV (např. nového výrobku), tj. získání potřebných certifikátů, provedení akreditovaných zkoušek vydávaných oprávněnými pracovišti nebo získání oprávnění k provozu od oprávněných institucí a úřadů (například homologace vozidla). Jedná se o aktivity **v rámci projektu VaV**, pokud tento projekt končí schválením nového výrobku k provozu – nelze tedy uplatnit dlouhodobé „udržovací“ poplatky letech po ukončení projektu VaV. Dále lze pod certifikaci výsledků VaV zahrnout odborné posouzení výsledku, popř. zajištění jeho právní ochrany (uveřejněním ve vědeckém časopise, ochranným vzorem, licencí, patentem) – viz též část 3 písm. f) Pokynu D-288.

3. Podmínka, že „tento odpočet nelze uplatnit na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje“

Za služby výzkumu a vývoje, na které nelze uplatnit odpočet, by měly být považovány takové služby, které by samy o sobě mohly být posouzeny jako výzkumná a vývojová činnost a jsou pořízené od jiných osob. V takovém případě by totiž mohlo dojít ke dvojitmu uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj, a to jak u odběratele, tak i u dodavatele. Jedná se např. o různé analýzy provedené externím dodavatelem, vyhodnocení výsledků, provádění testů, výpočtů, simulací, úprav dílů a náradí, provedení jízdních zkoušek, nákup konstrukčních a vývojových prací, laboratorních prací, modelování apod.

Dále nelze uplatnit odpočet na služby, které nemají charakter výzkumu ani vývoje a s řešením projektu přímo nesouvisí. Jsou to např. služby jako nájemné, přepravné, platba pojištění, údržba, služby související s prodejem a reklamou, různé druhy poradenství a odborných konzultací, externí vzdělávání, reprezentace, cestovné, které nesouvisí s projekty výzkumu a vývoje, apod.

Standardní služby provozního charakteru pořízené v rámci projektu výzkumu a vývoje mohou být do odčitatelné položky zahrnovány – např. dodávky tepla, elektřiny, vody, telefonní poplatky, náklady na pracovní cesty výzkumného pracovníka či manažera odpovědného za výzkum a vývoj, pokud jsou vedeny v oddělené evidenci a pokud přímo souvisejí s realizací projektu výzkumu a vývoje (viz část 5 Pokynu D-288).

4. Podmínka, že odpočet nelze uplatnit na „výdaje (náklady), na které již byl i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů“

Z hlediska odčitatelné položky na výzkum a vývoj je nutno rozlišit účel, na který byla poplatníkovi podpora z veřejných zdrojů poskytnuta.

Jde-li o podporu z veřejných prostředků poskytovanou na jiný účel, než je výzkum a vývoj, je třeba z rámce odčitatelné položky **vyložit pouze jednotlivé náklady, na jejichž pokrytí je poplatníkovi předmětná podpora z veřejných zdrojů poskytována** (tj. např. byť i jen částečně podpořené/dotované mzdové náklady, náklady na školení atp.). Na tyto náklady se doporučuje odpočet neuplatnit. **Tuto zásadu však nelze uplatnit na poplatníka jako celek, ale pouze na náklady přímo související s projektem VaV.**

Vyloučení těchto nákladů ze 100 % odčitatelné položky nemá vliv na uplatnění odpočtu zbylých nákladů projektů VaV.

Poplatníci kterým je poskytována sleva na dani dle § 35a a § 35b zákona č. 586/1992 Sb., by měli být při splnění ostatních zákonem stanovených podmínek oprávněni (a zároveň povinni z hlediska povinnosti využít všech možností ke snížení základu daně) k uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj.

Jedná-li se o podporu z veřejných prostředků poskytovanou na projekty VaV podle zákona o podpoře výzkumu a vývoje, je nutné vycházet ze skutečnosti, že podle zákona o podpoře výzkumu a vývoje se při stanovení výše podpory z veřejných prostředků vychází z „uznaných nákladů“, tj. nákladů, které poskytovatel schválí jako nutné pro řešení projektu nebo výzkumného záměru, které budou vynaloženy během stanovené doby řešení, jsou zdůvodněné, prokazatelné a přiřazené ke schváleným činnostem¹. **Toto podílové financování se tedy nevztahuje odděleně k jednotlivým nákladům (výdajům), ale k nákladům projektu, popř. výzkumného záměru, jako celku.**

Umožnění odpočtu v těch případech, kdy je výzkum podílově financován z veřejných a soukromých zdrojů, by ovlivnilo **poměr povolené výše veřejné podpory a s tím související vymezení práv k výsledkům a povinností při využití výsledků výzkumu a vývoje.**

U výzkumu základního a té části aplikovaného výzkumu, která nemá charakter výzkumu průmyslového, tzn. tam, kde je povoleno až 100% financování z veřejných prostředků, by rozšíření daňového zvýhodnění neovlivnilo pravidla pro veřejnou podporu, změna poměru financování však stejně jako v předchozím případě ovlivnila práva k výsledkům a jejich využití.

Případný souběh financování z veřejných zdrojů se doporučuje posuzovat podle skutečné doby řešení projektu podporovaného z veřejných prostředků, neboť v této době jsou uskutečňovány aktivity, k nimž se tato podpora vztahuje.

5. Vymezení výzkumu a vývoje

Zákon č. 586/1992 Sb. se v § 34 odst. 4 odvolává na definici výzkumu a vývoje obsaženou v § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu a vývoje, následně však tuto definici zužuje taxativním výčtem aktivit, s nimiž související náklady lze uplatnit jako odčitatelnou položku.

Proto je nutné z aktivit (a nákladů na ně vynaložených) obecně uznávaných v rámci VaV a zahrnutých do nákladů projektu vyjmout ty, které explicitně jmenuje zákon č. 586/1992 Sb. (tj. např. služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob) a dále ty, které nelze uplatnit podle Pokynu D-288, části 5 a 7 (např. nájemné, reprezentace, poradenství, účast na konferencích, nákup hmotného majetku apod.).

6. Prokazování a posuzování výzkumného charakteru aktivit, na něž je uplatňován odečet

Doporučuje se při případné kontrole ze strany FÚ vycházet z vymezení v části II., ze znaků a příkladů popsanych v části III a v Pokynu MF D-288. Poplatníkům je možno doporučit doložení nároku na odečet například těmito doklady: VaV v předmětu činnosti podniku, živnostenské oprávnění, personální zabezpečení projektu (doložení kvalifikace řešitelského týmu), nezávislá oponentura projektu apod.

¹ § 2 odst. 2 písm. i) zákona o podpoře výzkumu a vývoje.