



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní



GFR06780919
ESS

Č. j.: 67480/19/7100-40110-013213

Vyřizuje: , Oddělení daně z příjmů právnických osob
Tel: (+ 420)  (+ 420) 296 852 222
E-mail: @fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Specializovaný finanční úřad
Nábř. Kpt. Jaroše 1000/7
170 00 Praha

Odpověď na podání v oblasti odpočtu výzkumu a vývoje

K Vaší žádosti o odborný názor ve věci evidence času stráveného na řešení projektu výzkumu a vývoje, alokace výdajů (středisková sazba, normohodiny) souvisejících s projektem výzkumu a vývoje a řešení situace při prodloužení doby řešení projektu výzkumu a vývoje, sdělujeme následující.

Způsob stanovení základu daně a daňové povinnosti k dani z příjmů je dán zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

1. Prodloužení doby řešení projektu

Doba řešení projektu je povinnou náležitostí projektové dokumentace viz § 34c odst. 1 písm. b) ZDP. Prodloužení doby řešení projektu ZDP výslovně neřeší. Nicméně z hlediska praxe je možné prodloužení doby řešení projektu připustit, pokud bude existovat ekonomický a racionální důvod, který bude zřejmý z poplatníkem vedené následné evidence k projektové dokumentaci. Dle § 34c odst. 1 písm. c) ZDP je poplatník povinen po ukončení projektu výzkumu a vývoje (v pojetí ZDP od 1. 4. 2019 tedy po ukončení výzkumné a vývojové činnosti) vyhodnotit dosažené/nedosažené cíle stanovené v projektové dokumentaci. Dle § 34c odst. 1 písm. f) ZDP je poplatník povinen stanovit způsob kontroly a hodnocení dosažených výsledků výzkumné a vývojové činnosti. Pokud v těchto evidencích, ke kterým je poplatník povinen (případně v jinak vedených evidencích), poplatník uvede důvody k prodloužení jím stanovené doby řešení projektu, lze tuto skutečnost pro uplatnění odpočtu akceptovat. Důvodem změny doby řešení projektu však nemůže být změna cíle projektu.

Tyto závěry vyplývají i ze závěrů pracovní skupiny zřízené Radou pro výzkum vývoj a inovace, se kterými byli správci daně seznámeni sdělením ze dne 7. 8. 2019 č. j. 62620/18/7100-40110-013213.

K otázce, zda je povinnost zaslat správci daně oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje (§ 34ba ZDP) v případě, že bude prodloužena doba řešení projektu, uvádíme,

- v režimu platném do 30. 3. 2019 tato povinnost nebyla zavedena
- v režimu od 1. 4. 2019 je tato povinnost stanovena jako *první* úkon vůči správci daně v případě realizace konkrétního projektu výzkumu a vývoje, přičemž funkcí oznámení je oznámit správci daně *záměr* odpočet uplatnit a tím určit okamžik, od kterého lze výdaje zahrnout do odpočtu (viz DZ k zákonu č. 80/2019 k bodu č. 22 - § 34ba ZDP). Ze záměru zákonodárce lze dovodit, že povinnost avíza se nevztahuje na situaci, kdy je již projekt výzkumu a vývoje realizován, oznámení o záměru uplatnit

odpočet v souvislosti s řešením konkrétního projektu výzkumu a vývoje bylo již správci daně doručeno a odpočet byl již uplatňován.

2. **Evidence času stráveného na řešení projektu výzkumu a vývoje formou normohodin**

Domníváme se, že čas skutečně odpracovaný daným zaměstnancem na konkrétním projektu nelze prokazovat formou tzv. „normohodiny“, byť je tato jednotka stanovená ČSN.

Jak společnost - tazatel sám uvádí, normohodina je časový úsek po který by *měl* konkrétní dílčí úkol v činnosti výzkumu a vývoji trvat. Už ze samotného textu dotazu lze dovodit, že se nejedná o jednotku, kdy konkrétní zaměstnanec vykonává konkrétní činnost na konkrétním projektu výzkumu a vývoje.

Z odborné literatury vyplývá, že normohodina je doba nutná pro provedení konkrétní práce vztažené ke kalkulační jednotci pracovního času, již je vyjádřena norma času potřebného pro určitou práci; přičemž kalkulační jednotici se rozumí výkon vymezený měrnou jednotkou (kus, tuna, m², m³) na nějž se stanoví (předběžná kalkulace) nebo se zjišťují (výsledná kalkulace) vlastní náklady a další složky ceny. Vymezení kalkulační jednotice druhem a objemem výkonů musí být jednotné.

Například odborná literatura v případech realizace staveb uvádí, že každá stavba je ve své podstatě neopakovatelná, tedy ani spotřeba času na výkon jedné konkrétní práce nebude stejná. Je evidentní, že např. spotřeba normohodin pro zdění 300 m dlouhého oplocení v ideálních podmínkách bude jiná, než vyzdění 6 m² zdi v rekonstruovaném objektu. Jak sazby, tak i a pracnost v normohodinách je možné (ne – li nezbytné) upravit podle skutečných podnikových údajů (uplatňovaných norem) a upravit je v souvislosti s charakterem a rozsahem prováděných prací (např. novostavba vs. rekonstrukce).

Z výše uvedeného tak GŘ dovozuje, že normohodina je využitelná převážně u opakujících se činností, které jsou v praxi známy a i u konkrétních činností se může tato jednotka v závislosti na dalších podmínkách měnit. Normohodina tedy není kritérium skutečně odpracovaného času konkrétního zaměstnance na konkrétní činnosti a na konkrétním projektu výzkumu a vývoje.

Vydeme - li z obecného požadavku na výzkumné a vývojové činnosti, lze obecně zároveň předpokládat, že pokud poplatník nerealizuje rutinní činnosti, které jsou z odpočtu vyloučeny, pak činnosti výzkumu a vývoje musí a priori směřovat k *novým* postupům, k *novým* činnostem, k *novým* vlastnostem výrobků, které budou vyplývat z technické a technologické nejistoty.

Z uvedených důvodů tak nelze, pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, dobu strávenou při činnosti na projektu výzkumu a vývoje stanovit prostřednictvím tzv. normohodin. Tyto z podstaty činnosti ve výzkumu a vývoji nereflktují časovou náročnost činností spojených s technickou a technologickou nejistotou a nelze je normovat dle časové náročnosti rutinních činností standardních (opakovatelných) úkonů při průmyslové výrobě. Pokud by byl tento postup připuštěn, nejednalo by se o činnosti na projektu výzkumu a vývoje, když poplatník je schopen určit a normovat za jaký časový úsek budou činnosti ve výzkumu a vývoji provedeny, za využití standardních technologií a výrobních postupů.

Tazatel v této souvislosti cituje rozsudek NSS ABADIA, a.s. ze dne 12. 1. 2017 č. j. 9 Afs 144/2016 – 51, kde NSS v bodě č. 49 připustil možnost určení mzdových nákladů podílem pracovního úvazku věnovaného na projekt výzkumu a vývoje (u jednotlivých zaměstnanců od 20 % do 80 %) k veškerým mzdovým nákladům na konkrétního zaměstnance za měsíc. Avšak za podmínky, že daňový subjekt unese své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že evidované osobní náklady byly při řešení projektu výzkumu a vývoje skutečně vynaloženy, tj. že se daní zaměstnanci v tvrzeném rozsahu svého pracovního úvazku skutečně věnovali projektům výzkumu a vývoje. Nutno dodat, že krajský soud tento právní názor nesdílel, protože rozsah prací, takto stanovených, posoudil pouze jako rámcové.

Uvedené rozhodnutí NSS chápeme tak, že poplatník si může určit, že 20% hodin odpracoval konkrétní pracovník na projektu výzkumu a vývoje – je tedy splněna podmínka odděleného evidování, ale musí

unést důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že tento podíl pracovního úvazku skutečně na projektu výzkumu a vývoje odpracoval. Procentním podílem není splněna podmínka prokazatelnosti vynaloženého výdaje v souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje, pokud nepředloží důkazní prostředky, jaké konkrétní hodiny a jakou činností pracovník strávil.

[49] Co se týče osobních nákladů v předloženém vyúčtování, Nejvyšší správní soud zhodnotil, že vyúčtování mzdových nákladů daných ustanoveným podílem pracovního úvazku věnovaného u určených zaměstnanců na realizaci projektu výzkumu a vývoje vyhovuje požadavku na evidování výdajů (nákladů), aby bylo dostatečně konkrétně patrné, jaký výdaj (náklad) se váže k projektu výzkumu a vývoje, a aby nemohlo dojít k jejich záměně s jinými výdaji (náklady) nesouvisejícími s realizací projektu výzkumu a vývoje. Je totiž zřejmé, že podíl je vztažen ve stanovené výši k veškerým mzdovým nákladům na konkrétního zaměstnance v jednotlivých měsících, tedy ke všem jednotlivým nákladům (výdajům) takto evidovaným v účetnictví. I zde by mohla být evidence podrobnější, nicméně svůj účel, tedy nezaměnitelné přiřazení k jednotlivým nákladům, ve svých důsledcích splňuje. V posuzované věci tak bylo možno akceptovat způsob evidování tolika u osobních nákladů. Poznamenat lze, že vedle požadavků na oddělenou evidenci osobních nákladů bylo na stěžovatelce, aby unesla též důkazní břemeno, že evidované osobní náklady byly na projekty výzkumu a vývoje též skutečně vynaloženy, tj. že daní zaměstnanci se v tvrzeném rozsahu svého pracovního úvazku skutečně věnovali projektům výzkumu a vývoje.

GFŘ dlouhodobě zastává názor, že do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nelze zahrnout náhrady za dobu, kdy zaměstnanec přímo nevykonává výzkumnou a vývojovou činnost na svém pracovišti (náhrady za dovolenou, nemoc atd.). Judikatura v této věci není ustálená, avšak GFŘ dále předpokládá, že do výpočtu nejsou tyto složky zahrnuty. Pokud bychom připustili způsob výpočtu mzdových nákladů dle rozsudku NSS ze dne 12. 1. 2017, pak by v rámci procentuálního podílu byly tyto složky zahrnuty.

Uzavíráme, že nelze srovnávat výpočet normohodin s výpočtem, který odsouhlasil NSS v kauze ABADIA, a.s.

3. Prokázání výdajů formou střediskové sazby

Dle našeho názoru výdaje, které lze zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nelze stanovit tzv. formou střediskové sazby (viz podání), byť se konzultační společnost domnívá, že tato sazba představuje přesně stanovený výdaj na jednotku času, neboť výpočet vychází ze skutečně stráveného času a ze skutečně vynaložených výdajů.

Z podkladů zaslaných tazatelem vyplývá, že ve výpočtu tzv. střediskové sazby jsou v prvním kroku (výpočet podílu výsledek např. YX) zohledněny **všechny náklady** jednotlivých středisek (tedy nikoliv členění nákladů na jednotlivé projekty) vynaložené subjektem dle § 24 odst. 1 a 2 ZDP při dodržení zásad pokynu D - 288 (při zohlednění nepřímých středisek - tady nejsme schopni dovodit, proč jsou to střediska nepřímá a jaký mají vztah k realizované činnosti) k „celkovému počtu efektivně strávených hodin všemi kmenovými pracovníky na jednotlivých střediscích = odvedené hodiny“. Přičemž je deklarováno, že existuje seznam pracovníků podílejících se na realizaci činnosti střediska.

Zjednodušeně řečeno, do výpočtu podílu vstupují **všechny** náklady vynaložené poplatníkem (provozní náklady a odpisy majetku a **osobní výdaje se zákonnými pojištěními**), včetně nákladů na nepřímá střediska (které nelze z dotazu identifikovat) a všechny hodiny **všech** zaměstnanců střediska (s výjimkou přesčasů, školení a obdobných aktivit).

Výsledek tohoto výpočtu dále poplatník ve druhém kroku využije pro stanovení výsledné střediskové sazby, kdy výsledek podílu (XY) násobí

- a) normohodinami
- b) nebo dobou po kterou je projekt výzkumu a vývoje řešen nákladovým střediskem. Tato doba je stanovena jako počet odvedených hodin na projektu výzkumu a vývoje

Tazatel dále odkazuje na postup dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve věci způsobu oceňování zásob. Tento postup není přípustný pro prokazatelné stanovení nákladů vynaložených v přímé souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje z více důvodů:

- a) do ocenění zásob mohou vstupovat formou odbytové, správní či jiné režie náklady vynaložené na činnosti, které nejsou činnostmi ve výzkumu a vývoji;
- b) zároveň je do nákladů k odpočtu kalkulována stejná poměrná část (na kalkulační jednotici) vynaloženého jakéhokoliv nákladu, přestože žádná část tohoto nákladu nebyla vynaložena v souvislosti s řešením konkrétního projektu výzkumu a vývoje, např. z předložené kalkulace – obalový materiál, který se používá pro expedici výrobků, když v souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje nebudou prozatím výrobky expedovány, protože se dále pracuje na jejich vývoji a změnách atd. Tzn. nepřipustné zahrnovat do odpočtu jakoukoliv spotřebu materiálu formou střediskové sazby atd.
- c) Frascati manuál připouští zahrnovat poměrnou část (výpočtem) například spotřebu energií, ovšem k průkazně vedené rozvrhové základně, kterou nejsou tzv. normohodiny.
- d) kalkulace střediskové sazby dále počítá s veškerými daňovými odpisy majetku daného střediska – bez ohledu na skutečnost, zda příslušný majetek byl vůbec využit při činnosti na konkrétním projektu výzkumu a vývoje.

3.1. Oddělená evidence výdajů

ZDP stanoví v § 34b odst. 1 písm. c), že výdaje vynaložené na výzkum a vývoj, které jsou zahrnované do odpočtu, musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů. ZDP nestanoví způsob oddělené evidence. Pokyn Ministerstva financí D – 288 v bodě 5. stanoví, že poplatník člení jednotlivé výdaje na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy. Tato evidence musí splňovat požadavek přehlednosti a prokazatelnosti, přičemž důkazní břemeno je na poplatníkovi.

Ustanovení § 34b odst. 3 ZDP uvádí, že pokud výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, zahrnují se do výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu pouze jejich poměrné části. ZDP již dále nenormuje, jakým prokazatelným způsobem lze tuto poměrnou část výdaje stanovit. § 34b odst. 3 ZDP ve spojení s § 34b odst. 1 ZDP tak nepředpokládá uplatnění jakéhokoliv výdaje v odpočtu, který vznikl v souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje, ale jen takového výdaje, u kterého je daňový subjekt schopen zajistit a následně prokázat splnění všech podmínek pro uplatnění tohoto výdaje v odpočtu.

3.1.1 Z judikatury vyplývají k oddělené evidenci následující skutečnosti

3.1.1.1 ABADIA, a.s. rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017 č. j. 9 Afs 144/2016 – 51

Smysl oddělené evidence NSS spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady) [47].

3.1.1.2 ABADIA, a.s. KS Č.Budějovice ze dne 15. 10. 2018 č.j. 51 Af 32/2017 - 31

/28/. Celkové náklady na projekty výzkumu a vývoje byly rozděleny na provozní a osobní náklady. Žalobní námitka mířila na uznání náhrady mzdy za dovolenou jako součást mzdových nákladů. Pokud se jedná o osobní výdaje na zaměstnance, je v první řadě nutné připomenout povinnost uplatněné osobní náklady mít přesně rozepsány a evidovány tak, aby bylo patrné, jakou část úvazku zaměstnanec skutečně odpracoval pro projekt VaV, kterou část úvazku věnoval ostatním pracovním činnostem, to znamená, kolik hodin či dní každý ze zapojených zaměstnanců skutečně odpracoval na projektu.

Jedině od takového údaje by se mohla odvíjet přesná položka výše osobních nákladů vynaložených na projekty VaV. Dle poplatníkovy předložené vyúčtování byly osobní náklady stanoveny podílem z celkových mezd jednotlivých účastníků projektu zvýšených o sociální a zdravotní pojištění. Podíl byl stanoven jako poměr mezi odpracovanými dny celkem a dny odpracovanými na projektu výzkumu a vývoje. Dny odpracované na projektu VaV byly vyznačeny v harmonogramu prací. Práce na projektech VaV byly vykazovány s přesností na dny. Ze mzdových listů vyplynulo, že jako osobní náklady byly použity veškeré osobní náklady účastníků projektů, to znamená i podíly náhrad mezd (mzdy za dovolenou), které však s realizací projektů VaV nesouvisely. Dle harmonogramu prací v návaznosti na výpočet osobních nákladů vynaložených v souvislosti s projekty VaV vývoje se konkrétně vykázaný den pracovalo pouze na projektu výzkumu a vývoje.

/29/ Soud vysvětlení, které poskytl, správce daně, sdílí. Pro účely uplatnění odpočtu je potřeba prokázat, že konkrétní osoba, která projekt zajišťovala, pracovala na konkrétní činnosti výzkumu a vývoje, v jakém rozsahu a tyto skutečnosti musí být zachyceny v oddělené evidenci výdajů, která je zákonným předpokladem pro uplatnění odpočtu. Je povinností poplatníka vést takové evidence a zajistit takové podklady, které lze použít jako důkazní prostředky pro doložení skutečností tvrzených v projektu.

3.1.1.3. TRANSYS, spol. s r.o., NSS ze dne 24. 11. 2017 č. j. 10 Afs 77/2017-53

[21] Mezi formální zákonné požadavky se řadí zejména povinnost vypracovat písemný projekt, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji. Konkrétní povinné náležitosti projektu stanovil zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 5, ve znění do 31. 12. 2013 (dnes obdobně § 34c téhož zákona). Podle tohoto ustanovení projekt výzkumu a vývoje musí obsahovat 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 anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka. Dalším formálním požadavkem byla podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013 [dnes obdobně v § 34b odst. 1 písm. c) téhož zákona], povinnost evidovat odděleně náklady na výzkum a vývoj od ostatních výdajů poplatníka.

3.2. Výpočet střediskové sazby

- V první kroku výpočtu poplatník vychází ze všech nákladů na jednotlivá střediska. Za předpokladu, že středisko se nerovná jeden projekt výzkumu a vývoje, je již v počátku výpočtu tato veličina zkreslená a nepřesná
- Do výpočtu v prvním kroku vnáší další nepřesnost *náklady nepřímých středisek*
- Do výpočtu pro první krok jsou dále zahrnuty osobní náklady a související odvody, které jsou pak ve druhém kroku násobeny normohodinami nebo dobou, kdy se dané středisko (*tedy nikoliv konkrétní zaměstnanec*) podílelo na projektu výzkumu a vývoje. Otázka zahrnutí náhrad za dovolené je řešena výše.
- Do výpočtu v prvním kroku jsou zahrnovány i daňové odpisy hmotného majetku, ty nelze do odpočtu zahrnovat paušálně, je nutné dodržet podmínky Pokyn D – 288 bodu č. 5 písm. b)
- Do výpočtu jsou zahrnovány i ostatní provozní výdaje, u kterých je nutné prokázat přímou souvislost s realizací projektu výzkumu a vývoje

GFŘ uzavírá, že na základě údajů sdělených tazatelem k výpočtu normohodin a výpočtu střediskových sazeb, takto vypočtené náklady nelze zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

Výše uvedené výkladové stanovisko GFŘ slouží pouze pro správce daně a bude správcům daně k dispozici na intranetových stránkách GFŘ v sekci Výzkum a vývoj. Doporučujem odpovědět konzultační firmě pouze v obecné rovině v rámci výše uvedeného.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Na vědomí
OFŘ
Všechny finanční úřady

Elektronicky podepsáno
11.09.2019
Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce