


| | | |
|---|---|-------------|
| B3-10/4-MPK |  UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI METODICKÝ POKYN KVESTORKY UP (MPK) | B3-10/4-MPK |
| <h2 style="margin: 0;">Metodika</h2> <h3 style="margin: 0;">uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty – projekty Operačního programu Věda a výzkum pro inovace, prioritní osa 2</h3> | | |
| Obsah: | <p>Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jsou stanovena základní pravidla pro způsob nárokování odpočtu daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění (zdanitelných plnění na vstupu). Pro účely správného stanovení výše nároku na odpočet stanovuje kvestura UP pro výdaje vynakládané v souvislosti s řešením projektů Operačního programu Věda a výzkum pro inovace, prioritní osa 2, tuto metodiku způsobu a výpočtu nárokované výše DPH z přijatých plnění.</p> | |
| Zpracoval: | Kvestorka UP | |
| Platnost: Účinnost: | dnem 30. června 2010 dnem 2. července 2010 | |
| Oznámení o účinnosti nové normy obdrží podle stávajícího rozdělovníku: | <p>rektor, prorektorky a prorektoři, kvestorka, kancléř, děkanky a děkani fakult, tajemnice a tajemníci fakult, ředitelka SKM UP, vedoucí zaměstnanci CVT UP, KUP, VUP, PS UP, VTP UP, ASC UP, vedoucí zaměstnanci EO RUP, PMO RUP, ORV UP, PTO UP, OVZ UP, OPDV UP, Archivu UP, Právní oddělení UP, Oddělení interního auditu a kontroly UP, Oddělení organizace a řízení UP.</p> | |

Metodika

uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty – projekty Operačního programu Věda a výzkum pro inovace, prioritní osa 2

I. Úvodní ustanovení

Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), jsou stanovena základní pravidla pro způsob nárokování odpočtu daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění (zdanitelných plnění na vstupu). Pro účely správného stanovení výše nároku na odpočet stanovuje kvestura UP pro výdaje vynakládané v souvislosti s řešením projektů Operačního programu Věda a výzkum pro inovace (dále jen „OP VaVpI“), prioritní osa 2, tuto metodiku způsobu a výpočtu nárokované výše DPH z přijatých plnění:

1. Základní vymezení pojmů

Zákon o DPH přiznává nárok na uplatnění odpočtu DPH u těch přijatých zdanitelných plnění, které souvisejí buď s uskutečněnými plněními na výstupu DPH podléhajícími, anebo osvobozenými od DPH s nárokem na odpočet. V § 72 odst. 1 zákona o DPH je stanoveno, že plátce DPH (což Univerzita Palackého v Olomouci je – dále jen „UP“) má nárok na odpočet DPH v případě, pokud přijatá zdanitelná plnění použije k uskutečnění své ekonomické činnosti.

Z této textace lze dovodit, že není směrodatné, z jakého finančního zdroje je konkrétní přijaté zdanitelné plnění financováno (zda se tak děje z příspěvku podle zákona o vysokých školách, z dotací, z grantů apod.), ale podstatný a primární je vždy budoucí způsob užití přijaté služby či přijatého zboží.

Způsoby užití přijatého plnění na veřejných vysokých školách obecně mohou být trojího typu. Prvním způsobem je takové užití přijatého zboží a služeb, které zakládá povinnost odvodu DPH (na základě uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných např. fakturací či sjednáním smluvního vztahu). Druhým způsobem je takové užití přijatých plnění, které zakládá sice ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH, přesto jde o takovou činnost, která je osvobozeným zdanitelným plněním podle zákona o DPH (převážně osvobozené podle § 57 zákona o DPH, příp. podle § 61 zákona o DPH nebo i podle § 56 zákona o DPH).

Třetím způsobem je takové užití plnění, které souvisí s činnostmi, na něž není pohlíženo jako na ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH, a které zcela míjejí daňové přiznání k DPH sestavované za UP jako celek.

Podle výstupů z účetnictví UP činí objem zdanitelných plnění, ze kterých bylo odváděno DPH na výstupu, za celý rok 2009 cca 194 mil. Kč a dlouhodobě se procentuální podíl tohoto plnění pohybuje přibližně ve výši 10 % z celkových výnosů UP. Objem osvobozených zdanitelných plnění za stejné období dosáhl částky 119,5 mil. Kč a dlouhodobě se tato plnění svým podílem na celkových výnosech pohybují okolo 5 %. Dominantním plněním na výstupu, které však do daňového přiznání vůbec nevstupuje, je plnění charakteru příspěvku podle zákona o vysokých školách, plnění charakteru dotací či grantů – tj. převážně taková plnění, která představují napojení na rozpočtové (veřejné) zdroje financování. Podíl těchto plnění činí přibližně 85 % z celkových výnosů UP.

Zákon o DPH jednoznačně stanoví v § 72 odst. 4, že pokud plátce daně použije přijatá zdanitelná plnění jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesusouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost.

Tato definice jednoznačně říká, že uvažuje-li plátce u přijatých plnění na vstupu s částečným nárokováním DPH, pak musí jednoznačně určit, jaká výše nárokované DPH souvisí s těmi činnostmi, které nemají charakter uskutečněných zdanitelných plnění podle zákona o DPH (přitom je lhostejno zda se jedná o plnění podléhající DPH či plnění osvobozená od DPH). Je-li plátcí známo, že část budoucích plnění nebude mít parametry zdanitelného plnění podle zákona o DPH, pak je jeho povinností DPH z části související s jinými činnostmi než se zdanitelnými plněními vůbec nenárokovat. Pokud přesto nárok uplatní i ve výši související s jinými činnostmi než uskutečněnými zdanitelnými plnění, je povinností plátce v rozsahu neoprávněného nárokování adekvátní část DPH odvést způsobem určeným zákonem – viz § 72 odst. 5 zákona o DPH.

Není tedy možné řešit nárokování DPH u projektů VaVpI pouze s využitím krácení nároku na odpočet podle § 76 zákona o DPH. Uplatnění koeficientu jako metody pro stanovení správné výše nároku na odpočet DPH by bylo možné pouze tehdy, pokud mezi budoucími uvažovanými způsoby užití přijatého plnění by nebyly takové způsoby využití, na které není pohlíženo jako na uskutečněná zdanitelná plnění.

2. Základní parametry budoucích přijatých a uskutečněných plnění u projektů VaVpI

Projekty realizované v rámci OP VaVpI mají z hlediska DPH společné prvky, které lze definovat takto:

- mezi obdobími, kdy dochází k přijetí zdanitelných plnění (nákup movitých věcí, strojů, zařízení, pořízení nemovitostí – budov, staveb) a mezi obdobími, kdy se projeví budoucí účel užití těchto přijatých plnění (tj. k jakému konkrétnímu účelu bude ten který přístroj či zařízení používán a jaký bude konkrétní způsob využívání nemovitostí v období provozní, resp. realizační fáze projektů) existuje výrazná časová prodleva;
- v období, kdy se plátce DPH (UP) rozhoduje o způsobu nárokování odpočtu existuje pouze kvalifikovaný odhad budoucího způsobu užití pořízovaného majetku. Tento kvalifikovaný odhad je precizován v podobě rozpočtu projektů a byl již tedy předložen řídicímu orgánu OP VaVpI;
- i v období provozní (realizační) fáze projektů lze očekávat náběh příjmů ze smluvního výzkumu s časovou prodlevou – je uvažováno o uzavírání dlouhodobých smluvních vztahů garantujících budoucí uskutečněná zdanitelná plnění zakládající povinnost odvodu DPH;
- systém zachycení výnosů souvisejících s projektem bude v mnohem větší míře než doposud pracovat s transakcemi charakteru časového rozlišení – tj. s výnosy či příjmy příštích období – tento prvek sám o sobě znamená, že do výpočtové základny pro stanovení poměru uskutečněných plnění k ostatním plněním je nutno průběžně kalkulovat i s budoucími výnosy (smluvně podloženými);
- jedním ze závazných indikátorů projektu bývá počet přijatých patentů (v členění podle let), resp. počet obdobných výstupů charakteru nehmotného majetku (užitných vzorů, licencí). **Tento prvek přinese do účetnictví UP zcela nový prvek, a to nutnost provádění aktivace nehmotného majetku v souladu s účetními postupy pro subjekty nezaložené za účelem podnikání.**

Řešitel projektu by měl na základě výše uvedených parametrů již ve fázi přípravy rozpočtu, nejspíše pak ve fázi prvního uplatňování nároků na odpočet DPH, závazně stanovit konkrétní výši procentuálního podílu, v jakém bude po celou dobu investiční fáze projektů VaVpI DPH z přijatých plnění nárokována. Algoritmus stanovení tohoto procenta je uveden v čl. 3 tohoto pokynu.

Je-li stanoveno procento oprávněného nárokování DPH u přijatých zdanitelných plnění, pak se jedná o takové procento, které souvisí s budoucími plněními podléhajícími DPH na výstupu (smluvní výzkum, plnění od Technologické agentury ČR (TA ČR), výnosy o nichž je účtováno prostřednictvím časového rozlišení nebo aktivace nehmotného majetku). U ostatních příjmů je předpokládáno, že se bude jednat o taková plnění, která nejsou zdanitelnými plněními ve smyslu zákona o DPH vůbec (dotace, příspěvek,

granty). Stane-li se, že mezi ostatními příjmy budou i takové druhy příjmů, které představují osvobozená zdanitelná plnění podle zákona o DPH (např. pronájem nemovitostí podle § 56 zákona o DPH), pak je možné tuto skutečnost v nárokování DPH zohlednit – jednalo by se o kombinaci poměrování s uplatňováním režimu nárokování podle koeficientů. U tohoto způsobu nárokování DPH pouze konstatujeme, že je možná, podle všech předložených rozpočtů aktuálně realizovaných projektů v OP VaVpI (Biomedreg, Centrum regionu Haná, Regionální centrum pokročilých technologií a materiálů – dále jen „RCPTM“), jeho praktická aplikace z důvodu pronájmu nemovitostí podle § 56 zákona o DPH uvažována není.

3. Algoritmus výpočtu výše nárokování DPH z přijatých zdanitelných plnění na vstupu

Základní výpočet výše nárokování poměrné části DPH z přijatých zdanitelných plnění na vstupu bude vycházet z aktuální schválené verze rozpočtu jednotlivých projektů, a to:

- minimální výše nároku na odpočet, tj. základní procento, které bude nárokováno u všech projektů, bude vždy odpovídat podílu předpokládaného smluvního výzkumu v období realizační (provozní) fáze projektů. Toto procento lze stanovit s přihlédnutím ke specifikům konkrétních projektů buď jako minimální procento vyplývající z podílu smluvního výzkumu pro úvodní rok provozní fáze projektu, nebo jako průměrné procento odpovídající podílu smluvního výzkumu za první tři roky realizační fáze projektu anebo jako průměrné procento odpovídající podílu smluvního výzkumu za prvních 5 let provozní fáze projektu. V odůvodněných případech lze připustit i stanovení podílu smluvního výzkumu podle posledního rozpočtového roku, tj. podle cílového stavu projektu. Posouzení toho, co je pro daný typ projektu vhodnou metodou, která odpovídá konkrétním výzkumným programům v rámci projektu uskutečňovaným, přísluší řešiteli projektu.
- jestliže závazné indikátory projektů předpokládají existenci udělených patentů v období od roku 2012 do r. 2015 (RCPTM) nebo v období od roku 2013 do r. 2015 (Centrum regionu Haná), pak lze rozumně předpokládat, že uvedená období by měla být dostatečnou základnou pro stanovení objektivního podílu činností zakládajících povinnost k DPH na výstupu, tj. mj. i z těchto indikátorů je zřejmé, v jakém období dojde k postupnému náběhu činnosti výzkumných týmů v rámci projektu.

Základní procento podílu budoucích uskutečňovaných zdanitelných plnění (viz výše) lze dále navýšit při naplnění dalších dodatečných kritérií takto:

- a) je-li výstupem činnosti realizační (provozní) fáze projektu nehmotný majetek, pak s ohledem na bu-

doucí předpokládané výnosy z prodeje nehmotného majetku či z jiného úplatného poskytnutí nehmotného majetku (např. pronájem) lze navýšit podíl smluvního výzkumu v rozpětí od jednoho do deseti procentních bodů (podle předpokládané četnosti přijatých patentů či jiných forem nehmotného majetku). Doporučené rozpětí je při realizaci 1 – 5 patentů (či jiných forem nehmotného majetku) za dobu realizace projektu navýšení o 5 procentních bodů, v případě realizace nad 5 patentů navýšení o 10 procentních bodů;

- b) stanoví-li řešitelé projektu kalkulační vzorec pro ocenění nehmotného majetku (např. přímé mzdy vědeckých pracovníků podílejících se na výzkumném programu, přímý materiál a ostatní přímé náklady) a bude-li z provedené kalkulace zřejmé, že podíl předpokládaných nákladů na tvorbu nehmotného majetku na celkových provozních nákladech projektu je vyšší než podíl zdanitelných plnění na výstupu podléhající DPH na celkových plněních uskutečňovaných v rámci projektu, pak i v tomto případě lze navýšit základní procento, a to v adekvátním rozsahu.

4. Vzor výpočtu

Pro správné pochopení navrženého algoritmu výpočtu přikládáme vzor výpočtu vycházející z hypotetických podkladů projektu:

| Období realizace projektu: | | | | | |
|---|--------|--------|--------|--------|--------|
| | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
| Podíl smluvního výzkumu v % | 15 | 17 | 19 | 21 | 23 |
| Počet patentů (závazný indikátor projektu) v ks | 1 | 2 | 2 | 3 | – |
| Provozní náklady celkem (pol. 3 až 9 v souhrnném rozpočtu projektu) v tis. Kč | 25 000 | 27 000 | 29 000 | 31 000 | 33 000 |
| – z toho odhad nákladů, které vstoupí do pořizovací ceny patentů (příp. do pořizovací ceny jiného nehmotného majetku) | 10 000 | 11 000 | 12 000 | 13 000 | 14 000 |

Algoritmus výpočtu:

a) stanovení minimálního procenta pro uplatňování nároku

- a1) varianta prvního roku provozu.....15 %
a2) varianta prvních tří let provozu17 %
a3) varianta prvních pěti let provozu19 %
a4) varianta cílového stavu (odpovídá-li to charakteru výzkumných programů realizovaných v rámci projektu).....23 %

Poznámka: volba konkrétní metodiky stanovení procenta smluvního výzkumu je závislá na posouzení řešitelem projektu (v součinnosti s kvesturou UP). Zjednodušeně je uvažováno pouze s výpočtem vycházejícím z dosažených procentuálních podílů v jednotlivých letech, zcela korektní alternativou by bylo vycházet z částek v tis. Kč a provést tak zjištění váženého aritmetického průměru z těchto hodnot.

b) navýšení minimálního procenta pro uplatňování nároku o budoucí plnění s odloženou splatností (časově rozlišené výnosy) nebo o aktivaci nehmotného majetku

V našem vzorovém výpočtu s navýšením podle tohoto bodu neuvažujeme, praktická aplikace tohoto ustanovení by byla možná např. tehdy, pokud víme, že od r. 2017 bude podíl smluvního výzkumu výrazně vyšší (např. 40 %) nebo jestliže víme, že zohlednění aktivace nehmotného majetku podle bodu d) tohoto vzorového výpočtu nezahrnuje veškeré náklady související s pořizovací cenou nehmotného majetku.

c) zohlednění počtu udělených patentů v období realizační fáze projektu

Podle zadání vzorového propočtu je uvažováno s četností 8 udělených patentů v průběhu realizační fáze projektu (závazný indikátor). Tato četnost umožňuje navýšení procenta podílu smluvního výzkumu podle bodu a) a upraveného podle bodu b) o 10 procentních bodů. V konkrétních variantách a1) až a4) budou tedy přípustné hodnoty uplatňovaného nároku 25 % (a1), 27 % (a2), 29 % (a3) a 33 % (a4).

d) navýšení nároku o rozdíl mezi podílem nákladů souvisejících s nehmotným majetkem na celkových provozních nákladech projektu a podílem určeným v bodech a1) až a4)

V zadání vzorového výpočtu se uvádí odhad podílu nákladů vstupujících do cen projektů na celkových provozních nákladech v jednotlivých letech takto:

- r. 2012 10 000 z 25 000 tj. 40 %
r. 2013 11 000 z 27 000 tj. 40,74 %
r. 2014 12 000 z 29 000 tj. 41,38 %
r. 2015 13 000 z 31 000 tj. 41,94 %
r. 2016 14 000 z 33 000 tj. 42,42 %

Tento propočtení by zakládal vyšší procento výstupů komerčně využitelných a tedy v budoucnosti zakládajících vznik uskutečněných zdanitelných plnění.

Vydeme-li z variant propočtu podle bodu a), pak adekvátní hodnoty podle bodu d) by byly:

- d1) – pro první rok provozní fáze40 %
– d2) – pro první tři roky provozní fáze.....40,74 %
– d3) – pro prvních pět let provozní fáze.....41,37 %
– d4) – pro cílový stav42,42 %

O rozdíl mezi hodnotami zjištěnými podle bodu a) a d) (ve variantách a1 ku d1, a2 ku d2 atd.) lze upravit konečné procento nárokování odpočtu DPH.

Konečné procento nárokování DPH bude společné pro všechna zdanitelná plnění související s projektem, minimálně po dobu, na kterou byl rozpočet projektu zpracován.

Znamená to, že v tomto podílu bude nárokován odpočet u plnění souvisejících s pořízením movitých věcí (strojů, zařízení, vybavení, interiérů), s výstavbou nemovitostí (budov), i s koupí služeb či s koupí mající parametry dodávky zboží (ve smyslu zákona o DPH).

5. Doporučení pro projekt Centrum regionu Haná pro biotechnologický a zemědělský výzkum:

Pro projekt Centrum regionu Haná řešený PřF UP doporučuje kvestura uvažovat při výpočtu oprávněné výše nároku na odpočet pouze s hodnotami zjištěnými podle bodu a) vzorového výpočtu upraveného o bod c) vzorového výpočtu. Důvodem pro toto doporučení je specifické postavení výzkumných programů, kdy na rozdíl od projektů RCPTM nebo BIOMEDREG (resp. v porovnání s nimi) není v tomto konkrétním projektu uvažováno s vyšším podílem výstupů aplikovaného výzkumu.

Podíl smluvního výzkumu od roku 2013 do roku 2017 je uvažován v procentech takto:

| | |
|-----------|--------|
| 2013..... | 17,7 % |
| 2014..... | 13,8 % |
| 2015..... | 15,5 % |
| 2016..... | 17,6 % |
| 2017..... | 20,5 % |

Průměr vypočtený z procentuální výše podílů činí: 17,02 %

Jedná se o průměr vypočtený z ročních procentuálních výší, nejedná se o vážený aritmetický průměr, který by bral v úvahu absolutní objemy smluvního výzkumu vyjádřené v tis. Kč v porovnání s celkovými objemy předpokládaných příjmů projektu v tis. Kč za období pěti let.

Opět s ohledem na typ výzkumných programů s delším obdobím předpokládané realizace doporučuje kvestura uplatnění pětiletého průměru podílu zjištěného pouze z procentuálních podílů v jednotlivých letech.

Závazným indikátorem projektu Centrum regionu Haná je počet udělených patentů za léta 2013 až 2015 (celkem 9). Tento údaj zakládá možnost navýšení nároku na odpočet o 10 procentních bodů.

Doporučená hodnota ze strany kvestury pro nárokování DPH je v případě projektu Centrum regionu Haná pro biotechnologický a zemědělský výzkum 27,02 %.

II. Závěrečné ustanovení

Tento metodický pokyn kvestorky UP nabývá platnosti dnem jeho podpisu kvestorkou UP a účinnosti dnem zveřejnění na oficiálních internetových stránkách UP, tj. druhým dnem od nabytí platnosti.

V Olomouci dne 30. června 2010

Ing. Henrieta Crkoňová v. r.
kvestorka UP