

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Rigorózní práce

Investiční pobídky z pohledu daňového práva

Jméno konzultanta: Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Jméno zpracovatele: Mgr. Ing. Jaroslav Zahradník

Duben 2008

Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Zubandur

Obsah

ÚVOD.....	6
1 PODPORA INVESTIC.....	8
1.1 RŮST VÝZNAMU ZAHRANIČNÍCH INVESTIC	8
1.2 DEFINICE PŘÍMÝCH ZAHRANIČNÍCH INVESTIC	8
1.3 FORMY INVESTIC	10
1.4 FAKTORY UMÍSTĚNÍ INVESTIC	12
1.5 DŮVODY STIMULACE INVESTIC	15
1.6 DRUHY INVESTIČNÍCH POBÍDEK	18
1.7 OVLIVŇOVÁNÍ STRUKTURY INVESTIC	20
2 INVESTIČNÍ POBÍDKY V ČR.....	22
2.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA INVESTIČNÍCH POBÍDEK	22
2.1.1 <i>Investiční pobídky dle zákona o investičních pobídkách.....</i>	<i>22</i>
2.1.2 <i>Soulad české právní úpravy s pravidly EU.....</i>	<i>24</i>
2.1.3 <i>Vývoj právní úpravy.....</i>	<i>25</i>
2.1.4 <i>Aplikace zákona.....</i>	<i>28</i>
2.2 DRUHY INVESTIČNÍCH POBÍDEK	29
2.2.1 <i>Míra veřejné podpory</i>	<i>35</i>
2.2.2 <i>Postup získání investiční pobídky</i>	<i>38</i>
2.2.3 <i>Kontrola.....</i>	<i>40</i>
2.3 HMOTNÉ PODPORY NA PODPORU ZAMĚSTNANOSTI.....	41
2.4 DALŠÍ PROGRAMY PODPORY INVESTOVÁNÍ V ČR.....	44
2.4.1 <i>Rozvoj strategických služeb</i>	<i>44</i>
2.4.2 <i>Program pro podporu tvorby nových pracovních míst.....</i>	<i>44</i>
2.4.3 <i>Program podpory subdodavatelů</i>	<i>45</i>
2.4.4 <i>Program aftercare</i>	<i>47</i>
3 DAŇOVÉ POBÍDKY.....	48
3.1 SLEVA NA DANI.....	48
3.1.1 <i>Úvod</i>	<i>48</i>
3.1.2 <i>Vývoj právní úpravy.....</i>	<i>48</i>
3.1.3 <i>Zvláštní podmínky.....</i>	<i>51</i>
3.1.4 <i>Sleva na dani dle § 35a.....</i>	<i>55</i>
3.1.5 <i>Sleva na dani dle § 35b.....</i>	<i>57</i>
3.1.6 <i>Sankce.....</i>	<i>59</i>
3.1.7 <i>Lhůta pro vyměření daně.....</i>	<i>61</i>
3.2 VĚDA A VÝZKUM.....	63
3.2.1 <i>Úprava v EU.....</i>	<i>63</i>

3.2.2	<i>Daňové zvýhodnění vědy a výzkumu v ČR</i>	65
3.3	UPLATNĚNÍ DAŇOVÉ ZTRÁTY.....	66
3.4	ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ.....	69
3.5	DAŇOVÁ KONSOLIDACE.....	72
3.6	BUDOUČÍ VÝVOJ POBÍDKOVÉHO SYSTÉMU.....	75
4	INVESTIČNÍ POBÍDKY V ZAHRANIČÍ	79
4.1	ÍRSKO.....	79
4.1.1	<i>Vývoj právní úpravy</i>	79
4.1.2	<i>Daň z příjmů</i>	81
4.1.3	<i>Ostatní daně</i>	82
4.1.4	<i>Současná právní úprava daňových úlev</i>	84
4.1.5	<i>Volné zóny</i>	85
4.1.6	<i>Podpora vědy a výzkumu</i>	86
4.1.7	<i>Vyhodnocení irského systému</i>	88
4.2	STŘEDNÍ EVROPA.....	89
4.2.1	<i>Maďarsko</i>	89
4.2.2	<i>Slovensko</i>	90
4.2.3	<i>Polsko</i>	92
4.2.4	<i>Srovnání úprav ve střední Evropě</i>	95
5	ZÁVĚR	97

Použité zkratky

ČNB	Česká národní banka
ČSÚ	Český statistický úřad
DZ	zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon
EK	Evropská komise
EU	Evropská unie
GŘC	Generální ředitelství cel
KDP	Komora daňových poradců ČR
KV	Koordinační výbor
MF	Ministerstvo financí České Republiky
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR
MŽP	Ministerstvo životního prostředí ČR
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
Pokyn D-300	Pokyn č. D-300 - čj. 15/107 705/2006 - k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP vydaný MF
ÚOHS	Úřad pro ochranu hospodářské soutěže
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZIP	zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách
ZP	zákon č. 262/2006 Sb., zákoníku práce
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
ZZ	zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti

Úvod

Význam přímých zahraničních investic ve světové ekonomice se neustále zvyšuje. Expanze investic souvisí s globalizací světové ekonomiky a investice tak výrazně zasahují do jednotlivých ekonomik po celém světě. Stále se zvyšující objem přímých zahraničních investic ve světě je dokladem toho, že dochází k rostoucímu propojení národních ekonomik a ke zmenšování a odstraňování překážek podnikání.

Trendem posledních desetiletí je snaha jednotlivých států přilákat zahraniční investice nebo jinak ovlivňovat hospodářskou politiku pomocí tzv. investičních pobídek. Řada států, mezi nimi i Česká republika, proto zavedly systémy investičních pobídek sestávajících např. z daňových úlev či přímých dotací poskytovaných při splnění určitých předem definovaných podmínek.

Ve své rigorózní práci se zabývám investičními pobídkami z hlediska daňového práva. Hlavní důraz je kladen na slevu na dani jako součást pobídkového systému. Vzhledem k tomu, že k této úpravě v podstatě chybí odborná literatura, rozebírám v této práci jednotlivá ustanovení dotyčných zákonů a uvádím problematická místa, se kterými jsem se setkal v praxi. Proto považuji části práce, ve kterých se věnuji komentování platné legislativy, za stěžejní.

Kromě slevy na dani se věnuji se i dalším prvkům systému investičních pobídek jakož i ostatním aspektům daňového systému, které mají vliv na atraktivitu země pro investory. Cílem práce je zhodnocení platné právní úpravy, návrhy na její zlepšení a srovnání s úpravami v jiných evropských státech.

Práce je rozdělena do čtyř částí. V první části se zabývám investičními pobídkami obecně, analyzuji motivy společností k investování, rozebírám determinanty přílivu zahraničních investic a konečně jejich pozitivní i negativní vlivy na hostitelské ekonomiky.

V druhé části se obecně věnuji investičním pobídkám v České republice, popisuji vývoj právní úpravy, obecné podmínky získání investičních pobídek a analyzuji jednotlivé pobídky.

Třetí část je věnována slevě na dani, jejímu zakotvení v zákoně o daních z příjmů a dalším specifickým daňovým aspektům souvisejícím s podporou investic, např. podpoře vědy a výzkumu, možnosti přesunu daňové ztráty či podpoře nákupu nových investic.

Konečně ve čtvrté části stručně popisuji vývoj investičních pobídek v Irsku jako zemi, která jako jedna z prvních zavedla investiční pobídky a byla i významnou inspirací pro Českou republiku. Dále srovnávám systém investičních pobídek v České republice se systémy ve vybraných zemích střední Evropy, konkrétně v Maďarsku, Slovensku a Polsku.

V závěru své práce shrnuji dosavadní výsledky pobídkového systému, hodnotím právní úpravu jednotlivých pobídek a předkládám vlastní názory na vhodné změny v investičních pobídkách i v jejich legislativní úpravě do budoucna.

1 Podpora investic

1.1 Růst významu zahraničních investic

Přímé zahraniční investice jsou často diskutovaným tématem. Neexistuje shoda názorů, pokud jde o působení vlivu zahraničních investic na vývoj ekonomiky.¹ Zatímco jedna skupina zastává názor, že čím více, tím lépe, volají jiní ekonomové po obezřetnosti. Nicméně všichni se shodnou na tom, že konkurenční schopnost podniků i států je určena úrovní technologického pokroku a lidského kapitálu. A jsou to právě přímé zahraniční investice, které umožňují díky otevírání ekonomik a vývoji k vyšším stupňům integrace transfer nových technologií i znalostí.

Zahraníční investice se v posledních letech neuvěřitelně dynamicky rozvíjejí. Počet zemí s ročním přílivem přímých zahraničních investic přes jednu miliardu dolarů se zvýšil od poloviny 80. let do konce let 90. minulého století ze 17 na 51. Třicet zemí na světě obdrželo 90 % přímých zahraničních investic, naopak 30 investujících zemí vygenerovalo 99 % přímých zahraničních investic².

1.2 Definice přímých zahraničních investic

Přímé zahraniční investice jsou obvykle definovány jako takové vlastnictví majetku v jedné zemi rezidenty druhé země, které jim umožňuje kontrolu a rozhodování nad podnikem na základě dostatečného podílu na celkovém majetku.³ Většinou je za přímou investici považován již podíl převyšující 10% akcií společnosti, neboť akcie bývají často rozptýleny mezi velké množství malých investorů.

Přímá investice zahrnuje jak přímo, tak i nepřímo vlastněné afilace, které se podle procenta podílu investora na základním kapitálu nebo hlasovacích právech dělí na dceřiné společnosti (více než 50% podíl), přidružené společnosti (10 - 50% podíl) a pobočky (100% vlastněná trvalá zastoupení nebo kanceláře přímého investora, pozemky

¹ Durčáková, J., Mandel, K.: Mezinárodní finance, Grada, Praha 1999, str. 206

² Investment Report 2001: Promoting Linkages, UN, New York and Geneva 2001, str. XV

³ Plichová, B., Hradová, M.: Přímé zahraniční investice jako pozitivní element transformačních procesů ve střední Evropě, Vybrané problémy vývoje konkurenceschopnosti české ekonomiky v mezinárodním srovnání, VŠE, Praha 2000, str. 112

a stavby přímo vlastněné nerezidentem nebo mobilní zařízení operující v ekonomice alespoň 1 rok).

Zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DZ“ nebo „devizový zákon“), definuje přímou investici jako takové vynaložení peněžních prostředků nebo jiných penězi ocenitelných majetkových práv a jiných majetkových hodnot, jehož účelem je založení, nabytí nebo rozšíření trvalých ekonomických vztahů investujícího tuzemce nebo tuzemců jako osob jednajících ve shodě na podnikání v zahraničí nebo investujícího cizozemce nebo cizozemců jako osob jednajících ve shodě na podnikání v tuzemsku, a to zejména některou z těchto forem:

- vznik nebo získání výlučného podílu na podnikání včetně jeho rozšíření,
- účast v nově vzniklém nebo existujícím podnikání, jestliže investor vlastní nebo získá nejméně 10% podílu na základním kapitálu obchodní společnosti nebo družstva nebo nejméně 10% podílu na vlastním kapitálu společnosti nebo nejméně 10 % hlasovacích práv nebo jiný podíl na podnikání společnosti přesahující 10 %,
- další poskytnutí nebo přijetí finančních prostředků nebo jiných penězi ocenitelných majetkových hodnot nebo práv v rámci ekonomických vztahů založených přímou investicí,
- finanční úvěr spojený s dohodou o podílu na rozdělení zisku nebo s výkonem účinného vlivu na řízení podniku,
- užití zisku ze stávající přímé investice do této investice (reinvestice zisku).

Tato definice přímé investice konkretizuje standardy statistického zjišťování podle manuálu Mezinárodního měnového fondu pro platební bilanci (5. vydání z roku 1993) a dokumentu Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) „OECD benchmark definition of foreign direct investment“ z roku 1996. Na tyto standardy se odvolává rovněž Eurostat a Evropská centrální banka, která je ve svých doporučeních a dalších dokumentech týkajících se statistického vykazování dat platební bilance (ECB/2000/5, ECB/1998/17, ECB/1998/10) uvádí jako závazné pro všechny členské státy Evropské unie (dále jen „EU“).⁴

⁴ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona schváleného pod č. 482/2001 Sb.

Definice přímé investice byla novelou DZ přijatou pod číslem 482 2001 Sb. upřesněna tak, aby byla v souladu s obsahem tohoto pojmu vymezeném v uvedených dokumentech. To znamená, že pod pojem přímé investice bylo třeba zahrnout nejenom pěti a víceleté finanční úvěry poskytované investorem, ale i všechny ostatní finanční toky, které probíhají mezi investorem a podnikem, do kterého investor přímo investuje.

Další, v poslední době stále častější formou přímé investice, je výkon účinného vlivu na řízení podniku, který vyplývá z uzavřených úvěrových smluv, aniž by investor měl na tomto podniku jakýkoliv majetkový podíl. Investor v těchto případech podmiňuje poskytnutí finančního úvěru nejčastěji tím, že bude moci podstatným způsobem ovlivňovat výběr řídicího managementu podniku. Přímá investice v praxi vzniká také tehdy, když více osob jednajících ve shodě splní podmínky některé z forem přímé investice.

Devizový zákon respektuje závazky České republiky vyplývající z členství v EU, na základě kterých byla Česká republika povinna zajistit volný pohyb kapitálu vztahujícího se k přímým investicím do společností včetně likvidace nebo repatriace těchto investic a veškerého zisku z nich plynoucího. Tento závazek byl vnitrostátně realizován opatřením České národní banky (dále jen „ČNB“) č. 93/1995 Sb., o přímých investicích ve vztahu k zemím Evropských společenství, resp. následně devizovým zákonem č. 219/1995 Sb., který umožnil tuzemcům uskutečňovat přímé investice do kteréhokoliv státu světa. Zároveň i převody plateb do zahraničí související s přímými investicemi zahraničních osob uskutečněných v České republice jsou zcela volné.

1.3 Formy investic

Existují různé formy investic, jež lze zařadit do těchto kategorií:

- Investice na zelené louce (greenfield investment)
- Investice do stávajících provozních kapacit (brownfield investment)
- Akvizice a fúze (mergers and acquisitions)
- Společné podniky (joint ventures)

- Ostatní (technická spolupráce aj.)⁵

Investice na zelené louce, tzv. greenfield investment, spojené s výstavbou nových závodů jsou charakteristické vysokým počátečním přílivem zahraniční investice, okamžitým vytvořením pracovních míst, přínosem technologické změny a zvýšením konkurence. Investice na zelené louce poskytují investorovi větší možnosti výběru místa pro výstavbu než akvizice. Také na něho nepřecházejí nejrůznější závazky, které vyplývají z dlouhodobých smluv s dodavateli a odběrateli.

Brownfield investment jsou investice podobné investicím na zelené louce. Investor ovšem nestaví nový závod, ale investice je řešena nákupem či nájmem existujících výrobních ploch. Tento proces zrychlí realizaci zahraniční investice, což umožňuje urychlení projevu účinků investice na okolí.

Akvizice a fúze mají odlišnou počáteční fázi než předešlé formy investice, protože investice je vynaložena za již existující výrobní kapacity a znamená jen změnu majitele podniku. Tato forma není spojena s vytvořením nových pracovních míst, přínosem technologie a zvýšením konkurence, ale to nepředurčuje k jejímu negativnímu hodnocení. Pokud se totiž nový zahraniční majitel rozhodne podnik restrukturalizovat, což je při nákupu podniků v transformujících se ekonomikách téměř nezbytné, je nucen zvýšit příliv investic určených pro zvýšení a zefektivnění výrobních kapacit a přínos nových technologií.⁶ Akvizice umožňují snazší a rychlejší proniknutí na cílový trh. Nezanedbatelná je možnost získat manažerské zdroje, technologii, know-how, obchodní značky a distribuční cesty.

Vytváření společných podniků (joint ventures) zahraniční a tuzemskou firmou je zvláštním typem spolupráce, která přináší výhody pro obě zúčastněné firmy, tzn. pro zahraničního investora snadnější penetraci na tuzemský trh, pro tuzemskou firmu také odbytiště na zahraničním trhu a navíc velmi rychlé převzetí pozitivních externalit plynoucích z této spolupráce.

⁵ Hradová, M.: Přímé zahraniční investice a jejich vliv na konkurenceschopnost české ekonomiky, disertační práce, VŠE, Praha 2001, str. 10

⁶ Šindel, J.: Vliv přímých zahraničních investic na obchodní bilanci České republiky, ČSE, Praha 2001, str. 3

Ostatní formy ekonomického působení zahraničních podniků v hostitelské ekonomice lze označit za subcontracting. Mezi zahraničním investorem a jeho pobočkou vznikají subdodavatelské vztahy, které mohou spadat mezi následující kategorie:

- Zušlechťovací styk
- Klasické subdodavatelské vztahy
- Zapojení do zásobovacích systémů multinacionálních velkoobchodních korporací.
- Licencování a franchising

Z těchto forem subcontractingu je ve střední Evropě nejrozšířenější první typ. Princip zušlechťovacího styku spočívá v tom, že objednatel dodá materiál a technologii provedení, zatímco subdodavatel zpracuje čili dodá zpravidla méně kvalifikovanou a relativně levnou práci. Význam zušlechťovacího styku narůstá ve spojení s rostoucí činností podniků se zahraniční majetkovou účastí, které hledají výhodu především levné pracovní síly.

1.4 Faktory umístění investic

Na rozhodování investorů o alokaci investic tedy působí řada faktorů, jejichž význam se může v průběhu času měnit. Shrnutí determinantů přímých zahraničních investic by mohlo vypadat takto:

- Velikost potenciálního i skutečného trhu
- Nasycenost trhu
- Náklady na výrobní faktory
- Kvalifikace pracovních sil
- Velikost, kvalita a struktura dodavatelské sítě
- Úroveň infrastruktury
- Vzdálenost hostitelské ekonomiky od zahraničního investora
- Obchodní bariéry
- Výše daní
- Využití výhodnějších zdravotních, bezpečnostních a ekologických předpisů

- Riziko spojené s podnikáním v daném teritoriu
- Možnost využití efektu aglomerace
- Institucionální prostředí
- Byrokracie
- Ochrana duševních práv
- Následování obchodních partnerů
- Investiční pobídky

Velikost trhu je často rozhodujícím faktorem alokace pro neexportně orientované investory. Obzvláště u investic do služeb hraje tento faktor významnou roli. Velikost trhu nesouvisí jen s počtem obyvatel, ale je hodnocena hlavně jejich kupní síla.

Cena práce je jednou z hlavních příčin přesunu výrobních kapacit. Nízké ceny práce hrají roli především ve zpracovatelském průmyslu, který je konkurencí tlačěn k neustálému snižování nákladů. Levná pracovní síla bývá ovšem doprovázena nízkou kvalitací.

Stále hraje významnou roli i vzdálenost hostitelské ekonomiky od zahraničního investora. Kratší vzdálenost většinou logicky přináší kvalitnější obecné znalosti o cílové zemi a možnost získat další informace snáze, s nižšími náklady a v kratším čase. Lze ovšem usuzovat, že s rostoucí globalizací a zvyšující se úrovní informačních a dopravních technologií význam tohoto faktoru klesá a bude klesat.

Dá se ale samozřejmě vzít v úvahu i vliv vzdálenosti kulturní. Kulturní prostředí jednotlivých zemí ovlivňuje tamější manažerské přístupy, podnikovou kulturu i každodenní rutinní práci. I význam tohoto faktoru ovšem klesá a velké firmy a firmy se širokými mezinárodními zkušenostmi investují i v kulturně vzdálených oblastech.

Prostřednictvím zahraniční pobočky se může investor vyhnout celním bariérám. Ty byly z valné části již odbourány, ale celá řada zemí také využívá skrytých diskriminačních postupů vůči zahraničním exportérům v podobě přísnějších zdravotních a bezpečnostních předpisů ve srovnání s domácími výrobci. Založení zahraniční pobočky je cestou, jak tyto dodatečné náklady snížit.

Některé společnosti přesunují výrobu z důvodu výhodnějších zdravotních, bezpečnostních a ekologických předpisů. Takovéto výroby jsou ovšem pro hostitelskou

ekonomiku z dlouhodobého hlediska nevýhodné. Jedná se hlavně o přesuny výrob z vyspělých zemí s přísnějšími předpisy do zemí rozvojových.

Důležitou složkou, která rozhoduje o tom, zda nadnárodní společnost investuje v dané zemi, je (politické a ekonomické) riziko země. Prioritní podmínkou pro umístění investice je politická a ekonomická stabilita země. Mezi politická rizika patří omezení směnitelnosti národní měny hostitelské země. Ve výjimečných případech může v některých případech přicházet v úvahu i znárodnění. Mezi ekonomická rizika patří pohyby měnového kurzu a úrokové míry, inflace, hospodářský cyklus a platební schopnost země. Riziko snižují smlouvy o ochraně investic, existuje i možnost pojištění proti těmto rizikům.

Přímé zahraniční investice zakotví pouze tam, kde existují efektivní komplementární výrobní faktory. Rozhodnutí o umístění přímých zahraničních investic se zakládají na schopnostech hostitelské země zajistit odpovídající pracovní sílu, infrastrukturu, dodavatele a instituce. Významným efektem ovlivňujícím investory je proto efekt aglomerace. Průmyslové oblasti (tzv. industrial clusters) hrají zvyšující se roli v hospodářských činnostech, zvláště technologicky náročných odvětvích. Průmyslové oblasti jsou oblasti s vysokou koncentrací podniků jednoho nebo více odvětví využívajících efektu synergie způsobené hustou sítí konkurentů, dodavatelů a zákazníků. Takové oblasti lákají tzv. efficiency-seeking přímé zahraniční investice, neboť v neustálém hledání konkurenceschopnosti nadnárodní společnosti hledají aktiva jako je kvalifikovaná pracovní síla nebo vyspělé technologie. Oblasti, kde existují instituce s vysokou inovativní činností jako např. Silicon Valley v Kalifornii, Silicon Fen v Cambridge, Wireless Valley ve Stockholmu nebo Thong Guancum na předměstí Pekingu, mají obrovskou výhodu v lákání vysoce hodnotných přímých zahraničních investic.⁷

Významné pro investory je právní prostředí dané země. V současnosti převládá tendence rovnocenného postavení zahraničních subjektů s domácími subjekty se stejnými právy a povinnostmi. Kvalita zákonů a existence dohod o ochraně investic je pro investory také důležitým faktorem.

⁷ World Investment Report 2001, Promoting Linkages, Overview, UN, New York and Geneva 2001, str. 13

Význam ochrany duševního vlastnictví na rozhodování zahraničních investorů je často zdůrazňován. Relativně slabá ochrana intelektuálního vlastnictví v rozvíjejících se ekonomikách snižuje pravděpodobnost zahraničních investic v těchto zemích. Pokud k alokaci zahraničních investic v těchto ekonomikách přece jen dojde, nadnárodní společnosti investují pouze do plně vlastněných společností (ne do joint-ventures s lokálními partnery) nebo transferují pouze starší technologie.⁸ Nedostatečná ochrana intelektuálního vlastnictví bývá často důsledkem obecně špatného legislativního rámce, který také významně ovlivňuje příliv zahraničních investic

Následování obchodních partnerů bývá také důvodem pro zahraniční expanzi, zejména u bank, pojišťoven, právnických, poradenských a auditorských firem. Tyto firmy otevírají své zahraniční pobočky, aby mohly poskytovat veškeré služby i zahraničním pobočkám a dceřiným společnostem nadnárodních společností.

1.5 Důvody stimulace investic

Na rozhodování podniků o umístění investic má vliv úroveň a druh podpory investic ze strany vlády. Důsledkem toho je, že pro přilákání zahraničního kapitálu začaly vlády používat různých investičních pobídek, resp. investorských úlev.

Stát přistupuje ke stimulaci investic z několika důvodů. Hlavním důvodem je, že vláda státu je přesvědčena o pozitivních efektech nových investic. Chce pomocí přímých zahraničních investic pozdvihnout ekonomickou úroveň země, zvýšit hospodářský růst, snížit nezaměstnanost, zlepšit kvalifikaci pracovní síly, přinést know-how, zvýšit technologickou úroveň výroby. Chce tedy využít pozitivních externalit investic, tj. toho, že užítky plynoucí z přímých zahraničních investic neplynou jen investorovi, ale celé zemi.

Zrychlující se proces liberalizace přímých zahraničních investic zajistil nadnárodním společnostem velký výběr lokalit. Staly se proto mnohem vybíravějšími a náročnějšími v hodnocení investičního klimatu dané země.⁹ Konkurence zemí v přílivu investic vedla proto k tomu, že hostitelské země přistoupily k zavedení aktivních opatření k přilákání přímých zahraničních investic. Na druhou stranu nabízení pobídek jako každá jiná

⁸ Jarolím M.: Přímé zahraniční investice v teorii a praxi, seminář ČSE, Praha 1999, str. 6

⁹ World Investment Report 1999, UN, New York and Geneva 1999, str. 182

intervencionistická činnost státu ovlivňuje světový trh a může zapříčinit konflikty mezi státy.¹⁰

K přilákání přímých zahraničních investic potřebuje hostitelská země nejprve zlepšit svůj image jako možná lokalita pro investiční projekty. Zlepšování image země je zvláště důležité pro země, které jsou malé, vzdálené, odrazovaly investory v minulosti nebo trpí nedostatkem publicity. Změna image země musí být doprovázena informační kampaní. Ta se může skládat z poskytování obecných informací o zemi a možnostech investování (např. ekonomická data, profily průmyslu, seznamy a popisy případných partnerů, privatizační programy). Může také obsahovat informace o právním prostředí, pobídkách a státní správě.

Kromě poskytování informací mnoho zemí přistupuje k zavádění investičních pobídek. Pobídky se značně rozšiřují od poloviny 80. let minulého století. Nabízejí je státy, regiony i obce. Jestliže jedna země nebo region nabízí investiční pobídky a jiná nikoli, pak za ceteris paribus pobídky mohou ovlivnit rozhodnutí investora. Proto nezanedbatelnou roli pro zavádění investičních pobídek hraje argument, kterým se mnohdy prezentují zastánci investičních pobídek, a to je konkurence ostatních zemí, které již pobídky nabízejí. Stát tak vyrovnává pouze své diskriminované postavení, ve kterém se ocitl z důvodu již dřívějšího používání těchto nebo obdobných investičních pobídek jinými zeměmi.¹¹

Existují dva názorové proudy ohledně vlivu investičních pobídek na rozhodování o realizaci přímých zahraničních investic. Někteří ekonomové vidí v investičních pobídkách podstatný faktor ovlivňující rozhodnutí o uskutečnění přímých zahraničních investic, jiní jim přisuzují okrajový význam. Samozřejmě záleží na výši investičních pobídek. Domnívám se, že investiční pobídky nejsou základním faktorem pro rozhodování investorů. Nicméně v případě států ve stejném regionu, které mají ostatní podmínky pro investice srovnatelné, mohou investiční pobídky ovlivnit konečné rozhodnutí investorů.

¹⁰ Dunning, J. H.: *Multinational Enterprises, Economic Structure and International Competitiveness*, John Wiley & Sons, Geneva 1985, str. 425 a 426

¹¹ Hradová, M.: *Přímé zahraniční investice a jejich vliv na konkurenceschopnost české ekonomiky*, disertační práce, VŠE, Praha 2001, str. 39

Velkorysé poskytování investičních pobídek může být ovšem pro stát nevýhodné. Pozitivní externality způsobené přílivem přímých zahraničních investic by měly kryt náklady na investiční pobídky. Pravdou ovšem je, že měřitelnost těchto užitků je těžko proveditelná, náchylná k chybám a samozřejmě spojená s administrativními náklady. Nesmí se zapomenout také na to, že poskytnutí pobídky je vlastně investicí do podnikatelského záměru a z toho vyplývají i rizika nenávratnosti vložených prostředků.

V rámci programů na lákání investorů jsou důležité i služby poskytované investorům po realizaci investice. Tyto služby mají za cíl pomoci investorům při podnikání v hostitelské zemi, a tak opět zvyšovat image země a přilákat nové investory. Cílem těchto služeb je vytvořit z investora vyslance, který ovlivňuje ostatní investory, aby hostitelskou zemi brali jako možné místo k investicím.¹² Tyto služby mohou zahrnovat pomoc investorovi při správních řízeních a působení státní agentury jako prostředníka při vzniku problémů ve vztazích investora a jeho dodavatelů, odběratelů a úřadů.

Nedílnou součástí zvyšování atraktivnosti země pro zahraniční investory je snižování daňové kvóty a budování kvalitní infrastruktury. Dodatečný zisk podniku může totiž vyplynout i z výhodnějších daňových podmínek v zahraničí. Může jít o nižší sazby daně ze zisku ve srovnání s mateřskou zemí nebo o výhodnější výpočet daňového základu. Daňové sazby jsou proto jedním z nejdůležitějších faktorů při rozhodování o alokaci investice. Jak uvádí M. Uryč-Gazda¹³, „Přilákat zahraniční kapitál lze tedy i přísně systémově. Vedle politické stability a fungujících institucí práva je to k tomu jistě nutná i stabilita tržního prostředí s minimálním či žádným zasahováním vládních úředníků a nízké daně.“ Nezanedbatelnou roli hraje právní úprava dvojího zdanění. Po právní stránce je mezinárodní dvojí zdanění „výsledkem kolize daňových předpisů dvou nebo více států“¹⁴. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění omezují právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby, která v tomto státě podléhá podle vnitrostátních předpisů zdanění. Investoři proto často zkoumají, zda, kolik a jaké má preferovaná lokalita uzavřeno těchto smluv, aby se vyhnuli dvojímu placení daní.

¹² Foreign Direct Investment, IFC a FIAS, Washington 1997, str. 150

¹³ Uryč-Gazda, M.: Investiční pobídky – není všechno zlato, co se třpytí, dostupné z <http://www.libinst.cz/clanky.php?id=451>, citováno dne 25. listopadu 2007

¹⁴ Bakeš, M a kol.: Finanční právo, C. H. Beck, 3. aktualizované vydání, Praha 2003, str. 358

Státy ovšem nejen významně zahraniční investory podporují, ale stanovují jim i omezující podmínky. Tato opatření se nazývají „trade related investment measures“ – TRIMS a mají podobu umělých požadavků na podíl domácí produkce u zahraničního investora (v Evropské unii tzv. local content regimes) požadavků obchodní bilance či požadavků na dodržení minimálních limitů exportního podílu u produkce investora.¹⁵

1.6 Druhy investičních pobídek

Pobídkou se rozumí jakákoliv měřitelná ekonomická výhoda nabídnutá podniku nebo odvětví se záměrem ovlivnit jejich chování. Zahnuje nástroje na zvýšení míry návratnosti prostředků nebo snížení ceny nebo rizika investic.¹⁶

Na druhou stranu do pojmu pobídka nespádají jiné širší nediskriminující politiky jako je infrastruktura, všeobecná politika pro přímé zahraniční investice v dané zemi, všeobecné právní prostředí a daňový režim pro podnikatelské jednotky, volný převod prostředků anebo mezinárodní smlouvy.

Pobídky se uplatňují na různých úrovních státní správy, tj. národní, regionální i místní. Mohou se uplatňovat automaticky nebo až v průběhu rozhodovacího a schvalovacího procesu. Mohou být určeny pro zahraniční, tuzemské nebo všechny subjekty. I když jsou ovšem určeny pro všechny subjekty, často jich mohou, zvláště v méně rozvinutých zemích, dosáhnout pouze zahraniční podniky.

Vlády mají k dispozici širokou škálu jednotlivých pobídek. To, jaké pobídky daná vláda zvolí, vychází z cílů, jichž chce vláda pomocí zahraničních investic dosáhnout. Pobídky se dají utřídít do tří základních skupin, a to na fiskální, finanční a ostatní.

Fiskální pobídky jsou určeny pro snížení daňového zatížení pro investory. Mezi daňová zvýhodnění patří snížení standardní daně z příjmu právnických osob, přesun daňové ztráty, daňové prázdny, možnost zrychleného odepisování, snížená daň z dividend placených do zahraničí, odčitatelné položky, aj.¹⁷

¹⁵ Plchová, B.: Zahraničně obchodní politika ČR v procesu asociace se EU, VŠE, Praha 2001, str. 17

¹⁶ FDI and incentives, UN, New York and Geneva 1996

¹⁷ Tax Incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey, UN, New York and Geneva 2000, str. 11

V oblasti pracovního práva a práva sociálního zabezpečení existují možnosti snížení příspěvků na sociální pojištění, nebo srážky ze zdanitelných příjmů založené na počtu zaměstnanců.

Co se týče dovozu a vývozu, může jít o snížení nebo dokonce odpuštění cla na dovoz vybraných komodit, odpuštění daňové povinnosti z určité exportní činnosti, odpuštění vývozních cel, vrácení cla za dovoz importované komodity apod. Fiskální pobídky jsou v současnosti nejčastějším druhem pobídek.

Finanční pobídky představují poskytnutí příspěvků přímo podnikům na financování nových investic nebo k uhrazení kapitálových nebo produkčních nákladů. Patří mezi ně vládní granty, které zahrnují různé způsoby krytí všech nebo částí kapitálových, produkčních nebo marketingových nákladů souvisejících s investičním projektem. Dalším příkladem finančních pobídek jsou vládní úvěry za zvýhodněných podmínek, např. dotované úvěry, garance na úvěry nebo exportní úvěry. Stát se dokonce může účastnit na základním jmění nově založené společnosti. Pak plynou do joint-venture peníze z veřejných fondů. Tento způsob se využívá především u investic s velkým komerčním rizikem. Vládní pojištění za zvýhodněných podmínek patří rovněž do kategorie finančních pobídek. Obvykle se poskytuje na pokrytí jistých druhů rizik, mezi něž patří riziko pohybu kurzu, devalvace, anebo nekomerční rizika, jako je vyvlastnění a politický převrat. Finanční pobídky se využívají více ve vyspělých ekonomikách. Jejich výhodou je, že jsou viditelné a lépe se administrativně řídí.

Do třetí kategorie patří ostatní pobídky. Ostatní pobídky tvoří některé druhy pobídek, které nelze klasifikovat v předchozích dvou kategoriích. Jejich společným znakem je, že jsou určeny k zvýšení zisku zahraniční pobočky nefinančním způsobem. Mezi tyto pobídky patří obstarání infrastruktury za zvýhodněné ceny. Mohou to být pozemky, budovy, stavby, průmyslové zóny, anebo specifické druhy infrastruktury jako je elektrická energie, telekomunikace, doprava, vodovodní a kanalizační sítě a jiné. Dotované služby mohou zahrnovat pomoc v oblasti finanční, provádění a řízení investičních projektů, vypracování investičních studií, informace o trhu, možnostech surovin dodavatelů a vyspělosti infrastruktury, pomoc při vypracování marketingové strategie, školení zaměstnanců nebo pomoc při rekvalifikaci. Stát může také s investory přednostně uzavírat vládní zakázky, garantovat jim monopolní postavení nebo dokonce uzavřít trh pro jiné importéry a podnikatele. Do kategorie ostatních pobídek lze zařadit i speciální smlouvy o směně deviz, které určují zvláštní měnový kurz na převody deviz.

Stát může nabízet pobídky dvěma způsoby. Za prvé plošně, tj. při všech druzích přímých zahraničních investic. Vedle toho existují tzv. selektivní pobídky, pomoci kterých se stát snaží směřovat přímých zahraničních investic do určitých odvětví. Nejčastěji jsou to prioritní odvětví průmyslu, ve vyspělých zemích jsou podporovány přímé zahraniční investice hlavně do regionálního rozvoje, v rozvojových zemích jsou vázány hlavně na budoucí exportní schopnost. Státy tedy podporují přímé zahraniční investice, které vytvoří nová pracovní místa, jsou proexportně zaměřené, přinesou nové technologie, mají růstový potenciál nebo zvýší příjem místních rozpočtů.

1.7 Ovlivňování struktury investic

V současné době již některé státy nepodporují investice za každou cenu. Nejnovější politiky pobídek vedou k lákání vybraných zahraničních investorů podle vlastních kritérií. Stát se tedy pomocí investičních pobídek snaží eliminovat negativní a podpořit pozitivní efekty, a to je jeden z důvodů zavádění investičních pobídek. Úspěšnější programy se dokáží zaměřit přímo na určité technologie, dokáží nasměrovat určité druhy investic do určitých regionů, identifikovat a vybrat investory, kteří by byli na základě jejich minulých investic pro zemi nejvhodnější.¹⁸ Takovýto postup si ovšem mohou dovolit jen země, které disponují výraznými komparativními výhodami.

Velmi důležitým faktorem zejména pro hi-tech odvětví se stává institucionální prostředí v oblasti ochrany intelektuálního vlastnictví v hostitelské zemi. Tato podoba investic umožňuje rychlejší přenos know-how a nových technologií do hostitelské země.

Typickým příkladem tzv. progresivní proinvestiční politiky jsou programy orientované na rozvíjení subdodavatelských vztahů. Mezi jejich cíle patří zintenzivnění vztahů mezi společnostmi v clusterech, vytvoření prostředí nápomocnému neustálému technologickému rozvoji a zvyšování kvality investic a zakotvení investorů v domácí ekonomice.¹⁹

K tomu je vhodné poznamenat, že greenfield investice, které jsou provozovány nadnárodními společnostmi, spíše využívají dodávek v rámci vnitropodnikového obchodu, což zvyšuje dovozní náročnost. Oproti tomu investice ve formě akvizic a fúzí často pokračují ve spolupráci s tradičními dodavateli. Existují ovšem rozdíly i podle

¹⁸ World Investment Report 1999, UN, New York and Geneva 1999, str. 183

¹⁹ World Investment Report 2001: Promoting Linkages, UN, New York and Geneva 2001, str. 190

země původu investora. Japonští investoři bývají kritizováni pro propojování s tradičními dodavateli, podniky z USA jsou vstřícnější spolupráci s domácími výrobci.²⁰

²⁰ The Competitiveness Challenge: Transnational Corporations and Industrial Restructuring in Developing Countries, UN, New York and Geneva 2000, str. 15

2 Investiční pobídky v ČR

2.1 Právní úprava investičních pobídek

2.1.1 Investiční pobídky dle zákona o investičních pobídkách

V České republice byla v roce 1992 založena agentura CzechInvest, která je příspěvkovou organizací Ministerstva průmyslu a obchodu České republiky (dále jen „MPO“). K jejím aktivitám patří poskytování informací o možnostech podnikání v České republice, vyhledávání vhodných průmyslových nemovitostí, vyhledávání potenciálních českých partnerů pro založení společného výrobního podniku a potenciálních dodavatelů a odběratelů a pomoc městům a obcím při budování průmyslových zón.

Systém investičních pobídek byl v České republice přijat až v roce 1998, několik let po Polsku a Maďarsku. Vznikl v souvislosti s hospodářskou stagnací, zejména v souvislosti se stagnací tempa hospodářského růstu, poklesem počtu velkých, pro hospodářský růst významných investic, ale i počtu volných pracovních míst v České republice. V letech 1997 a 1998 se vyprofilovaly skupiny lidí s handicapem na trhu práce (mladí lidé včetně absolventů škol a mladistvých, osoby zdravotně postižené, osoby bez kvalifikace) a vzrostla dlouhodobá nezaměstnanost.

Systém investičních pobídek zavedla vláda premiéra Tošovského usnesením č. 298/1998. Výsledkem byl soubor opatření stimulujících investory s tím, že minimální hranice pobídek pro investory byla stanovena na 25 mil. USD. V prosinci téhož roku byly ještě pobídky vládou premiéra Zemana prostřednictvím usnesení č. 844 rozšířeny. Opatření zahrnovala snížení limitu pro poskytnutí pobídky na 10 mil. USD (350 mil. Kč), operativnější prodej pozemků za symbolickou cenu z Pozemkového fondu a Fondu národního majetku, zavedení systému podpory průmyslových zón, uplatnění pobídek na rozšíření výroby, zvýšení maximální částky na zřízení nového pracovního místa z 80 tis. Kč na 100 tis. Kč, zavedení všeobecného kritéria 40% podílu strojních investic na celkovém objemu investice a zavedení investiční pobídky na výzkum a vývoj a pro zavádění systémů šetrných k životnímu prostředí.

Až do roku 2000 byly investiční pobídky řešeny výše uvedenou formou. Tento postup, kdy jednotlivé investiční pobídky pro konkrétní investory byly schvalovány usneseními vlády a s každým investorem byla uzavírána smlouva, nebyl optimální a vyhovoval jen

v prvním období poskytování investičních pobídek.²¹ Ani jedna z poskytovaných investičních pobídek nebyla upravena v právním předpise a vycházela pouze z metodické příručky, tzv. manuálu schváleného vládou, který byl vypracován MPO ve spolupráci s dotčenými správními úřady. Bylo tedy zřejmé, že systém investičních pobídek potřebuje jednoznačně legislativní zakotvení, nezávislé na subjektivním pohledu jednotlivých úředníků.

Cesta formou jednotlivých novelizací platné právní úpravy, bez komplexního shrnutí všech zákonných úprav týkajících se investičních pobídek, by neumožňovala celkové uzavření vytvořeného systému a znamenala by veliké nároky na koordinaci práce z důvodu existence několika odpovědných institucí. Nebylo by ani reálné současně přijmout jednotlivé dílčí úpravy, což by znamenalo, že počátek účinnosti systému by nemohl nastat k témuž datu. Toto řešení by komplikovalo práci monitorující organizace, která má za úkol, na základě závazku České republiky vůči Evropské unii (dále jen „EU“), vyhodnocovat a kontrolovat celkovou výši a intenzitu poskytovaných podpor. Z těchto důvodů²² bylo zvoleno řešení systému investičních pobídek formou zpracování samostatného zákona. Zákon o investičních pobídkách (dále jen „ZIP“) byl schválen v září roku 1999, zákonodárci přijat v lednu 2000 a účinnost nabyl 1. května 2000.

Tento zákon vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 72/2000 Sb. nahradil všechna do té doby schválená vládní usnesení a ostatní legislativu týkající se investičních pobídek. Zároveň přinesl do systému investičních pobídek některé významné změny. V regionech s vysokou nezaměstnaností byla hranice minimální investice pro získání investičních pobídek snížena na polovinu, tj. 175 mil. Kč, nově byla připravena daňová pobídka pro již existující společnosti nebo fyzické osoby, které investují do další expanze svých aktivit. Tito investoři obdrželi na 5 let částečnou slevu na dani z příjmu. Novým právnickým a fyzickým osobám žádajícím o investiční pobídky byla poskytnuta sleva na dani z příjmu po dobu 10 let od zahájení výroby, nikoli jako dříve ve dvou pětiletých obdobích. Investoři, kteří obdrželi daňovou pobídku, se již nemuseli zavázat k reinvestici částky ve výši osvobozené daně v ČR. Investoři ucházející se o udělení investičních pobídek mohli v rámci svého investičního projektu dovézt ze zahraničí i již použité výrobní zařízení.

²¹ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona schváleného pod č. 72/2000 Sb.

²² Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona schváleného pod č. 72/2000 Sb.

2.1.2 Soulad české právní úpravy s pravidly EU

V právu Evropského společenství jsou investiční pobídky považovány za jednu z forem veřejné podpory. V jednotlivých členských zemích nesmí být při poskytování veřejné podpory porušena pravidla pro poskytování podpor z veřejných prostředků a principy antimonopolní politiky. Jako poskytovatel veřejné podpory vystupuje vždy daný členský stát, přičemž investiční pobídky musí být nabízeny za stejných podmínek zahraničním i domácím investorům.

Smlouva o založení Evropského společenství vymezuje formy veřejné podpory. Přesná definice pojmu veřejná podpora - tak jak bývá typické například pro české právo - v právu Evropských společenství obsažena není. Veřejná podpora je tak vymezena pouze prostřednictvím definičních znaků.²³ Ty jsou obsaženy v čl. 87 odst. 1 Smlouvy o založení Evropského společenství, kde se stanoví, že: „Podpory poskytované v jakékoliv formě státy nebo ze státních prostředků, které narušují soutěž nebo hrozí narušením soutěže tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné se společným trhem, nestanoví-li tato smlouva jinak.“

Aby určité opatření zakládalo veřejnou podporu, musí kumulativně splňovat následující znaky:

- půjde o výhodu v jakékoliv formě,
- opatření bude selektivní, tzn. bude směřovat pouze určitému podniku (podnikům) či odvětví výroby,
- bude hrozit či přímo dojde k narušení soutěže,
- opatření bude mít dopad na obchod mezi členskými státy EU.

U některých forem veřejné podpory není nutné souhlasné vyjádření Evropské komise (dále jen „EK“) a členský stát je může poskytovat dle vlastního uvážení. K některým veřejným podporám musí stát mít souhlasné vyjádření EK. Jak uvádí Plojhar a Srholec²⁴: „Za škodlivé jsou označeny zejména diskriminační pobídky zacílené pouze na zahraniční investory, pobídky nepodmíněné skutečnou ekonomickou aktivitou

²³ Kincl, M.: Veřejná podpora v Evropské unii. 1. vydání, Polygon, 2004, str. 13

²⁴ Plojhar, M., Srholec, M.: Politická ekonomie investičních pobídek, Politická ekonomie, 4/2004

příjemce a netransparentní pobídky v podobě neveřejných dohod mezi vládami a nadnárodními firmami.“

EK již před vstupem České republiky do EU podpořila zavedení transparentního systému pobídek a současně požadovala, aby byla věnována zvýšená pozornost tzv. citlivým sektorům. Zpracovatelé vedli v průběhu přípravy návrhu zákona další jednání o zaváděných principech. Dne 19. července 1999 konstatovali zástupci Evropské komise, že nemají připomínky k navrženému systému zákona ani k jeho obsahu. Připomněli nezbytnost respektovat v tomto ohledu pravidla EU pro státní pomoc.

Po vstupu do EU se v souladu s praxí uplatňovanou v členských státech EU a v souladu s pravidly EU pro oblast veřejné podpory stal ZIP jedním z národních programů veřejné podpory, který schválila EK. Na jeho základě byla udělená veřejná podpora automaticky považována za kompatibilní veřejnou podporu bez nutnosti individuálního posuzování ze strany EK.

Novela ZIP vyhlášená pod č. 159/2007 Sb. kromě toho uvedla do souladu tuzemskou právní úpravu investičních pobídek s novými pravidly EK pro poskytování regionální veřejné podpory, neboť dne 1. ledna 2007 nabyla účinnosti nová pravidla, jimiž se Evropská komise řídí při posuzování slučitelnosti individuálních regionálních podpor a národních programů regionálních podpor s vnitřním trhem.

2.1.3 Vývoj právní úpravy

ZIP byl doposud sedmkrát novelizován. V porovnání s některými jinými zákony lze zkonstatovat, že frekvence novelizací není až tolik častá. Domnívám se, že je to způsobeno tím, že zákon poměrně funguje a úspěšnost investičních pobídek nezavdávalo příčinu zákon příliš měnit. K velké změně došlo proto až poslední novelou z roku 2007 v důsledku změny vládnoucí koalice.

První novela ZIP byla přijata v roce 2000 a zveřejněna jako zákon č. 453/2001 Sb. Provedení navržených změn bylo nezbytné k zajištění účinné aplikace zákona v praxi a odstranilo některé výkladové a aplikační problémy. Tato novela je nazývána spíše technickou novelou, nicméně obsahovala některá ustanovení, která na straně investorů vyžadovala zvýšenou pozornost.²⁵

²⁵ Bautzová, L.: Novela zákona: spíše vstřícná, Ekonom 4/2002, str. 26

Cílem novely bylo mimo jiné zvýšení efektivity kontrolních mechanismů v rámci kontroly splnění stanovených podmínek investory a rovněž v zákoně o daních z příjmů byla dílčím způsobem novelizována ustanovení upravující podmínky poskytování slevy na dani z příjmů, aby bylo zabráněno případnému obcházení účelu zákona.²⁶ Zvýšenou ochranu životního prostředí zajistila změna zákona v tom, že nejen výroba, ale nově rovněž i činnosti, procesy a příslušné stavby musí být šetrné k životnímu prostředí. Zřejmě nejvýznamnější změnou, kterou novela zákona přinesla, byla úprava limitu pro uplatnění nároku na investiční pobídky. Pokud se společnost rozhodla realizovat investiční akci v jednom nebo více okresech, ve kterých byla v době předložení záměru míra nezaměstnanosti nejméně o 50 % vyšší, než je průměrná míra v celé České republice za uplynulá dvě pololetí, pak stačilo k uplatnění nároku jen investice ve výši 100 mil. korun. V ostatních případech platila hranice 350 mil. korun. Důvodem této změny byla snaha přilákat investory zejména do citlivých regionů. Týkalo se to ale jen asi deseti okresů. Dále byl rozšířen počet podmínek, které musely být splněny do 3 let od vydání příslibu investičních pobídek (pokud byla lhůta prodloužena, potom do konce prodloužené lhůty). Původní znění vyžadovalo splnit v termínu pouze zaplacení částek na pořízení investičního majetku.

Novela ZIP vyhlášená jako zákon č. 19/2004 Sb. nabyla účinnosti vstupem České republiky do EU. Novelou se provedly dílčí změny v systému investičních pobídek, které byly vyvolány vstupem České republiky do EU a byly nezbytné s ohledem na přenos kompetencí v oblasti veřejné podpory z Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (dále jen „ÚOHS“) na EK. Novela včlenila existující evropská pravidla veřejné podpory používaná ÚOHS přímo do ZIP.

Dalšími změnami souvisejícími s touto novelou bylo např. snížení limitu minimální investice z 350 milionů Kč na 200 milionů Kč, sjednocení doby poskytování slevy na daních na 10 let, umožnění podávat opravné prostředky a také soudně přezkoumat rozhodnutí MPO o nabídce na poskytnutí investičních pobídek.

Zákony č. 320/2002 Sb., č. 436/2004 Sb., č. 62/2005 Sb. a č. 443/2005 Sb. byly pouze technickými novelami.

Poslední novela, zákon č. 159/2007 Sb., nabyla účinnosti dne 2. července 2007. Novela byla důsledkem snahy nové pravicové vlády o změnu investičních pobídek spočívající

²⁶ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona schváleného pod č. 453/2001 Sb.

ve větší podpoře českých podniků. Novela vnesla do systému pobídek několik podstatných změn, které měly za cíl přeměřovat podporu státu od technologicky nenáročných "montoven" k provozům, jejichž technologie budou vyžadovat kvalifikovanou pracovní sílu.

Změna zákona kromě toho uvedla do souladu tuzemskou právní úpravu investičních pobídek s novými pravidly EU pro poskytování regionální veřejné podpory.

Hlavním bodem bylo tedy další snížení minimální výše investice tak, aby na investiční pobídka dosáhlo více podniků. Toto zmírnění podmínky bylo ovšem doprovázeno snížením výhodnosti pobídek, a to především zkrácení doby čerpání slevy na dani z deseti na pět let.

Investiční pobídky poskytnuté před 2. červencem 2007 zůstávají v platnosti za podmínek a rozsahu v jakém byly poskytnuty. Řízení zahájená přede 2. červencem 2007 se dokončí a o žádostech o investiční pobídky se rozhodne podle dřívějšího znění zákona.

Změnily se všeobecné podmínky a to:

- nově se pobídka uplatňuje pouze na zavedení nové výroby nebo rozšíření stávající výroby, tj. ruší se modernizace za účelem podstatné změny výrobku nebo výrobního procesu,
- investiční pobídka lze poskytnout vůči strojnímu zařízení, určeného pro výrobní účely a vyrobeného ne více než 2 roky před pořízením; v návaznosti na to se ruší nadbytečné nařízení vlády definující tzv. high-tech strojní zařízení,
- minimální investice na celém území České republiky byla sjednocena na částku 100 mil. Kč a minimální investice krytá vlastním kapitálem na částku 50 mil. Kč,
- minimální podíl strojního zařízení na celkové hodnotě investice byl zvýšen na 60 %,
- byly revidovány náklady, které mohou být podpořeny, přičemž pro splnění podmínek minimální investice či minimálního poměru strojního zařízení na investici lze brát v úvahu pouze dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, jenž zároveň tvoří náklady, které mohou být podpořeny,

- zdůraznění pobídkového efektu podpory vyrozuměním investora již na počátku o tom, že investiční záměr lze vůbec posoudit podle zákona o investičních pobídkách,
- zjednodušení procesu posuzování záměrů získat investiční pobídky, odstranění nadměrné byrokratické zátěže podnikatelů.

Ostatní úpravy jsou převážně technického charakteru, např. v oblasti kontrol, řešení překročení výše veřejné podpory, zahájení prací na projektu či náležitostí investičního záměru, aniž by měnila současnou praxi.

2.1.4 Aplikace zákona

Aplikace právní úpravy investičních pobídek není vždy bez problémů. Komentáře k této specifické oblasti v podstatě neexistují, judikatura žádná není a situaci ztěžuje i to, že investiční pobídky jsou v gesci několika úřadů, jejichž výklad jednotlivých ustanovení se často liší. Postoje úřadů se nadto mění v čase.

MF zveřejnilo na svých webových stránkách Metodickou pomůcku ke sjednocení postupu územních finančních orgánů při aplikaci vybraných ustanovení Prohlášení o společném záměru a zákona investičních pobídkách ve znění pozdějších předpisů (dále jen „metodická pomůcka“), ve které provádí výklad některých sporných ustanovení. Přestože se nejedná o žádný normativní dokument, jistě lze v případě kontroly tímto stanoviskem argumentovat. Jak vyplývá z judikatury, vnitřní předpisy MF jako např. pokyny sice nemohou upravovat práva a povinnosti soukromých osob, nicméně nejsou ani pro tyto osoby, tj. pro daňové subjekty, zcela bez právního významu. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila.²⁷ Tento závěr platí pouze za podmínky, že úprava v takovém předpis nejde nad rámec zákona a v neprospěch daňového subjektu.²⁸

²⁷ Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS nebo nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 146/01

²⁸ Nesrovnalová, I., Nesrovnal, J.: Několik zamyšlení nad novým pokynem D-300 se zaměřením na zdaňování právnických osob I. část. Dex – Daňový expert, 2007/1, str. 2

Ve složitějších případech investoři žádají kompetentní úřady o písemná stanoviska. Písemná stanoviska zvyšují jistotu investorů, nicméně ani ta samozřejmě nikterak nezavazují pracovníky kontrolních orgánů.

2.2 *Druhy investičních pobídek*

Investičními pobídkami jsou dle ZIP:

- slevy na daních z příjmů,
- převod technicky vybaveného území za zvýhodněnou cenu,
- hmotná podpora vytváření nových pracovních míst,
- hmotná podpora rekvalifikace nebo školení zaměstnanců,
- převod pozemků evidovaných v katastru nemovitostí jako zemědělské pozemky a převod ostatních druhů pozemků, a to za ceny zjištěné podle § 11 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) účinného ke dni uzavření smlouvy o převodu.

Právnícké nebo fyzické osobě lze investiční pobídku poskytnout, pokud prokáže, že může splnit všeobecné podmínky stanovené tímto zákonem a zvláštní podmínky stanovené zvláštními právními předpisy, tj. zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a zákonem č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zaměstnanosti“).

Všeobecnými podmínkami jsou:

- a) zavedení nové výroby nebo rozšíření stávající výroby;
- b) vynaložení prostředků do oborů zpracovatelského průmyslu; za zpracovatelský průmysl se nepovažuje dobývání nerostných surovin, výroba a rozvod elektřiny, plynu a vody, stavebnictví, opravy motorových vozidel, obchod a ostatní služby, doprava a zemědělství;
- c) pořízení strojního zařízení za tržní cenu, určeného pro výrobní účely a vyrobeného ne více než 2 roky před pořízením; hodnota tohoto strojního zařízení musí tvořit nejméně 60 % celkové hodnoty pořízeného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku;
- d) šetrnost výroby, činností, procesů, stavby nebo zařízení k životnímu prostředí;

- e) pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podle § 6a odst. 1 ZIP nejméně v částce 100 mil. Kč, přičemž nejméně částka 50 mil. Kč musí být financována z vlastního kapitálu právnické osoby nebo vlastními prostředky fyzické osoby; za splnění této podmínky se nepovažuje vynaložení investičních prostředků vytvořených ze zisku dosaženého z investiční akce posuzované pro účely poskytnutí veřejné podpory; Pokud ze záměru získat investiční pobídky vyplývá, že celá investiční akce by měla být realizována ve správním obvodu obce s pověřeným obecním úřadem nebo ve správních obvodech obcí s pověřeným obecním úřadem, v okrese nebo v okresech, kde je v době předložení záměru míra nezaměstnanosti nejméně o 25 % vyšší než průměrná míra nezaměstnanosti v České republice uvedená ve statistických údajích Ministerstva práce a sociálních věcí České republiky (dále jen „MPSV“) za uplynulá dvě pololetí, MPO sníží výši minimální investice na částku 60 mil. Kč. V případě oblasti vykazující o 50 % vyšší nezaměstnanost, než je průměrná míra nezaměstnanosti, se minimální výše investice snižuje na 50 mil. Kč.
- f) splnění podmínek podle písmen a) až c) a e) nejdéle do 3 let od vydání rozhodnutí o příslibu; v odůvodněných případech může Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „MPO“) na žádost tuto lhůtu prodloužit nejdéle o 2 roky;
- g) zahájení stavebních prací a pořízování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v rámci investiční akce je možné nejdříve ode dne vydání potvrzení podle § 4 odst. 1 ZIP.

Níže bych chtěl podrobněji rozebrat jednotlivé podmínky.

Podmínka zavedení nové výroby nebo rozšíření stávající výroby dosud nezpůsobovala výrazné problémy. Poslední novela vypustila možnost modernizace výroby, která v sobě skrývala možnost získat investiční pobídku na pouhou obnovu výrobního zařízení.

V případě rozšíření výroby by mělo dojít k prokazatelnému zvýšení výrobní kapacity stávajícího výrobku ať už pořízením nové výrobní linky nebo pořízením strojů, které povedou ke zvýšení stávající výrobní linky. Jelikož investiční záměr se téměř nikdy nekryje se skutečností, může dojít v případě rozšíření výroby k některým nejasnostem. V případě rozšíření stávající výroby může nastat situace, že se dva investiční záměry společnosti budou časově překrývat. Zde bych podotkl, že je dle výkladu MPO i

agentury Czechinvest možné, aby společnost požádala o investiční pobídky na základě investičního záměru obdobného tomu, na který získala předchozí investiční pobídky, a to i v případě, že pořízování majetku v rámci obou záměrů nebude časově oddělené, ale bude oddělené věcně, tj. bude se jednat o nový investiční projekt. Domnívám se, že tento výklad je správný a v souladu s logikou zákona.

V souvislosti s touto všeobecnou podmínkou se také často řeší časový aspekt. Je zapotřebí, aby v roce, kdy investor plní všechny podmínky, byla výroba skutečně zahájena. V praxi se stává, že se snaží z důvodu čerpání investičních pobídek investoři zahájit výrobu na konci roku. Lze doporučit, aby zahájení výroby a její pokračování v minimálním rozsahu bylo zdokumentováno, aby nedošlo k rozporování splnění této podmínky kontrolními orgány.

Co se týče podmínky dle písm. b), zde je nutné doplnit, že v roce 2004 v souvislosti se vstupem do Evropské unie bylo vydáno nařízení vlády č. 250/2004 Sb., kterým se stanovily sektory, v nichž nemohou být uděleny investiční pobídky.

Podmínka dle písm. c) stanoví požadavek na charakter investice. Poslední novelou byla zvýšena minimální míra investice do strojů a zařízení na 60 %. Důvodem je snaha podpořit více sofistikované výroby, což zřejmě souvisí i s vypuštěním nepříliš povedené podmínky na high tech zařízení. Hlavním pozitivem je ovšem stanovení maximálního stáří strojního zařízení na dva roky. Často se stávalo, že zahraniční společnost pouze přesunula celou výrobu ze západní Evropy do České republiky kvůli nižším mzdovým nákladům. Je pochopitelné, že se stát snaží přilákat spíše výrobu, která bude mít větší perspektivu a u které nelze předpokládat, že se po několika málo letech opět přesune dále do zemí s nižšími mzdovými náklady.

U této podmínky často docházelo k otázkám, co vše lze mezi stroje a zařízení zařadit. MPO ustanovení vykládalo tak, že ne každé strojní zařízení může být automaticky považováno za strojní zařízení pro účely této podmínky. Strojním zařízením se dle MPO rozumí zařízení, které funguje jako součást výrobní linky, a přímo se tedy podílí na produkci výrobní linky. Proto sem dle MPO nespadá např. rozvaděč či výpočetní technika pro kancelářské účely. Zde je nutné znovu podotknout, že výklad státního orgánu byl logický a rozumný, nicméně poměrně extenzivní. Pokud investor má mít povinnosti splnit určité podmínky, pak tyto by měly být jasně stanoveny v zákoně.

Poslední novela, zákon č. 159/2007 Sb., vnesla do této problematiky konečně jasno, neboť pro splnění této podmínky lze využít jen strojní zařízení pro „výrobní účely“.

K zařazení majetku bych rád podotknul, že pro investory ve zpracovatelském průmyslu je zařazení majetku často velmi složitý problém. Co se týče zařazení zařízení do celního sazebníku, tato problematika bývá řešena s Generálním ředitelstvím cel (dále jen GŘC). Zařazení do odpisových skupin dle Standardní klasifikace produkce bývá řešeno odbornými společnostmi. Lze i vznést dotaz na Český statistický úřad (dále jen „ČSÚ“), nicméně v takovém dotazu již musí být návrh na zařazení majetku. Vzhledem k rozdílnosti celního sazebníku a Standardní klasifikace produkce pak dochází k problémům, neboť např. určité strojní zařízení může být zařazeno do celního sazebního jako strojní zařízení, ale stane se pak součástí stavby.

Podmínka šetrnosti výroby je jistě správným počinem směřujícím k ochraně životního prostředí. Aby tato podmínka byla efektivní a nestačilo pouze splnit stávající zákonné normy, bylo by pravděpodobně zapotřebí stanovit nějaké přísnější limity vztahující se k podporovaným investičním projektům. Jinak v praxi tato podmínka nezpůsobuje základní problémy. V průběhu zpracování žádosti Ministerstvo životního prostředí ČR (dále jen „MŽP“) často mívá dodatečné dotazy, nicméně po doplnění všech potřebných údajů vydává souhlas. Vhodným prostředkem při prokazování šetrnosti investice k životnímu prostředí jsou různé certifikáty, např. normy ISO, případně studie EIA, pokud byla zpracována.

Minimální výše investice dle písm. e) je jakýmsi prvním kritériem, dle kterého lze uvažovat o tom, zda určitý investiční záměr může být předmětem investiční pobídky. Tato podmínka byla rovněž předmětem politických bojů, neboť odpůrci investičních pobídek argumentovali často tím, že investiční pobídky jsou vytvářeny pro zahraniční kapitál. Postupem času docházelo i v důsledku těchto argumentů ke snižování této výše.

Další podmínkou v tomto ustanovení je ovšem podmínka financování investice vlastním kapitálem. Účelem této podmínky bylo, aby došlo ke skutečné přímé zahraniční investici, a nikoliv pouze úvěrování celé investice ze zahraničí, což by mělo za následek menší vymahatelnost pohledávek vůči takové společnosti, snadnější možnost ukončení činnosti v České republice i pravidelný odliv kapitálu ve formě úroků. Výklad této podmínky je však poměrně nejednoznačný.

Metodická pomůcka uvádí dvě definice krytí investice vlastním kapitálem. K původnímu znění zákona metodická pomůcka uvádí, že při posouzení minimální částky investice, která musí být kryta vlastním kapitálem, bude uplatněno tzv. negativní vymezení, tj. minimálně částka 145 mil. Kč nesmí být kryta z cizích zdrojů (úvěry, půjčkami, jakož i půjčkami od mateřské společnosti atd.). Ke znění zákona o investičních pobídkách ve znění zákona č. 453/2001 Sb. je v metodické pomůcce pro změnu uvedeno, tj. že za splnění všeobecné podmínky financování minimální částky ve výši 145 mil. Kč z vlastního kapitálu se bude například považovat peněžní vklad, nepeněžní vklad hmotného majetku, který je součástí investiční akce, nebo kapitalizace pohledávky z půjčky, za kterou byly v rámci dané investiční akce prokazatelně pořízeny majetky.

V informačním materiálu agentury CzechInvest „Na co se často ptáte“ je uvedeno, že za krytí investice vlastním kapitálem se považuje peněžitý vklad do základního kapitálu, případně do ostatních kapitálových fondů, nepeněžitý vklad nebo kapitalizace pohledávky z půjčky. Agentura CzechInvest tedy více vychází z pozitivního vymezení krytí vlastním kapitálem.

Agentura CzechInvest a MF však připouštějí i názor, že v případě investiční pobídky na rozšíření nebo modernizaci stávající výroby je však možné krytí vlastním kapitálem prokázat i hospodářskými výsledky dosaženými do dne předložení investičního záměru. V tom případě je vhodné sestavit mimořádnou účetní závěrku k poslednímu dni měsíce předcházejícímu den předložení záměru. Jelikož výsledek hospodaření minulých let je veličina proměnlivá a potenciálně podléhající rozdělení (např. výplata dividend), domnívám se, že prokazování minimální výši krytí může být problematické. Rovněž je nejasné, jak by se prokazovalo, že hospodářský výsledek byl určen opravdu na financování investičního záměru a ne na financování jiných aktivit společnosti. Tento způsob tedy nelze investorům příliš doporučit.

Rovněž není jasné, do jaké míry se podmínky krytí vlastním kapitálem dle § 2 odst. 2 písm. e) ZIP dotýká i ustanovení § 6a odst. 2 písm. a) ZIP, dle kterého je investor povinen zachovat dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý nehmotný majetek, na který byla poskytnuta veřejná podpora formou investičních pobídek, v rozsahu odpovídajícím skutečné výši dosud čerpané podpory, nejméně však ve výši podle § 2 odst. 2 písm. e) ZIP, a to po dobu uplatňování slevy na dani, nejméně však po dobu pěti zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy zájemce splnil všeobecné

podmínky podle § 2 odst. 2 ZIP. S ohledem na ustanovení § 6a ZIP bych doporučoval investorům ponechat tyto zdroje určené na krytí investice po minimální dobu v tomto ustanovení uvedenou.

Přestože výklad státní správy považuji za poněkud extenzivní, doporučoval bych investorům se jím řídit. V jiných případech by prokazování této podmínky před kontrolními orgány bylo velmi složité. Znění podmínky krytí vlastním kapitálem (vyjma postupného snižování hodnoty) bylo sice změněno poslední novelou zákona o investičních pobídkách, tj. zákonem č. 159/2007 Sb., kdy pojem krytí byl nahrazen pojmem financování, nicméně tato změna výkladové problémy vůbec neodstranila.

K této podmínce bych ovšem rád podotknul, že společnosti jsou často nuceny zvyšovat základní kapitál i v důsledku § 196a zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, který stanoví, že jestliže společnost nabývá majetek od osoby, se kterou tvoří koncern, za protihodnotu ve výši alespoň jedné desetiny upsaného základního kapitálu ke dni nabytí tohoto majetku nebo na ně úplatně převádí majetek této hodnoty, musí být hodnota tohoto majetku stanovena na základě posudku znalce jmenovaného soudem, a rovněž v důsledku pravidel tzv. nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, která byla v rámci daňové reformy významně zpřísněna.

Podmínka splnění podmínek do 3 let od vydání rozhodnutí je logickým záměrem zákonodárce časově ohraničit možnost čerpání pobídky. S touto podmínkou koresponduje i stanovení prvního zdaňovacího období v ZDP.

Konečně podmínka nezahájení prací před vydáním potvrzením, že žadatel může splnit všeobecné a zvláštní podmínky pro poskytnutí investičních pobídek (dříve před podáním záměru), má za účel to, aby investiční pobídka měla skutečně pobídkový charakter a nebyla využívána zpětně. Agentura CzechInvest vykládá tuto podmínku tak, že investor nesmí zahájit práce na projektu, tzn. nesmí zahájit fyzické práce na pozemku určeném pro realizaci investice (např. terénní a stavební úpravy či stavební práce), vydávat závazné objednávky strojů, pořizovat majetek, zaměstnávat nové pracovníky, atd. Je samozřejmé, že náklady spojené s tím, zda investiční záměr vůbec uskutečnit, případně některé projektové práce nelze považovat za zahájení prací, neboť tato fáze vždy předchází rozhodnutí podnikatele o uskutečnění záměru. Zde lze upozornit na to, že vyhnout se tomuto ustanovení by např. v případě holdingu šlo tím, že jedna společnost by stavební práce zahájila ještě před vydáním souhlasu agentury Czechinvest

a posléze by stavební dílo prodala spřízněné osobě, která podala žádost o záměr. Domnívám se však, že takovéto počínání by mohl napadnout minimálně správce daně investora v případě slevy na dani, a to z hlediska zásady přednosti obsahu nad formou uvedené v § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“).

Vláda vydávala k provedení ZIP nařízení, ke kterému byla vláda zmocněna dle § 2 odst. písm. b) zákona o investičních pobídkách ve znění do 1. 7. 2007, který jako jednu ze všeobecných podmínek pro poskytnutí investiční pobídky stanovil podíl tzv. high tech zařízení na výrobní lince ve výši 50 %. Tato nařízení (postupně nařízení č. 106/2000 Sb., nařízení č. 125/2001 Sb. a nařízení č. 185/2002 Sb.) stanovovala seznam strojního zařízení tvořícího součást výrobní linky. Jelikož byl § 2 odst. písm. b) ZIP zákonem č. 159/2007 Sb. zrušena, vláda již nařízení nevydává. Vypuštění této podmínky lze považovat za jedno z dalších pozitiv poslední novely, neboť tato způsobovala v praxi poměrně problémy. Zatímco high tech zařízení byla definována jednoznačně, pojem výrobní linka nebyl zcela jasný. Existoval pouze výklad MPO, dle kterého bylo za výrobní linku považováno strojní zařízení, nástroje a další zařízení sloužící výrobě, které je pevně spojené s výrobním celkem.

2.2.1 Míra veřejné podpory

Celková výše podpory se odvíjí od tzv. přípustné míry veřejné podpory. Přípustnou mírou veřejné podpory je podíl výše veřejné podpory poskytnuté formou investičních pobídek, s výjimkou hmotné podpory rekvalifikace nebo školení zaměstnanců, na nákladech, které mohou být podpořeny, vyjádřený v procentech. Přípustná hodnota veřejné podpory je pak definována jako absolutní částka vypočtená z předpokládaných nákladů, které mohou být podpořeny, uvedených v investičním záměru s ohledem na stanovenou přípustnou míru veřejné podpory.

V roce 2004 bylo rovněž vydáno vládou nařízení č. 310/2004 Sb., kterým se stanovila přípustná míra veřejné podpory v regionech soudržnosti České republiky. Toto nařízení bylo v roce 2006 nahrazeno nařízením č. 596/2006 Sb. Nařízením vlády č. 596/2006 Sb. přineslo snížení přípustné míry veřejné podpory pro investiční akci, a to na 10 % až 40 %. V případě, že investiční akci uskutečňuje malý nebo střední podnikatel, navyšuje se přípustná míra veřejné podpory o 20 % u malých podniků a o 10 % u středních podniků s výjimkou velkých investičních projektů. Dle odvětvové klasifikace ekonomických činností vydané Českým statistickým úřadem jsou projekty rozdělovány

na high-tech, které dostanou plný strop veřejné podpory, a low-tech, na které připadá 75 % stropu veřejné podpory (toto pravidlo se neuplatňuje u projektů, které byly předloženy agentuře CzechInvest v roce 2006).

Přípustná míra veřejné podpory pro investiční akci, u které hodnota nákladu, které mohou být podpořeny, přepočtená kurzem Evropské centrální banky vyhlášeným ke dni vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, přesahuje 50 mil. EUR, činí pro tu část nákladů, které mohou být podpořeny a jež přesahují 50 mil. EUR a nepřesahují 100 mil. EUR, 50 % hodnoty přípustné míry veřejné podpory v jednotlivých regionech soudržnosti České republiky.

V případě, že má být poskytnuta veřejná podpora vztahující se k té části nákladů, které mohou být podpořeny a které přepočteny kurzem Evropské centrální banky vyhlášeným ke dni oznámení veřejné podpory Komisí přesahují 100 mil. EUR, může být tato veřejná podpora udělen pouze po jejím předchozím schválení Komisí.

Přípustná míra veřejné podpory pro investiční akci, u které hodnota nákladu, které mohou být podpořeny, přepočtená kurzem Evropské centrální banky vyhlášeným ke dni oznámení veřejné podpory Komisí, přesahuje 100 mil. EUR, činí pro tu část nákladů, které mohou být podpořeny a jež přesahují 100 mil. EUR, 34 % hodnoty přípustné míry veřejné podpory v jednotlivých regionech soudržnosti České republiky.

Náklady, které mohou být podpořeny, jsou rovněž v zákoně o investičních pobídkách definovány. Tyto náklady se musí vztahovat k investičnímu záměru, nebyla na ně dosud poskytnuta žádná veřejná podpora a jsou tvořeny:

- a) hodnotou dlouhodobého hmotného majetku tvořeného pozemky, budovami nebo strojním zařízením podle, který se nachází na území České republiky, a
- b) hodnotou dlouhodobého nehmotného majetku do výše 50 % hodnoty dlouhodobého hmotného majetku podle písmene ve formě licencí nebo know-how za předpokladu, že byl koupen za tržní cenu od jiných než ekonomicky nebo personálně spojených osob a bude využíván výhradně zájemcem ve výrobním závodě, který byl podpořen investičními pobídkami.

Za dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek se nepovažuje majetek nabytý na základě smlouvy o prodeji podniku nebo jeho části od ekonomicky nebo personálně spojených osob.

Zákon tedy používá termín náklady pro investice, což je sice proti zažitě účetní a daňové terminologii, nicméně tento samotný fakt by nezpůsobil to problémy při interpretaci těchto nákladů.

Nicméně samotný obsah nákladů vhodných na poskytnutí podpory řadu nejasností obsahuje. MPO se proto snažilo tento pojem v odpovědích na dotazy investorů objasnit, přičemž jak už bylo řečeno výše, opět dochází v některých ohledech k poměrně extenzivnímu výkladu.

MPO vyjádřilo názor, že náklady vhodné na poskytnutí podpory musí věcně a časově souviset s realizací investičního projektu a lokalitou, ve které investor investuje, a musí být vedeny na analytických účtech. Náklady na pořízení strojního zařízení lze zahrnout do nákladů vhodných na podporu tehdy, pokud se jedná o strojní zařízení 84, 85 a 90 celního sazebníku zaúčtovaný na majetkových účtech 02 v souladu s účetnictvím.

S výše uvedenou interpretací lze souhlasit, i u nákladů vhodných na poskytnutí podpory mohou vznikat problémy vyplývající z rozdílnosti celního sazebníku a Standardní klasifikace produkce, nicméně nejsou tak časté jako u splnění podmínky dle § 2 odst. 2 písm. c) ZIP.

Obdobně jako u podmínky dle § 2 odst. 2 písm. c) ZIP MPO zastává názor, že do nákladů vhodných na podporu lze zahrnout jen takový dlouhodobý majetek, který souvisí s výrobou a je pro ni nezbytný. Z toho vyplývá, že např. lze zahrnout do nákladů vhodných na podporu jen ty vysokozdvížné vozíky, které slouží pro manipulaci ve výrobě, nikoli ve skladu. Opět lze s takovým názorem souhlasit, nicméně ZIP do přijetí zákona č. 159/2007 Sb. jasně nehovořil. Investoři totiž v investičním záměru dokládají investiční záměr zahrnující i podpůrné činnosti k výrobě (např. skladování) a z § 6 ZIP nevyplývalo, že strojní zařízení používané při těchto činnostech nelze zařadit mezi náklady vhodné na podporu.

Dalším problémem je otázka technického zhodnocení, které se budu podrobněji věnovat při pojednávání o slevě na dani.

Zákon myslí i na to, aby investor nevyužil investiční pobídku a předčasně podporovanou činností neukončil. Proto je příjemce veřejné podpory formou investiční pobídky povinen zachovat dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý nehmotný majetek, na který byla poskytnuta veřejná podpora formou investičních pobídek, v rozsahu odpovídajícím skutečné výši dosud čerpané podpory, nejméně však

v minimální výši a ve skladbě odpovídající splnění podmínek, a to po dobu uplatňování investiční pobídky, nejméně však po dobu 5 zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy zájemce splnil všeobecné podmínky. Stejná podmínka platí i pro vytváření pracovních míst, a proto je příjemce hmotné podpory vytváření nových pracovních míst povinen zachovat počet nově vytvořených pracovních míst a obsazení těchto míst zaměstnanci se stanovenou týdenní pracovní dobou, po dobu nejméně 5 let ode dne prvního čerpání hmotné podpory vytváření nových pracovních míst. MPSV zatím postupuje k této podmínce benevolentně a lhůtu počítá de facto od podepsání dohody.

Investiční akce posuzovaná pro účely poskytnutí veřejné podpory musí být provedena tak, že alespoň 25 % celkové hodnoty investice musí být financováno prostředky, v nichž není obsažen žádný prvek veřejné podpory.

Zákon upravuje i sankce v případě překročení míry veřejné podpory. Přípustnou hodnotu veřejné podpory na investiční akci nesmí překročit příjemce podpory ani její poskytovatel nebo poskytovatelé. Pokud příjemce získá veřejnou podporu nad přípustnou hodnotu veřejné podpory, je povinen vrátit tu část veřejné podpory, o kterou byla překročena přípustná hodnota veřejné podpory pro danou investiční akci, a zaplatit penále ve výši stanovené rozpočtovými pravidly, nejméně však ve výši úroků stanovených Komisí v době vydání rozhodnutí. Ministerstvo provádí kontrolu nepřekročení přípustné míry a hodnoty veřejné podpory průběžně po dobu čerpání investičních pobídek.

2.2.2 Postup získání investiční pobídky

Administrativní postup získání investiční pobídky byl významně změněn poslední novelou č. 159/2007 Sb., a to dle mého názoru velmi pozitivně. Dle nové úpravy je pro každý jednotlivý krok při získávání investiční pobídky stanovena lhůta, kterou musejí státní orgány dodržet. To samozřejmě umožňuje podnikatelským subjektům lepší předvídatelnost celého procesu.

Nejprve žadatel předkládá záměr získat investiční pobídky vládní agentuře CzechInvest. Žádost musí obsahovat náležitosti požadované zákonem o investičních pobídkách. Vyhláška č. 108/2000 Sb. (později nahrazená vyhláškou č. 242/2005 Sb.) stanovily vzor tiskopisu určeného pro uplatnění záměru získat investiční pobídky. Žadatel musí

zároveň přiložit dokumenty požadované zákonem o investičních pobídkách. Záměr a dokumenty předkládá žadatel též v elektronické podobě.

K tomuto bych měl jednu poznámku. Domnívám se, elektronický způsob dodávání dokumentů by měl přispět ke zjednodušení styku se státní správou. Nicméně poslední dobou se rozšiřuje praxe, že se vyžaduje papírová i elektronická forma dokumentů, což kontraproduktivně vede k větší zátěži žadatelů. Doporučoval bych proto, aby se státní správa vždy rozhodla pro jeden ze způsobů komunikace, případně využila právní úpravy týkající se elektronického podpisu.

Agentura CzechInvest poté vypracuje k předloženému záměru získat investiční pobídky posudek a předloží jej spolu se záměrem žadatele ministerstvu nejdéle do 30 dní od obdržení záměru. Vyplyne-li z posudku, že žadatel může splnit všeobecné a zvláštní podmínky pro poskytnutí investičních pobídek, vydá agentura CzechInvest žadateli potvrzení o tom, že žadatel může splnit všeobecné a zvláštní podmínky pro poskytnutí investičních pobídek, a připojí k posudku návrh na poskytnutí příslušných investičních pobídek; v návrhu uvede, které investiční pobídky by mohly být poskytnuty, jejich výši a podmínky jejich uplatnění. Agenturu lze nicméně pochválit, neboť po novele 159/2007 Sb. v podstatě vydává souhlasné stanovisko ihned, čímž mu umožňuje zahájit stavební práce a pořizovat majetek v rámci investičního záměru. V opačném případě připojí k posudku návrh na odmítnutí záměru žadatele.

MPO, MF a MŽP, každé ve své působnosti, posoudí předpoklady splnění všeobecných a zvláštních podmínek pro poskytnutí investičních pobídek a do 30 dnů od doručení podkladů vydá stanovisko, ve kterém vyjádří souhlas nebo nesouhlas s poskytnutím investičních pobídek. Obec, na jejímž katastrálním území bude uskutečněna výstavba a umístěno strojní zařízení, se na základě žádosti ministerstva vyjádří k převodu technicky vybaveného území za zvýhodněnou cenu do 30 dnů od obdržení žádosti. Pokud nebylo ve lhůtě uvedené ve větě první vydáno nesouhlasné stanovisko, má se za to, že bylo vydáno souhlasné stanovisko.

MPO do 30 dnů od uplynutí lhůty k vyjádření souhlasu nebo nesouhlasu s poskytnutím investičních pobídek vydá nabídku na poskytnutí investičních pobídek v členění podle jednotlivých druhů pobídek, jejich hodnoty vyjádřené v orientační výši, včetně podmínek, za kterých lze investiční pobídky čerpat, nebo vydá rozhodnutí, kterým předložený záměr zamítne. MPO nemůže vydat nabídku na poskytnutí investičních

pobídek, pokud MF nebo MŽP vydalo nesouhlasná stanoviska. Nabídku na poskytnutí investičních pobídek nebo rozhodnutí, kterým předložený záměr zamítne, zašle MPO prostřednictvím určené organizace žadateli a kopii nabídky zašle ministerstvům, která se k žádosti vyjádřila.

Na základě nabídky může zájemce o investiční pobídky předložit ministerstvu prostřednictvím agentury CzechInvest nejpozději do 3 měsíců od jejího doručení žádost o příslib investičních pobídek. Zájemcem může být osoba či osoby, které předložily záměr získat investiční pobídky, nebo jiná osoba, avšak jen za podmínky, že současně s podáním žádosti prokáže, že byla založena v souvislosti s přijetím nabídky a že osoba či osoby, které předložily záměr získat investiční pobídky, mají v nově založené právnické osobě stoprocentní majetkovou účast, nebo byla založena v souvislosti s přijetím nabídky dceřinou společností osoby, která předložila záměr získat investiční pobídky, a že tato dceřiná společnost má v nově založené právnické osobě stoprocentní majetkovou účast. MPO pak vydá rozhodnutí o příslibu investičních pobídek do 30 dnů od doručení žádosti.

Co se týče závaznosti záměru, výklad státní správy je takový, že je možné odchýlit se od investičního záměru, pokud se nejedná o jeho zásadní změnu, např. úplnou změnu výroby. S tím nelze než souhlasit, neboť tak jak to v podnikání bývá, původní plány se od reality vždy liší.

2.2.3 Kontrola

Pro kontrolu uplatňování investičních pobídek a pro vyvozování důsledků za porušení podmínek, za kterých byly investiční pobídky poskytnuty, platí zvláštní právní předpisy. Příslušné správní orgány při kontrole spolupracují a navzájem si poskytují údaje potřebné k provádění kontroly; přitom dbají předpisů upravujících povinnost mlčenlivosti.

Příjemce investičních pobídek je povinen umožnit kontrolu plnění všeobecných a zvláštních podmínek, jakož i rozhodnutí o udělení investičních pobídek. K tomuto účelu je povinen předložit listiny a doklady nezbytné k posouzení jejich plnění.

Výkon kontroly přísluší MPO, MF, MPSV, MŽP a územním finančním orgánům.

Tím, že kontrola spadá pod mnoho různých orgánů, může dojít k tomu, že některá ustanovení nemusí být vykládána úplně stejně. To pak nutí investora konzultovat problematiku s více úřady.

2.3 Hmotné podpory na podporu zaměstnanosti

Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZZ“) obsahuje od svého vzniku úpravu investičních pobídek dle § 1 odst. 2 písm. c) a d) zákona o investičních pobídkách, a to hmotnou podporu vytváření nových pracovních míst a hmotná podpora rekvalifikace nebo školení zaměstnanců. Úpravu původně obsahoval zákon o investičních pobídkách, ale v souvislosti se schválením nového zákona o zaměstnanosti v roce 2004 byla úprava přesunuta do části páté, hlavy III ZZ. Tato část byla novelizována zatím jen jednou, a to zákonem č. 159/2007 Sb. Novela zpřísnila požadavky na územní oblast, ve které lze pobídku poskytnout.

Nařízení předpokládané ZZ vydala vláda pod č. 515/2004 Sb. Nařízení o hmotné podpoře na vytváření nových pracovních míst a hmotné podpoře rekvalifikace nebo školení zaměstnanců v rámci investičních pobídek bylo dvakrát novelizováno, a to nařízením 578/2004 Sb. a nařízením č. 336/2006 Sb. Těmito novelami byly měněny výše hmotné podpory a podmínky jejího udělení.

Výše hmotné podpory zaměstnavateli na vytváření nových pracovních míst v rámci investičních pobídek činí 200 000 Kč na jedno nové pracovní místo zřízené v územní oblasti s mírou nezaměstnanosti nejméně o 50 % vyšší, než je průměrná míra nezaměstnanosti v České republice, nebo nejméně o 20 % vyšší, než je průměrná míra nezaměstnanosti v České republice, pokud tato územní oblast přímo sousedí s územní oblastí s mírou nezaměstnanosti nejméně o 50 % vyšší, než je průměrná míra nezaměstnanosti v České republice, nebo 100 000 Kč na jedno nové pracovní místo zřízené v územní oblasti s mírou nezaměstnanosti nejméně o 20 % vyšší, než je průměrná míra nezaměstnanosti v České republice, a dalších 25 000 Kč, zaměstná-li na něm po dobu delší než 1 rok osobu se zdravotním postižením nebo uchazeče o zaměstnání, který byl veden v evidenci uchazečů o zaměstnání déle než 3 měsíce.

Výše hmotné podpory rekvalifikace nebo školení zaměstnanců v rámci investičních pobídek činí v územní oblasti s mírou nezaměstnanosti nejméně ve výši průměrné míry nezaměstnanosti v České republice 35 % z nákladů na rekvalifikaci nebo školení zaměstnanců.

Nařízení stanoví podmínky na pracovní místa, a to definicí pracovních míst. Pracovními místy se rozumí pracovní místa

a) vytvořená zaměstnavatelem na základě dohody sjednané podle § 111 odst. 6 ZZ,

b) na nichž jsou umístěni státní občané České republiky nebo státní příslušníci jiného členského státu Evropské unie nebo jejich rodinní příslušníci, a tyto osoby mají u zaměstnavatele uvedeného pod písmenem a) sjednan pracovní poměr na dobu neurčitou.

Rovněž se v souladu s článkem 5 nařízení EK č. 68/2001 stanoví, že má-li být jednotlivému zaměstnavateli poskytnuta hmotná podpora rekvalifikace nebo školení, jejíž hodnota na jeden projekt přesahuje v době podání záměru získat investiční pobídky částku odpovídající 1 mil. EUR, vyžaduje se k jejímu poskytnutí předchozí oznámení a schválení EK.

Hmotná podpora rekvalifikace nebo školení zaměstnanců může být poskytnuta zaměstnavateli na částečnou úhradu nákladů, které budou na rekvalifikaci nebo školení nových zaměstnanců skutečně vynaloženy. Do celkového počtu rekvalifikovaných nebo školených zaměstnanců se zahrnují zaměstnanci rekvalifikovaní nebo školení ode dne předložení záměru získat investiční pobídky.

Zatímco rekvalifikace je upravena v ZZ samostatně, definice školení byla nadefinována v zákoně specificky pro účely investičních pobídek. Školení je definováno jako teoretické a praktické vzdělávání, získávání znalostí a dovedností pro pracovní zařazení zaměstnanců, které odpovídají požadavkům stanoveným zaměstnavatelem. Školení může být zajišťováno i zaměstnavatelem. Zde je nutné podotknout, že zaměstnavatelé využívají toho, že je školení definováno velmi obecně, a volí obvykle tuto variantu. Jediné, co se obecně neuznává, jsou školení, která musí zaměstnavatel ze zákona zajišťovat, např. školení o právních a ostatních předpisech k zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci dle § 103 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“). Kontrolní orgány někdy zpochybňují i jazyková školení, nicméně dle mého názoru jsou jazyková školení, pokud zaměstnanec potřebuje cizí jazyk v rámci své pracovní náplně, pokryta výše uvedenou definicí.

Z hlediska získání pobídky je významný rozdíl v tom, že oproti slevě na dani je na hmotnou podporu na vytváření nových pracovních míst a hmotnou podporu rekvalifikace nebo školení nových zaměstnanců potřeba uzavřít dohodu s MPSV. Zákon ZZ stanovuje náležitosti, které musí dohoda o poskytnutí hmotné podpory na vytváření

nových pracovních míst a dohoda o poskytnutí hmotné podpory rekvalifikace nebo školení nových zaměstnanců obsahovat.

K této úpravě bych rád podotknul, že uzavírání dohod s MPSV je zdlouhavá záležitost. Proto bych doporučil stanovit v zákoně lhůtu na uzavření této smlouvy. Jiným řešením by bylo stanovit povinnosti rozhodnutím a upustit od uzavírání dohod.

Poskytování podpor je stejně jako sleva na dani předmětem šetření Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“). Cílem kontroly je následnou kontrolou prověřit hospodaření s prostředky státního rozpočtu vynaloženými na poskytování investičních pobídek a investičních podpor.

Kontrolními akcemi NKÚ za rok 2006 byly zjištěny např. tyto nedostatky²⁹:

- Zaškolení menšího počtu zaměstnanců (Toray Textiles);
- Školení zaměstnanců s pracovním poměrem na dobu určitou (Hella Autotechnik Nova);
- Změny v podmínkách až po vypršení sjednaných termínů ke splnění (IBM).

MPSV výsledky zjištění NKÚ respektuje a implementuje je do nových dohod a svého postupu vůči investorům.

V této souvislosti lze upozornit, že se ve vztahu k již poskytnutým investičním pobídkám ve formě hmotné podpory na tvorbu nových pracovních míst a rekvalifikaci a školení zaměstnanců množí případy, kdy na základě kontrol prováděných MPSV dochází k nejasnostem při výkladu dohod, na základě nichž byla hmotná podpora poskytnuta. V jednom případě MPSV již konstatovalo porušení podmínek pro poskytnutí hmotné podpory, a to z formálního důvodu spočívajícího v uzavření jiného typu smlouvy se zaměstnanci než předvíдалa příslušná dohoda uzavřená mezi investorem a MPSV.³⁰

Proto lze investorům doporučit, aby textům dohod o hmotné podpoře a školení a rekvalifikaci věnovali náležitou pozornost a podrobili je právnímu přezkoumání tak, aby předešli případným problémům.

²⁹ Věstník Nejvyššího kontrolního úřadu 2006, částka 3

³⁰ Hlavička, J., Opløštil, P., Změny v poskytování investičních pobídek zahraničních investorů v České republice, ePravo.cz, 3/2007, str. 78-79

K podporám nezaměstnanosti bych rád uvedl to, že tyto pobídky spočívající v podpoře pracovních míst jsou vhodné v případě vysoké nezaměstnanosti. Vzhledem k rapidně se snižující míře nezaměstnanosti bych doporučoval tyto pobídky omezit a zaměřit se na podporu odvětví s větší přidanou hodnotou.

2.4 Další programy podpory investování v ČR

2.4.1 Rozvoj strategických služeb

System investičních pobídek podle ZIP je dosud určen pouze pro obory zpracovatelského průmyslu, avšak v roce 2000 byl zahájen nový program podpory tzv. strategických služeb, kam směřuje kolem 60 % světových přímých zahraničních investic. Jedná se o vybrané typy obchodních služeb pro podniky, které umožňují rozvoj informačních technologií a lidského kapitálu.

Dne 18. 4. 2007 byl vyhlášen usnesením vlády ČR č. 217/2007 aktualizovaný Rámcový program pro podporu technologických center a center strategických služeb, který reflektuje změny v evropské legislativě. Od tohoto data je obnoveno přijímání žádostí o veřejnou podporu z tohoto národního programu ze strany agentury CzechInvest.

Technologická centra se zabývají inovačními aktivitami přinášejícími vylepšení výrobků a technologií využívaných ve výrobě.

Strategické služby představují služby s mezinárodním zaměřením, s vysokou přidanou hodnotou, podporující zaměstnanost kvalifikovaných expertů v centrech pro vývoj softwaru, odborných řešitelských centrech, centrech pro opravu špičkových technologií, centrech sdílených služeb, centrech zákaznické podpory (např. „call centra“).

Domnívám se, že tyto programy jsou z hlediska hospodářské politiky velmi vhodné a podporují investice, s vyšší přidanou hodnotou a nároky na vyšší kvalifikaci. Nicméně chtěl bych podotknout, že dle mého názoru není důvod, proč by tento program neměl být upraven legislativně stejně jako výrobní investice, a to v zákoně o investičních pobídkách.

2.4.2 Program pro podporu tvorby nových pracovních míst

Pro projekty nad 10 mil. Kč a uskutečněné v regionech, ve kterých je, nebo v průběhu posledního roku byla průměrná míra nezaměstnanosti, o 50 % vyšší než je průměrná míra nezaměstnanosti v České republice, mohli investoři žádat o podporu podle

Programu pro podporu tvorby nových pracovních míst v regionech nejvíce postižených nezaměstnaností. Program byl schválený Vládou České republiky usnesením č. 566/2004 dne 2. 6. 2004 novelizovaným usnesením č. 287/2006 ze dne 22. března 2006.

Nabízené formy podpory jsou obdobné jako u pobídek dle ZIP. Jedná se o finanční podporu na tvorbu nových pracovních míst a finanční podporu na rekvalifikaci nebo školení zaměstnanců.

Finanční podpora na tvorbu nových pracovních míst činí až 200 tis. Kč na jedno nové pracovní místo. Celková hodnota této finanční podpory nesmí překročit 40 % (resp. 60 % u malých a 50 % u středních podniků) z uznatelných nákladů, jimiž jsou mzdové náklady.

Finanční podpora na rekvalifikaci nebo školení zaměstnanců je poskytována až do výše 35 % nákladů na školení (max. 30 tis. Kč na jednoho zaměstnance).

Na základě usnesení vlády č. 758/2007 nebude již tento Program po 31. prosinci 2007 vyhlašován, a proto nebude možné po uvedeném datu žádat o podporu v rámci Programu.

K programu bych rád podotknul, že dle mého názoru není jeho legislativní úprava příliš šťastná. Samotný program se řídí pouze usnesením a ani subsidiárně není použitelná právní úprava investičních pobídek. Nicméně program není příliš propracován, často používá nové pojmy a dle mého názoru se často zbytečně odchyluje od úpravy investičních pobídek. V praxi to způsobuje značné problémy při interpretaci a v otázkách, ve kterých u klasických pobídek existuje už určitý úzus, způsobuje nové problémy. Doporučoval bych proto u těchto programů používat stejné principy a stejnou terminologii, jako je v zákoně o zaměstnanosti.

2.4.3 Program podpory subdodavatelů

Ačkoliv zahraniční pobočky mají zájem o vytváření a posilování vazeb s místními dodavateli, může být tento jev podporován i opatřeními vlády, které zabrání nedostatkům v procesu vytváření těchto vazeb. Např. pro nadnárodní společnosti může být příliš nákladné najít v hostitelské zemi důvěryhodné dodavatele. Stát proto může kompenzovat slabé finanční trhy nebo instituce např. školeními, centry technologické podpory, výzkumnými laboratořemi apod. Dobrá politika může zvýšit benefity a snížit náklady využívání domácích dodavatelů. Dobře zvládnutá státní intervence je

významná tam, kde existuje nedostatek informací o možných dodavatelích a mezera mezi požadavky kupujících a nabídkou výrobních kapacit. Rozvoj vztahů je samozřejmě ovlivněn celkovou politikou, ekonomickým a právním prostředím a politickou a makroekonomickou stabilitou. Ale nejvýznamnějším faktorem zůstává cena a kvalita, kterou domácí dodavatelé nabízejí. Technologické a manažerské kapacity domácích podniků ovlivňují schopnost hostitelské ekonomiky absorbovat a využít znalostí, které vazby mohou přinášet. Slabé schopnosti domácích firem zvyšují pravděpodobnost, že zahraniční investoři budou odebírat nejsložitější komponenty od dodavatelů z jiné země. Např. společnosti na Tajvanu nebo v Singapuru dodávají kompletní dodávky nadnárodním společnostem, zatímco v Malajsi, Thajsku či Mexiku se tak děje méně často.³¹

Pro zvýšení konkurenceschopnosti českých dodavatelů byl zaveden Program rozvoje dodavatelů. Cílem Programu rozvoje dodavatelů je zvýšit konkurenceschopnost českých dodavatelů, poskytnout stávajícím investorům dobré místní zdroje a zvýšit atraktivitu České republiky pro nové investory. Jde o to, aby české firmy byly první volbou pro nadnárodní společnosti a investory působící v České republice.

Agentura CzechInvest dále usnadňuje navazování kontaktů mezi českými a zahraničními společnostmi, vyhledává dodavatele podle požadavků investora, organizuje setkání dodavatelů s nadnárodními společnostmi a pomáhá s hledáním partnerů pro společné podniky (joint ventures).

Na webových stránkách agentury CzechInvest je volně přístupná databáze českých společností operujících ve zpracovatelském průmyslu a specializované sektorové databáze automobilového a leteckého průmyslu. Připravují se také databáze pro sektory IT a elektroniky. Databáze lze použít pro vyhledávání a třídění dodavatelů a partnerů pro joint ventures v České republice. Pro české firmy znamená zařazení se do databáze výrazné zviditelnění a možnost navázat obchodní vztahy nejen se zahraničními investory přicházejícími do České republiky, ale také se zahraničními společnostmi, které v České republice pobočku nemají.

³¹ World Investment Report 2001, Promoting Linkages, Overview, UN, New York and Geneva, str. 16

2.4.4 Program aftercare

Jednou z aktivit agentury CzechInvest je tzv. program aftercare, který úspěšně funguje např. v Irsku a Singapuru. Jeho cílem je pomáhat již usídleným investorům řešit jejich případné problémy související s investicí, identifikovat existující bariéry investičního prostředí a poskytováním zpětné vazby vládě napomáhat k jejich postupnému odstranění. Udržování a upevňování vztahů s investorem také velmi často vede k expanzi jeho aktivit.

Následná péče o investory zahrnuje širokou škálu činností. Nejčastější formy podpory podnikání investorů jsou tyto:

- podpora expanzí, reinvestic, rozvoje výzkumu;
- pomoc s hledáním vhodných průmyslových zón a podnikatelských nemovitostí;
- poradenství ohledně čerpání investičních pobídek a spolufinancování projektů ze strukturálních fondů EU;
- vyhledání dodavatelů v daném regionu;
- podpora v oblasti lidských zdrojů;
- rozvoj spolupráce investorů se středními, vyššími odbornými a vysokými školami;
- zprostředkování vyjednávání s místní samosprávou, státní správou a veřejnými institucemi;
- předkládání návrhů investorů na změny české legislativy Vládě České republiky a kultivace českého podnikatelského prostředí;
- organizace odborných seminářů, pracovních snídaní s vrcholnými představiteli státní správy, diskusních kulatých stolů a společenských akcí.

3 Daňové pobídky

3.1 Sleva na dani

3.1.1 Úvod

Český daňový systém nabízí v zásadě dva druhy pobídek – slevu pro nové společnosti a slevu pro stávající společnosti. Žadatelé o oba druhy pobídek musí splnit kromě všeobecných podmínek dle zákona o investičních pobídkách splnit zvláštní podmínky stanovené v ZDP.

3.1.2 Vývoj právní úpravy

Sleva na dani byla v zákoně o daních z příjmů zakotvena zákonem o investičních pobídkách, který přidal do ZDP ustanovení § 35a a § 35b. Již od začátku tedy byla sleva na dani připravena jak pro nové poplatníky, tak pro již stávající. Z toho vyplývá, že záměr zákonodárce nebyl podporovat pouze zahraniční podniky, jak bývá někdy odpůrci investičních pobídek argumentováno, ale i tuzemské podniky, které chtějí rozšiřovat výrobu.

Sleva na dani v ZDP byla poprvé výrazně novelizována zákonem č. 453/2001 Sb. V této novele byly upraveny zvláštní podmínky. V § 35a odst. 2 ZDP byly vymezeny zvláštní podmínky, za kterých lze uplatnit slevu na dani. Ke změně došlo v § 35a odst. 2 písm. b) ZDP, dle kterého musí být poplatník u dlouhodobého hmotného majetku (s výjimkou nemovitosti), který je pořízován v rámci investiční akce posuzované pro účely poskytnutí veřejné podpory, prvním vlastníkem na území České republiky. Po novele bylo možno i majetek nabytý v rámci zpeněžení konkurzní podstaty považovat za investiční prostředky dle ZIP. V původním znění tomu tak nebylo. Toto ustanovení je dle mého názoru vhodnou podporou pro udržení výroby a pracovních míst v podnicích, které se dostaly (např. vinou špatného řízení) do konkurzu.

V odst. § 35a odst. 2 písm. d) ZDP byla doplněna také skutečnost, že poplatník nemůže záměrně provádět operace se spřízněnými osobami, které by vedly nejen ke snížení základu daně spřízněné osoby, ale také nově ke zvýšení daňové ztráty. Toto problematické ustanovení budu probírat v další kapitole.

V § 35a odst. 3 ZDP novela upravila období, od kterého je možno začít slevu uplatňovat, přičemž prvním zdaňovacím obdobím je to, za které poplatník splnil

všeobecné podmínky dle ZIP a zvláštní podmínky dle ZDP, nejpozději však do 3 let od vydání příslibu investičních pobídek (pokud byla lhůta pro splnění všeobecných podmínek prodloužena, prodlužuje se i počátek pro uplatnění slevy). Tato nová úprava ujasnila i přes krkolomnost definice období, ve kterém lze investiční pobídku čerpat. Původně bylo prvním obdobím, ve kterém šlo uplatnit slevu, buď zdaňovací období, ve kterém nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí, nebo byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, jichž se investiční pobídky týkaly. Původní definice byla zjevně nedokonalá už v tom, že investice vůbec nemusí spočívat ve stavbě, ale pouze např. v pořízení nového strojního zařízení.

Dále byla zmírněna sankce v případě nedodržení některých podmínek, a to tak, že nedodržení podmínky bylo sankcionováno pouze v těch obdobích, ve kterých byla podmínka nedodržena. Novelizované znění vyčlenilo zvlášť podmínku v § 35a odst. 2 písm. a) ZDP (týká se využití odpisů, opravných položek a odpočtů ztrát v maximální míře). Jestliže poplatník dodrží všechny podmínky, vyjma podmínky § 35a odst. 2 písm. a) ZDP, nemusí již podávat dodatečné přiznání za všechna období, ve kterých uplatnil slevu, ale jen za období, ve kterých porušil podmínku uvedenou v § 35a odst. 2 písm. a) ZDP. Toto zmírnění sankce bylo určitě krokem dopředu, neboť v některých případech by sankce (tj. odebrání celé pobídky) bylo v hrubém nepoměru s porušením povinnosti. Je otázkou, zda tuto zmírněnou sankci nevztáhnout i na některá další porušení povinnosti (např. otázka převodových cen, viz dále).

Změna nastala také v ustanovení § 35a odst. 4 ZDP, které zní: „Sleva na dani nesmí v jednotlivých zdaňovacích obdobích překročit míru veřejné podpory vztáženou k dosud skutečně vynaloženým nákladům, které mohou být podpořeny, a současně nemůže v celkovém souhrnu překročit přípustnou hodnotu veřejné podpory stanovené rozhodnutím podle zvláštního právního předpisu.“

Jestliže tedy poplatník obdrží investiční pobídku na základě rozhodnutí ve výši např. 400 tis. Kč a ve zdaňovacím období vynaloží např. 20 % z celkových nákladů, které jsou podpořeny investiční pobídkou, potom i investiční pobídky jsou vyčerpány ve výši 20 %, tzn. 80 tis. Kč. Následně výše slevy na dani v daném zdaňovacím období nesmí přesáhnout hodnotu 80 tis. Kč. V původním znění byla sleva na dani porovnána pouze s hodnotou investičních pobídek za celé desetileté období.

Tato podmínka má zřejmě vést k tomu, aby poplatník nebyl podpořen ještě před tím, než náklady skutečně vynaloží, má tedy vyloženě fiskální účel. Na druhou stranu se domnívám, že je to opět na úkor jednoduchosti systému a zvyšuje to administrativní náročnost na straně poplatníka.

V § 35b ZDP pak došlo analogickým změnám jako v § 35a ZDP.

Současně došlo také k úpravě § 35r odst. 1 ZDP, kde byla zkrácena lhůta pro vyměření daně na 10 let (původně 15) od konce kalendářního roku, v němž byl poprvé uplatněn nárok na slevu na dani.

Dle přechodných ustanovení novely se ustanovení § 35a odst. 6 a § 35b odst. 7 ZDP (podání dodatečných přiznání v případě porušení podmínek) v novelizovaném znění se použilo i pro poplatníky, kteří uplatnili nárok na slevu na dani před dnem účinnosti novely. Novelizovaná ustanovení § 35a odst. 4 a § 35b odst. 5 ZDP se použijí i pro poplatníky, kterým bylo vydáno rozhodnutí o příslibu investičních pobídek před dnem účinnosti novely. Jedná se tedy o retroaktivitu, která v prvním případě jde ve prospěch poplatníka, zatímco ve druhém případě proti poplatníkovi. Dle mého názoru by se zákonodárce měl pokud možno retroaktivitě v neprospěch poplatníka vyhnout, neboť investor by měl investiční pobídku čerpat za takových podmínek, které mu jsou známy v době jejich udělení.

Zákonem č. 438/2003 Sb. byl upraven základ daně, ze kterého se sleva na dani počítá, a byla doplněna další zvláštní podmínka spočívající v tom, že poplatník pořídí a eviduje v majetku dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nejméně v částkách uvedených ve zvláštním právním předpise. Dále byla opět zpřesněna sankce za porušení podmínky podle § 35a odst. 2 písm. a) ZDP. Bylo potvrzeno, že sleva na dani nemůže dosáhnout záporných hodnot.

Zákonem č. 19/2004 Sb. byla sjednocena maximální doba čerpání slevy na dani na 10 let.

Zákonem č. 217/2005 Sb. bylo doplněno, že poplatník, kterému bylo poskytnuto podle zvláštního právního předpisu více příslibů investičních pobídek, může uplatnit slevu na dani za zdaňovací období pouze podle jednoho z těchto příslibů. Uplatní-li slevu na dani podle později poskytnutého příslibu, nemůže za všechna následující zdaňovací období uplatnit slevu na dani podle dříve vydaných příslibů.

Konečně poslední novela ZIP, zákon č. 159/2007 Sb., snížila dobu čerpání pobídek na 5 let pro pobídky dle § 35a i pobídky dle § 35b ZDP. Toto razantní snížení bylo jedním z hlavních pilířů nové úpravy ZIP.

3.1.3 Zvláštní podmínky

Zvláštními podmínkami, za kterých lze uplatnit slevu na dani, jsou

- a) poplatník využije v nejvyšší možné míře všech ustanovení ZDP ke snížení základu daně, a to zejména uplatněním
 1. všech odpisů podle § 26 až 33 ZDP; v období uplatňování slevy nelze odpisování přerušit (§ 26 odst. 8 ZDP), stanovení způsobu odpisování podle tohoto zákona provede poplatník,
 2. opravných položek k pohledávkám podle zvláštního právního předpisu,
 3. odpočtu daňové ztráty nebo její části podle § 34 odst. 1 ZDP v nejbližším zdaňovacím období, kdy je vykázán základ daně,
- b) poplatník bude u dlouhodobého hmotného majetku, s výjimkou nemovitostí, pořízeného v rámci investiční akce posuzované pro účely poskytnutí veřejné podpory, prvním vlastníkem na území České republiky; toto se nevztahuje na majetek nabytý v rámci zpeněžení konkursní podstaty podle zvláštního právního předpisu,
- c) poplatník v období, za které může uplatnit slevu na dani, nebude zrušen, nebude vůči němu zahájeno konkurzní řízení, nesloučí se s jiným subjektem, nebo nepřevzme jmění společnosti, jež bude zrušena bez likvidace (převod jmění na společníka), nebo v případě fyzické osoby neukončí nebo nepřeruší podnikatelskou činnost,
- d) poplatník nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, nebo převodem majetku nebo jeho části výše uvedených osob, který u nich bude mít za následek snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty,
- e) poplatník pořídí a eviduje v majetku dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nejméně v částkách uvedených ve zvláštním právním předpise,

- f) poplatník, kterému bylo poskytnuto více příslibů investičních pobídek, může uplatnit slevu na dani za zdaňovací období pouze podle jednoho z těchto příslibů. Uplatní-li slevu na dani podle později poskytnutého příslibu, nemůže za všechna následující zdaňovací období uplatnit slevu na dani podle dříve vydaných příslibů.

Níže bych chtěl podrobněji rozebrat jednotlivé podmínky, neboť ty jsou rozhodující pro uplatnění daňových pobídek.

Podmínka využití všech ustanovení zákona ke snížení základu daně směřuje k tomu, aby poplatník např. neprodlužoval fakticky dobu čerpání investiční pobídky. V případě přerušování odpisů či odpočtu daňové ztráty se jedná o celkem jednoznačné ustanovení. Poněkud problematické je stanovení způsobu odpisování. ZDP totiž nedefinuje, co je způsob odpisování. Je jasné, že si poplatník může vybrat mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním. Nicméně zda lze do způsobu odpisování zařadit i možnost poplatníka uplatnit zvýšený odpis v prvním roce odpisování, nebylo úplně jednoznačné. Nicméně lze jen doporučit poplatníkům tak činit, aby se vyhnuli problémům v případě názoru správce daně, že poplatník nevyužil v nejvyšší možné míře všech ustanovení ZDP ke snížení základu daně. Tato problematika byla nakonec řešena i na Koordinačním výboru (dále jen „KV“) MF a Komory daňových poradců ČR (dále jen „KDP“) dne 27. 11. 2007, kdy bylo dohodnuto, že poplatník je povinen uplatnit zvýšený odpis u majetku v obdobích, ve kterých lze slevu na dani uplatňovat.³²

Problémy trochu nastávají u daňových opravných položek, neboť společnosti často daňové opravné položky neřeší s tím, že administrativa s tím spojená je příliš náročná. V případě příjemců investičních pobídek je tedy nutné se touto problematikou začít zabývat a daňové opravné položky správně uplatňovat. Nicméně i zde je úmysl zákonodárce pochopitelný a úprava odůvodnitelná. Zde bych ovšem upozornil na to, že se jedná pouze o demonstrativní výčet, tzn. příjemce pobídky by měl využít všechna ustanovení zákona. Toto ustanovení mi nepřijde dostatečně určité a v praxi snižuje právní jistotu poplatníků.

³² Havlín, A.: Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu (komplexní problém) (závěry z jednání dne 17. 12. 2007), Bulletin KDP ČR, 2008/3, str. 11-15

Podmínka prvního vlastnictví na území České republiky má za účel to, aby společnosti nezískávaly investiční podporu na nákup investic, které jsou již v provozu na území České republiky.

Tato podmínka není však definována příliš šťastně. Je totiž přirozené, že investor často kupuje nový majetek od nějakého prostředníka, ať již prodejce či dovozce.

Dle metodické pomůcky, tedy výkladu MF by však mělo dostačovat, aby pro účely naplnění výše uvedené podmínky byl investor prvním vlastníkem dlouhodobého hmotného majetku, s výjimkou nemovitostí, ve smyslu ZDP (tj. aby investor majetek uvedl do užívání). Pořídí-li investor dlouhodobý hmotný majetek koupí od českého subjektu, který o tomto majetku dosud neúčtoval jako o odpisovaném dlouhodobém majetku, ale pouze jako o zásobách, ačkoliv byl jeho vlastníkem, nákup takového dlouhodobého majetku není dle MF porušením této zvláštní podmínky.

Výklad MF byl posléze podpořen i novelou ZDP č. 669/2004 Sb., který pro účely zvýšeného odpisu v prvním roce definoval prvního vlastníka hmotného movitého majetku. Dle § 31 odst. 6 ZDP se za prvního vlastníka hmotného movitého majetku pro účely tohoto zákona považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.

Splnění této podmínky investoři dokladují smlouvami s dodavateli či čestnými prohlášeními dodavatele, ve kterých je uvedeno, že dodavatel je prvním vlastníkem dané věci na území ČR, ale vždy ji měl zaúčtovanou jako zásoby.

Nutno podotknout, že nová podmínka novosti investice, která byla dodána do zákona o investičních pobídkách od 1. července 2007, činí podmínku nadbytečnou. Naopak ztěžuje poplatníkům situaci, neboť např. omezuje nákup nového majetku přes prostředníka. Tuto podmínku bych proto navrhol vypustit.

ZDP omezuje možnost přeměn u poplatníka (případně převodu jmění na společníka). Opět se tím zabraňuje obchodování se slevou a případným optimalizacím. MF se ovšem výkladem snaží tuto podmínku rozšířit o převody podniku. S tím lze v zásadě souhlasit, nicméně tato podmínka by měla být zakotvena přímo v zákoně, neboť takový extenzivní výklad není dle mého názoru přípustný.

Podmínka související s problematikou převodových cen je velmi palčivou záležitostí především pro zahraniční podniky. § 23 odst. 7 ZDP zakazuje snižovat základ daně transakcemi se spojenými osobami.

Společnost čerpající investiční pobídky ovšem musí splnit i další podmínky, spočívající v tom, že transakcí se spojenou osobou nemůže navýšit svůj základ daně.

Podmínka dle písm. d) v sobě v podstatě zahrnuje dva zákazy: Za prvé zákaz zvýšit základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, a za druhé zákaz zvýšit základ pro výpočet slevy převodem majetku nebo jeho části výše uvedených osob, který u nich bude mít za následek snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Zatímco první podmínka je pochopitelná, restriktivní výklad druhé podmínky by mohl vést až k tomu, že by investor nemohl pořídit žádný majetek či zboží od spřízněných osob, přestože by to bylo za tržní cenu. Nicméně v praxi se celé ustanovení vykládá v tom smyslu, že by ceny sjednané mezi investorem a spřízněnými osobami měly být v obvyklé tržní výši.

Výše uvedená podmínka vede k situaci, že příjemce investiční pobídky musí stanovit cenu se spojenými osobami vždy přesně na tržní cenu. Například odměna za řízení či služby účtovaná mateřskou společností společnosti, která pobírá investiční pobídky, nesmí být příliš nízká. Je třeba si ovšem uvědomit, že některé průmyslové podniky provádějí se spřízněnými osobami de facto tisíce transakcí. Dále, stanovit tržní cenu může být v některých odvětvích velmi obtížné. Jedinou možností je pak zajišťování ocenění pomocí znalců formou znaleckých posudků, což může být finančně i administrativně náročné. Je sice možno využít institutu závazného posouzení cen, nicméně zatím je praxe taková, že taková posouzení bývají časově náročná a většina rozhodnutí jde v neprospěch poplatníka.

Dosavadní systém je nastaven tak, že i nepodstatné porušení může vést k sankcím. Jakýkoliv převod majetku ze spřízněné společnosti na společnost pobírající investiční pobídky může ohrozit čerpání pobídek. Proto bych doporučoval i v tomto případě nastavit pouze částečnou sankci, tak jak se uplatňuje na porušení podmínky dle písm. a).

Podmínka pořízení a evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku navazuje na všeobecnou podmínku v ZIP o minimální investici a rovněž na definici nákladů vhodných na veřejnou podporu. Podmiňuje ovšem čerpání slevy na dani tím, že

ji lze uplatnit až za zdaňovací období, ve kterém je majetek uveden do užívání. Tato podmínka byla doplněna zákonem č. 438/2003 Sb. Doplnění posílilo právní jistotu poplatků a výrazně zjednodušilo kontrolní mechanismus investičních pobídek.³³ Zde bych upozornil na častý problém, který příjemci řeší, a to technické zhodnocení. Přestože technické zhodnocení bývá jednoznačně součástí nové investice a tyto výdaje směřují k účelu, pro jaký jsou investiční pobídky udělovány, kategorie nákladů na technické zhodnocení a kategorie investic do dlouhodobého majetku se posuzuje dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, odlišně. MF se opakovaně vyjádřilo na individuální dotazy, že např. technické zhodnocení výrobní haly se započítává do minimální investice i do nákladů vhodných na veřejnou podporu. Nicméně opět vzhledem k jistotě daňových poplatníků bych považoval za vhodné, aby technické zhodnocení bylo explicitně zahrnuto mezi tyto náklady.

Ustanovení, že poplatník, kterému bylo poskytnuto více příslibů investičních pobídek, může uplatnit slevu na dani za zdaňovací období pouze podle jednoho z těchto příslibů, je nejnovější podmínka. Tímto opatřením se zamezuje uplatnění dvou pobídek v jednom roce, což by výrazně zkomplikovalo výpočet daně a slevy na dani za takové období. Na druhou stranu, snížení daňových prázdnin na pět let spolu s tímto ustanovením výrazně snižuje schopnost společnostem slevu vyčerpat.

3.1.4 Sleva na dani dle § 35a

Sleva na dani dle § 35a ZDP je určena pro nové projekty. Podle tohoto ustanovení postupují poplatníci, kteří se teprve po poskytnutí příslibu investiční pobídky zaregistrují k dani z příjmů.

Slevu na dani může uplatnit poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky, pokud pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání, zaregistroval se jako poplatník a splnil-li všeobecné podmínky a zvláštní podmínky. Pokyn č. D-300 (čj. 15/107 705/2006) k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP vydaný MF (dále jen „pokyn D-300“) upřesnil, že obdrží-li poplatník rozhodnutí MPO až po lhůtě pro podání daňového přiznání, lze formou podání dodatečného daňového přiznání uplatnit slevu na dani i za zdaňovací období, ve kterém již byly splněny všeobecné a zvláštní podmínky.

³³ Pelech, P., Pelc, V.: Daně z příjmů s komentářem 2005, 6. aktualizované vydání, ANAG, Praha 2005, str. 570-571

Výše slevy na dani činí:

- u právnické osoby částku daně podle § 21 odst. 1 ZDP (tj. daňová sazba postupně klesající) ze základu daně podle § 20 odst. 1 ZDP, sníženého o položky podle § 34 ZDP (daňové ztráty minulých let, reinvestiční odpočet) a § 20 odst. 8 ZDP (dary) a o rozdíl, o který úrokové příjmy vymezené v § 36 odst. 6 ZDP (resp. od roku 2005 zahrnované do § 20 odst. 1 ZDP) převyšují související náklady,
- u fyzické osoby částku daně podle § 16 odst. 1 ZDP z dílčího základu daně podle § 7 ZDP, tj. z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (se slevou na dani předmětného typu samozřejmě mohou počítat pouze podnikatelé, nikoli zaměstnanci či osoby s příjmy příležitostného charakteru). V případě, že investorem, jenž obdržel příslib investiční nabídky, je veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost, slevu na dani uplatní jednotliví společníci veřejné obchodní společnosti nebo komplementáři či komanditisté komanditní společnosti.

Výše slevy na dani tedy fakticky odpovídá 100 % daně.

Slevu na dani, vypočtenou vždy podle uvedeného algoritmu, lze uplatňovat po dobu pěti bezprostředně následujících zdaňovacích období. K této úpravě je třeba říci, že výpočet slevy dle § 35a je na rozdíl od slevy dle § 35b v zásadě jasný, nečiní poplatníkům problémy, ani se nevedou kolem něj spory. Jediným menším problémem může být vymezení úrokových příjmů a souvisejících nákladů, neboť tyto související náklady je třeba přesně identifikovat.

Podle původního znění zákona bylo prvním obdobím období, v němž nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí nebo v němž vydal stavební úřad souhlas se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, již se investiční pobídky týkají. Od účinnosti zákona č. 453/2001 Sb. je však prvním obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, to zdaňovací období, v němž poplatník splnil všeobecné a zvláštní podmínky poskytnutí pobídky. Zároveň je však nově limitován i nejzazší termín: slevu na dani lze začít uplatňovat nejpozději ve zdaňovacím období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu. V případě, že lhůta pro splnění všeobecných podmínek byla prodloužena, posunuje se i počátek pro uplatnění slevy na dani, nejdéle však o 2 roky. Celková výše uplatněných

slev na dani za desetileté období přitom nesmí překročit tzv. míru veřejné podpory, vztaženou k dosud vynaloženým nákladům, které mohou být podpořeny. Zároveň nesmí být v úhrnu překročena tzv. přípustná hodnota veřejné podpory, jak je stanovena rozhodnutím podle zákona o veřejné podpoře.

Výše slevy na dani se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost.

Sleva na dani dle § 35a je v praxi aplikována celkem bez problémů. Jediným úskalím může být pro poplatníka dodržování zvláštních podmínek.

3.1.5 Sleva na dani dle § 35b

Poplatník, který v ČR podnikal již před obdržáním příslibu investiční pobídky, postupuje ve věci určení výše slevy na dani a doby, po kterou ji lze uplatňovat, podle § 35b zákona. Slevu na dani může uplatnit poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky a splnil-li všeobecné podmínky a zvláštní podmínky.

Výši slevy na dani v konkrétním zdaňovacím období se určuje podle vzorce:

$$S = S1 - S2,$$

přičemž:

S je sleva na dani.

S1 je částka daně v daném zdaňovacím období vypočtená:

- u právnické osoby jako částka podle § 21 odst. 1 ZDP (sazba daně) ze základu daně podle § 20 odst. 1 ZDP sníženého o položky podle § 34 ZDP (daňové ztráty minulých let, reinvestiční odpočet), o položku podle § 20 odst. 8 ZDP (dary) a o rozdíl, o který úrokové příjmy vymezené v § 36 odst. 6 ZDP (resp. od roku 2005 zahrnované do § 20 odst. 1 ZDP) převyšují související náklady,
- u fyzické osoby podle § 16 odst. 1 ZDP z dílčího základu daně podle § 7 ZDP, tj. z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. (Opět sem spadá též podíl fyzické osoby na základu daně veřejné obchodní společnosti či komanditní společnosti, která je investorem a obdržela příslib investiční pobídky.)

S1 je tedy částka vypočtená stejným algoritmem, jakým vypočítávají roční slevu noví investoři, a vlastně odpovídá 100 % daňové povinnosti poplatníka z titulu podnikání.

S2 se vypočte obdobným způsobem, ale za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházejících období, v němž lze slevu na dani uplatnit poprvé, a to za

to období, v němž byla daňová povinnost poplatníka vyšší. Je-li za obě tato období vyměřena nulová daňová povinnost (poplatník vykázal ztrátu), výše slevy na dani se de facto rovná S1, vypočte se tedy stejně jako u nového investora. Ze stejné částky S2 se vychází v každém zdaňovacím období, v němž je sleva na dani uplatňována, vždy se však upraví o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem.

Pro ukazatele S1 a S2 platí, že jejich výše se nemění, je-li dodatečně za příslušné období vyměřena vyšší (v případě S1) nebo nižší (v případě S2) daňová povinnost.

Z toho vyplývá, že po dodatečném vyměření daně za některé období nelze uplatněnou slevu na dani zvýšit. Slevu na dani mohou stávající investoři uplatňovat po dobu pěti let po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž výchozí podmínky pro první období jsou stejné jako u nových investorů, tj. prvním obdobím je to zdaňovací období, v němž poplatník splnil všeobecné a zvláštní podmínky poskytnutí pobídky. Je limitován i nejzazší termín; slevu na dani lze začít uplatňovat nejpozději ve zdaňovacím období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu. (V případě, že lhůta pro splnění všeobecných podmínek byla prodloužena, posunuje se i počátek pro uplatnění slevy na dani, nejdéle však o 2 roky.)

Snižování daňové sazby v minulých letech způsobilo, že začaly vznikat dohady, jak fixovat částku S2. Problematika byla proto vznesena na Koordinačním KV MF a KDP, který toto téma následně projednával v září 2005 problematiku dopadů fixace částky S2 s ohledem na postupné snižování daňové sazby.

Předkladatelé byli toho názoru, že definice částky S2 v § 35b ZDP může být vykládána dvěma způsoby:

- varianta A – částka S2 se stanoví pouze v prvním roce uplatňování investičních pobídek ve formě slevy na dani a následná změna ustanovení § 35b odst. 2 písm. a) ZDP výši S2 neovlivní nebo
- varianta B – částka S2 se stanoví vždy s ohledem na aktuální znění ustanovení § 35b odst. 2 písm. a) ZDP.

Variantu B odůvodnili tím způsobem, že je třeba mít na zřeteli, že výši slevy je nutno stanovovat každý rok, a tedy i každý rok provádět výpočet S1 a S2. Ustanovení § 35b odst. 1 ZDP stanoví, že poplatník může uplatnit slevu, která se vypočte dle vzorce S1 minus S2, přičemž (se stejným dopadem lze použít pojem „kdy“ nebo „současně“) S1 a

S2 se rovnají vždy částce daně „vypočtené podle odstavce 2“. Předkladatelé tedy argumentovali odkazem na použití ustanovení § 35b odst. 2 ZDP.

MF ovšem se závěrem ani s argumentací uvedenou v příspěvku nesouhlasilo s odůvodněním, že zákon o daních z příjmů v § 35b odst. 1 písm. b) obsahuje jednoznačný text: „uvedená částka bude výchozí částkou uplatňovanou při výpočtu slevy na dani za všechna zdaňovací období, za která budou slevy uplatňovány“. Z toho dle MF vyplývá, že poplatník poprvé, když uplatňuje slevu na dani, vypočte částku S2 aktuální sazbou daně (a také z aktuálního základu daně) a poté v souladu se zákonem bude tuto částku pouze upravovat meziročními indexy.

MF dále sdělilo, že obdrželo určité návrhy na úpravu ustanovení § 35b odst. 1 písm. b) ZDP. Předložené návrhy na legislativní změnu měly za cíl použít při výpočtu částky S2 aktuální sazbu daně v každém zdaňovacím období, za které je sleva uplatňována. Při přijetí předložených návrhů by však bylo nutné přepočítávat při každém zjišťování částky S2 základ daně na legislativní podmínky daného zdaňovacího období, což by znamenalo zásadní zvýšení složitosti při zjišťování slevy na dani. Dosud nebylo nalezeno takové legislativní řešení, které by umožnilo použít aktuální sazbu daně a současně nepřepočítávat každé zdaňovací období celý základ daně pro účely zjištění částky S2.

Ministerstvo potvrdilo svůj názor i při vydání pokynu D-300, podle kterého se částka S2 pro účely § 35b zákona se vypočte pouze při prvním uplatnění slevy na dani a v dalších zdaňovacích obdobích se upravuje pouze o hodnoty jednotlivých meziročních indexů, a to i v případě změny sazby daně.

Domnívám se, že snižování daňové sazby je výhodou i pro společnosti, které čerpají investiční pobídky, a proto stávající řešení fixace původní daňové sazby, tak jak je vykládáno Ministerstvem financí, příjemce pobídky nepoškozuje.

3.1.6 Sankce

Poplatník, který využije možnosti uplatnit investiční pobídku formou slevy na dani, musí počítat s tím, že v budoucnu se může vlivem nových okolností potýkat s problémy, protože pravidla, jež zákon v souvislosti s investičními pobídkami stanovuje, jsou poměrně přísná.

Pokud poplatník nesplní některou ze zvláštních podmínek (uvádí je § 35a odst. 2) nebo všeobecných podmínek (podle § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách), nárok na slevu na dani zaniká a je nutno podat dodatečná daňová přiznání za všechna období, v nichž byla sleva na dani uplatněna.

Zákon č. 453/2001 Sb. takto stanovené podmínky upravil v tom smyslu, že pokud jde o nesplnění první z tzv. zvláštních podmínek (tj. daňové uplatnění všech odpisů, opravných položek k pohledávkám, odčitatelné položky z titulu minulých ztrát), dodatečná přiznání je nutné podat za ta období, kdy předmětná podmínka nebyla dodržena (tedy nikoli již za všechna období, kdy byla sleva uplatněna). Zákonem č. 438/2003 Sb. byla pro tyto případy nedodržení první zvláštní podmínky sankce v účinnosti od roku 2004 změněna: nezaniká v těchto případech celý nárok na slevu, ale sleva se snižuje o dvojnásobek částky, o niž byla původně (např. neuplatněním všech odpisů maximální výši) nesprávně navýšena.

Samozřejmým důsledkem nesplnění podmínek je i předpis penále z daňového nedoplatku.

Problematické mohou být z tohoto pohledu především situace, kdy v období uplatnění slevy je daná podmínka splněna, později však dojde k neočekávaným okolnostem, jejichž důsledkem je neplnění podmínek, např.:

- investor nedokáže oproti původnímu předpokladu zaplatit investici do tří let od vydání rozhodnutí o příslibu, příp. v prodloužené lhůtě (dojde tím k porušení jedné z všeobecných podmínek),
- investor nuceně vstoupí do konkurzu (porušení zvláštní podmínky),
- finanční úřad namítne porušení obvyklých principů v obchodním vztahu s osobou ekonomicky nebo personálně propojenou (porušení zvláštní podmínky).

Zatímco splnění či nesplnění ostatních podmínek je vždy možno jednoznačně a objektivně posoudit, zákonné ustanovení týkajících se operací mezi spojenými osobami pracuje s takovým právním termínem, který skýtá možnost různých výkladů a hodnocení.

3.1.7 Lhůta pro vyměření daně

Obecně, v souladu s ustanovením § 47 ZSDP platí, že pokud zvláštní zákon nestanovi jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Speciální úpravou vzhledem k výše uvedenému § 47 ZSDP je ustanovení § 38r ZDP, které modifikuje ustanovení § 47 ZSDP upravující lhůty pro vyměření daně. Toto ustanovení § 38r ZDP je platné od 1. 5. 2000 a bylo do ZDP zařazeno v souladu s nabytím účinnosti ZIP. V souvislosti s možností uplatnit v rámci investičních pobídek slevu na dani tedy byla prodloužena lhůta, po kterou lze vyměřit daň, a to až na dobu patnácti let od konce kalendářního roku, v němž byla sleva na dani uplatněna poprvé. Novelou ZIP č. 453/2001 Sb. však byla lhůta patnácti let dodatečně zkrácena na deset let.

První odstavec § 38r ZDP se týká pouze subjektů, kterým byla poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani.

Druhý odstavec § 38r ZDP obsahuje speciální úpravu lhůt pro vyměření pro případy, kdy daňovému subjektu vznikla ztráta. Dochází k posunutí konce prekluzivních lhůt pro vyměření stanovených v § 47 ZSDP, pro zdaňovací období, ve kterém ztráta vznikla a pro ta, v nichž byla, resp. mohla být, tato ztráta nebo její část uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně podle § 34 odst. 1 ZDP. Lhůty pro vyměření pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla a pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část odečíst od základu daně naposled.

Ze znění zákona nebylo do 1. ledna 2008 zcela jasné, zda se toto ustanovení § 38r odst. 2 vztahuje pouze na subjekty, jimž byla poskytnuta investiční pobídka, anebo je lze vztáhnout na všechny subjekty vykazující daňovou ztrátu, a prodloužit jim tak lhůtu pro doměření daně.

Výše uvedenou problematikou se zabýval KV MF a KDP již v průběhu roku 2000. Konečné stanovisko MF předložené na KV výboru dne 27. 10. 2000 k této úpravě lhůt pro vyměření daně bylo jednoznačné.

MF zastávalo názor, že ustanovení se kromě subjektů, které získaly investiční pobídky (pouze § 38r ZDP odst. 1) vztahuje na všechny daňové poplatníky, kterým vznikla

daňová ztráta (§ 38r ZDP odst. 2) a dále na ty, kteří uzavřeli smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a nájemné uplatňují jako daňově uznatelný výdaj (§ 38r ZDP odst. 3).

V roce 2004 vydal Nejvyšší správní soud průlomový rozsudek (sp. zn. 5 Afs 28:2003-69 ze dne 31. 8. 2004), v rámci kterého vyslovil stanovisko k rozsahu subjektů, na něž lze vztáhnout § 38r ZDP. Tento rozsudek se zabýval žalobou daňového subjektu proti platebním výměrům, kterými mu byla zrušena daňová ztráta a v návaznosti na to doměřena daň z příjmů právnických osob, a to na základě kontroly započaté v roce 2001.

Nejvyšší správní soud konstatoval, že prodloužení lhůty pro vyměření a doměření daně z příjmů u jiných daňových subjektů než těch, kterým byla poskytnuta investiční pobídka, nelze podle § 38r dovodit. Tento svůj závěr odůvodnil Nejvyšší správní soud také názorem vysloveným Ústavním soudem, podle kterého není soud absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případech, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku nebo systematická souvislost, jako tomu bylo právě v tomto případě.

Domnívám se, že výše uvedené stanovisko Nejvyššího správního soudu bylo správným směrem k výkladu daňových norem, a to především z hlediska toho, že nelze vždy preferovat pouze jazykový výklad.

Nicméně zákonodárce nakonec záležitost vyřešil tak, že v rámci zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů bylo s účinností od 1. 1. 2008 doplněno do ZDP ustanovení § 38r odst. 4, dle kterého se ustanovení § 38 odst. 2 a 3 ZDP vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka.

3.2 Věda a výzkum

3.2.1 Úprava v EU

V posledních letech zavedlo mnoho členských států EU nové daňové pobídky nebo za účelem stimulace výzkumu v podnicích podstatně rozšířily pobídky stávající. Tyto pobídky nyní v několika členských státech představují podstatnou část snahy vlád na podporu výzkumu v podnicích. Nicméně návrhy a provádění daňových pobídek se velmi liší a výsledkem je roztržité a nepřitažlivé daňové prostředí.

Daňové pobídky jsou v zásadě v pravomoci jednotlivých členských států. EU se ovšem snaží zlepšit a řešit společné otázky, jakými je přeshraniční externí zajišťování výzkumu, expanze nově založených podniků s intenzivním výzkumem nebo synchronizace vnitrostátní podpory s velkými evropskými výzkumnými projekty.

V roce 2005 vydala EK sdělení „Více výzkumu a inovací – investice ve prospěch růstu a zaměstnanosti: společný přístup“³⁴, ve kterém se zabývala všemi oblastmi výzkumu a inovací včetně netechnologických inovací. Jedním z řešených témat bylo i lepší a širší využití daňových pobídek. EK vyjádřila v tomto sdělení úmysl přijmout sdělení, které by zavedlo účinnější, stabilnější a koordinovanější využití daňových pobídek pro výzkum a vývoj v celé EU. Toto sdělení bylo skutečně vydáno v roce 2006 pod názvem Cesta k účinnějšímu využívání daňových pobídek pro vědu a výzkum³⁵. Ze sdělení je patrná maximální podpora dalšího vývoje systému daňových pobídek.

Ve sdělení EK vyjadřuje souhlas se současnou tendencí v mnoha členských státech poskytovat příznivější daňové zacházení pro vědu a výzkum a vítá toto úsilí o zvýšení podnikových výdajů na vědu a výzkum. Je zde však upozorněno na nebezpečí, že rostoucí rozmanitost daňových pobídek pro vědu a výzkum povede k dalšímu tříštění daňového prostředí pro podniky v Evropě a k jejich nevhodnému využívání. K posílení účinného využívání daňových pobídek pro vědu a výzkum v celé EU a ke zlepšení nadnárodní spolupráce ve výzkumu vzhledem k rostoucí globalizaci činností v oblasti

³⁴ Sdělení komise Radě, Evropskému parlamentu, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a výboru regionů Více výzkumu a inovací – investice ve prospěch růstu a zaměstnanosti: společný přístup (KOM(2005) 488)

³⁵ Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému Hospodářskému a Sociálnímu Výboru - Cesta k účinnějšímu využívání daňových pobídek pro vědu a výzkum {SEC(2006)1515}

vědy a výzkumu je nutný určitý stupeň koordinace. Ve sdělení a v připojené příloze jsou pak uvedeny právní podmínky a možné podoby těchto pobídek s cílem pomoci členským státům zlepšit jejich daňové zacházení s vědou a výzkumem.

Na základě odborné analýzy různých systémů a stávajících hodnocení je ve sdělení stanovena řada hlavních zásad, pokud jde o nejdůležitější možné koncepce a jejich charakteristiky a příslušné činitele související s nepředvídanými skutečnostmi. Podle těchto hlavních zásad musí daňové pobídky např.:

- zahrnovat více podniků, pokud možno co nejvíce přispět ke zvýšení výdajů podniků na vědu a výzkum a omezit na nejnižší možnou míru narušení trhu (zde jsou nejvhodnější obecná opatření);
- zahrnovat veškeré běžné výdaje a vzít v úvahu některé druhy kapitálových výdajů souvisejících s výzkumem a vývojem;
- zaměřit se na zajištění přímé adicionality daňových pobídek a adicionality spojené s chováním;
- vzít v úvahu hodnotící kritéria a údaje z fáze plánování;
- ověřit, zda daňové pobídky splnily své specifické cíle, zda byl účinný mechanismus jejich implementace a jaké byly jejich širší společenské účinky.

Sdělení se zabývá vztahem podpory vědy a výzkumu a veřejnou podporou. Konstatuje se, že opatření v oblasti přímých daní, která sledují obecné cíle v oblasti hospodářské politiky snížením daňového zatížení v souvislosti s některými výrobními náklady (včetně výdajů na vědu a výzkum), obvykle nepředstavují státní podporu, pokud se vztahují bez rozdílu na všechny podniky a na výrobu veškerého zboží a poskytování veškerých služeb. Skutečnost, že některé podniky mají vyšší úroveň výdajů na vědu a výzkum než jiné, a tudíž mají prospěch z daňových opatření v oblasti vědy a výzkumu, zejména podniky, které působí v odvětvích náročných na vědu a výzkum, nutně neznamená, že opatření jsou selektivní.

V příloze sdělení jsou uvedeny podrobné pokyny k obecným zásadám navrhování a provádění daňových pobídek a rovněž pro různé druhy režimů a úlev. Příloha předkládá možnosti zlepšení daňového zacházení s vědou a výzkumem v různých politických souvislostech a zabývá se zejména vlivem širší kombinace opatření, výhodami daňového prostředí, které je obecně příznivé pro vědu a výzkum, oproti používání

obecných daňových pobídek pro podniky nebo selektivní podpoře pro mladé inovativní malé a střední podniky. Sdělení pak vyzývá členské státy, aby tyto pokyny vzaly v úvahu při zavádění nových daňových pobídek pro vědu a výzkum nebo při úpravě stávajících pobídek.

V návrhu daňových pobídek by měla být pozornost věnována malým a středním podnikům, jejichž výzkum je často zajišťován externě nebo které získávají nové technologie prostřednictvím přenosu technologií.

3.2.2 Daňové zvýhodnění vědy a výzkumu v ČR

Česká republika podporuje od roku 2005 výzkum a vývoj nejen formou investičních pobídek, tedy podpory vývojových aktivit v technologických centrech, ale také poskytnutím daňové úlevy na vybrané náklady vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

Od zdaňovacího období započatého v roce 2005 si mohou poplatníci daně z příjmů uplatnit novou odečitatelnou položku ve výši 100 procent vybraných nákladů vynaložených při uskutečňování projektů výzkumu a vývoje. U těchto nákladů dojde fakticky k jejich dvojímu uplatnění, a to při splnění zákonných podmínek, např. vytvoření projektu výzkumu a vývoje. Tato podmínka je navázána i na zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů. Nejdůležitějšími náklady, které lze zahrnout do odečitatelné položky, jsou mzdy, odpisy a provozní náklady vynaložené na výzkumné a vývojové projekty.

Ještě v roce 2005 vydalo Ministerstvo financí pokyn č. D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V pokynu Ministerstvo financí uvedlo definici projektu a zpřesnilo podmínky pro uplatnění odečitatelné položky.

Zároveň novelou ZDP – zákonem č. 545/2005 Sb. – byla dodána definice projektu do ZDP.

Od počátku zavedení odečitatelné položky panuje mezi podniky v České republice určitá obava z uplatnění této daňové výhody. V praxi je někdy poměrně složité určit, zda má činnost charakter výzkumu a vývoje a zda splňuje základní požadavek "novosti". Určitým důvodem může být i nemožnost zahrnout do odečitatelné položky náklady,

keré byly podpořeny přímými dotacemi na výzkum a vývoj. Zřejmě právě tyto skutečnosti vedly k tomu, že odečitatelnou položku na výzkum a vývoj si dosud uplatnilo velmi omezené množství daňových poplatníků. Podle informací MF využilo daňovou výhodu v roce 2005 více jak 500 poplatníků, což je však rozhodně nižší počet subjektů, než které výzkum a vývoj provádějí a které mají možnost toto daňové zvýhodnění uplatnit.

K výše uvedené problematice bych rád uvedl, že rozlišení toho, co je výzkum a vývoj, je často v praxi velmi obtížné. Např. otázka, do jaké míry je úprava dílu do nového automobilu ještě pouhým uzpůsobením a kdy už jej lze nazvat vývojem, může být velmi problematická. Pokud poplatník chce získat alespoň nějakou jistotu, nezbyvá mu, než aby si i pro toto posouzení vyžádal znalce. Nicméně v tomto případě reagovala daňová reforma a od 1. ledna 2008 je možno si vyžádat závazné posouzení realizace projektů výzkumu vývoje. Přes dosud problematické uplatnění závazných posouzení v praxi (dlouhá doba trvání, tendence správních orgánů posuzovat v neprospěch poplatníka) lze tuto úpravu přivítat.

3.3 Uplatnění daňové ztráty

Od roku 1993 je umožněno poplatníkům od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která jim vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část.

V případě daňové ztráty vzniklé a vyměřené za zdaňovací období započaté v roce 2004 a dalších letech (tj. až u nově vyměřených ztrát) byl v § 34 odst. 1 ZDP zkrácen časový test pro odečet této ztráty od základu daně z původní sedmi na pět let. Pro uplatnění odečtu daňové ztráty, která vznikla a byla vyměřena za zdaňovací období započaté v roce 2003 a předchozí zdaňovací období, se používá ustanovení § 34 odst. 1 ZDP, ve znění platném do 31.12.2003 (tzn. tyto "staré" ztráty je možné odečítat od základu daně v původní sedmileté lhůtě).

Nutno podotknout, že po zkrácení doby uplatnění ztráty se řadí česká úprava v rámci Evropské unie mezi přísnější (viz Tabulka 1). Některé státy dokonce umožňují zpětné rozložení ztráty (viz Tabulka 2).

Počet následujících období	Členský stát
Není omezen	Belgie, Dánsko, Francie, Irsko, Lucembursko, Nizozemsko, Německo, Rakousko, Švédsko, Kypr, Maďarsko, Malta
15 let	Španělsko
10 let	Finsko
6 let	Portugalsko
5 let	Itálie, ČR, Řecko, Litva, Lotyšsko, Polsko, Slovinsko, Slovensko
Ztrátu nelze přenést do násl. období	Estonsko

Tabulka 1 Doba uplatnění ztráty³⁶

Období zpětného rozložení ztráty	Členský stát
3 roky	Francie, Irsko, Nizozemsko
1 rok	Německo, Velká Británie
Ztrátu nelze rozložit	Belgie, Dánsko, Finsko, Itálie, Lucembursko, Portugalsko, Řecko, Španělsko, Švédsko, Estonsko, Kypr, ČR, Litva, Lotyšsko, Polsko, Maďarsko, Malta, Slovinsko, Slovensko

Tabulka 2 Možnost uplatnění zpětného rozložení ztráty³⁷

Kromě časového omezení existuje pro uplatnění i další limit. Novela ZDP přinesla od 1. ledna 2004 nové ustanovení, kterým je § 38na. Jeho úkolem je zpřesnit, za jakých podmínek je možné uplatnit daňovou ztrátu. Implementace těchto pravidel byla důsledkem tzv. obchodování se ztrátami, kdy se zneužívalo možnosti uplatnit daňové ztráty, a ztrátové společnosti tak byly předmětem zájmu spekulantů.

Dle § 38na odst. 1 ZDP nelze vzniklou a vyměřenou daňovou ztrátu odčítat od základu daně za podmínek uvedených v § 34 odst. 1 ZDP, došlo-li k podstatné změně ve složení

³⁶ Zdroj: Ekonom č. 32/2007

³⁷ Zdroj: Ekonom č. 32/2007

osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole poplatníka, jemuž daňová ztráta vznikla, oproti období, za které byla daňová ztráta vyměřena (dále jen podstatná změna). Podstatnou změnou se vždy rozumí změna, která se dotýká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv.

Ustanovení § 38na odst. 2 ZDP specifikuje, kdy dochází k podstatné změně u akciové společnosti, která vydala akcie na majitele. V takovém případě se má za to, že došlo k podstatné změně, pokud méně než 80 % příjmů (výnosů) dosažených v období, v němž má být uplatněna daňová ztráta, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník, jemuž daňová ztráta vznikla, v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

Paragraf 38na odst. 3 ZDP umožňuje nepoužít ustanovení § 38na odst. 1 ZDP v případě, kdy poplatník, u něhož k podstatné změně došlo, prokáže správci daně, že nejméně 80 % výnosů dosažených v období po podstatné změně, v němž má být uplatněna daňová ztráta vzniklá za období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník v období, za které daňová ztráta vznikla. K výnosům mimořádné povahy se přitom nepřihlíží.

Dále je možné převést právo na odečet daňové ztráty a reinvestic z převádějící společnosti na přijímající společnost v případech uvedených v § 23a ZDP. V tomto případě bude moci od převádějící společnosti uplatnit nevyužitý nárok těchto odčitatelných položek nabyvatel vloženého podniku (přijímající společnost), a to v jednotlivých obdobích maximálně do základu daně přijímající společnosti stanoveného z činnosti vykonávané prostřednictvím převedeného podniku nebo jeho samostatné části, která byla prostřednictvím převedeného podniku nebo jeho samostatné části vykonávána v období, za které byla uplatňovaná daňová ztráta vyměřena.

V případě fúzí nebo rozdělení společností je nástupnická společnost v případech vymezených v § 23c ZDP oprávněna převzít nevyužitý nárok na odečet daňové ztráty nebo části daňové ztráty vyměřené od roku 2004 zanikající společnosti. Převést právo na odečet daňové ztráty, která byla vyměřena zanikající nebo nástupnické společnosti, lze za obdobných podmínek jako u převodu podniku.

Paragraf 38na odst. 6 ZDP upravuje případ, jestliže by poplatníkovi vznikly při aplikaci § 38na odst. 3 ZDP pochybnosti, zda jsou splněny stanovené podmínky. V tomto případě může požádat správce daně o závazné posouzení skutečnosti, zda daňovou

ztrátu vzniklou před podstatnou změnou lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně po podstatné změně. Výše uvedenou žádost je poplatník povinen doručit správci daně nejpozději do konce měsíce následujícího po skončení období, za které má být daňová ztráta uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně. Pokud správce daně nevydá závazné posouzení nejpozději do 7 dní před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, má se za to, že daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně (§ 38na odst. 7 ZDP).

Zavedení § 38na samozřejmě přineslo řadu problémů při výkladu tohoto nového ustanovení. Několikrát byl řešen na jednání KV MF a KDP, např. na jaře roku 2004 nebo po novele č. 669/2005 Sb. v létě roku 2005.

Jednou z nejčastěji diskutovanou otázkou v oblasti daňových ztrát je nejednotný postup správců daně v těch případech, kdy došlo na základě zjištění získaných v průběhu daňové kontroly k dodatečnému stanovení daně správcem daně a daňovému subjektu přitom vznikla nebo byla vyměřena daňová ztráta za předchozí zdaňovací období, kterou je možné odečíst od základu daně ve smyslu § 34 odst. 1 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jeden právní názor správce daně připouští možnost odečíst daňovou ztrátu od základu daně za předpokladu, že o to daňový subjekt požádá a dostatečným způsobem vyjádří vůli tuto ztrátu nebo její část od základu daně odečíst. Lze se však setkat s opačným názorem správce daně, dle kterého správce daně daňovou ztrátu zohlednit nemůže, resp. nemusí, neboť se jedná o nárokovatelnou odčitatelnou položku pouze za předpokladu, kdy tento nárok daňový subjekt uplatní v daňovém přiznání. Tento názor bývá zastáván i MF, např. na jednáních KV. Tato problematika nebyla vyřešena zcela jednoznačně, o čemž mimo jiné svědčí i nejednotná stanoviska soudů k této věci. Domnívám se, že správce daně by měl ke ztrátě přihlídnout, zvláště poté, co je od 1. ledna 2007 na základě novely ZSPD – zákona č. 230/2006 Sb. – sankcionováno vytvoření ztráty. Doporučoval bych to explicitně stanovit v ZDP.

3.4 Zrychlené odpisování

Mezi daňové pobídky patří i možnost uplatnění reinvestičních odpočtů a zrychleného odpisování. Od roku 2005 došlo v české úpravě ke změně právní úpravy, a to právě z reinvestičního odpočtu na zrychlené odpisování.

V podmínkách do konce zdaňovacího období, které započalo v roce 2004, platilo, že poplatník mohl podle § 34 odst. 3 ZDP při pořízení nového hmotného majetku odečíst od základu daně odpočet 10 %, 15 %, popř. 20 % ze vstupní ceny příslušného majetku. Pro uplatnění 10% odpočtu ze vstupní ceny hmotného majetku zařazeného do 1., 2. a 3. odpisové skupiny zákon stanovoval např. tyto speciální podmínky:

- Muselo se jednat o majetek, u kterého bylo možné podle ZDP odpočet uplatnit (odpočet např. nebylo možné uplatnit na pořízení hmotného majetku zařazeného ve 4., 5. a 6. odpisové skupině, na pořízení osobních automobilů nesloužících na základě vydané koncese k provozování silniční motorové dopravy, taxislužby a autoškoly, na přístroje pro domácnost, na hmotný majetek umístěný v zahraničí, na hmotný majetek nabytý darováním, na hmotný majetek používaný pouze z části k zajištění zdanitelného příjmu, atd.
- Poplatník musel být prvním vlastníkem příslušného hmotného majetku (majetek musel být pořízen od výrobce, prodejce, nebo být vyroben vlastní činností) a musel tento majetek zaevidovat ve svém majetku.
- V případech, kdy odpočet uplatňoval nájemce, musel být hmotný majetek pronajat podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku s tím, že nájemce musel být prvním nájemcem a pronajímatel musel být prvním vlastníkem hmotného majetku, který sám dříve tento odpočet neuplatnil.

Pokud nebylo možné odpočet reinvestic uplatnit v roce, kdy nárok vznikl, z důvodu vykázání daňové ztráty nebo nedostatečného základu daně, bylo možné odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit ve smyslu § 34 odst. 7 ZDP v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém byl základ daně vykázán.

Nárok na odpočet reinvestice podle úpravy § 34 odst. 6 ZDP platné do roku 2004 zanikal, pokud došlo do 36 měsíců následujících po konci zdaňovacího období, za které byl odpočet (nebo jeho část) uplatněn:

- k vyřazení majetku (s výjimkou vyřazení v důsledku škody způsobené živelní pohromou) nebo pokud došlo do těchto 36 měsíců k pronájmu (v případě, že odpočet uplatňoval vlastník hmotného majetku);

- k ukončení pronájmu bez následné koupě najatého hmotného majetku (s výjimkou ukončení finančního pronájmu v důsledku škody způsobené živelní pohromou), nebo když nájemce dal příslušný najatý hmotný majetek dále do podnájmu (v případě uplatnění nároku na odpočet u nájemce při finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci).

Při zániku nároku na odpočet byl poplatník povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o uplatněný odpočet (nebo jeho část), a to v tom zdaňovacím období, kdy tento nárok zanikl.

Z výše uvedeného vyplývá, že v podmínkách od zdaňovacího období započatého v roce 2005 nevzniká nárok na odpočet reinvestic u veškerého hmotného majetku, který byl nově pořízen anebo byl pronajat na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí.

Z hlediska daňových kalkulací v prvním roce odpisování je však významné to, že při použití rovnoměrného nebo zrychleného odpisování podle § 31 nebo § 32 ZDP se dřívější reinvestiční odečet de facto transformoval do zvýšení odpisových sazeb (koeficientů) v prvním roce odpisování. Konstrukce je přitom taková, že:

- odpis v 1. roce zvýšený o 20 % vstupní ceny hmotného majetku může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3;
- odpis v 1. roce zvýšený o 15 % vstupní ceny hmotného majetku může použít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1 využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané ČSÚ do podtřídy 125113, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 29 Standardní klasifikace produkce, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny ve skupinách 37.10 a 37.20 Standardní klasifikace produkce;
- odpis v 1. roce zvýšený o 10 % vstupní ceny hmotného majetku může použít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného v odpisových skupinách 1. až 3.; § 31 odst. 6 ZDP v této souvislosti nově konkrétně pro účely celého zákona stanovil, že za prvního vlastníka hmotného

movitého majetku se považuje poplatník, který si jako první pořídil nový majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím.

Tento zvýšený odpis nelze uplatnit:

- u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol,
- u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební podle zvláštního právního předpisu,
- hmotného majetku označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.7 (přístroje pro domácnost, jinde neuvedené) a 35.12 (rekreační a sportovní čluny).

Na rozdíl od odpočtu reinvestic je však od zdaňovacího období započatého v roce 2005 možné uplatnit zvýšený odpis v prvním roce odpisování např. u hmotného majetku umístěného v zahraničí a u hmotného majetku označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 32.30 (televizní a rozhlasové přijímače, přístroje pro záznam a reprodukci zvuku nebo obrazu a podobná zařízení a příslušenství včetně antén a parabolických antén všech druhů s výjimkou antén, které jsou využívány při provozování telekomunikačních zařízení a poskytování telekomunikačních služeb na základě povolení nebo pověření podle zvláštního právního předpisu), 36.1 (nábytek), 36.3 (hudební nástroje) a 36.63.76 (umělé květiny, listoví, ovoce a výrobky z nich zhotovené).

Zrychlené odpisy lze považovat za podporu investic. Z tohoto důvodu je považují za vhodný nástroj podpory podnikání.

3.5 Daňová konsolidace

Daňové systémy členských zemí EU jsou velice rozdílné, což v praxi způsobuje řadu problémů. Proto EK přistoupila ke přípravě reformy evropského daňového systému. Ta zatím probíhá na úrovni vytváření srovnávacích studií zpracovávaných podle stejné metodiky výpočtu a hodnocení stavu v jednotlivých členských státech. Cílem této snahy

je podpora investičních aktivit společností zlepšením konkurenčního prostředí a vytvoření jednotného zdaňovacího základu pro společnosti.

Jsou uvažovány čtyři možnosti, jak výše uvedeného cíle dosáhnout:

- harmonizací zdanění v zemi sídla společnosti,
- společným zdaněním na základě konsolidovaného základu daně,
- zavedením jednotné evropské daně z příjmů společností (nejprve pro vybranou skupinu společností),
- harmonizací pravidel výpočtu daňového základu.

Zdanění podle sídla společnosti má výhodu, že nepřináší zásadní změny v dosavadní praxi, ale může komplikovat zejména časový harmonogram hlubší hospodářské integrace EU.³⁸ Stejně společnosti by se přesto mohly stát předmětem různých pravidel zdanění v jednotlivých státech EU. Vytvořením jednotných pravidel pro zjišťování základu daně se zajistí konsolidovaný zisk, který by byl zdaněn pouze v jedné zemi. Tato varianta se zdá být nejschůdnější, neboť s konsolidovaným zdaněním má již řada zemí zkušenosti a proti zavedení jednotné evropské daně či harmonizaci daňových pravidel zatím existuje v zemích EU stále odpor.

Česká republika v současnosti neuplatňuje systém konsolidovaného zdanění. O určité formě daňové konsolidace lze hovořit pouze u společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností.

Žádná mezinárodní smlouva ani komunitární právo nezavazují Českou republiku k přijetí systému konsolidovaného zdanění. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 13. prosince 2005 ve věci C-446/03, Marks & Spencer, pouze přikazuje členským státům Evropské unie v případě, že aplikují systém konsolidovaného zdanění, aplikovat jej i pro dceřiné společnosti, pokud nemají možnost tuto ztrátu uplatnit v členském státě, ve kterém jsou založeny. Judikatura Evropského soudního dvora však doposud neodpovídá na všechny aspekty uplatňování systému konsolidovaného zdanění.

Řada členských států EU (Spolková republika Německo, Francie, Spojené Království, Nizozemí, Itálie, Rakousko, Španělsko, Finsko, Dánsko) systém konsolidovaného zdanění zavedla. Zpravidla se však jedná o větší či ekonomicky vyspělejší členské státy

³⁸ Říha, L.: Evropská unie mění názor na zdaňování společností, *Daně a právo v praxi*, 2002/6, str. 52

Evropské unie. Naproti tomu převážná část členských států, které přistoupily v roce 2004 (Slovenská republika, Maďarsko), nemá systém konsolidovaného zdanění.

Metoda	Členský stát	Poznámka
Plná konsolidace	Nizozemsko	S výsledky hospodaření dceřiných společností je daňově nakládáno, jako by byly realizovány mateřskou společností
Skupinový hospodářský výsledek	Dánsko, Německo, Španělsko, Francie, Itálie, Lucembursko, Rakousko, Polsko, Portugalsko, Slovinsko	Každý člen skupiny zjišťuje hospodářský výsledek samostatně, tyto výsledky jsou poté skupině započítávány na úrovni mateřské společnosti.
Převod ztrát v rámci skupiny	Irsko, Kypr, Malta, Lotyšsko, Švédsko, Finsko, Velká Británie	Každý člen skupiny je zdaňován samostatně – ztráty mohou být mezi členy skupiny přesouvány a započítávány.
Neexistuje zdanění v rámci skupiny	Belgie, ČR, Řecko, Litva, Maďarsko, Slovensko, Estonsko	Nelze jakkoliv kompenzovat ztráty, neboť daňový systém nezná pojem zdanění v rámci skupiny.

Tabulka 3 Konsolidované zdanění³⁹

V České republice by se konsolidované zdanění pro státní rozpočet kladně projevilo zejména u podnikatelských seskupení působících převážně v České republice, případně u českých daňových subjektů provádějících akvizice v zahraničí.⁴⁰

Domnívám se, že do doby přijetí jednotné úpravy v EU není nezbytně nutné zavádět systém konsolidovaného zdanění v České republice. V případě, že k tomu bude

³⁹ Zdroj: Ekonom č. 32/2007

⁴⁰ Zdanění příjmů a majetku v České republice, výstup expertní skupiny, MF ČR, Praha 2006

přistoupeno, stačil by jednodušší systém, spočívající například na principu, že úhrada ztráty podle ovládací smlouvy bude považována na jedné straně za daňově uznatelný náklad a na druhé straně za daňově uznatelný příjem.

3.6 Budoucí vývoj pobídkového systému

Investičními pobídkami bylo v letech 1998 - 2006 podpořeno více než 700 projektů s investičními náklady 432 miliard Kč. Jen v roce 2006 to bylo dalších 47,067 mld. Kč. Počet přímo vytvořených pracovních míst z pobídnutých investic dosáhl 112 000. Celkový dopad investičních pobídek na míru nezaměstnanosti v roce 2006 je odhadován na 3,01 procentního bodu.

Tabulka 4 a Tabulka 5 zobrazují průběh čerpání slevy na dani.

Období 2000-2006	Počet projektů	Výše investice	Výše podpory	% podíl čerpané podpory na celkové výši podpory	Skutečná čerpaná podpora slevy na dani
Rozhodnutí 2000	14	16 474 850	6 824 515	14,47 %	987 657
Rozhodnutí 2001	46	56 396 045	21 588 815	17,13 %	3 699 164
Rozhodnutí 2002	38	45 181 100	18 035 131	13,62 %	2 456 015
Rozhodnutí 2003	31	25 215 500	10 957 047	6,43 %	704 730
Rozhodnutí 2004	31	53 579 240	15 764 862	4,00 %	630 227
Rozhodnutí 2005	57	39 251 991	16 286 836	0,71 %	114 918
Rozhodnutí 2006	149	107 728 634	49 527 594	0,43 %	213 736
Celkem	366	343 827 360	138 984 800	6,34 %	8 806 447

Tabulka 4 Tabulka čerpání slevy na dani dle rozhodnutí (v tis. Kč)⁴¹

⁴¹ Zdroj: MF, 2006

Rok	Výše investice	Výše podpory	% podíl čerpané podpory na celkové výši podpory	Skutečná čerpaná podpora slevy na dani
2000	16 474 850	6 824 515	0,00 %	0
2001	56 396 045	21 588 815	0,00 %	0
2002	45 181 100	18 035 131	2,25 %	405 807
2003	25 215 500	10 957 047	11,07 %	1 213 215
2004	53 579 240	15 764 862	12,52 %	1 974 530
2005	39 251 991	16 286 836	16,25 %	2 647 053
2006	107 728 634	49 527 594	5,18 %	2 565 842
Celkem	343 827 360	138 984 800	6,34 %	8 806 447

Tabulka 5 Čerpání slevy na dani dle jednotlivých let (v tis. Kč)⁴²

Investiční pobídky mají rovněž kladný vliv na saldo obchodní bilance (jejich pozitivní dopad je větší na dynamiku vývozu než dovozu). Investiční pobídky tedy mohou přispívat ke zlepšování bilance státního rozpočtu.

Pobídkovým systémem se zdá být tedy velmi úspěšným. Nicméně význam investičních pobídek je velmi složité hodnotit, neboť nelze ověřit, zda investoři, kteří dostali pobídky, učinili jejich rozhodnutí primárně na základě pobídky. Lze zkonstatovat, že investiční pobídky nejsou hlavní a rozhodující faktor za všemi pobídnutými zahraničními investicemi v České republice.

Navíc čím dál častěji zaznívají kritické hlasy, které kritizují systém investičních pobídek.

Nejčastější argumentem je to, že poskytování pobídek je nespravedlivé vůči menším podnikům, zasahuje to do tržního prostředí a stojí to stát nemalé prostředky. Existují

⁴² Zdroj: MF, 2006

názory, že pobídky demotivují některé subjekty na trhu, a v případě udělení pobídek navíc působí tzv. vytěšňovací efekt, který vlivem podpory jedné investice odradí jinou.

Odpůrcem pobídek je například ministr průmyslu a obchodu Martin Říman. „Investiční pobídky vždy zvýhodňují určitého hráče na trhu na úkor jiných. Současné rozložení sil v Poslanecké sněmovně ale nedává možnost systém investičních pobídek zrušit,“ říká. Studie o investičních pobídkách, kterou zpracovala na objednávku MPO Vysoká škola ekonomická v Praze, mimo jiné tvrdí, že „cenou za investiční pobídky pro jedny firmy jsou vyšší daně pro ostatní subjekty, které těmto subjektům ztěžují konkurenci“⁴³.

Na poskytování investičních pobídek si stěžují také menší společnosti, které na ně nedosáhnou, a jejich poskytnutí považují za neúměrný zásah do trhu. Ozvaly se např. menší pivovary, na což reagoval i ministr Říman. Pivovarům se nelíbí investiční pobídka, která byla v roce 2006 poskytnuta dominantnímu hráči na trhu, Plzeňskému Prazdroji. Obrátily se kvůli tomu i na EK.

Osobně bych k systému investičních pobídek měl několik poznámek. Za prvé, do budoucna by se mělo uvažovat o větší selektivnosti systému, např. výběrem investorů s dobrými referencemi nebo cílením investic do více sofistikovaných odvětví, než jak je stanoveno v § 2 odst. 2 písm. b) ZIP, nebo naopak menší podporou pracovně náročných výrobních podniků, které ovšem často přinášejí dostatek pracovních míst. Ale je pravdou, že dosáhnout větší selektivnosti těmito prostředky by bylo obtížné, neboť finanční pobídky jsou příliš náročné pro státní rozpočet a rozhodovací pravomoci byly záměrně potlačeny kvůli větší transparentnosti přidělování pobídek (také kvůli tomu byla v České republice pro systém investičních pobídek zvolena forma zákona)⁴⁴.

Za druhé, je nutné co nejvíce omezit oportunní chování investorů nebo zabránění přesunu podnikatelského rizika na stát. Toto je částečně ošetřeno požadavkem krytí investičního projektu minimálně z 50 % z vlastních zdrojů nebo povinností podat dodatečné přiznání v případě nedodržení všech podmínek. V České republice by v případě hmotných podpor měla písemná dohoda mezi MPSV a investorem obsahovat mimo jiné způsob kontroly plnění sjednaných podmínek a povinnost vrátit poskytnuté

⁴³ Havlíček D.: Na investiční pobídky doplácetí druží, datum poslední revize 14.6.2007 [citováno 18.12.2007], dostupné z: <http://ekonomika.ihned.cz/c1-21367700-studie-pro-mpo-na-investicni-pobidky-doplaceni-druzi>

⁴⁴ Důvodová zpráva k zákonu o investičních pobídkách

prostředky v případě nedodržení sjednaných podmínek, způsob a lhůtu vypořádání, ale nakolik to ministerstvo správně ošetřilo, se zjistí až v případech zpětného vymáhání podpor.

4 Investiční pobídky v zahraničí

4.1 Irsko

4.1.1 Vývoj právní úpravy

V Irsku byl v 70. letech zaveden široký okruh opatření na podporu zvýšení přílivu PZI a tato opatření byla na tehdejší dobu opravdu velkorysá. Pro realizaci těchto opatření byl koncem 60. let zřízen Mezinárodní rozvojový úřad (International Development Authority) podřízený irské vládě a Ministerstvu obchodu, podnikání a zaměstnanosti. V roce 1993 byl přejmenován na IDA-Ireland. Jeho činnost je financována ze státního rozpočtu a strukturálních fondů. Mezi hlavní pobídky patřily:

- daňové prázdny až do výše 15 let,
- dary půdy zahraničním investorům ochotným budovat nové provozy v oblastech s vysokou mírou nezaměstnanosti,
- státní subvence závislé na počtu vytvořených pracovních míst,
- možnost získání nenávratných finančních příspěvků ke krytí nákladů souvisejících s vybudováním nového podniku,
- provádění infrastrukturních investic nezbytných pro zabezpečení řádného chodu nově založeného podniku na náklady státu.

I když uplatňování tohoto podpůrného systému přispělo již v 70. a 80. letech k vysokému přílivu PZI do Irska, uplatňování tohoto systému nepřinášelo požadované výsledky. Bylo tomu z důvodu příliš velkých nákladů a malé efektivity pobídkového systému, neboť nepřispíval ke změně struktury irského průmyslu ani příliš nesnižoval vysokou nezaměstnanost. Zahraniční investoři vycítili možnost využít těchto štědrých pobídek a mnohdy se zavazovali k vytvoření mnohem většího počtu pracovních příležitostí, než byli ve skutečnosti schopni zajistit. Nesplnili-li však svůj závazek, bylo prakticky nemožné je přimět k tomu, aby vrátili prostředky, které jim irskou vládou byly již v prvopočátku poskytnuty.

Příliš dlouhé daňové prázdny nesly taktéž svůj díl viny na nezdařených výsledcích aplikované zahraničně-investiční politiky sedmdesátých let. Takto dlouhé daňové prázdny totiž připravily orgány státní správy o možnost flexibilně a pohotově reagovat na nové vývojové trendy jak na domácí půdě, tak v zahraničí. Sekundárním efektem dlouhých daňových prázdin byl též příliv tzv. "přelétavých" investorů, kteří v Irsku

provozovali své podniky jen po dobu platnosti jim poskytnutých daňových prázdnin a poté, co dohodnutá doba vypršela, přenášeli své provozy do jiných zemí.

Dalším nepříliš šťastným počinem se staly nedostatečně legislativně ošetřené kontrakty s velmi dobře prosperujícími zahraničními korporacemi, které již v 70. letech v Irsku investovaly tzv. „na zelené louce“ a operovaly v technologicky vysoce náročných odvětvích. Irští národohospodáři nabyli dojmu, že zmínění investoři se ve svých afilacích zřízených v Irsku budou taktéž věnovat obdobným, vysoce sofistikovaným aktivitám a tudíž nebyl v kontraktech uzavíraných se zahraničními investory tento závazek ani zmíněn. Překvapujícím zjištěním pro Irsko byl fakt, že většina zahraničních investorů zde zřizovala pouze montážní dílny, nebo zde provozovala zcela jednoduché, avšak pracovní velmi náročné aktivity. Takovýto typ investic byl ve svém důsledku velmi výnosný pro zahraniční investory a napomáhal též vytvářet nové pracovní příležitosti, ovšem nedošlo k tomu, co si irští politici od zavádění pobídek pro zahraniční investory slibovali, a to k žádoucí restrukturalizaci irské ekonomiky⁴⁵.

Proto byla v polovině 80. let vypracována irská politika zahraničních investic, jejíž uplatňování spolu s komparativními výhodami této země je příčinou nejen zvýšení přílivu PZI, nýbrž i změny zaměření těchto investic. Jednalo se o Program rozvoje společností (Company Development Programme) z roku 1984 a Národní program budování vazeb (National Linkage Programme) z roku 1985, obdobu českého programu na podporu subdodavatelů.

Politika zahraničních investic zřetelně vyhlásila své cíle. Za hlavní cíl označila přilákání takového kapitálu, který by hlavně cestou provádění investic na zelené louce ke zvýšení konkurenceschopnosti irského zpracovatelského průmyslu a služeb. V obou těchto oblastech se zaměřila na investice, které jsou směřovány do proexportních, technologicky a znalostně vysoce náročných výrob i služeb. V současné době se IDA-Ireland zaměřuje na chemickou a farmaceutickou výrobu, e-commerce, elektroniku a software, zdravotnickou techniku a mezinárodní služby obchodu včetně finančních služeb, call center a středisek sdílených služeb. Některé podpory jsou podmíněny také tím, že investor bude odebírat alespoň část svých subdodávek od domácích podniků, a tak jim dopomůže k zakotvení v mezinárodní distribuční síti provozované touto

⁴⁵ Sereghyová, J.: Zkušenosti Irska s využitím přímých zahraničních investic při restrukturalizaci ekonomiky, IČRE, Praha 2001

korporací. Místo daňových prázdnin, které byly zrušeny, existují různé formy daňových úlev, které bývají poskytovány zahraničním investorům v případě, že již splnily své závazky týkající se naplnění podmínek, jimž přiznání těchto úlev bylo podmíněno. Jako další cíl bylo stanoveno vytvoření nových pracovních příležitostí, a tedy zvýšení zaměstnanosti v oblastech s vysokou mírou nezaměstnanosti i v celostátním měřítku.

Jako prostředky si zvolila politika zahraničních investic nový daňový systém, granty, subvence a záruky. Co se týče daňového systému, daňové prázdniny byly zrušeny a základ daně z příjmu zůstal na původní úrovni 38 % ze zisku, ale pro výše zmíněnou skupinu podniků byla tato daňová sazba snížena na 10 %. Od 1. ledna 2003 se daň z příjmu právnických osob sjednocuje na 12,5 %, přičemž dosavadním společně vykonávajícím schválené aktivity zůstává sazba nezměněna.

Irsko nyní nabízí atraktivní daňové prostředí.⁴⁶ I díky této dobré politice se Irsku podařilo vytvořit vysoce sofistikovanou oborovou strukturu zpracovatelského průmyslu i terciárního sektoru. To dokumentuje vysoký podíl elektrotechnického, strojírenského a farmaceutického průmyslu na celkové průmyslové výrobě a exportu této země i vysoký podíl softwaru, telekomunikačních i dalších služeb na výkonech jeho terciárního sektoru.⁴⁷

4.1.2 Daň z příjmů

Zdanění právnických osob je upraveno Taxes Consolidation Act 1997. Rezidentní společnosti platí daň z příjmů právnických osob z jejich celosvětového příjmu, nerezidenti zdaňují pouze příjmy ze zdrojů v Irsku. Obdobná pravidla platí pro kapitálové zisky.

V souvislosti s úpravou poskytování investičních pobídek došlo k zavedení nové pobídky mající charakter daňové úlevy. Je jí snížena sazba daně ze zisku právnických osob tzv. daň z příjmů. Irská daň z příjmů je velice nízká (12,5 %) a představuje tudíž jednu z velmi významných pobídek pro zahraniční investory. Daň z příjmů jako taková byla zavedena v 70. letech, kdy došlo ke sloučení původně tří separátních typů daní tj.

⁴⁶ Ireland Economic Profile, Enterprise Ireland, 2006, [citováno 25.11.2007], dostupné z: <http://www.enterprise-ireland.com/NR/rdonlyres/D0465343-2D1D-43F8-B722-8F620055A4D6/0/EconomicProfileAug06.pdf>

⁴⁷ Sereghyová, J.: Zkušenosti Irska s využitím přímých zahraničních investic při restrukturalizaci ekonomiky, ICRE, Praha 2001

Capital Gains, Income Tax (daně z příjmu) a Corporation Profit Tax do jediné. V roce 1981 byla zavedena snížená 10% sazba daně pro podniky operující v irském zpracovatelském průmyslu popř. poskytující vybrané druhy služeb v mezinárodním měřítku, což bylo mohutným stimulem pro zahraniční investory. EK však měla řadu let k zavedení takto nízké daňové sazby výhrady z důvodu neslučitelnosti s legislativou EU týkající se státních podpor podnikové sféry. Po jednáních s EK bylo v roce 1997 vydáno prohlášení, že od r. 2003 budou veškeré obchodní zisky zdaňovány maximální sazbou 12,5 %.

Jako reakci na politiku EU proti škodlivé daňové konkurenci Irsko ohlásilo nový daňový režim během roku 1999 dohodnutý s EU, který byl pokračováním výhodného daňového režimu v mnoha ohledech, ale přiblížil některé části daňového systému mnohem blíže k linii s obecnými praktikami Evropské unie.

Do roku 1998 byla sazba daně z příjmů právnických osob 32%. Na základě dohody s EU postupně klesala sazba k cílové sazbě 12,5 % takto:

- v roce 1999 činila 28%;
- v roce 2000 činila 24%;
- v roce 2001 činila 20%;
- v roce 2002 činila 16%;
- poté sazba činila 12,5%.

Sazba uplatňovaná na ostatní příjmy je 25 %. Sazba daně uplatňovaná na kapitálové zisky je 20 %. Ale existuje i vyšší sazba 40 % uplatňovaná na určité transakce.

4.1.3 Ostatní daně

Irský daňový systém zná i další specifické daně:⁴⁸

- Daň z přírůstku kapitálu

Do této daně jsou zahrnovány darovací daně, dědické daně, daně ze svěřenectví a daně placené v souvislosti s pořizováním závěti. Dědictví je chápáno jako bezplatný zisk v případě smrti a dar jako bezplatný zisk ve všech ostatních případech.

⁴⁸ Daňový průvodce při stěhování do Irska, [citováno 20.11.2007], dostupné z: <http://www.revenue.ie/cs/leaflets/guide.pdf>

- Daň ze zisku z prodeje majetku

Představuje daň ukládanou na zisky vznikající operacemi s kapitálovými aktivy.

- Daň z úroku z vkladu (DIRT)

Tato daň, označovaná zkratkou DIRT (Deposit Interest Retention Tax), představuje srážkový typ daně, jejímž prostřednictvím provádějí např. banky či stavební společnosti srážky ze zaplacených či připsaných úroků irských rezidentů přímo u zdroje.

- Srážková daň z dividend

Srážková daň ze zaplacených dividend a dalších přerozdělovacích operací uskutečňovaných obchodními společnostmi se sídlem v Irsku.

- Srážková daň z odborných služeb (PSWT)

Daň srážená u zdroje, vztahující se k platbám za tzv. odborné služby provedené pro jednotlivce či společnosti vládními ministerstvy, místními úřady, zdravotnickými organizacemi, státními orgány apod.

- Daň ze specifických smluv

Tato daň se týká podnikatelů ve stavebnictví, lesnictví a průmyslu zpracování masa ve vztahu k jejich platbám subdodavatelům. Daň ze specifických smluv, označovaná zkratkou RCT (Relevant Contracts Tax) je z těchto plateb srážena sazbou ve výši 35% a odváděna daňovému úřadu – výjimku zde představují subdodavatelé, kterým byl vystaven certifikát (C2), který je opravňuje provádět tyto platby bez daňových odečtů.

- Kolkovné

Poplatky za dokumenty právní a obchodní povahy, určité transakce kapitálových společností a různé poplatky ukládané v souvislosti s dokumenty jako jsou kreditní karty, úvěrové karty, hotovostní karty, včetně různých poplatků za určité pojistné a úvěrové výkazy.

- Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (Value-Added Tax - VAT) je všeobecnou daní, která se vztahuje na dodávky zdanitelného zboží či služeb.

- Daň za registraci vozidla

Daň za registraci vozidla (Vehicle Registration Tax - VRT) představuje daň placenou při registraci vozidla v Irsku.

4.1.4 Současná právní úprava daňových úlev

V současné době upravují podporu investorů především dva zákony. Industrial Development Act z roku 1993 stanovuje funkce IDA Ireland, státní agentury odpovědné za zahraniční investice. Finance Act z roku 2004 představil daňové pobídky směřující k tomu, aby si společnosti zakládaly centrály v Irsku, a pro podporu vědy a výzkumu.

Investiční pobídky sahají od nefinančních aspektů k specifickým a detailním daňovým úlevám. Tyto pobídky jsou poskytovány individuálně a musí být schváleny agenturou IDA. Finanční motivace zahrnují sníženou daňovou sazbu 10 % na výrobní a určitá odvětví služeb, dotace na školení zaměstnanců, zrychlené odpisování, levná zařízení (průmyslové zóny), které jsou ihned k dispozici na pronájem nebo prodej a zajišťovací programy pro exportní rizika.

Navíc další daňové programy jsou k dispozici pro podnícení ekonomického rozvoje a tvorbu pracovních míst. Jednotlivci investující do určitých výrobních aktivit cestovního ruchu mohou dostat daňovou slevu.

Ostatní daňové úlevy jsou k dispozici pro investice společností, které se zabývají základním výzkumem a vývojem, pokud splní určitá pravidla.

Jiný daňový program zajišťuje daňové slevy pro výdaje, které podněcují městskou obnovu a rozvoj. Určité oblasti jsou určeny pro takovou podporu.

Granty mají za cíl podpořit zakládání nových provozů, napomáhat již existujícím podnikům při modernizaci jejich zařízení nebo přispět k posílení jejich konkurenceschopnosti. Zatímco dříve byla předem stanovená závislost mezi hodnotou dané investice a výší těchto podpor, v současné době zvažuje IDA-Ireland případ od případu jejich rozsah, přičemž ten závisí na tom, chce-li zahraniční investor provozovat technologicky náročné aktivity. Tato podmíněnost reprezentuje novou charakteristiku irského grantového systému, který významně přispěl ke směřování investic do průmyslových oborů a služeb souvisejících s uplatňováním špičkových technologií. Dalším rysem je, že některé granty se vyplácejí až po doložení skutečností dokládajících nárok na jejich získání.

4.1.5 Volné zóny

Shannonská volná zóna, řízená Shannon Free Airport Development Company Ltd. byla jednou z nejranějších irských iniciativ ke snižování daní. Za účelem podnikání v této zóně je třeba získat povolení podle Customs Free Airport (Amendment) Act 1958. Povolení je vydáváno ministerstvem pro podnikání a zaměstnanost. Certifikát opravňující k benefitům volné zóny (10% daň z příjmů právnických osob, osvobození od DPH a cel) je vydáváno irským ministerstvem financí. Široká škála činností se může kvalifikovat pro licence a certifikáty, např.:

- Oprava a údržba letadel;
- Obchodní aktivity, které mohou přispět k rozvoji zóny (dle názoru Ministerstva financí po konzultaci s Ministerstvem dopravy);
- Obchodní aktivity, které jsou doplňkové k ostatním podporovaným činnostem nebo k operacím výrobní povahy;
- Činnosti související se získáváním, držbou, licencí, sublicencí nebo využíváním práv duševního vlastnictví.

Daňové výhody volné zóny mohou být kombinovány se smlouvami o zamezení dvojího zdanění k získávání velmi výhodného režimu. Nicméně některé tyto smlouvy mohou vylučovat výhody pro společnosti, které neplatí standardní daně.

Původní režim byl zrušen po dohodě irské vlády s Evropskou unií. Od 1. ledna 2003 vstoupila v účinnost jednotná daň 12,5%. Certifikáty platily do konce roku 2005. Společnosti, které získaly certifikát v roce 1999, měly výhody pouze do konce roku 2002. Nadále platí v těchto zónách ostatní výhody:

- Zboží importované z jiných než členský států EU za účelem skladování, manipulaci a zpracování jsou osvobozeny od cel;
- Žádné clo na zboží exportované ze zóny mimo EU;
- Žádný časový limit na zboží v režimu osvobození;
- Minimum celní dokumentace a formalit;
- Žádná daň z přidané hodnoty na dovážené zboží, včetně investičních celků;
- Výběr kalkulace importního cla z vylodovací ceny nebo prodejní ceny;

V současné době je v zóně zaměstnáno více než 7 500 lidí v široké škále výrobních činností a mezinárodních služeb. Vedlejší mezinárodní letiště má 240 ha a nabízí řadu výrobních, kancelářských a distribučních prostor.

Některá celní zvýhodnění jsou poskytována společností působícím v přístavu Ringaskiddy v Countském hrabství, ale nejsou příliš využívány.

4.1.6 Podpora vědy a výzkumu

- Odčitatelná položka na vědu a výzkum

V roce 2004 zavedlo Irsko odčitatelnou položku na vědu a výzkum ve výši 20 % kvalifikovaných nákladů, která má za cíl podpořit zahraniční i domácí společnosti, aby do Irska přesunuly nebo zde rozšířily své vědeckovýzkumné činnosti.

Odčitatelnou položku mohou uplatnit irské společnosti, které provádějí vlastními silami vědeckovýzkumnou činnost v rámci Evropského hospodářského prostoru za podmínky, že takové náklady nejsou s to dostat jinou daňovou podporu v jiných státech Evropského hospodářského prostoru.

Základní definice výdaje na vědu a výzkum uplatnitelného pro odčitatelnou položku je obsažena ve Finance Act. Výdaje na výzkum zahrnují náklady i investice. V praxi lze tedy uplatnit mzdy, související režijní náklady, stroje a zařízení i budovy.

Odčitatelná položka je nastavena tak, že až 5 % vědeckovýzkumné činnosti může být outsourcováno na evropské univerzity.

Novela v roce 2007 zlepšila odčitatelnou položku ve dvou směrech.⁴⁹ Za prvé, rok, od kterého se počítá navýšení nákladů na vědu a výzkum, byl zafixován na rok 2003 na další tři roky až do roku 2008. Původně byl rok 2003 zafixován jako základna jen na první tři roky schématu a základna měla být přesunuta na rok 2004 pro výpočet odčitatelné položky pro rok 2007.

Za druhé, od 1. ledna 2007 si společnosti, které outsourcují vědeckovýzkumnou činnost nespřízněným osobám, mohou započítat náklady na outsourcing až do výše 10 % nákladů na vědu a výzkum uplatnitelných pro odčitatelnou položku.

⁴⁹ A Guide to Tax in Ireland 2007, IDA Ireland, [citováno 18.7.2007], dostupné z: http://www.idaireland.com/uploads/documents/IDA_Publications/Guide_to_Tax_in_Ireland_07_Final.pdf

Pro účely uplatnění odčitatelné položky je třeba dosáhnout vědeckého nebo technického pokroku za podmínky vědecké a technologické nejistoty.

- Osvobození licenčních poplatků

Irská legislativa dále obsahuje možnost osvobození licenčních poplatků.

Před novelou Finance Act v roce 2007 byl jako patent způsobilý pro osvobození definován patent, který vznikl na základě výzkumu, plánování, projektování, experimentování, testování, sestavení zařízení, designu, vývoje nebo podobné aktivity vedoucí k vynálezu, přičemž tyto činnosti byly prováděny v Irsku. Novela pro rok 2007 rozšířila definici v tom smyslu, že činnost lze provádět v rámci Evropského hospodářského prostoru. Zároveň byl zaveden vyšší limit osvobození až do výše 5 mil. EUR. Osvobozeným příjmem ze způsobilého patentu je licenční poplatek nebo jiná částka placená uživatelem patentovaného vynálezu. Protože je patent obvykle držen právníčkou osobou, je osvobozena nejprve tato osoba.

Navíc ovšem dle irské legislativy může být osvobozen i příjem akcionářů, kterým jsou z takové právnícké osoby vyplaceny dividendy.

Pravidla pro takové osvobození fyzických osob byla zavedena od zdaňovacího období 2007. Tato pravidla zajišťují, že fyzické osoby budou platit efektivní sazbu daně minimálně ve výši 20 %. Sleva na dani nevyužitá v daném zdaňovacím období může být přesunuta do dalších let.

- Kolkovné

Za účelem větší atraktivity Irska pro umístění duševního vlastnictví se na převody takového nehmotného majetku neuplatňuje kolkovné. Stejně osvobození se uplatňuje i na převod goodwillu.

- Uplatnění nákladů na duševní vlastnictví

Irská úprava duševního vlastnictví je závislá na povaze práv duševního vlastnictví:

- o Vědecký výzkum

Náklady a investice na činnosti v oblasti přírodních nebo aplikovaných věd pro rozšíření znalostí je uznána jako daňový náklad v tom roce, ve kterém byl výdaj uskutečněn. Odpis není možný ve výzkumu týkajícím se těžby a dobývání nerostných surovin.

- Patenty

Patenty mohou být odpisovány rovnoměrně po 17 let, případně po dobu užívání, pokud je tato doba kratší.

- Průmyslové know-how

Průmyslové know-how může být odepsáno zcela v roce, ve kterém bylo pořízeno. Takový odpis není možný v případech, kdy je know-how součástí pořízeného podniku nebo pokud je pořízeno od spřízněné osoby.

- Software

Software lze odpisovat rovnoměrně 8 let, pokud je používán pro podnikání.

- Ochranné známky a copyright

Žádný daňový odpočet není možný na náklady vynaložené na vývoj nebo získání ochranné známky nebo copyright, ačkoli odečíst lze náklad na registraci takové známky.

- Ostatní (včetně značek)

Žádný odpočet není k dispozici v souvislosti s nákupem jiných aktiv duševního vlastnictví, avšak je možné odečíst náklady spojené s budováním značky, tj. reklama, propagace apod.

4.1.7 Vyhodnocení irského systému

Irští politici si byli vědomi chyb, ke kterým došlo při realizaci investičních pobídek na počátku zavádění investičních pobídek, a jejich korekce přinesla očekávané a žádoucí změny ve prospěch irské ekonomiky. Příliš dlouhé daňové prázdniny byly nahrazeny snížením daňových sazeb týkajících se podnikatelských příjmů a poskytováním finančních grantů za určitých podmínek. Nedostatečně právně ošetřené smlouvy se zahraničními investory byly nahrazeny novými legislativními ustanoveními stanovujícími jasná pravidla, která bylo při uzavírání smluv nutné dodržovat.

Nová koncepce zahraniční politiky tedy vděčí za svůj úspěch jednak vhodným legislativním úpravám a správným krokům ve sféře využití finančních fondů, avšak z velké části na něm má svůj podíl také organizace IDA Ireland, která je dalším z klíčových prvků, bez nichž by irská zahraničně-investiční politika neslavila zdaleka takové úspěchy, jak tomu ve skutečnosti je. Díky nově zavedeným procedurálním

pravidlům se z Irska, které bylo počátkem 70. let velmi štědrým poskytovatelem investičních pobídek, stala země známá pro svou striktnost, s níž u zahraničních investorů prosazuje dodržování perfektní smluvní disciplíny.

4.2 Střední Evropa

4.2.1 Maďarsko

Maďarský systém investičních pobídek v současné době zahrnuje širokou škálu daňových i nedaňových stimulů. Daňové pobídky jsou zejména zaměřeny na podniky zpracovatelského průmyslu, přičemž jejich rozsah závisí na velikosti a umístění investice. Nedaňové pobídky mají podobu dotací, bezúročných úvěrů nebo příspěvků na krytí úroků a jejich výše se posuzuje individuálně pro každý projekt.

Nejdůležitější pobídkou pro zahraniční investory je výhodný daňový režim. Sazba daně příjmů právnických osob činí 16 %. Tzv. solidární daň ve výši 4 % však prozatímne zvyšuje sazbu na 20 %.

Daňové pobídky, které jsou v souladu s evropskou regulací veřejné podpory, jsou udělovány na základě rozhodnutí ministerstva financí. Daň z příjmů právnických osob může být snížena až o 80 %. Pobídka je k dispozici na deset let. Hlavní podmínky pro získání pobídky jsou tyto:⁵⁰

- Investice musí dosáhnout alespoň 3 mld. HUF (cca. 12 mil. EUR), nebo alespoň 1 mld. HUF (cca. 4 mil. EUR) v méně rozvinutých oblastech.
- Zároveň příjemce investiční pobídky musí prvních pět let využívání pobídky zvýšit počet zaměstnanců alespoň o 150 (75 v méně rozvinutých oblastech) nebo zvýšit objem mezd o alespoň 600 násobek minimální mzdy (300 násobek v méně rozvinutých oblastech) nebo outsourcovat alespoň 30 % dodávek od malých nebo středních podniků.

Maximální výše podpory se odvíjí od výše investice a maximální míry veřejné podpory stanovené Evropskou unií.

Mezi další pobídky se řadí dotace, podpora nových pracovních míst a školení a rekvalifikace.

Daňové ztráty mohou být od roku 2004 uplatňovány bez časového limitu. Pouze v případě, že poplatník existující déle než čtyři roky má ztrátu přesahující dvojnásobně výnosy, ji může uplatnit se souhlasem správce daně. Souhlas je pak udělen pouze v případě, že ztráta byla nevyhnutelná.

V Maďarsku je daňovými pobídkami podporována věda a výzkum.⁵¹ V Maďarsku lze uplatnit 100% odpočitatelnou položku na vědu a výzkum. Tento odpočet lze uplatnit i na outsourcované činnosti od veřejné nebo neziskové vědecké organizace. Až 300% odpočet (do výše 40 mil. HUF) je možný v případě, že je výzkumná laboratoř umístěna na univerzitě nebo veřejné výzkumné instituci.

Malé a střední podniky pak mohou využít odečet nákladů na získání a udržení partnerů, modelů a konceptů na území Maďarska. Studenti jsou osvobozeni až do výše minimální mzdy od daně v případě vzdělávací nebo výzkumné činnosti nebo činností souvisejících. Dále existuje možnost vytváření daňově účinných rezerv na investice do vědy a výzkumu.

4.2.2 Slovensko

Ve Slovenské republice až do roku 1999 neexistoval systémový přístup k poskytování pobídek zahraničním investorům. Existovala jen roztržitá opatření, která neupravovala celou problematiku a navíc se často měnila. Tato situace negativně působila na zahraniční investory, kteří si nemohli být jisti, která opatření jsou v danou dobu platná.

Ve snaze zkvalitnit a sjednotit stimulační opatření, byla v roce 1999 přijata Stratégia podpory vstupu zahraničných investícií do Slovenskej republiky. Tento materiál definoval snahu vlády zvýšit příliv PZI na Slovensko, vymezil formy podpory poskytované zahraničním investorům a podmínky nutné pro jejich udělení.

Stejně jako v České republice i na Slovensku byl přijat zákon o investičních pobídkách, jakožto základní právní norma celého systému investičních pobídek, a to zákon č. 565/2001 Z. z. o investičných stimuloch a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

⁵⁰ Tax Incentives, datum poslední revize 24.1.2006, [citováno 18.9.2007], dostupné z: http://www.itdh.com/engine.aspx?page=Itdh_TaxIncentives

⁵¹ Hungarian Tax Incentives for Research and Development, [citováno 18.9.2007] dostupné z: <http://nkth.gov.hu/main.php?folderID=891&articleID=3943&ctag=articlist&iid=1>

Tento zákon stanovil formy investičních pobídek. Mimo zákon č. 565/2001 Z. z. o investičních stimulech tvořily systém investičních pobídek i další právní normy..

Slovenská úprava skýtala velkorysé investiční pobídky, které byly poskytovány žadatelům, kteří splnili podmínky Evropské unie.

Zákon o daních z příjmů účinný od 1. ledna 2004 zavedl rovnou daň ve výši 19 %, nicméně jinak neobsahuje významná ustanovení o daňových úlevách, tento institut je upraven pouze v přechodných ustanoveních.⁵²

31. prosince 2006 měla skončit platnost a účinnost „Schémata regionální podpory pro velké podniky“ v smyslu usnesení vlády SR č. 978 z 29. listopadu 2006. V roce 2007 byla vydána slovenským Ministerstvem hospodářství vydáno Schéma státní pomoci na podporu regionálního rozvoje č. 1621/2007-1000 a poskytování státní podpory od 1. ledna 2007 se řídilo uvedenými platnými právními předpisy SR a platnými normami Evropské unie pro národní regionální podporu na roky 2007 – 2013 s cílem překlenout období do přijetí nové právní úpravy týkající se poskytování státní podpory podnikům ve formě investičních pobídek.

Od 1. ledna 2008 nabývá účinnost zákon o investiční pomoci, který nahradil zákon č. 565/2001 Z. z. o investičních stimulech. Na základě tohoto zákona bude poskytována regionální investiční pomoc a pomoc v zaměstnanosti na investiční projekty nebo projekty expanze v průmyslové výrobě, projekty technologických center, center strategických služeb a komplexních středisek cestovního ruchu.

Jednotlivé pobídky jsou následující:

- Dotace na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
- Sleva na dani z příjmu právnických osob
- Příspěvek na nově vytvořená místa
- Převod vlastnického práva k nemovitému majetku státu nebo obce za cenu nižší než je tržní

Obecné podmínky jsou následující pro expanzi v průmyslové výrobě jsou následující:

⁵² Investment in Slovakia, 2007, KPMG Slovensko spol s r.o., [citováno 5.12.2007], dostupné z: http://www.kpmg.sk/dbfetch/52616e646f6d4956a496e5328f9be59d8056228fadf20299ebba4a9024d6003e/investment_in_slovakia_2007.pdf

- Založení nového nebo rozšíření stávajícího podniku, diverzifikace výroby na nové výrobky, zásadní změna výrobního programu nebo koupě podniku.
- Pořízení nových výrobních a technologických zařízení, které jsou určeny k výrobě, v hodnotě nejméně 60 % celkové investice.
- Výroba, činnosti, procesy, stavby a výrobní a technologická zařízení musí splňovat podmínky na ochranu životního prostředí.
- Investice ve výši 800 mil. SKK (z toho alespoň 400 mil. SKK musí být kryto z vlastních zdrojů); Investice může být snížena 400 mil. nebo 200 mil. SKK, pokud je investice realizována v oblasti s vyšší nezaměstnaností.
- Alespoň 80 % tržeb společnost musí pocházet z podporované činnosti.

Projekty technologických center, centra strategických služeb a komplexní střediska cestovního ruchu mají podmínky stanoveny odlišně.

Zákon o investiční pomoci se podobá českému ZIP, nicméně pobídky jsou s ohledem na nižší zdanění na Slovensku stanoveny přísněji.

4.2.3 Polsko

Na počátku 90. let byly v Polsku podporovány především podniky se zahraniční kapitálovou účastí. V současné době platí již pro podniky se zahraniční účastí platí stejné podmínky podnikání, a tedy i daňové sazby, jako pro ostatní podniky. Sazba daně z příjmu právnických osob činí 19 %.

Od roku 1995 existuje v Polsku systém daňových úlev poskytovaných v hospodářských zónách.⁵³ Cílem hospodářských zón je pomocí především daňových úlev přilákat investory do vybraných oblastí. Hospodářské zóny jsou zakládány na předem stanovenou dobu rozhodnutím vlády na základě žádosti Ministerstva hospodářství. Polsko podporuje investice ve 14 zvláštních hospodářských zónách. Podpora těchto oblastí je povolena Evropskou unií až do roku 2017.

V hospodářských zónách mohou investoři získat následující výhody:

- Sleva na dani;

⁵³ Tax incentives in SEZ, datum poslední revize 5.3.2007, [citováno 11.12.2007], dostupné z: <http://www.paiz.gov.pl/index/?id=7cbbc409ec990f19c78c75bd1e06f215>

- Připravené území za výhodnou cenu;
- Služby související s formálními procesy zdarma;
- Osvobození od daně z nemovitostí.

Sleva na dani není časově omezena, její omezení vyplývá pouze z omezení podpory hospodářských zón do roku 2017.

Podpora nových investic je závislá na:

- Umístění investice
- Míře vloženého kapitálu nebo nákladech na nové zaměstnance
- Velikosti podniku

Ačkoliv je v Polsku možné kombinovat několik forem podpor, státní podpora ve formě daňových úlev nemůže přesáhnout míru regionální podpory v rozmezí 30 až 50 %.

Maximální míra podpory je vyjádřena v procentech a liší se podle jednotlivých oblastí⁵⁴:

- 50% – v oblastech Lublin, Lower-Carpathia, Warminsk-Mazury, Podlasie, Swietokrzyski, Opole, Malopolska, Lubuski, Lodz and Kujawy-Pomorski;
- 40% – v pomořanské oblasti;
- 30% – pro hlavní město Varšavu a v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 také v mazovské oblasti.

Zajímavým způsobem je určován základ pro výpočet veřejné podpory.⁵⁵ Investor si totiž může vybrat, zda tento základ bude odvozen od celkové hodnoty pořízovaného majetku v rámci investiční akce nebo od výše mzdových prostředků vynaložených na nově vytvořená pracovní místa po dobu dvou let. Druhý způsob může být atraktivní pro pracovně náročné výroby.

Obdobně jako v České republice jsou požadavky na zachování investice. Pokud si investor zvolí pro výpočet podpory hodnotu investice, pak musí tuto investici udržet

⁵⁴ Investment incentives in SEZ, datum poslední revise 5.9.2007, [citováno 11.12.2007], dostupné z: <http://www.paiz.gov.pl/index/?id=22c5a901070d1c2ad33e821d071ae97e>

⁵⁵ Investment incentives scheme in Poland, Polish Information&Foreign Investment Agency, Investor Services Department, Legal & State Aid Section, July 2007

alespoň pět let (tříletá lhůta platí pro malé a střední podniky). V případě výpočtu podpory dle mzdových prostředků musí investor daná pracovní místa zachovat rovněž alespoň pět let.

U investice přesahujících 50 mil. EUR je hodnota veřejné podpory vztahující se k hodnotě přesahující tuto částku obdobně jako v České republice krácena na polovinu. Veřejná podpora vztahující se k částce přesahující 100 mil. EUR je snížena na 34 %. Procentuální míra veřejné podpory může být o 10 až 20 % vyšší pro malé a střední podniky (v případě investic nepřesahujících 50 mil. EUR).

V hospodářských zónách je možné získat i některé další podpory jako např. náhradu vybavení pracoviště, příspěvek na zaměstnání nezaměstnaných nebo externí školení. Některé tyto podpory se započítávají do celkové výše veřejné podpory.

Polsko nabízí příznivé podmínky také pro podnikání ve vědě a výzkumu.⁵⁶ Pobídky na vědu a výzkum jsou nabízeny malým a středním podnikům z fondů Evropské unie, a to např. ve formě půjček až ve výši 2 mil. EUR s možností odepsat 65 % na základě předložení projektové dokumentace a za podmínky, že činnost bude prováděna po dobu alespoň pěti let od dokončení výzkumu. Velké podniky mohou odepsat až 50 % půjčky. Navíc malé a střední podniky generující alespoň 50 % příjmů z vědeckovýzkumné činnosti mohou mít daňové prázdny od místních daní.

V roce 2006 byly v Polsku schváleny nové pobídky pro vědu a výzkum spočívající v dodatečném odpočtu nákladů souvisejících s pořizováním nových technologií. Nová úprava byla retroaktivně aplikována už pro rok 2006.⁵⁷

Před touto novelou v období mezi 29. červencem 2005 a 31. prosincem 2005 dodatečný odpočet nesměl přesáhnout 30 % nákladů a nová technologie musela být nabyta od vědecké instituce. Možnost uplatnit odpočet pouze v případě nákupu technologie od vědecké instituce bylo považováno za státní podporu spadající pod regulativu EÚ, a proto musela být oznámena Evropské komisi.

⁵⁶ Thelenová, M.: What can the Czech Republic offer foreign investors compared with Poland and the Slovak Republic? Tax Opportunities I, KPMG Česká republika, s.r.o., 2007, [citováno 10.1.2008], dostupné z: http://www.kpmg.cz/czech/images/but/EN_HOR0307_danove01.pdf

⁵⁷ Bakker, A.: Tax persuasion, datum poslední revize 5.10.2006, [citováno 10.1.2008], dostupné z http://www.fdimagazine.com/news/fullstory.php/aid/1788/Tax_persuasion.html

Novela umožňuje uplatnit daňový odpočet ve výši až 50 % nákladů na pořízení nové technologie. Náklad musí být vynaložen na nehmotný majetek, který je používán k výrobě nových nebo zlepšení stávajících výrobků či služeb. Před nabytím technologie nesmí být tato technologie využívána déle než pět let. Splnění těchto podmínek musí být potvrzeno vědeckou institucí, která je nezávislá na osobě uplatňující odpočet. Práva k novým technologiím mohou být pořízena formou nákupu práv nebo licenční smlouvou. Pobídka je určena pro fyzické i právnické osoby vyjma fyzických osob, které se rozhodly pro 19% lineární daň.

Odpočet je možno uplatnit v roce, ve kterém byla nová technologie zařazena do majetku. Pokud ztráta poplatníka nebo tento odpočet přesahuje příjem vydělaný za daný rok, je možné tento odpočet uplatnit v následujících třech letech.

4.2.4 Srovnání úprav ve střední Evropě

Při přihlédnutí k vývoji a stavu jednotlivých právních úprav lze zkonstatovat, že ve všech zkoumaných státech jsou pobídky poskytovány v obdobném rozsahu. Nejprve došlo k uzákonění pobídek v Maďarsku a Polsku, v České i Slovenské republice došlo k podpoře investic s určitým zpožděním oproti ostatním zemím střední Evropy. Až ke konci devadesátých let byly vládními usneseními v obou zemích definovány investiční pobídky i podmínky nezbytné pro jejich poskytnutí. V České republice k tomuto kroku došlo o rok dříve než na Slovensku. Slovensko se ovšem nakonec vydává poněkud jinou cestou, neboť zde byla v rámci daňové reformy zavedena rovná daň a budoucí vývoj investičních pobídek zůstává nejistý.

Nejvíce diskutovaným požadavkem kladeným na investory je minimální výše investice. Ta je postupem času stále snižována, aby na podporu dosáhly i menší firmy, především domácí. Orientace na usnadnění přístupu k investičním pobídkám také menším investorům může rozhodnout do budoucna o celkové prosperitě ekonomiky.

Zákonná úprava investičních pobídek ve všech zemích má plno shodných rysů. Všeobecně platí, že podmínky jsou mírnější v regionech s vyšší nezaměstnaností, čímž se vlády snaží nalákat investory do těchto oblastí. Polsko se odlišuje tím, že pobídky jsou směřovány pouze do rozvojových zón.

Ve všech zemích převládá trend k tomu, aby se přilákali především investoři se špičkovými technologiemi a technologickým vývojem. Podporován je zejména zpracovatelský průmysl. Z vývoje situace ve vyspělých evropských ekonomikách je zřejmé,

že nestačí podporovat průmyslové investice, nýbrž je třeba orientovat se na podporu investic do oblasti strategických služeb a technologických center. O tomto trendu svědčí i postupné zavádění daňových pobídek týkajících se vědy a výzkumu. Ty dosud nebyly zavedeny pouze na Slovensku.

	ČR	Maďarsko	Slovensko	Polsko
Daňová sazba	19%	16%	19%	19%
Daňové prázdniny	5 let	10 let	10 let (zatím)	Do roku 2017
Podpora zaměstnanosti	Podpora nových pracovních míst a školení	Ne	Podpora nových pracovních míst a školení	Podpora nových pracovních míst a školení
Podpora vědy a výzkumu	Odčitatelná položka ve výši 100%	Odčitatelná položka ve výši 100%	Ne	Odčitatelná položka ve výši 50%

Tabulka 6 Srovnání pobídek ve střední Evropě

Dá se tedy říci, že právní úprava v České republice se ani přes poslední úpravy příliš neliší od pobídek v sousedních zemích z bývalého komunistického bloku. Progresivní přístup mělo doposud Maďarsko, tam nicméně v posledních letech nelze vysledovat větší obrat v ekonomickém rozvoji. Polsko se stále zaměřuje na snižování nezaměstnanosti, o čemž svědčí možnost určit výši podpory na základě mzdových prostředků. Nicméně tato varianta podporuje spíše pracovní náročné výroby než výroby s vysokou přidanou hodnotou. Slovensko zvolilo zcela nový přístup a snaží se nalákat investory především rovnou daní. Zda bude tento přístup pro investory do zpracovatelského sektoru a strategických služeb dostatečně atraktivní, se ukáže v příštích letech. V tomto ohledu lze konstatovat, že Česká republika jde vzhledem k daňové reformě a snižování daní z příjmů právnických osob podobným, leč více konzervativním směrem.

5 Závěr

Významnou roli v podpoře nových investic hrají v dnešní době investiční pobídky. Tyto pobídky mají v investičním rozhodování společností důležitou úlohu, neboť jejich poskytování zvyšuje atraktivitu lokality. Nicméně je třeba si uvědomit, že investiční pobídky nejsou stěžejním faktorem při výběru země pro umístění investice. Politická a ekonomická stabilita, solidní makroekonomické ukazatele, relativně levné výrobní faktory, dobrá dopravní dostupnost, kvalifikovaná pracovní síla atd. jsou určujícími faktory, investiční pobídky hrají roli často až v poslední fázi rozhodování.

Rozhodne-li se stát používat investiční pobídky, měl by mít neustále na mysli, čeho chce jimi dosáhnout a jaké jsou priority hospodářské politiky. Investiční pobídky jsou totiž nástrojem, pomocí něhož může vláda směřovat investice a docílit tak rovnoměrnějšího regionálního rozložení investičních projektů.

Investiční pobídky lze poskytovat plošně či selektivním způsobem. Výhoda plošných daňových zvýhodnění spočívá v tom, že jsou demokratické, zajišťují rovné podmínky pro všechny, a zahrnují širší okruh příjemců. Na druhou stranu, selektivní pobídky nebo případná grantová schémata se mohou zaměřit přesněji na stanovený cíl. Nicméně ve vztahu k veřejné podpoře regulované Evropskou unií jsou vhodnější plošné pobídky.

Ze selektivních pobídek bych doporučoval ty, pomocí kterých se stát snaží směřovat investice do určitých odvětví. Vzhledem k tomu, že se Česká republika dostává do situace, že pracovních míst je relativní dostatek, měly by se podporovat především ty oblasti výroby či služeb, které jsou proexportně zaměřené, přinesou nové technologie, mají růstový potenciál nebo zvýší příjem místních rozpočtů. Výhoda nižších mezd v naší ekonomice se totiž pomalu smazává. Tato výhoda nehraje hlavní roli u moderních výrob s vysokým podílem přidané hodnoty, kde je podíl práce na konečném výrobku zanedbatelný. Naopak nedoporučoval bych omezovat investiční pobídky minimální výší investice, neboť tak dochází ke znevýhodnění malých a středních podniků vůči velkým společnostem.

Z hlediska právní úpravy lze shrnout, že česká úprava investičních pobídek plní svůj účel. Zákon o investičních pobídkách je srozumitelný a oproti jiným zákonům není tak živelně upravován, což je pro praxi pozitivní. V některých otázkách, které jsou již dlouho předmětem diskuzí a u nichž výklad není jednoznačný, bych však doporučoval zákon o investičních pobídkách upravit. Rovněž bych doporučoval včlenit do zákona

alespoň rámcově i ostatní pobídky, neboť není důvod, aby některé pobídky byly upraveny formou zákona a některé pouze vyhlášeny usnesením vlády.

Z hlediska právní úpravy slevy na dani lze konstatovat, že dosavadní úprava je poměrně složitá a způsobuje podnikům problémy při aplikaci. Nicméně nutno podotknout, že složitost vyplývá ze samotného institutu investiční pobídky a je způsobena jen částečně chybou právní úpravy. Hlavní body, které bych navrhoval upravit, je otázka podmínky transfer pricingu v rámci investičních pobídek a rozšíření uplatnění parciálních sankcí. Důležité je totiž dle mého názoru nastavit vyváženě poměr fiskálních zájmů státu a jistoty příjemce, že pobídky čerpá oprávněně.

Co se týče budoucího vývoje, diskutabilní je otázka účinnosti slevy na dani (viz vývoj v Irsku). Tato forma podpory je totiž zároveň limitující z hlediska investorů. Maximální slevu na dani ze zisku lze čerpat pouze tehdy, pokud je projekt rychle a dlouhodobě ziskový. Pokud realizované investice jsou v prvních letech jen s minimálními zisky (nebo jsou dokonce ve ztrátě), není tato forma podpory příliš motivující. Je otázkou, zda tento faktor není limitující právě pro technologicky náročné provozy. Nicméně i přes tyto problémy bych doporučoval tuto slevu prozatím ponechat, neboť zatím se jeví jako úspěšná. Výše uvedené problémy by šlo vyřešit prodloužením doby uplatnění a limitováním uplatnění slevy v jednotlivých letech.

Nicméně i v daňových pobídkách lze slevu na dani směřovat cíleně do perspektivních oblastí. Mezi takové pobídky lze zařadit i daňové pobídky pro vědu a výzkum. Česká republika zavedla tyto pobídky v roce 2005. Přes doposud nižší využívání a některé problémy při jejich aplikaci lze toto řešení velmi přivítat, i v návaznosti na postoj Evropské unie. Dobře vytvořené daňové pobídky mohou v podnicích podporovat výzkum a inovace jednodušším a předvídatelnějším způsobem než granty, ovšem za cenu snížení schopnosti dosáhnout konkrétních cílů.

Naopak nedaňové úlevy, např. podpora pracovních míst, se vzhledem k vývoji české ekonomiky zdá být již méně důležitou podporou nových investic. Vzhledem k trendu podporovat výroby s vyšší technologickou náročností, a tedy i s nižším počtem zaměstnanců, považuji tyto podpory za méně vhodné.

Nabídky okolních zemí jsou srovnatelné a velikost investiční podpory opravdu může rozhodovat. Domnívám se však, že pobídky by měly být v oblasti lákání investic až druhotnou snahou. Přes dosavadní dobré fungování investičních pobídek je nutné se

neustále soustředit na vylepšování české legislativy nejen v oblasti pobídek samých, a to jak za účelem zprůhlednění právních vztahů, a tedy přilákání nových investice, tak za účelem zabránění oportunistického chování zahraničních investorů v České republice. Kvalitní zákonná úprava, zvýšení vynutitelnosti práva a zvýšení ochrany duševního vlastnictví a menší míra byrokracie jsou důležitými prvky přispívajícími ke zvýšení atraktivity země pro investory.

Literatura:

- Bakeš, M a kol.: Finanční právo, C. H. Beck, 3. aktualizované vydání, Praha 2003.
- Bakker, A.: Tax persuasion, datum poslední revize 5.10.2006, [citováno 10.1.2008], dostupné z: http://www.fdimagazine.com/news/fullstory.php/aid:1788/Tax_persuasion.html.
- Bautzová, L.: Novela zákona: spíše vstřícná, Ekonom 4/2002.
- Daňový průvodce při stěhování do Irska, [citováno 20.11.2007], dostupné z: <http://www.revenue.ie/cs/leaflets/guide.pdf>.
- Dunning, J. H.: Multinational Enterprises, Economic Structure and International Competitiveness, John Wiley & Sons, Geneva 1985.
- Durčáková, J., Mandel, K.: Mezinárodní finance, Grada, Praha 1999.
- Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona schváleného pod č. 453/2001 Sb.
- Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona schváleného pod č. 482/2001 Sb.
- Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona schváleného pod č. 72/2000 Sb.
- Důvodová zpráva k zákonu o investičních pobídkách.
- FDI and incentives, UN, New York and Geneva 1996.
- FDI and incentives, UN, New York and Geneva 1996.
- Foreign Direct Investment, IFC a FIAS, Washington 1997.
- A Guide to Tax in Ireland 2007, IDA Ireland, [citováno 18.7.2007], dostupné z: http://www.idaireland.com/uploads/documents/IDA_Publications/Guide_to_Tax_in_Ireland_07_Final.pdf.
- Havlíček D.: Na investiční pobídky doplácetí druzí, datum poslední revize 14. 6. 2007 [citováno 18.12.2007], dostupné z: <http://ekonomika.ihned.cz/c1-21367700-studie-pro-mpo-na-investicni-pobidky-doplaceti-druzi>.
- Havlín, A.: Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu (komplexní problém) (závěry z jednání dne 17. 12. 2007), Bulletin KDP ČR, 2008/3.
- Hlavička, J., Oploštil, P., Změny v poskytování investičních pobídek zahraničních investorů v České republice, ePravo.cz, 3/2007.

Hradová, M.: Přímé zahraniční investice a jejich vliv na konkurenceschopnost české ekonomiky, disertační práce, VŠE, Praha 2001.

Hungarian Tax Incentives for Research and Development, [citováno 18.9.2007]
dostupné z: [http://nkth.gov.hu/
/main.php?folderID=891&articleID=3943&ctag=article&iid=1](http://nkth.gov.hu/main.php?folderID=891&articleID=3943&ctag=article&iid=1).

Ireland Economic Profile, Enterprise Ireland, 2006, [citováno 25.11.2007], dostupné z:
[http://www.enterprise-ireland.com/NR/rdonlyres/D0465343-2D1D-43F8-B722-
8F620055A4D6/0/EconomicProfileAug06.pdf](http://www.enterprise-ireland.com/NR/rdonlyres/D0465343-2D1D-43F8-B722-8F620055A4D6/0/EconomicProfileAug06.pdf).

Investment incentives in SEZ, datum poslední revise 5.9.2007, [citováno 11.12.2007],
dostupné z: [http://www.paiz.gov.pl/index/
/?id=22c5a901070d1c2ad33e821d071ae97e](http://www.paiz.gov.pl/index/?id=22c5a901070d1c2ad33e821d071ae97e).

Investment incentives scheme in Poland, Polish Information&Foreign Investment
Agency, Investor Services Department, Legal & State Aid Section, July 2007.

Investment in Slovakia, 2007, KPMG, [citováno 5.12.2007], dostupné z:
[http://www.kpmg.sk/dbfetch/52616e646f6d4956a496e5328f9be59d8056228fadf202
99ebba4a9024d6003e/investment_in_slovakia_2007.pdf](http://www.kpmg.sk/dbfetch/52616e646f6d4956a496e5328f9be59d8056228fadf20299ebba4a9024d6003e/investment_in_slovakia_2007.pdf).

Investment Report 2001: Promoting Linkages, UN, New York and Geneva 2001.

Jarolím M.: Přímé zahraniční investice v teorii a praxi, seminář ČSE, Praha 1999.

Kincl, M.: Veřejná podpora v Evropské unii. 1. vydání, Polygon, 2004.

Nerudová, D.: Společný konsolidovaný základ, Ekonom č. 32/2007.

Nesrovnalová, I., Nesrovnal, J.: Několik zamyšlení nad novým pokynem D-300 se
zaměřením na zdaňování právnických osob I. část. Dex – Daňový expert, 2007/1.

Pelech, P., Pelc., V.: Daně z příjmů s komentářem 2005, 6. aktualizované vydání,
ANAG, Praha 2005.

Plchová, B., Hradová, M.: Přímé zahraniční investice jako pozitivní element
transformačních procesů ve střední Evropě, Vybrané problémy vývoje
konkurenceschopnosti české ekonomiky v mezinárodním srovnání, VŠE, Praha
2000.

Plchová, B.: Zahraničně obchodní politika ČR v procesu asociace se EU, VŠE, Praha
2001.

Plojhar, M., Srholec, M.: Politická ekonomie investičních pobídek, Politická ekonomie, 4/2004.

Říha, L.: Evropská unie mění názor na zdaňování společností, Daně a právo v praxi, 2002/6.

Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému Hospodářskému a Sociálnímu Výboru - Cesta k účinnějšímu využívání daňových pobídek pro vědu a výzkum (SEC(2006)1515).

Sdělení komise Radě, Evropskému parlamentu, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a výboru regionů Více výzkumu a inovací – investice ve prospěch růstu a zaměstnanosti: společný přístup (KOM(2005) 488).

Sereghyová, J.: Zkušenosti Irska s využitím přímých zahraničních investic při restrukturalizaci ekonomiky, IČRE, Praha 2001.

Šindel, J.: Vliv přímých zahraničních investic na obchodní bilanci České republiky, ČSE, Praha 2001.

Tax Incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey, UN, New York and Geneva 2000.

Tax Incentives, datum poslední revize 24.1.2006, [citováno 18.9.2007], dostupné z: http://www.itdh.com/engine.aspx?page=Itdh_TaxIncentives.

Tax incentives in SEZ, datum poslední revize 5.3.2007, [citováno 11.12.2007], dostupné z: <http://www.paiz.gov.pl/index/?id=7cbbc409ec990f19c78c75bd1e06f215>.

The Competitiveness Challenge: Transnational Corporations and Industrial Restructuring in Developing Countries, UN, New York and Geneva 2000.

Thelenová, M.: What can the Czech Republic offer foreign investors compared with Poland and the Slovak Republic? Tax Opportunities I, KPMG Česká republika, s.r.o., 2007, [citováno 10.1.2008], dostupné z: http://www.kpmg.cz/czech/images/but/EN_HOR0307_danove01.pdf.

Uryč-Gazda, M.: Investiční pobídky – není všechno zlato, co se třpytí, dostupné z <http://www.libinst.cz/clanky.php?id=451>, citováno dne 25. listopadu 2007.

Věstník Nejvyššího kontrolního úřadu 2006.

World Investment Report 1999, UN, New York and Geneva 1999.

World Investment Report 1999, UN, New York and Geneva 1999.

World Investment Report 2001, Promoting Linkages, Overview, UN, New York and Geneva 2001.

Vyhodnocení investičních pobídek ve zpracovatelském průmyslu, Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, Praha 2006.

Zdanění příjmů a majetku v České republice, výstup expertní skupiny, MF ČR, Praha 2006.

Seznam tabulek

Tabulka 1 Doba uplatnění ztráty.....	67
Tabulka 2 Možnost uplatnění zpětného rozložení ztráty.....	67
Tabulka 3 Konsolidované zdanění.....	74
Tabulka 4 Tabulka čerpání slevy na dani dle rozhodnutí (v tis. Kč).....	75
Tabulka 5 Čerpání slevy na dani dle jednotlivých let (v tis. Kč).....	76
Tabulka 6 Srovnání pobídek ve střední Evropě.....	96