

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Problematika nákladů na výzkum a vývoj
z daňového pohledu**

**Tax issues of the research and development
expenses**

Bc. Lukáš Pospíšil

Plzeň 2020

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Bc. Lukáš POSPÍŠIL
Osobní číslo:	K18N0018K
Studijní program:	N6208 Ekonomika a management
Studijní obor:	Podniková ekonomika a management
Téma práce:	Problematika nákladů na výzkum a vývoj z daňového pohledu
Zadávající katedra:	Katedra financí a účetnictví

Zásady pro vypracování

1. Vymezte základní pojmy pro oblast výzkumu a vývoje v České republice.
2. Proveďte deskripci přímé a nepřímé podpory v oblasti výzkumu a vývoje pro podniky v České republice.
3. Stanovte specifika a rizika pro neuznání odpočtu nákladů na výzkum a vývoj od základu daně.
4. Uveďte příklady a výsledky soudních sporů v této problematice.
5. Sestavte doporučení na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj ve vybrané firmě.

Rozsah diplomové práce: **60 – 80**
Rozsah grafických prací: **neuveden**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- Fishman, S. (2018). *Every Landlord's Tax Deduction Guide*. Berkeley: Nolo Press.
- Láchová, L. (2007). *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s.
- Mejzlík, L., et al. (2019). *Interpretace národní účetní rady s praktickými příklady a komentáři*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Nerudová, D. (2018). *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s.
- Široký, J. (2013). *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde Praha, A.s.
- Vančurová, A., & Láchová, L. (2018). *Daňový systém ČR*. Praha: VOX, a.s.

Vedoucí diplomové práce: **Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **22. října 2019**
Termín odevzdání diplomové práce: **22. dubna 2020**



Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
děkanka



Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Problematika nákladů na výzkum a vývoj z daňového pohledu“

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne

.....

podpis autora

Poděkování

Rád bych poděkoval prof. Ing. Lilii Dvořákové, CSc., za odborné vedení diplomové práce cenné rady, odborné poznatky, vyjádřenou podporu při zpracování této práce a velmi vstřícný přístup při osobních konzultacích, které mi byly během řešení daného tématu poskytnuty.

Velké poděkování patří i paní Ing. Barboře Šťastné ze společnosti PwC, která byla mým mentorem praktických zkušeností z dané problematiky, za její podporu, ochotný přístup a čas, který této práci usilovně věnovala nad rámec svých pracovních povinností.

Obsah

Úvod.....	11
1 Cíle a metodika práce	13
2 Výzkum a vývoj v České republice	14
2.1 Definice základních pojmů.....	16
2.2 Činnosti výzkumu a vývoje.....	20
2.3 Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na výzkum a vývoj	21
2.4 Projektová dokumentace	22
2.5 Výdaje na výzkum a vývoj a jeho financování	24
2.5.1 Prostředí výzkumu a vývoje	24
2.5.2 Výdaje na výzkum a vývoj	24
2.6 Shrnutí.....	28
3 Legislativa z oblasti výzkumu a vývoje v České republice.....	29
3.1 Změny v zákoně o daních z příjmů v oblasti výzkumu a vývoje	29
3.1.1 Identifikace změn a komparace původního a nového znění zákona.....	
o daních z příjmů v oblasti výzkumu a vývoje.....	30
3.2 Shrnutí.....	35
4 Inovační strategie České republiky 2019–2030.....	36
4.1 Financování a hodnocení výzkumu a vývoje	36
4.2 Polytechnické vzdělávání.....	37
4.3 Národní start-up a spin-off prostředí	37
4.4 Digitální stát, výroba a služby	38
4.5 Inovační a výzkumná centra.....	38
4.6 Chytré investice	39
4.7 Ochrana duševního vlastnictví	39
4.8 Mobilita a stavební prostředí.....	39

4.9	Chytrý marketing	40
5	Veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice	41
5.1	Instituce podporující výzkum a vývoj v České republice	42
5.1.1	Rada pro výzkum, vývoj a inovace	42
5.1.2	Úřad vlády České republiky – Sekce pro vědu výzkum a inovace	43
5.1.3	Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy	43
5.1.4	Ministerstvo průmyslu a obchodu	44
5.1.5	Akademie věd České republiky	44
5.1.6	Technologická agentura České republiky	44
5.1.7	Grantová agentura České republiky	44
5.2	Přímá a nepřímá podpora výzkumu a vývoje	45
5.2.1	Přímá podpora	45
5.2.2	Nepřímá podpora	50
5.3	Odpočet na výzkum a vývoj v České republice	52
5.3.1	Podmínky pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj	54
5.4	Shrnutí	55
6	Rizika a specifika pro neuznání odčitatelné položky na výzkum a vývoj	56
6.1	Vybrané příklady soudních sporů	58
6.1.1	Zpochybnění ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty	58
6.1.2	Schválení projektu VaV až po zahájení řešení projektu	59
6.1.3	Zahrnutí nákladů na dovolenou do odpočtu na VaV	60
7	Návrh postupu na uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj ve společnosti	62
ALFA, a.s. – případová studie	62	
7.1	Představení společnosti	63
7.2	Oznámení	63
7.3	Projektová dokumentace	65

7.4	Náklady na výzkum a vývoj.....	69
7.4.1	Osobní náklady zaměstnanců	69
7.4.2	Odpisy	79
7.4.3	Přímý materiál.....	79
7.4.4	Celkové náklady na výzkum a vývoj	80
7.5	Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2019.....	80
7.6	Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2020.....	81
8	Doporučení pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj	83
	v podnikatelském sektoru a přínosy práce	83
8.1	Metodický postup pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj	83
8.2	Přínosy diplomové práce.....	86
	Závěr.....	87
	Seznam použité literatury	89
	Seznam tabulek.....	94
	Seznam obrázků	95
	Seznam zkratk	96
	Seznam příloh.....	98
	Přílohy	
	Abstrakt	
	Abstract	

Úvod

Švýcarsko, Finsko, Švédsko, nebo Dánsko jsou země, které jsou nám geograficky i ekonomicky velmi blízké, ale jsou to také země, které se rozhodly podporovat vědu, výzkum a inovace jako klíčové národní priority. Díky tomu dnes patří tyto země do absolutní světové špičky a Česká republika má veškeré předpoklady k tomu, aby se těmto zemím přiblížila. Naše země je technologicky orientovanou zemí, splňuje nejpřísnější ekonomická kritéria a patří mezi nejstabilnější ekonomiky v Evropě. Mimo jiné, firmy v České republice dosahují rekordních výsledků a českým vědcům se dostává stále většího celosvětového uznání (Rada pro výzkum, vývoj a inovace, 2019). Za významné úspěchy českých vědců, které zanechaly stopy na průlomových technologiích, můžeme uvést představení první měkké kontaktní čočky v roce 1953 Ottou Wichterlem, nebo vynalezení sloučenin Antonínem Holým, na kterých jsou založeny, dnes dostupné, léky proti AIDS (CzechInvest, 2016).

Výzkum a vývoj jsou hnací silou celé ekonomiky, která podporuje nejen ekonomický růst, ale zasahuje i do dalších oblastí běžného života jako je úroveň zdravotnictví, sociální politika, environmentální prostředí, apod. Proto je ve většině vyspělých zemí podpora výzkumu a vývoje hlavní prioritou, kterou se vláda snaží povzbuzovat různými formami podpory. Prostřednictvím této podpory zvyšují podnikatelské subjekty svoji konkurenceschopnost nejen na domácím, ale s rostoucím vlivem globalizace i na celosvětovém trhu.

V České republice je výzkum a vývoj podporován vládou ve formě přímé a nepřímé podpory. Přímá podpora plyne převážně z prostředků státního rozpočtu a zahraničních zdrojů. Nepřímá podpora je uskutečňována nejčastěji ve formě odčitatelné položky od základu daně z příjmu na výzkum a vývoj (dále také jen „odpočet na VaV“), na kterou je zaměřen hlavní cíl této práce. Od roku 2005, kdy byl v České republice odpočet na VaV zaveden, provázela jeho aplikaci do praxe řada problémů. Zejména se jednalo o nejednotné legislativní vymezení výzkumu a vývoje a neodborné posuzování oprávněnosti uplatnění odpočtu na VaV finanční správou. Usnadnění problematiky měla přinést novela zákona o daních z příjmů v roce 2019. Zásadní změnou nového znění zákona je okamžik, od kterého si poplatníci mohou uplatnit výdaje na výzkum a vývoj. Přes veškerá možná rizika, výdaje investované do výzkumu a vývoje v České republice stále rostou. V roce 2018 dokonce překročily stomiliardovou hranici.

Téma diplomové práce zadala přední poradenská společnost z „*Velké čtyřky*“¹, a to společnost PwC² neboť se téma týká aktuální praxe. Tato práce přináší čtenáři ucelenou představu o problematice odčitatelné položky na výzkum a vývoj od základu daně a metodický postup při jejím uplatnění pro podnikatelské subjekty v České republice.

¹ Velká čtyřka je celosvětově uznávaný pojem pro čtyři přední poradenské společnosti v oblasti auditorských služeb. Do Velké čtyřky patří společnosti PwC, KPMG, Deloitte a Ernst & Young.

² PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., Hvězdova 1734/2c, Nusle, 140 00 Praha 4

1 Cíle a metodika práce

Hlavním cílem diplomové práce je navrhnout odpočet nákladů na výzkum a vývoj ve vybraném podnikatelském subjektu a v rámci odpočtu provést komparaci jednotlivých metod výpočtu osobních nákladů, které lze zahrnout do odpočtu na VaV v návaznosti na judikát 1 Afs 429/2018. Dílčími cíli práce, vedoucími k naplnění hlavního cíle, jsou:

- vymezení základních pojmů výzkumu a vývoje,
- stanovení zákonných náležitostí projektové dokumentace,
- vymezení legislativních předpisů upravující odpočet na výzkum a vývoj a komparace legislativních změn v zákoně o daních z příjmů v oblasti výzkumu a vývoje, platných od roku 2019, s původním zněním tohoto zákona, a
- představení veřejné podpory výzkumu a vývoje.

Pro potřeby zpracování diplomové práce bude realizována rešerše odborné literatury. Teoretická část bude vycházet z českých i zahraničních odborných zdrojů ve formě elektronických odborných článků, platné legislativy České republiky a metodických pomůcek k dané problematice. Po získání všech zdrojů bude provedena jejich komparace, na základě které budou identifikovány předpoklady pro úspěšnou realizaci odpočtu na VaV. Následně bude provedena komparace legislativních změn, týkající se výzkumu a vývoje, a deskripce odpočtu na VaV z daňového pohledu. Rešeršní část práce bude uzavřena analýzou nejčastějších problémů při řešení dané problematiky a ukázkou vybraných soudních sporů. Struktura rešeršní části se chronologicky odvíjí od reálného postupu při uplatňování odpočtu na VaV. Některé kapitoly budou zakončeny shrnutím s výčtem nejdůležitějších poznatků z jejich obsahu.

Praktická část práce bude řešena ve spolupráci s odborníky na daňovou problematiku ze společnosti PwC formou případové studie vybraného podnikatelského subjektu z lékárenského průmyslu. Tato část bude zaměřena zejména na možnosti výpočtu náhrady mzdy za dovolenou, kterou lze zahrnout do odpočtu na VaV, neboť se jedná o velmi aktuální problematiku. V rámci odpočtu bude provedena komparace daňové povinnosti při jeho uplatnění a daňové povinnosti bez vykázání odpočtu. Na závěr této práce bude na základě teoretických a praktických poznatků sestaven metodický návod na uplatnění odpočtu na VaV pro podnikatelské subjekty v České republice.

2 Výzkum a vývoj v České republice

Výzkum a vývoj (dále také jen „VaV“) je považován za důležitý zdroj nových inovací a inovace jsou klíčovou hybnou silou ekonomického rozvoje a konkurenceschopnosti. V zemích, které jsou považovány za inovační lídry, je možné zaznamenat vysokou úroveň výdajů na VaV. Nejvyšší výdaje na VaV v rámci států, které jsou členy Evropské unie (dále jen „EU“), se nachází ve Finsku, Švédsku a Dánsku (Klímová & Žítek, 2017).

Klímová & Žítek (2017) rozlišují dva typy výzkumu. Prvním z nich je základní výzkum, kterým se myslí teoretická a experimentální práce, jejímž účelem je získat nové znalosti o základních fenoménech, které nejsou primárně určeny pro praktické využití. Druhým typem je aplikovaný výzkum, který znamená teoretickou a experimentální práci zaměřenou na získávání nových znalostí pro rozvoj nových a vylepšených výrobků, procesů a služeb.

Na základě této typologie rozeznávají Klímová & Žítek (2017) čtyři typy rozvojové orientace zemí nebo regionů:

- **Bohr typ** je základní výzkum, který by mohl vyústit ve značné nové světové objevy. Tento výzkum není určený v podobě inovací v krátkém období. Reprezentuje především základní výzkum, který potřebuje další výzkum a vývoj.
- **Edison typ** je výzkum motivovaný potřebami trhu a snahou o dosažení přínosu. Je reprezentován aplikovaným výzkumem, jehož výsledky mají jasné ekonomické využití. Jedná se o situaci, kde je zahrnutý základní i aplikovaný výzkum.
- **Pasteur typ** je výzkum řízený vědou, ale se základními úvahami pro jeho praktické využití.
- **Nízká orientace** výzkumu znamená, že úroveň základního a aplikovaného výzkumu v regionu není vysoká.

V posledních letech v České republice roste zájem o podporu výzkumu a vývoje, a proto je pravděpodobné, že by se naše země mohla dostat na úroveň těch zemí, které jsou z hlediska typů rozvojové orientaci charakteristické typem Edison.

Současný stav výzkumu a vývoje v České republice je částečně ovlivněn ekonomikou minulého politického režimu, založenou na centrálním plánování, a událostmi, které nastaly po Sametové revoluci v roce 1989. Před rokem 1989 byl vysoký podíl aplikovaného výzkumu v Československu prováděn ve výzkumných centrech velkých podniků vlastněných státem. Po roce 1989 byly tyto společnosti privatizovány a noví vlastníci uzavřeli jejich výzkumná centra. Hlavní snahou těchto privatizovaných společností bylo přežít, nikoliv inovovat. Navíc noví vlastníci, kteří přišli ze zahraničí, měli lepší a modernější technologie. Toto může být jedním z důvodů, proč byla spousta podnikových výzkumných center uzavřena. Samozřejmě lze nalézt několik případů, kdy zahraniční vlastníci zachovali výzkumné oblasti, ale jedná se pouze o výjimečné případy a tento fenomén se zachoval jen v tradičním silném průmyslu, kterým je např. automobilový průmysl, elektronika, ICT a strojírenství. Výzkum a vývoj v České republice po roce 1989 prodělal četné změny, které vyplynuly z přechodu od totalitního politického systému s centrálně řízenou ekonomikou k demokratické společnosti s tržní ekonomikou (Klímová & Žítek, 2017).

V současné době je tržní ekonomika rozšířená v mnoha vyspělých i rozvojových zemích. Rozvojové země disponují výhodou v podobě výrazně nižších cen výrobních faktorů. Vyspělé státy musí zdroj své konkurenceschopnosti, která je založena především na efektivnosti, nacházet v jiných faktorech, založených na technologickém pokroku a kvalitě (Nováková, 2011, s. 122). K tradici vyspělých zemí, v nichž je věda kulturní hodnotou patřící k základním duchovním potřebám člověka, se se svojí „*Národní politikou výzkumu, vývoje a inovací*“ (dále jen „NP VaVaI“) hlásí i Česká republika (Rada pro výzkum, vývoj a inovace [RVVI], n.d.a).

NP VaVaI je strategický dokument na národní úrovni, který formuluje vztah státu k výzkumu, vývoji a inovacím, a udává hlavní směry v této oblasti. Od roku 1994 předcházela NP VaVaI řada dokumentů.³ Její současný koncept se poprvé objevil v roce 2004. Poslední verzi, ze které vychází vláda České republiky, je „*Národní politika výzkumu, vývoje a inovací na léta 2016–2020*“ (dále jen „NP 2016–2020“) (Blažka & Šperlink, 2016, s. 12; Úřad vlády České republiky – Sekce pro vědu, výzkum a inovace [ÚV ČR – Sekce VVI], 2015).

³ V roce 1994 byl vytvořen první dokument „*Zásady vlády pro oblast VaV*.“

ÚV ČR – Sekce VVI (2015, s. 4) uvádí, že základním cílem NP 2016–2020 je „zajistit rozvoj všech složek výzkumu a vývoje v České republice – základního výzkumu, aplikovaného výzkumu a vývoje, které mají každá svou nezastupitelnou roli a využít jejich provázanosti a synergií k podpoře ekonomického, kulturního a sociálního rozvoje České republiky.“

Z vize NP 2016–2020 vyplývá, že se Česká republika chce stát do roku 2020 zemí, „ve které bude vysoká a dlouhodobě udržitelná životní úroveň občanů založena na pevných základech konkurenceschopnosti, vycházející z nových znalostí a jejich využívání v inovacích v podnikovém a veřejném sektoru jako zdrojích budoucí prosperity“ (ÚV ČR – Sekce VVI, 2015, s. 4).

Hlavním cílem této politiky je snaha o „vytvoření kvalitních podmínek pro tvorbu nových poznatků, aktivně usilovat o jejich využívání v inovacích a přispět k naplnění vize“ (ÚV ČR – Sekce VVI, 2015, s. 5).

2.1 Definice základních pojmů

V úvodním textu druhé kapitoly bylo zmíněno, že Klímová & Žítek (2017) rozlišují dva typy výzkumu. Obdobně výzkum a vývoj rozlišuje i legislativa České republiky. Zákonná úprava pojmů „výzkumu a vývoje“ je uvedena v zákoně č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon VaVaI“). V návaznosti na Nařízení Komise (EU) č. 651/2014, ze kterého zákon VaVaI při definici pojmů vychází, rozlišuje tři základní kategorie výzkumu a vývoje, a to základní výzkum, aplikovaný výzkum a experimentální vývoj.

Základním výzkumem se rozumí „teoretická nebo experimentální práce prováděná především za účelem získání nových poznatků o základních principech jevů a pozorovatelných skutečností...“ (Nařízení Komise (EU) č. 651/2014, článek 2 bod 84).

Aplikovaný výzkum je definován jako „teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb“ (Zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, § 2 odst. 1 písm. b).

Rozdíl mezi základním a aplikovaným výzkumem je ve způsobu využití získaných poznatků. Zatímco účelem základního výzkumu není využití získaných poznatků v praxi, aplikovaný výzkum se orientuje právě na praktické využití získaných znalostí a dovedností (Švecová, 2016).

Experimentální vývoj znamená „získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb...“ (Nařízení Komise (EU) č. 651/2014, článek 2 bod 86).

Pořadí těchto tří definovaných kategorií nemá naznačovat, že základní výzkum vede k aplikovanému výzkumu a ten k experimentálnímu vývoji. V praxi je oddělení těchto tří kategorií velmi vzácné, protože mohou být prováděny ve stejné jednotce stejným personálem a jejich aktivity se mohou překrývat. Mimo jiné jsou tyto tři kategorie v praxi často provázané a není nutnou podmínkou projít všemi kategoriemi – tedy není žádný důvod, proč by základní výzkum nemohl vést přímo k tvorbě nových výrobků a postupů (OECD, 2015).

Jiný pohled na definici výzkumu a vývoje uvádí **manuál Frascati**. Manuál byl pojmenován podle italského města Frascati, ve kterém se v roce 1963 sešla skupina odborníků se snahou o vůbec první vymezení výzkumu a vývoje. Jedná se o dokument, který vydává Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development a dále jen „OECD“) od roku 1963, a který je určený pro hodnocení vědeckotechnických činností jako metodická pomůcka. Mimo jiné ale slouží i jako nástroj pro statistické analýzy a sběr informací o realizovaných aktivitách v oblasti výzkumu, vývoje a inovací. Aktuální je sedmé vydání manuálu z roku 2015 (Müllerová, 2007, s. 67; OECD, 2015; SmarTech Solution, n.d.a).

Podle OECD (2015, s. 45) můžeme výzkum a vývoj definovat následovně:

„výzkum a experimentální vývoj jsou tvořeny kreativní/tvůrčí a systematickou prací, vykonávanou za účelem zvýšení úrovně vědomostí – včetně znalostí lidstva, kultury a společnosti – a k navržení nových způsobů aplikace dostupných znalostí.“

K jednotlivým kategoriím výzkumu a vývoje doplňuje OECD další poznatky. **Základní výzkum** zkoumá vlastnosti, které vedou k formulaci a ověřování hypotéz, tvorbě teorií a tvorbě zákonů. Výsledky základního výzkumu nejsou obecně obchodovatelné, ale

slouží spíše pro vědecké účely nebo jsou publikované ve vědeckých časopisech. Základní výzkum je prováděn především ve vysokoškolském sektoru, o něco méně pak v sektoru vládním. Základní výzkum může být prováděn i v soukromém sektoru některými podniky, u kterých není v krátkém období předpoklad komerčního využití (OECD 2015).

Cílem **aplikovaného výzkumu** je umět využít různými způsoby poznatky základního výzkumu v praxi. Aplikovaným výzkumem, který formuje nápady tak, aby bylo možné je využít v provozu, lze rozumět řešení aktuálních problémů nebo zkoumání výsledků základního výzkumu. Často se v souvislosti s aplikovaným výzkumem využívají k ochraně odvozených poznatků nástroje k ochraně duševního vlastnictví (OECD, 2015).

Experimentální vývoj je charakteristický tím, že čerpá poznatky získané výzkumem, produkuje a rozvíjí další poznatky a zakládá si na praktických zkušenostech. Aby byl vývoj produktů a procesů kvalifikován jako experimentální vývoj, musí činnosti, které vývoj zahrnuje, splňovat kritéria pro zahrnutí činností do VaV. Experimentální vývoj by neměl být zaměňován s „*vývojem produktu*“, protože experimentální vývoj je pouze jednou z etap vývoje produktu. Vývoj produktu zahrnuje činnosti od začátku procesu vývoje, tedy i formulování myšlenek a konceptů. Samotný experimentální vývoj pouze testuje všeobecné znalosti pro specifické aplikace (OECD, 2015).

Pro identifikaci toho, o jakou kategorii výzkumu se jedná, je klíčovým kritériem **očekávané využití výsledků**. Kromě toho mohou k identifikaci kategorie výzkumu pomoci dvě základní otázky:

- „*Za jak dlouho projekt pravděpodobně povede k výsledkům, které mohou být použité v praxi?*“
- „*Jak široký je rozsah možných oblastí aplikace výzkumného a vývojového projektu...?*“ (OECD, 2015, s. 54)

V následujícím textu jsou uvedeny příklady toho, jak lze roztřídit výzkumné a vývojové aktivity do jednotlivých kategorií výzkumu a vývoje v přírodních a humanitních – ekonomie a podnikání – vědách.

V oblasti přírodních věd

*„Vývoj zcela nové metody pro klasifikaci sekvencí imunoglobulinu je **základní výzkum**. Zkoumání prováděné se snahou rozlišit protilátky proti různým chorobám je **aplikovaný výzkum**. **Experimentální vývoj** se pak skládá z vytváření metody pro syntézu protilátky proti určitému onemocnění na základě znalosti její struktury a klinických zkoušek účinnosti syntetizované protilátky na pacientech...“* (OECD, 2015, s. 55, zvýraznil L. P.).

V oblasti ekonomie a podnikání

Základní výzkum má podobu teorií o faktorech, určující regionální rozdíly v ekonomickém růstu, teorií o výzkumu ekonomické teorie, která se zabývá existencí přirozené rovnováhy v tržním prostředí nebo vývoje nových teorií rizik (OECD, 2015).

Aplikovaným výzkumem je pak konkrétní analýza regionálního případu za účelem rozvoje vládní politiky, zkoumání vlastností aukčního mechanismu nebo zkoumání nových typů pojistných smluv k pokrytí nových tržních rizik (OECD, 2015).

Experimentálním vývojem se rozumí vývoj funkčních modelů, které mají za cíl navrhnout nástroje hospodářské politiky, které podpoří region v ekonomickém růstu, vývoj způsobu dražby nebo vývoj nového způsobu správy investičního fondu (OECD, 2015).

Kromě zákona VaVaI a Frascati manuálu uvádí definici základních pojmů výzkumu a vývoje i **Pokyn D – 288** (dále jen „Pokyn“). Pokyn, podobně jako Frascati manuál, lze označit za metodickou pomůcku, vydanou Ministerstvem financí České republiky (dále jen „MF ČR“), za účelem jednotného postupu při uplatňování odpočtu na VaV. Pokyn dále uvádí příklady činností zahrnovaných a nezahrnovaných do odpočtu na VaV, zákonné náležitosti projektu VaV nebo identifikaci výdajů vynaložených na VaV (Ministerstvo financí České republiky [MF ČR], 2005). Pokyn byl vydán v roce 2005 a od tohoto roku nedošlo v jeho znění k žádným změnám. Vzhledem k novele zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), která proběhla v roce 2019 a jejíž změny je nutné do Pokynu promítnout, lze očekávat, že v nejbližší době dojde ke zveřejnění jeho aktualizované verze.

Pro pochopení problematiky nákladů na výzkum a vývoj z daňového pohledu je nutné mimo základní definice pojmů výzkumu a vývoje představit i další pojmy z této oblasti,

jejichž poznání je nezbytné pro úspěšnou identifikaci projektů vhodných k uplatnění v rámci odpočtu na VaV. Těmito pojmy se zabývají následující podkapitoly.

2.2 Činnosti výzkumu a vývoje

Jak lze vidět z výkladu jednotlivých autorů v předchozí podkapitole, pro pojmy výzkum a vývoj neexistuje jediná, obecně platná, definice. V praxi je tak náročné určit, zda konkrétní činnosti ve společnosti jsou činnostmi výzkumu a vývoje. K jejich identifikaci může velmi dobře posloužit manuál Frascati. Ten uvádí, že *„činnosti výzkumu a vývoje jsou zaměřeny na dosažení buď konkrétních, nebo obecných cílů a cílem výzkumu a vývoje jsou vždy nové poznatky, které jsou založené na původních koncepcích nebo hypotézách“* (OECD, 2015, s. 45).

Tyto činnosti musí splňovat určitá kritéria při každém provádění činností výzkumu a vývoje, a to ve smyslu buď na nepřetržité, nebo příležitostné bázi. Veškeré činnosti zahrnované do VaV musí obsahovat pět základních kritérií, a to: **přítomnost prvku novosti, kreativní a tvůrčí práci, prvek nejistoty, systematicčnost a reprodukovatelnost** (OECD, 2015). Praktické příklady toho, jak identifikovat činnosti VaV podle pěti základních kritérií, jsou uvedeny v příloze A.

Do činností VaV je podle MF ČR (2005) možné zahrnout tyto konkrétní činnosti:

- *„projekční či konstrukční práce a výpočty nebo návrhy technologií, sloužící k vývoji nebo inovaci výrobků nebo výrobních procesů“*,
- *„zkoušky nových nebo inovovaných výrobků nebo jejich skupin, které jsou výsledkem výzkumu a vývoje, sloužící k ověření jejich funkcí a provozních vlastností a získání potřebných certifikací opravňujících tyto výrobky k provozu“*,
- *„zdravotnický a farmaceutický výzkum a vývoj včetně klinických zkoušek léků, vakcín nebo léčebných metod, avšak pouze do udělení povolení k výrobě“*, atd.

Naopak činnosti, které nelze zahrnout do VaV, uvádí MF ČR (2005) následovně:

- *„vzdělávání a výcvik pracovníků na univerzitách a institucích pro vyšší a pomaturitní vzdělávání“*,
- *„studie proveditelnosti, specializovanou zdravotní péči, rutinní zkoumání a používání lékařských znalostí; výjimkou jsou činnosti prováděné výlučně pro účely projektu“*,

- „*administrativa a ostatní podpůrné činnosti, zejména činnost centrálních oddělení poplatníka, např. činnost oddělení finančních a personálních, manažerské činnosti, přeprava, skladování, úklid, opravy, údržba a bezpečnost*“ atd.

Na základě této identifikace je v následujícím textu uvedeno několik praktických příkladů o tom, co je a co není výzkumnou a vývojovou činností ve vybraných oblastech.

V oblasti medicíny

- „*Rutinní pitva k určení příčiny smrti člověka je praxí lékařské péče a není výzkumnou a vývojovou činností*“ (OECD, 2015, s. 49). Naopak hloubkové zkoumání konkrétní úmrtnosti ke stanovení vedlejších účinků některých druhů léčby rakoviny výzkumnou a vývojovou činností je (OECD, 2015).
- Podobně rutinní testy krve nejsou výzkumnou a vývojovou činností, ale zkoumání a testy krve u pacienta, který používá nový lék výzkumnou a vývojovou činností je (OECD, 2015).

V oblasti meteorologie

- Vedení denních záznamů teploty není výzkumnou a vývojovou činností, ale standardním postupem. Naopak zkoumání nových způsobů měření teploty je výzkumnou a vývojovou činností (OECD, 2015).

2.3 Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na výzkum a vývoj

Jestliže má plátce daně (dále jen „poplatník“) představu o tom, co lze klasifikovat jako výzkumné a vývojové činnosti, může přistoupit k dalšímu kroku, ve kterém je nutné informovat správce daně o plánovaných výzkumných a vývojových aktivitách. Od 1. dubna 2019 je poplatník, dle § 34ba ZDP, povinen zaslat správci daně **Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje** (dále jen „Oznámení“), a to za každý jednotlivý projekt zvlášť.⁴ Oznámení musí obsahovat název projektu VaV vystihující jeho obecné zaměření a základní identifikační údaje o poplatníkovi (*např. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka*

⁴ O dalších změnách v ZDP v oblasti výzkumu a vývoje, které nastaly v roce 2019, pojednává podrobněji kapitola 3.

u právnických osob a jméno, adresa sídla podnikatele a adresa trvalého bydliště u fyzických osob) (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů).

Podání Oznámení, které se týká konkrétního projektu VaV, je prvním úkonem poplatníka vůči správci daně na cestě za uplatněním odpočtu na VaV. Poplatník podává Oznámení za konkrétní projekt pouze jednou, a to i v případě, že se jedná o víceleté projekty. **Od okamžiku učinění Oznámení si poplatník může do odpočtu zahrnout veškeré výdaje vynaložené na činnosti VaV, které splňují podmínky uvedené v ZDP nebo v Pokynu.** Jestliže poplatník vynaloží výdaje v souvislosti s realizací projektu VaV přede dnem učinění tohoto Oznámení, nelze tyto výdaje do odpočtu zahrnout. Název projektu VaV, který poplatník uvedl v Oznámení, musí být uveden tak, aby nedošlo k jeho záměně s ostatními projekty VaV. K oznámenému projektu se následně zpracovává a schvaluje projektová dokumentace, ve které musí název korespondovat s názvem uvedeným v Oznámení, aby bylo možné tyto dva dokumenty k sobě přiřadit (Generální finanční ředitelství [GFŘ], 2020).

2.4 Projektová dokumentace

Projektová dokumentace (*do roku 2019 původně „Projekt výzkumu a vývoje“*) představuje souhrnný zakládací dokument společnosti o výzkumném či vývojovém záměru. Jedná se o dokument, který je základním předpokladem pro uplatnění odpočtu na VaV, a zároveň je nástrojem zabraňujícím zneužití tohoto institutu (GFŘ, 2017). **Od roku 2019 není poplatník povinen zpracovat projektovou dokumentaci před zahájením řešení projektu, ale musí být vypracována a schválena nejpozději ve lhůtě pro podání daňového přiznání v tom období, za které poprvé poplatník vykáže nárok na uplatnění odpočtu** (*to platí i v případě, že by v daném období nebyl uplatněn odpočet na VaV z důvodu nízkého daňového základu, nebo ztráty*) (MF ČR, 2005; zákon o daních z příjmů).

Z judikatury dále vyplývá, že název a cíle projektové dokumentace nesmějí být upravovány poplatníkem v průběhu realizace projektu. Pro účely doplňování a změn skutečností, které nastaly po schválení projektové dokumentace, slouží **průběžná dokumentace**, kterou poplatník vede od zahájení řešení projektu VaV (GFŘ, 2017).

Každá projektová dokumentace musí obsahovat všechny zákonné náležitosti dle § 34c ZDP, kterými jsou:

- základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma, nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li poplatníkovi přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání,
- *„cile projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení“ (objasňuje základní podstaty činnosti VaV, kterou poplatník předpokládá realizovat),*
- doba řešení projektu (*datum zahájení a datum ukončení řešení projektu*), kterou je nutné uvádět s přesností na dny,
- předpokládané celkové výdaje na řešení projektu a předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu, ode dne, kdy bylo podáno Oznámení,
- *„jména všech osob, které ode dne podání Oznámení budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi“ (jedná se o osoby, jejichž mzdové náklady chce poplatník zahrnout do odpočtu),*
- způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků ode dne podání Oznámení (*ZDP nestanovuje způsob a četnost kontrol, a proto jsou tyto záležitosti plně v kompetenci poplatníka*),
- *„den schválení projektové dokumentace“*, a
- *„jméno a podpis osoby schvalující projektovou dokumentaci“ (v případě právnických osob i osoba oprávněná jednat za poplatníka) (Zákon o daních z příjmů, § 34c odst. 1).*

V roce 2017 vydalo Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) dokument *„Informace k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů“*, který detailněji rozvádí náležitosti projektu, ustanovené v ZDP, a informuje poplatníky o daňových dopadech při nesplnění zákonných náležitostí projektu VaV.

2.5 Výdaje na výzkum a vývoj a jeho financování

2.5.1 Prostředí výzkumu a vývoje

Výzkum a vývoj v České republice je uskutečňován na půdě **veřejného i soukromého sektoru**. Do veřejného sektoru patří veřejné a státní vysoké školy a fakultní nemocnice, jednotlivé výzkumné ústavy Akademie věd České republiky, resortní výzkumné ústavy zřizované ústředními orgány státní správy nebo neziskové organizace. Do soukromého (podnikatelského) sektoru jsou zařazeny podniky a soukromé výzkumné organizace. Pro statistické účely s ohledem na mezinárodní srovnání se používá členění výzkumu a vývoje do čtyř sektorů:

- **Vládní** – zahrnuje instituce, které nejsou výrobcem v tržním prostředí – jedná se o orgány státní správy a samosprávy na všech úrovních s výjimkou poskytovatelů vyššího a vysokého vzdělávání,
- **Vysokoškolský** – zahrnuje veškeré veřejné i soukromé vzdělávací instituce pomaturitního vzdělávání (*univerzity, vysoké školy, apod.*) a všechny výzkumné ústavy, experimentální zařízení a kliniky, které spadají pod kontrolu nebo jsou řízeny těmito institucemi,
- **Podnikatelský** – srdce každé ekonomiky – zahrnuje všechny ekonomické subjekty, jejichž hlavní činností je tržní výroba zboží nebo služeb pro prodej široké veřejnosti s vidinou dosažení zisku a neustálé zlepšování ekonomické situace, která zvyšuje konkurenceschopnost, a
- **Neziskový** – nevytváří zisk za účelem jeho přerozdělení mezi vlastníky – zahrnuje neziskové instituce, které jsou samostatnými právníckými osobami, poskytují služby k uspokojení potřeb občanů a komunit a jsou soukromými netržními výrobci (Janeček & Mráček, 2016, s. 7).

2.5.2 Výdaje na výzkum a vývoj

Na základě vymezeného prostředí výzkumu a vývoje lze hovořit o tom, že VaV je financován z veřejných a soukromých zdrojů. Nejvýznamnějším zdrojem veřejného financování výzkumu a vývoje jsou prostředky ze státního rozpočtu a v posledních letech nabývají na významu i prostředky poskytované ze strukturálních fondů EU. Prostředky ze státního rozpočtu na VaV jsou každoročně přerozdělovány poskytovateli veřejné podpory na výzkum, vývoj a inovace (dále jen „VaVaI“) a jejich

prostřednictvím jsou následně poskytovány konkrétním subjektům provádějícím VaV (Janeček & Mráček, 2016).

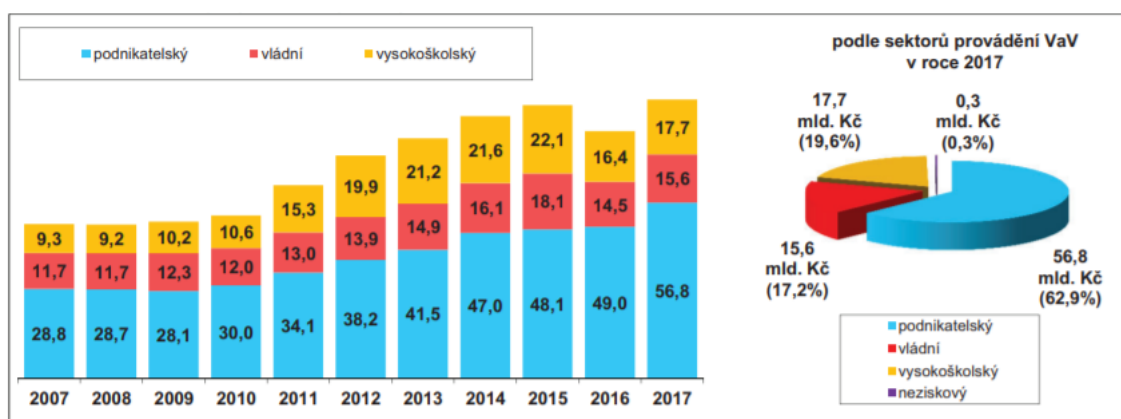
Zdroje soukromého (podnikatelského) sektoru poskytují největší objem prostředků vynaložených na VaV v České republice a zároveň je tento sektor jejich hlavním uživatelem. Vedle tuzemských finančních prostředků představují významnou složku financování VaV i zahraniční zdroje (Janeček & Mráček, 2016).

Bez ohledu na zdroj nebo způsob jejich financování zahrnují výdaje na VaV „*veškeré běžné (mzdové a ostatní neinvestiční náklady) a kapitálové (investiční) výdaje vynaložené během sledovaného roku na činnosti VaV, provedené na území daného státu...*“ (Český statistický úřad [ČSÚ] 2019a, s. 23).

Celkové výdaje na VaV v daném státě jsou sledovány pomocí tzv. **hrubých domácích vnitřních výdajů na VaV**, neboli pomocí ukazatele Gross Domestic Expenditure on R&D (dále jen „GERD“), který měří výši celkových investičních i neinvestičních výdajů na VaV. Tyto výdaje lze vyjádřit buď v běžných (*nominálních*)⁵, nebo reálných (*stálých*)⁶ cenách (ČSÚ, 2019a).

Na obrázku 1 ilustruje graf celkové výdaje na VaV dle sektorů, ze kterých byly v jednotlivých letech financovány výzkumné a vývojové činnosti.

Obr. 1: Rozdělení celkových výdajů (v mld. Kč) na výzkum a vývoj dle sektorů financování v České republice od roku 2008 do roku 2017



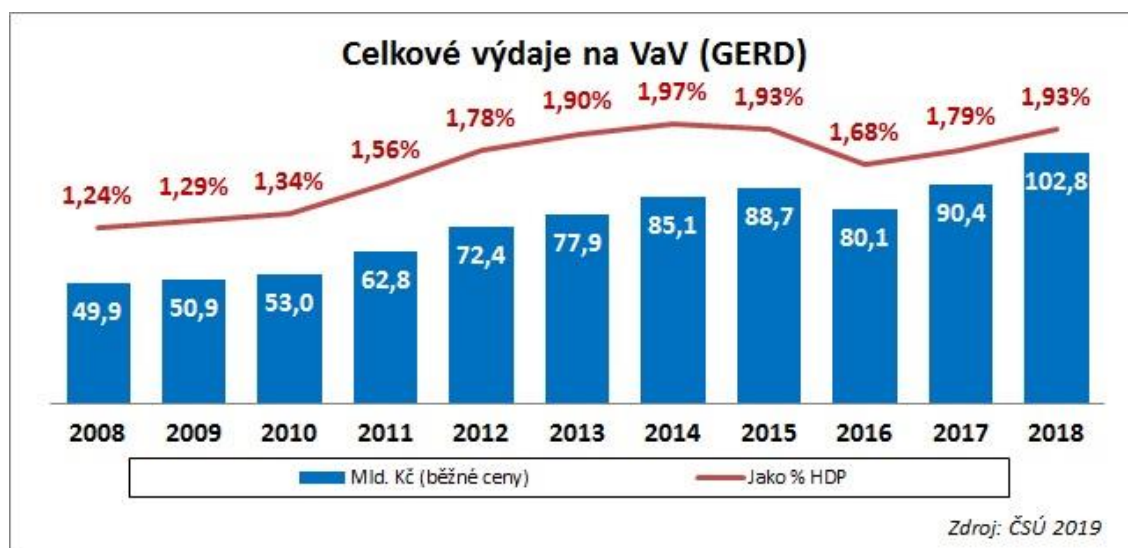
Zdroj: ČSÚ (2019a, s. 172)

⁵ Zachycují aktuální ceny zboží a služeb v daném roce.

⁶ Zohledňují inflační znehodnocení.

Pro mezinárodní srovnání se nejčastěji ukazatel GERD porovnává ve vztahu k hrubému domácímu produktu (dále jen „HDP“). Tento poměrový ukazatel se nazývá „*Intenzita VaV*“, která je zachycena, spolu s celkovými výdaji na VaV⁷, na obrázku 2. Intenzitu VaV představují na obrázku červené, procentuálně vyjádřené, hodnoty.

Obr. 2: Celkové výdaje na výzkum a vývoj v České republice a Intenzita výzkumu a vývoje od roku 2008 do roku 2018



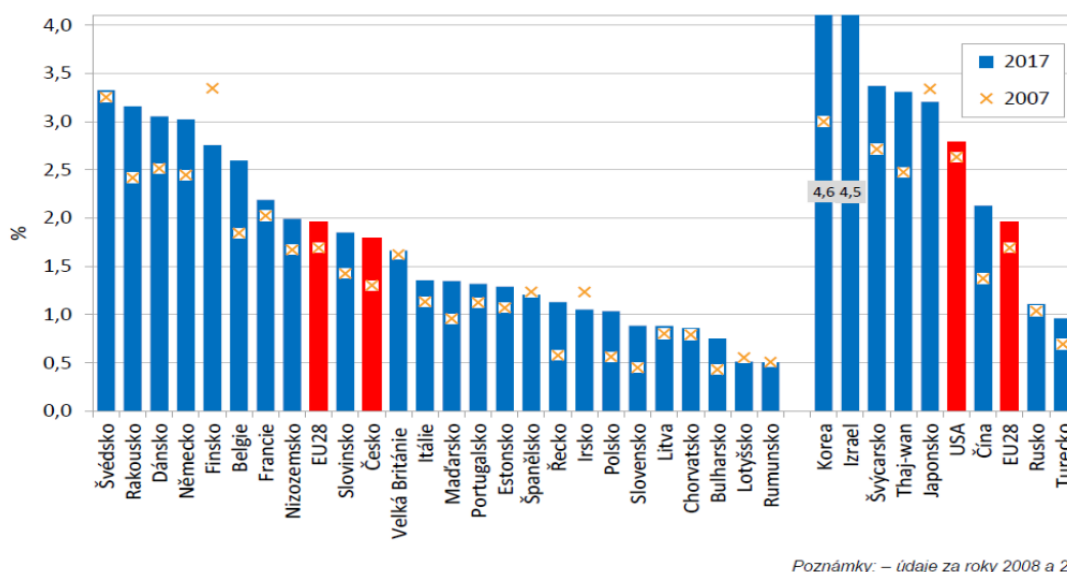
Zdroj: ČSÚ (2019b)

Z obrázku 2 je patrné, že výdaje na VaV vykazují od roku 2008 rostoucí trend, což je pozitivní zpráva. Výjimku tvoří pouze rok 2016, ve kterém došlo po sedmi letech nepřetržitého růstu výdajů k jejich poklesu. V tomto roce výdaje poklesly oproti předchozímu roku o 8,6 mld. Kč. Tím se snížil i podíl výdajů na HDP na 1,68 % z předchozí úrovně 1,93 %. Příčina takového propadu tkví ve značném poklesu přísunu finančních prostředků z evropských fondů. Zatímco v roce 2016 plynuly dotace na VaV z EU ve výši 2,7 mld. Kč, v předchozím roce byla jejich hodnota o 11 mld. Kč vyšší. V roce 2018 překročily výdaje na VaV poprvé v historii hranici 100 mld. Kč. Největším zdrojem financování v roce 2018 byly samotné firmy, které investovaly do VaV zhruba 60 mld. Kč. Tato hodnota představuje více než dvojnásobek investic do VaV v podnikatelském sektoru oproti roku 2008, ve kterém byla hodnota přibližně 26 mld. Kč (ČSÚ 2019a; Proksch, 2020; Vědavýzkum.cz, 2017).

V mezinárodním kontextu se Česká republika v roce 2017 přiblížila svým podílem výdajů na VaV ve vztahu k HDP evropskému průměru, jak lze vidět na obrázku 3.

⁷ Celkové výdaje na VaV jsou vyjádřeny v běžných cenách.

Obr. 3: Mezinárodní srovnání Intenzity VaV České republiky s ostatními zeměmi EU a vybranými zeměmi mimo EU v roce 2017



Poznámky: – údaje za roky 2008 a 2015

Zdroj: Čížek & Kouřil (2019)

2.5.2.1 Výdaje zahrnované a nezahrnované do výzkumu a vývoje

Výdaji, které je možné zahrnout do odpočtu na VaV se dle § 34b ZDP rozumí výdaje, které poplatník vynaložil ode dne podání Oznámení při realizaci projektu VaV, výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů a výdaje, které jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (Zákon o daních z příjmů).

MF ČR (2005) dále tyto výdaje upřesňuje a uvádí, že pro účely odpočtu na VaV je možné za výdaje vynaložené na VaV považovat:

- osobní výdaje zaměstnanců a jim odpovídající výdaje na povinné zákonné odvody,
- odpisy hmotného movitého majetku a nehmotného majetku,
- další provozní náklady, vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu (*např. výdaje na materiál, zásoby, knihy, časopisy, elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky, vodné a stočné, apod.*),
- úplata (*nebo její část*) u finančního leasingu hmotného movitého majetku nebo
- cestovní náhrady poskytované zaměstnancům v oblasti výzkumu a vývoje v souladu se zákoníkem práce.

Do odpočtu nelze naopak zahrnout výdaje, na něž byla byt' jen z části poskytnuta veřejná podpora, výdaje na služby, s výjimkou výdajů na služby uvedených v § 34b ZDP, výdaje na licenční poplatky a výdaje na nehmotné výsledky VaV, pořízené od jiných osob, s výjimkami v § 34b ZDP (Zákon o daních z příjmů).

2.6 Shrnutí

Kapitola dvě stručně představuje výzkum a vývoj v České republice, definuje základní pojmy výzkumu a vývoje z pohledu různých odborných zdrojů, vymezuje činnosti zahrnované a nezahrnované do VaV, definuje pojmy Oznámení a projektová dokumentace a určuje výdaje, které lze zahrnout do odpočtu na VaV.

Podle zákonné úpravy je výzkum rozdělen na základní a aplikovaný výzkum, které se od sebe liší v uplatnění získaných poznatků v praxi. Výzkumné a vývojové činnosti se od ostatních činností liší tím, že obsahují prvek novosti a prvek technické nejistoty. Před plánovaným odpočtem na VaV podávají poplatníci Oznámení správci daně. Teprve od tohoto okamžiku si může poplatník do odpočtu uplatnit veškeré výdaje související s činnostmi VaV. Oznámení je úzce spojeno s projektovou dokumentací, neboť se názvy obou dokumentů musí shodovat. Během realizace projektu VaV nelze skutečnosti uvedené v projektové dokumentaci doplňovat nebo měnit. Pro tyto účely vede poplatník průběžnou dokumentaci.

Výzkum a vývoj v České republice je realizován ve veřejné i soukromé sféře. Celkové výdaje na VaV v daném státě jsou sledovány pomocí ukazatele GERD, v mezinárodním srovnání se hovoří o Intenzitě VaV. Podle statistických údajů výše vynaložených výdajů na VaV v České republice stále roste. Během realizace projektu VaV je třeba dbát na to, které výdaje lze zahrnout do odpočtu na VaV. Uznatelnými výdaji se v rámci odpočtu na VaV rozumí mzdové a ostatní neinvestiční náklady a kapitálové výdaje vynaložené na činnosti VaV.

3 Legislativa z oblasti výzkumu a vývoje v České republice

Ve druhé kapitole bylo zmíněno, že základní legislativní úpravou pro definici pojmů výzkumu a vývoje je zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů. Zároveň se jedná o základní legislativní předpis ze dne 14. března 2002 pro všechny oblasti VaV v České republice, který je platný od 12. dubna 2002 a účinný od 1. července téhož roku. Od svého vzniku zákon prošel několika aktualizacemi, z nichž nejnovější změny definuje zákon č. 50/2020 Sb. o změně zákona o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, který je platný od 26. února 2019, s účinností od 12. března 2020 (Wolters Kluver, 2020).

Druhým a stěžejním zákonem na problematiku daňových odpočtů, o kterém bylo v průběhu druhé kapitoly hovořeno, je zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Konkrétně se jedná o § 34 ZDP, který pojednává o odčitatelných položkách od základu daně. V ZDP je řečeno, že „od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje...“ Na § 34 ZDP navazují § 34a – § 34e ZDP, které detailněji popisují podmínky odpočtu na VaV (Zákon o daních z příjmů, § 34, odst. 4).

Dalšími legislativními předpisy, vztahující se k oblasti VaV jsou např.:

- zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 283/1992 Sb., o Akademii věd České republiky, ve znění pozdějších předpisů nebo
- nařízení vlády č. 397/2009 Sb., o informačním systému výzkumu, experimentálního vývoje a inovací (Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy [MŠMT], 2006).

3.1 Změny v zákoně o daních z příjmů v oblasti výzkumu a vývoje

Rok 2019 je možné označit za průlomový, neboť přinesl dlouho očekávané legislativní změny při uplatňování odpočtu na VaV. Dne 27. března 2019 vstoupil v platnost nový zákon č. 80/2019 Sb. o změně některých zákonů v oblasti daní a některých dalších zákonů, s účinností od 1. dubna 2019, který přinesl výrazné změny v oblasti VaV.

Nové znění ZDP navazuje na doporučení z Usnesení z 333. zasedání Rady pro výzkum, vývoj a inovace (dále jen „RVVI“) dne 22. února 2018, na kterém se pojednávalo, mimo jiné, o změně § 34c ZDP tak, aby se eliminovala povinnost schvalovat projekt VaV před zahájením řešení projektu. Cílem bylo odstranit nejistoty u poplatníků uplatňujících odpočet na VaV, zjednodušit a zatraktivnit ho, omezit rizika možných sporů s finančním úřadem a zároveň zamezit zneužívání tohoto nástroje (Martincová, 2019).

3.1.1 Identifikace změn a komparace původního a nového znění zákona o daních z příjmů v oblasti výzkumu a vývoje

Změna v § 34a, odst. 1 písm. a) a b)

Paragraf upravuje výši odpočtu na podporu VaV, ve kterém došlo k **legislativně-technické změně**, kdy se některá slova v ustanovení nahradila jinými. V původním znění písm. a) bylo stanoveno, že odpočet na VaV je možné uplatnit jako „100% výdajů vynaložených v období *na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů...*“ (Zákon o daních z příjmů s platností do 31. března 2019).

Z odůvodnění vyplývá, že není nutné uvádět, že se jedná o výdaje vynaložené na „*realizaci projektu výzkumu a vývoje*“, neboť vynaložení výdajů v tomto znění je jednou z podmínek, které jsou uvedeny v § 34b ZDP. V ustanovení tedy stačilo určit, že se jedná o výdaje vynaložené na „**výzkum a vývoj**“. Ke stejné změně došlo i ve znění písm. b), které pojednává o možnosti uplatnění si 110 % výdajů na VaV v daném období, pokud tyto výdaje převyšují úhrn výdajů vynaložených na VaV v předchozím období (MF ČR, 2019; zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019).

Změna v § 34b, odst. 1 písm. a)

První odstavec paragrafu uvádí, jaké výdaje jsou zahrnovány do odpočtu na VaV. Změna vyplývá z nově zavedené povinnosti poplatníka zasílat před realizací projektu VaV Oznámení, čímž došlo k rozšíření podmínek, které výdaje zahrnované do odpočtu na VaV musí splňovat. Proto do původního znění byl přidán dodatek, že se jedná o výdaje, které poplatník vynaložil až „*ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje...*“ (Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019).

Aby bylo možné výdaje dle § 34b ZDP do odpočtu na VaV zahrnout, musí být vynaloženy v rámci realizace projektu VaV. Realizace projektu znamená samostatné provádění činností ve VaV, které poplatník vymeze v projektové dokumentaci. Pod pojmem „projekt výzkumu a vývoje“ se „nově rozumí veškeré skutečnosti a činnosti související s konkrétním výzkumem a vývojem poplatníka, nikoliv pouze dokument schvalovaný podle ustanovení § 34c...“ (MF ČR 2019, s. 18).

Nový § 34ba

Nový § 34ba ZDP byl vložen za § 34a a § 34b, který definuje zákonné náležitosti Oznámení, avšak nedefinuje jeho formální strukturu, která je tak plně v kompetenci poplatníka (Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019).

Před novelou ZDP dělalo společností problém určit okamžik, kterým byl projekt VaV zahájen. Z legislativy nebylo zcela jasné, zda jde o okamžik, kdy společnost o projektu uvažuje, kdy o něm společnost rozhodne, apod., a tedy bylo obtížné určit, od jakého okamžiku může společnost zahrnovat výdaje do odpočtu na VaV. Účelem zaslání Oznámení je především zjednodušení předchozí právní úpravy odpočtu na VaV, zamezení zpětnému dohledávání činností s cílem označit výdaje spojené s těmito činnostmi jako výdaje na VaV zahrnované do odpočtu a vyjasnění okamžiku, od kdy si poplatník může výdaje vynaložené na VaV do odpočtu zahrnout (Martincová, 2019).

Změny v § 34c

V § 34c ZDP došlo k výrazným změnám napříč celým ustanovením. Hned v úvodu se změnil název ustanovení místo „Projekt výzkumu a vývoje“ na „**Projektová dokumentace**“. V prvním odstavci bylo v původním znění ZDP definováno, co se rozumí projektem VaV. Celý odstavec byl nahrazen novým zněním, které zdůrazňuje propojenost Oznámení a projektové dokumentace a uvádí, co je jejím obsahem v písm. a) – h) (Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019).

Ve vymezeném obsahu došlo ke změně v ustanovení **písm. d)**, které stanovuje, že obsahem projektové dokumentace jsou „*předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu od roku, ve kterém bylo podáno Oznámení a předpokládané celkové výdaje na řešení projektu*“ (Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019).

Podobná změna nastala v **písm. e)**, které vymezuje, že obsahem projektové dokumentace jsou také „*jména všech osob, které odborně zajišťují nebo budou*

zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,“ a v **písm. f)** informujícího o tom, že součástí obsahu je i způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. Obě tato ustanovení jsou platná **až ode dne podání Oznámení** (Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019).

Nově se z obsahu vyloučila povinnost uvádět místo schválení projektové dokumentace a osobu odpovědnou za projekt VaV – podle nového znění je nutné uvést osobu schvalující projektovou dokumentaci (Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019).

V odst. 2 a 3 došlo ke změně celého znění. Druhý odstavec nově vylučuje povinnost zpracovávat projektovou dokumentaci před zahájením řešení projektu a určuje období, ve kterém je nejdříve možné odpočet na VaV uplatnit. Třetí odstavec definoval odpovědnou osobu za projekt VaV. Nové znění určuje osobu schvalující projektovou dokumentaci s dodatkem, že touto osobou může být nově i **osoba oprávněná jednat za poplatníka** (Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019).

Ustanovení v § 34c ZDP se rozšířilo o odst. 4, který stanovuje vedení průběžné evidence o změnách, ke kterým došlo po schválení projektové dokumentace a nemožnost změny cílů a názvu projektu v průběhu jeho řešení (Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019).

Změny v § 34e

Závazné posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu stanovuje § 34e ZDP. V prvním odstavci tohoto paragrafu se uvádí, že správce daně vydá poplatníkovi na jeho žádost závazné posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, kde je doplněna informace, že se jedná o poplatníka, který **podal Oznámení** (Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019).

Podle odst. 3 písm. a) uvádí nově poplatník v žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení výdajů **název a cíle projektu** VaV a nepřikládá k ní celý projekt. V písm. b), c) a e) se ve znění změnilo původní množné číslo „*projektů*“ na současné jednotné číslo „*projektu*“ (Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019). Tyto změny byly provedeny s ohledem na správní řízení o závazném posouzení tak, aby v případech

správního poplatku byl poplatek uložen za každou posuzovanou skutečnost, tedy za každý jednotlivý projekt, zvláště (MF ČR, 2019).

V původním znění § 34e existoval ještě odst. 4, který umožňoval poplatníkovi odečíst odpočet na podporu VaV od základu daně v dodatečném daňovém přiznání, jestliže bylo poplatníkovi doručeno rozhodnutí o závazném posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu až po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za období, ke kterému se rozhodnutí o závazném posouzení výdajů vztahuje (Zákon o daních z příjmů s platností do 31. března 2019). Tento odstavec byl v novém znění ZDP zrušen.

Podle legislativy České republiky byla provedena analýza změn v ZDP v oblasti výzkumu a vývoje, která je přehledně dokumentována v tabulce 1.

Tab. 1: Analýza změn v zákoně o daních z příjmů ve vztahu k výzkumu a vývoji platných od 1. dubna 2019

Paragraf	Změny
§ 34a, odst. 1 písm. a) a b)	Slova „na realizaci projektu výzkumu a vývoje“ se nahrazují slovy „na výzkum a vývoj.“
§ 34b, odst. 1 písm. a)	Za slovo „vynaložil“ se vkládá dodatek: „ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje...“
§ 34c	Název „Projekt výzkumu a vývoje“ byl nahrazen názvem „Projektová dokumentace.“
§ 34c, odst. 1	K projektu VaV se váže Oznámení.
	K Oznámení se zpracovává projektová dokumentace, ve které je uveden shodný název s Oznámením.
§ 34c, odst. 1 písm. d)	Obsahem projektové dokumentace jsou předpokládané výdaje v jednotlivých letech od roku, ve kterém bylo podáno Oznámení.
§ 34c, odst. 1 písm. e)	Obsahem projektové dokumentace jsou jména osob, které odborně zajišťují řešení projektu ode dne podání Oznámení.
§ 34c, odst. 1 písm. f)	Kontrola a hodnocení se provádí ode dne podání Oznámení.

	V projektové dokumentaci se neuvádí místo schválení projektové dokumentace.
§ 34c, odst. 1 písm. h)	Obsahem projektové dokumentace není jméno a podpis osoby odpovědné za projekt VaV, ale osoby schvalující projektovou dokumentaci.
§ 34c, odst. 2	Odpočet na VaV lze odečíst nejdříve za období, pro které je ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání schválena projektová dokumentace.
§ 34c, odst. 3	Osoba schvalující projektovou dokumentaci nemusí být pouze poplatník, ale podle nového znění i osoba, která je oprávněná za tohoto poplatníka jednat.
§ 34e, odst. 1	Správce daně vydá poplatníkovi, který podal Oznámení , na jeho žádost závazné posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu.
§ 34e, odst. 3 písm. a)	V žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení výdajů poplatník uvádí název a cíle projektu VaV.
§ 34e, odst. 3 písm. b), c) a e)	Změna množného čísla slova „projektů“ na jednotné číslo „projektu“.
Nově přidaná znění	
§ 34ba	Vložen nový § 34ba Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje.
§ 34c, odst. 4	Nový odst. 4 v § 34c informuje o vedení evidence změn v projektové dokumentaci , ke kterým dojde po jejím schválení a o tom, že název a cíle projektu VaV nelze po dobu řešení projektu měnit.
Zrušená znění	
§ 34e, odst. 4	Odst. 4 v § 34e původně umožňoval poplatníkovi odečíst odpočet na VaV v dodatečném daňovém přiznání, jestliže bylo poplatníkovi doručeno rozhodnutí o závazném posouzení výdajů až po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za období, ke kterému se rozhodnut vztahuje.

Zdroj: Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. dubna 2019; zákon o změně některých zákonů v oblasti daní a některých dalších zákonů, zpracováno autorem

Z předchozí tabulky je patrné, že z hlediska komparace došlo v ZDP k legislativně-technickým, obsahovým a časovým změnám, které vznikly především na základě zavedení nového institutu v podobě Oznámení. Veškeré legislativní závazky v oblasti VaV jsou nyní platné od okamžiku podání Oznámení, které se stalo další podmínkou pro uplatnění odpočtu na VaV. Dále došlo k odstranění povinnosti schválit projekt VaV ještě před zahájením realizace projektu, což umožní poplatníkům přesněji definovat cíle projektu VaV. Zásadní změnou je i zjednodušení schválení projektové dokumentace, kterou nově mohou schvalovat kromě poplatníka i osoby oprávněné jednat za tohoto poplatníka, čímž se výrazně sníží prodleva mezi vyhotovením projektové dokumentace a okamžikem jejího schválení, stvrzeného podpisem schvalující osoby. Tyto prodlevy vznikají na základě časté nepřítomnosti poplatníků (*většinou osoby z vedení společnosti*) v prostorách společnosti, kteří byli dříve jedinými osobami s oprávněním schvalovat projekty VaV.

3.2 Shrnutí

V kapitole tři byly vymezeny základní legislativní předpisy v oblasti VaV a kladen veliký důraz na nové změny v ZDP z roku 2019 v oblasti výzkumu a vývoje. Na základě rozboru nového a původního znění ZDP byla provedena analýza a komparace těchto změn.

Nejdůležitější a nejvýznamnější změnou je povinnost poplatníka zaslat správci daně Oznámení, ke kterému se váží i ostatní změny v ZDP. O Oznámení bylo podrobněji pojednáno již ve druhé kapitole.

Z judikatury dále vyplývá, že projektová dokumentace je vypracována a schválena nejpozději ve lhůtě pro podání daňového přiznání v tom období, za které poprvé poplatník vykáže nárok na uplatnění odpočtu a nejdříve od tohoto období lze odpočet uplatnit. Název a cíle projektové dokumentace nelze po dobu řešení projektu měnit. Nově může projektovou dokumentaci schvalovat i osoba, která byla zplnomocněna poplatníkem jednat za tohoto poplatníka.

4 Inovační strategie České republiky 2019–2030

Vláda České republiky se rozhodla, že podpora vědy, výzkumu a inovací se stane absolutní prioritou, jelikož má Česká republika vysoké ambice. Aby Česká republika obstála v konkurenčním prostředí, je nutné mířit na finální výrobu, technologická řešení a služby založené na znalostech. Cílem tedy nesmí být generovat pouze objemy, ale hlavně přidanou hodnotu. Inovační strategie ČR 2019–2030 (dále jen „Strategie“) mají za úkol pomoci České republice zařadit se během následujících dvanácti let mezi inovační lídry Evropy a stát se zemí technologické budoucnosti. Jedná se o nejodvážnější inovační strategii s obrovským kompetenčním přesahem, na které se podíleli odborníci veřejné správy, nejschopnější osobnosti z firemního prostředí, vědci a akademici České republiky (RVVI, 2019).

Strategie je jednoduchý rámcový dokument, který má legislativní oporu a současně náročné cíle, odpovídající mezinárodním požadavkům řady inovačních Scoreboardů (*žebříček pro srovnávání zemí EU podle jejich výkonů v oblasti inovací*). Třemi nejvýznamnějšími inovačními indikátory na úrovni EU jsou:

- Summary Innovation Index (dále jen „SII“),
- Global Innovation Index a
- Innovation Output Indicator (RVVI, 2019).

Podle indexu SII se Česká republika v současné době nachází v nejpočetnější skupině tzv. „Moderate Innovators“ (*umírnění inovátoři*), tedy někde okolo evropského průměru. Cílem České republiky je dostat se do roku 2025 mezi tzv. „Strong Innovators“ (*silní inovátoři*) a do roku 2030 do vedoucí evropské skupiny, tzv. „Innovation leaders“ (*vůdci inovací*). Součástí Strategie je zavedení nové značky **The Czech republic: The Country For The Future** (RVVI, 2019).

V následujícím textu je popsáno devět základních pilířů Strategie, které jsou stěžejní pro dosažení ambice České republiky zařadit se mezi „*inovační lídry*“ Evropy. Ke každé strategii je uvedeno několik vybraných cílů z dané oblasti.

4.1 Financování a hodnocení výzkumu a vývoje

Hlavním cílem prvního pilíře je dosáhnout evropského průměru v Intenzitě VaV, který se pohybuje okolo 3 % HDP (RVVI, 2019).

Dalšími cíli jsou např. zvýšení institucionální podpory u výzkumných organizací, které dosahují excelentních výsledků ve VaV, posílení účelové podpory institucím, jejichž výsledky nachází uplatnění v praxi, nebo do roku 2030 dosáhnout vrcholu ve VaV podle standardů Evropské výzkumné rady (RVVI, 2019).

4.2 Polytechnické vzdělávání

Česká republika disponuje kvalitním vzdělávacím systémem, nicméně oblast polytechnické výuky je dlouhodobě podceňována. Na základních školách chybí povinný předmět zaměřený na techniku pro rozvoj technického myšlení, prakticky aplikovatelných dovedností, jemnou motoriku a technickou tvořivost s vazbou na nové technologie. Stagnuje nejen vzdělávání učitelů v dané oblasti, ale také zapojování odborníků z praxe do výuky. Na středních školách tkví problém zase v nedostatečném propojení výuky s praxí. Na polytechnicky orientovaných vysokých školách chybí systém motivující k tvorbě start-upů (*začínající projekty*) a spin-offů (*rozšiřování již existujících projektů*) (RVVI, 2019).

Pro zlepšení situace v polytechnickém vzdělávání si vláda České republiky stanovila úkol implementovat poznatky o technice již na 1. stupni základních škol do obecného vzdělávání a na 2. stupni zavést povinný výukový předmět „Technika“. Na úrovni středního odborného vzdělávání chce vláda České republiky využívat duální vzdělávání, které bude řízeno vládou a na kterém se podílí i kraje a zaměstnavatelé. Do vysokoškolského vzdělávání chce vláda České republiky zapojit spolupráci se špičkovými osobnostmi ve všech oblastech (RVVI, 2019).

4.3 Národní start-up a spin-off prostředí

I přes částečnou podporu start-up projektů prostřednictvím státní agentury CzechInvest formou inkubačních a akceleračních programů existuje v České republice slabší investiční prostředí, které by motivovalo ekonomické subjekty k zakládání a financování nových projektů. Chybí ucelená národní koncepce pro jejich zakládání, rozvíjení a financování. Z pohledu podnikatelské praxe neexistuje dostatečná motivace k využívání akademických výstupů a z pohledu malých českých inovativních firem je jejich schopnost expanze do zahraničí nižší z důvodu nízké internacionalizace (RVVI, 2019).

Vláda České republiky plánuje „vytvořit konkrétní prvky podpory pro vznik a podporu start-upů a spin-offů na národní úrovni a provázat tyto prvky s regionální a mezinárodní podporou“ (RVVI, 2019, s. 19).

Dále je nutné vytvořit ucelený program financování start-upů, vytvořit jejich mapu s cílem provázat je s investory, nebo vytvořit takové prostředí, které bude motivovat zahraniční start-up (RVVI, 2019).

4.4 Digitální stát, výroba a služby

V posledních letech byla v České republice zavedena řada důležitých nástrojů pro digitalizaci s implementací více než sedm set online řešení. Systém zavádění digitalizace v České republice byl a doposud je chaotický, veřejné informační systémy a online nástroje nejsou provázané, přičemž podnikům i občanům nepřináší komfort ani v úspoře času či nákladů (RVVI, 2019).

Vláda České republiky se rozhodla na tuto situaci reagovat zajištěním online služeb pro občany a firmy, zapojením všech ministerstev do uceleného a centrálně řízeného IT, vytvořením propojeného datového fondu, aby se občané vyhnuli dvojímu poskytování informací státní správě, zapojením malých a středních podniků (dále jen „MSP“) do digitalizace a dalšími cíli v oblasti Průmyslu 4.0 (RVVI, 2019).

4.5 Inovační a výzkumná centra

V mezinárodním srovnání je Česká republika co do počtu a kvality výzkumných center a výzkumných infrastruktur na předních příčkách v EU. Vznikla zde řada špičkových výzkumných center v oblasti nových technologií (*robotika, laserová technologie, nanotechnologie, aj.*), ale také se na území České republiky nachází spousta výzkumných center, jejichž kapacita bude v budoucnu obtížně využitelná. Příčinou toho je, že jejich rozvoj nebyl řízen s ohledem na výzkumné a ekonomické priority státu. Podpora těchto center je provázena byrokracií, nejednotností kontrolních orgánů v otázkách povolené veřejné podpory, výběrových řízení, pravidel pro poskytování podpory, apod. (RVVI, 2019). Cílem vlády v této oblasti je:

- „podpořit excelentní výzkumná centra vyplývající ze Strategie chytré specializace – světové vizitky České republiky v oblasti nejpokročilejších technologií“,

- „vytvořit vzájemně komplementární schéma financování kapacit pro VaVaI z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumných organizací [...] a nástroje pro podporu dlouhodobé strategické spolupráce veřejného výzkumného sektoru a průmyslové sféry v podobě tzv. Národních center kompetence...“ nebo
- „dosáhnout začlenění českých firem do oborových klastrů s účastí výzkumných institucí“ (RVVI, 2019, s. 25).

4.6 Chytré investice

Česká republika se dlouhodobě zaměřovala na podporu zahraničních investic prostřednictvím agentury CzechInvest, která však nebyla směřována na investice s přidanou hodnotou. V současné době se mění legislativa spojená s podporou investic do projektů spojených s VaV (RVVI, 2019).

Cílem vlády v této oblasti je zvýšit objem firemních investic s vysokou přidanou hodnotou, zvýšit objem využívání daňových odpočtů na investice do VaVaI nebo „podpořit investice realizující strategii Průmysl 4.0“ (RVVI, 2019, s. 27).

4.7 Ochrana duševního vlastnictví

Česká republika se prezentuje nízkým počtem udělovaných národních a zahraničních patentů, jelikož nedostatečně využívá nástroje ochrany duševního vlastnictví. Povědomí o potřebě chránit duševní vlastnictví je slabé a problematice nebyla dosud věnována dostatečná pozornost (RVVI, 2019).

V této oblasti je potřeba zvýšit povědomí o ochraně duševního vlastnictví, zvýšit využívání ochrany duševního vlastnictví, „využívat patentové informace před formulací vědeckých, výzkumných a inovativních záměrů“, apod. (RVVI, 2019).

4.8 Mobilita a stavební prostředí

V České republice dochází k problémům při budování páteřních sítí komunikací, jejichž řízení jsou velmi zdlouhavá. Dále v České republice chybí dostatečně dimenzovaná a silná síť dobíjecích stanic pro stále se zvyšující počet elektromobilů. Země disponuje kvalitní výzkumnou i vzdělávací kapacitou v oblasti stavebnictví, problémem je ale rychlost vyřizování stavebního řízení (RVVI, 2019).

Cílem tohoto pilíře je:

- „zajistit široké a dostupné využití spolehlivých služeb chytré mobility...“,
- „dobudovat páteřní síť dopravní infrastruktury“ nebo
- „vytvořit cílenou koncepci podpory chytrých měst, včetně problematiky city logistiky“ (RVVI, 2019, s. 33).

4.9 Chytrý marketing

Česká republika je v zahraničí propagována primárně tradičním způsobem (*země piva, hokeje, apod.*), ale je zde i dlouhodobá snaha prezentovat ji rovněž jako technologicky vyspělou zemi. Pro takovouto propagaci ale chybí ucelená komunikační strategie, včetně jednotné grafické koncepce. Výsledkem nejednotné propagace je marketingová roztržitost. Česká republika tak i přes řadu úspěchů v oblastech nejnovějších trendů ve světě není vnímána jako země inovativních příležitostí (RVVI, 2019).

Vláda České republiky chce v následujících letech budovat značku České republiky jako inovačního lídra, prezentovat minulé úspěchy i současný inovační ekosystém a postavit značku na excelentních výzkumných centrech, produktech tuzemských výrobců, špičkové vědě a úspěšných jedincích v oblasti inovací (RVVI, 2019).

5 Veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice

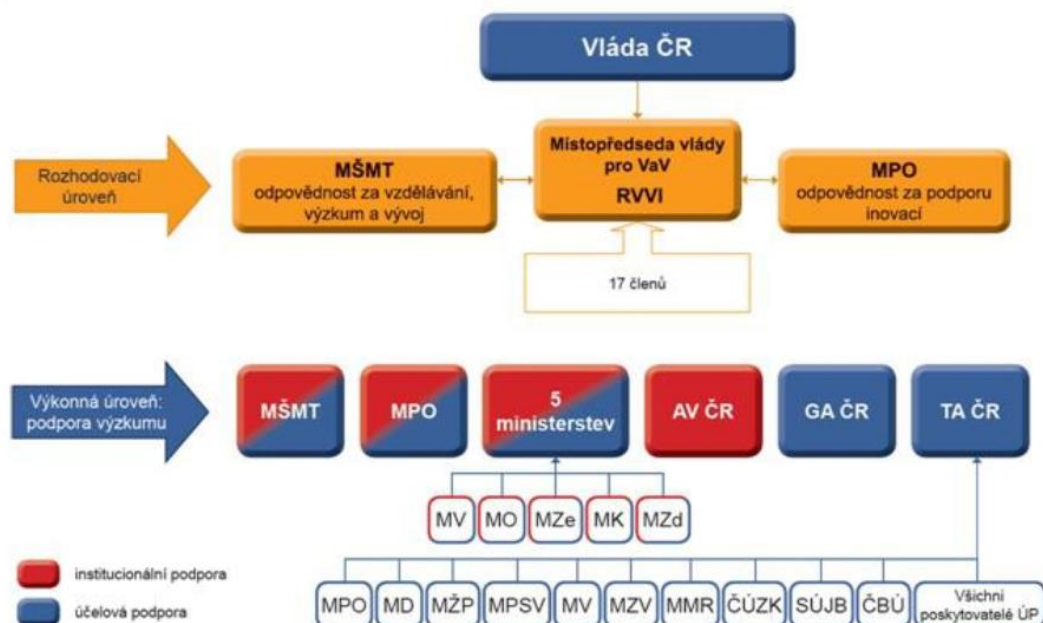
Realizace výzkumných a vývojových aktivit hraje významnou roli pro zvyšování konkurenceschopnosti České republiky a vytváření nových znalostí, produktů a technologií, které jsou zdrojem ekonomického růstu. Z tohoto důvodu je v zájmu vlády, aby tyto aktivity podporovala a vytvořila kompletní a dobře fungující systém veřejné podpory, neboť špatně fungující systém má významný dopad na kvalitu a kvantitu VaV (Cunnigham, Gök & Laredo, 2013, s. 9; Halásková & Bednář, 2015, s. 41). Nejedná se však pouze o konkurenceschopnost a ekonomický růst, ale podporou VaV roste očekávání veřejnosti, že vláda bude podporovat výzkum i v oblasti veřejného zdraví, životního prostředí a že samotný rozvoj politiky, konkrétně v sociálních a environmentálních oblastech, bude podporován spolehlivým výzkumem (Gluckman, 2015).

Gluckman (2015) dále uvádí čtyři hlavní cíle veřejného financování výzkumu a vývoje ve 21. století:

1. **kultura a pověst** – věda je základní kulturní hodnotou a zároveň musí země vystupovat jako chytré a inovativní;
2. **vyhovět potřebám společnosti po znalostech**, aby jednotlivci, společnosti a nevládní neziskové organizace mohly učinit lépe svá rozhodnutí;
3. **pro vlastní potřeby státu** jako hlavního koncového uživatele znalostí v podstatě ve všech oblastech – stát má roli vědeckého poradce napříč vládními úřady v politickém procesu; a
4. **propagovat vědecky založené inovace** pro sociální, environmentální a ekonomický přínos.

Veřejnou podporou VaV rozumíme způsob, jak motivovat podnikatelské subjekty, aby investovaly do této oblasti. Základním dokumentem pro cíle a oblasti, na které se veřejná podpora zaměřuje, je NP VaVaI. V systému veřejné podpory VaV v České republice mohou všechna ministerstva a ústřední správní úřady podporovat subjekty ze svých rozpočtů na VaV. Na základě toho lze označit systém veřejné podpory v České republice jako značně decentralizovaný (Andrlík & Fialová, 2017; Janeček & Mráček, 2016; Prochásková, 2009). Instituce, které tvoří systém veřejné podpory VaV, jsou zobrazeny ve schématu na obrázku 4.

Obr. 4: Systém řízení veřejné podpory výzkumu a vývoje v České republice



Zdroj: Kačena, Hartman, Komárek, & Nedvěďová (2016, s. 13)

Někteří lidé by mohli namítat, proč musí vláda podporovat VaV, když soukromé podniky jsou k tvorbě inovací motivované již existující konkurencí. Na to reagují Fitzgerald & Wankerl (2011) tím, že zásadní inovace, které mohou vyústit v desetiletí trvající ekonomickou expanzi (jako např. vývoj internetu) vyžadují mnohaleté výzkumné financování, aby se mohly vyvíjet. Pro korporace v globální konkurenci je ale nepravděpodobné, že by investice do výzkumu s 15–20letým horizontem vedly k návratnosti pro konkrétní organizaci, ale pro vládu není konkrétní organizace nebo sektor, přes který inovace přichází, relevantní pro uskutečnění jejích ekonomických přínosů (Fitzgerald & Wankerl, 2001).

5.1 Instituce podporující výzkum a vývoj v České republice

Následující podkapitola je věnována představení činností základních institucí podporujících VaV dle schématu, uvedeného na obrázku 4.

5.1.1 Rada pro výzkum, vývoj a inovace

Rada pro výzkum, vývoj a inovace (dále jen „Rada“ nebo také „RVVI“) je odborný a poradní orgán vlády České republiky, který byl zřízen zákonem VaVaI, ve znění pozdějších předpisů a pokračuje v činnosti Rady pro výzkum a vývoj dle § 35 zákona VaVaI ve znění účinném do dne 1. července 2009 a v činnosti Rady vlády České

republiky pro výzkum a vývoj, zřízené zákonem č. 300/1992 Sb., o státní podpoře výzkumu a vývoje, ve znění pozdějších předpisů (RVVI, n.d.b).

V rámci značného množství činností, které Rada zabezpečuje, lze zmínit např. přípravu, kontrolu a realizaci NP VaVaI ve spolupráci s Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy ČR (dále jen „MŠMT“) a v souladu s mezinárodními smlouvami a její předložením vládě; přípravu metodiky hodnocení výsledků výzkumných organizací a výsledků ukončených programů a následně jejich hodnocení; návrhy na členy předsednictva a předsedu Technologické agentury České republiky (dále jen „TA ČR“); návrh výše celkových výdajů na výzkum, vývoj a inovace jednotlivých rozpočtových kapitol a návrh jejich rozdělení dle § 5a zákona VaVaI; atd. (RVVI, n.d.b; zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací).

Rada se skládá z předsedy Rady, kterého v jeho nepřítomnosti zastupuje 1. místopředseda Rady, z Předsednictva a ze členů Rady. Rada je zastoupena sedmnácti členy včetně předsedy Rady, kteří jsou jmenováni na čtyřleté funkční období, nejvýše však na dvě po sobě jdoucí funkční období (RVVI, n.d.b).

5.1.2 Úřad vlády České republiky – Sekce pro vědu výzkum a inovace

Orgán byl zřízen 1. března 2014 k zajištění efektivní koordinace a řízení systému VaVaI. Sekci VVI řídí místopředseda vlády pro vědu, výzkum a inovace, který je zároveň předsedou RVVI a Rady vlády pro konkurenceschopnost a hospodářský růst (ÚV ČR – Sekce VVI, 2015, s. 12). Cílem této sekce je sjednocení vědecké politiky, stanovení pravidel pro transparentní financování institucí zapojených do VaVaI, identifikace a podpora excelence ve vědě a rozšíření mezinárodní vědecké spolupráce (CzechInvest, n.d.a).

5.1.3 Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy

S výjimkou oblastí, které zabezpečuje RVVI, jde o ústřední správní orgán, který je odpovědný za VaV v České republice. Činnosti tohoto orgánu spočívají v odpovědnosti za realizaci vědní politiky státu dle zákona VaVaI; v odpovědnosti za mezinárodní spolupráci České republiky ve VaV a za evropskou integraci v této oblasti; v odpovědnosti za koncepci podpory velkých infrastruktur VaV nebo ve vykonávání činností, které souvisí s přípravou a realizací programů na podporu VaV včetně přípravy a realizace veřejné soutěže. Mimo jiné je v kompetenci MŠMT také správa a tvorba

politiky vysokoškolského výzkumu a vývoje (Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy [MŠMT], 2018; ÚV ČR – Sekce VVI, 2015).

5.1.4 Ministerstvo průmyslu a obchodu

V oblasti VaVaI se jedná o ústřední orgán státní správy pro průmyslový výzkum, rozvoj techniky a technologií včetně využití evropských fondů a dále je ústředním správním orgánem v oblasti MSP a živností. Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „MPO“) zaštiťuje agenturu CzechInvest, jejímž cílem je v rámci podpory podnikání a investic posílit konkurenceschopnost české ekonomiky (ÚV ČR – Sekce VVI, 2015).

5.1.5 Akademie věd České republiky

Akademie věd České republiky (dále jen „AV ČR“) je neuniverzitní výzkumná instituce, která uskutečňuje výzkum pomocí sítě vědeckých pracovišť. Tato pracoviště jsou veřejnými výzkumnými institucemi, které uskutečňují výzkum a vývoj, přispívají k využití vědeckého výzkumu, vychovávají vědecké pracovníky nebo zajišťují infrastrukturu pro výzkum a vývoj. Primárním posláním AV ČR a jejích institutů je provádět základní výzkum v širokém spektru přírodních, technických, sociálních a humanitních věd (CzechInvest, n.d.b). Pro rozpočtové účely má AV ČR dle zákona č. 283/1992 Sb. o Akademii věd České republiky postavení ústředního orgánu státní správy, jejíž činnosti jsou financovány z veřejného rozpočtu (ÚV ČR – Sekce VVI, 2015; zákon č. 283/1992 Sb. o Akademii věd České republiky).

5.1.6 Technologická agentura České republiky

Instituce byla zřízena v roce 2009 zákonem VaVaI jako organizační složka státu, která podporuje a financuje aplikovaný výzkum a experimentální vývoj. TA ČR je samostatnou účetní jednotkou, která hospodáří s účelovými a institucionálními prostředky přidělenými ze státního rozpočtu. Hlavním úkolem TA ČR jako agentury pro implementaci podpory VaVaI je příprava a realizace programů aplikovaného výzkumu, hodnocení a výběr návrhů programových projektů, poskytování účelové podpory na řešení programových projektů, apod. (ÚV ČR – Sekce VVI, 2015).

5.1.7 Grantová agentura České republiky

Grantová agentura České republiky (dále jen „GA ČR“) je stejně jako TA ČR organizační složkou státu a zároveň správcem rozpočtové kapitoly na VaV, která

zahájila svoji činnost v roce 1993. Jde o jedinou instituci v České republice, jejímž posláním je poskytovat účelovou podporu z veřejných prostředků na projekty základního výzkumu. Mezi její hlavní činnosti patří příprava a realizace skupin grantových projektů, hodnocení a výběr návrhů grantových projektů, kontrola dosažených výsledků, zpracování návrhů výdajů GA ČR, apod. „*V rámci skupin grantových projektů poskytuje finanční podporu na vědecké projekty základního výzkumu jak pro erudované vědce a týmy, tak pro mladé a začínající vědecké pracovníky*“ (ÚV ČR – Sekce VVI, 2015, s. 12; zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací).

5.2 Přímá a nepřímá podpora výzkumu a vývoje

V České republice je VaV podporován dvěma způsoby. První způsob představuje **přímá podpora, neboli financování z veřejných zdrojů ve formě grantů a dotací**. Druhý způsob představuje **nepřímá podpora, neboli financování pomocí fiskálních a motivačních nástrojů na VaV**. Obě formy podpory mají exkluzivní vztah, neboť nepřímou podporu v podobě odpočtu na VaV může poplatník uplatnit jen v případě, že mu dříve nebyla poskytnuta některá z přímých forem podpory (ČSÚ, 2017a).

5.2.1 Přímá podpora

Přímá podpora VaV je primárním nástrojem politiky pro podporu VaV v České republice, která je poskytována na základě zákona VaVaI. Smyslem přímé podpory je snaha státu o spravedlivé a smysluplné dělení a alokaci veřejných finančních prostředků. Cílem podpory je urychlit či zefektivnit výzkumnou a vývojovou činnost. Podle zákona VaVaI je přímá podpora poskytována subjektům **ve formě účelové a institucionální podpory** (ČSÚ, 2017b).

Účelová podpora

Účelovou podporu poskytují správci kapitol státního rozpočtu formou dotací pro fyzické a právnické osoby nebo zvýšením výdajů organizačních složek státu, územně samosprávních celků a útvarů ministerstev zabývajících se VaV. Tato podpora je poskytována na konkrétní výzkumné a vývojové projekty podle výsledků veřejné soutěže, a to na:

- grantové projekty základního výzkumu – projekt je navržen samotným příjemcem;

- programové projekty aplikovaného výzkumu – cíle projektů jsou vyhlašovány poskytovateli podpory a příjemce vyjadřuje, jakým způsobem a za jakých podmínek přispěje k naplnění cílů programu; a
- veřejné zakázky ve VaV (Blažka & Šperlink, 2016; Janeček & Mráček, 2016).

Na základě jiných postupů, schválených např. zákonem nebo vládou, je účelová podpora podle Janečka & Mráčka (2016) poskytována na projekty mezinárodní spolupráce týkající se VaV, projekty velkých infrastruktur výzkumu a vývoje a specifický vysokoškolský výzkum⁸.

Institucionální podpora

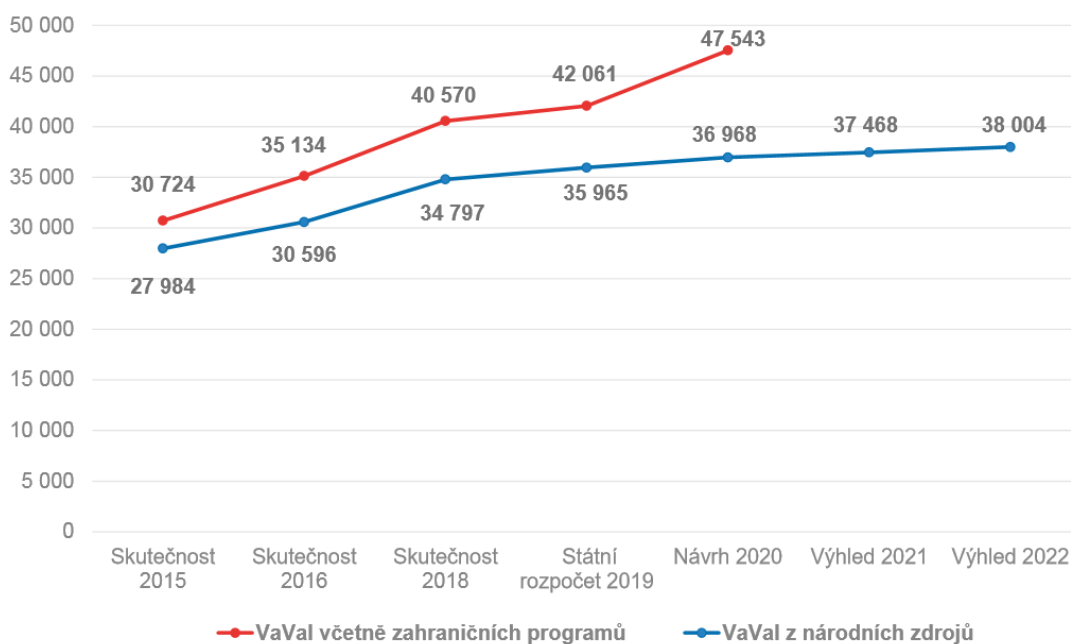
Institucionální podpora spočívá v podpoře výzkumných organizací a dalších výzkumných a vývojových aktivit bez vyhlašování veřejných soutěží, která je poskytována zejména na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumných organizací na základě zhodnocení jí dosažených výsledků, a dále na mezinárodní spolupráci České republiky ve VaV, operační programy ve VaVaI, náklady vynakládané při zajišťování veřejných soutěží, zadání veřejné zakázky, věcné nebo finanční ocenění mimořádných výsledků VaV nebo náklady spojené s činností orgánů podporující VaV (Blažka & Šperlink, 2016).

Od roku 2001 převažovala institucionální podpora nad účelovou. Teprve v roce 2014 poprvé výše účelové podpory překonala výši institucionální podpory, ale v roce 2016 ji výše institucionální podpory opět předstihla a tento stav trvá až doposud (Blažka & Šperlink, 2016).

Následující obrázek ukazuje výši výdajů na VaV vynaložených v rámci přímé podpory od roku 2015 s výhledem do roku 2022.

⁸ Jedná se o výzkum prováděný studenty během jejich studia.

Obr. 5: Výše přímé podpory na výzkum a vývoj (v mld. Kč) z národních i zahraničních zdrojů od roku 2015 do roku 2022



Zdroj: Schillerová (2019)

5.2.1.1 Poskytovatelé a programy výzkumu a vývoje v České republice

Grantová agentura České republiky

Jak již bylo popsáno v podkapitole 5.1, úkolem GA ČR je každoročně, na základě veřejné soutěže, udělovat granty⁹ nejlepším projektům základního výzkumu ve všech oborech. Granty jsou poskytovány GA ČR ze samostatné kapitoly státního rozpočtu (Blažka & Šperlink, 2016).

Skupiny grantových projektů:

GA ČR poskytuje účelovou podporu na řešení projektů v rámci následujících skupin grantových projektů:

- **Standardní** – podpora projektů zaměřené na základní výzkum,
- **Juniorské** – záměr na vytvoření příležitostí pro excelentní mladé vědecké pracovníky,
- **Mezinárodní – LA** – podpora projektů na základě mezinárodní spolupráce v základním výzkumu,

⁹ Účelové finanční prostředky na podporu projektů VaV.

- **Mezinárodní – bilaterální** – podobné jako Mezinárodní – LA,
- **Podpora ERC žadatelů** – projekty, jejichž účelem je napomoci vědcům k nabytí zkušeností a zvýšení úspěšnosti při získávání finančních prostředků ze struktur EU, a
- **EXPRO** – projekty, jejichž cílem je vytvářet podmínky pro rozvoj excelentního výzkumu a nastavit standardy excelentní vědy (Grantová agentura České republiky, 2016).

Technologická agentura České republiky

TA ČR se zaměřuje na státní podporu aplikovaného výzkumu a připravuje programy podpory VaV. Programy jsou vyhlašovány vždy na určité časové období a poté se mohou změnit nebo být spuštěny opakovaně. Příklady aktuálně dostupných programů na podporu VaV jsou:

- **Kappa** – zaměřen na podporu mezinárodní spolupráce subjektů z České republiky s partnery z Norska, Islandu a Lichtenštejnska v aplikovaném výzkumu a na podporu propojování výzkumných organizací s odběrateli výstupů VaVaI, tedy s aplikační sférou (*především s podniky a s dalšími subjekty na národní i mezinárodní úrovni*) působící v různých společenských oblastech. Tento program předpokládá především uplatnění projektů zaměřených na průmyslový výzkum a projektů s převahou experimentálního vývoje.
- **TREND** – vychází z NP VaVaI 2016–2020, jehož úkolem je naplňovat národní priority VaVaI a je určený pro aplikovaný výzkum v oboru výrobních, digitálních a kybernetických technologiích. Záměr je kladen na projekty, které budou využívat moderní přístupy v těchto oblastech podle iniciativy Průmyslu 4.0. Program je poskytován ve spolupráci s MPO.
- **EPSILON** – zabývá se zlepšením pozice českého a v globálním kontextu i evropského průmyslu pomocí podpory projektů VaVaI. Zásadou projektů jsou takové výsledky, které je možné rychle aplikovat v nových produktech, výrobních postupech a službách.
- Další programy – THÉTA, ZÉTA, ÉTA, BETA2, GAMA 2, DELTA 2, Národní centra kompetence, Prostředí pro život, atd. (Ministerstvo průmyslu a obchodu [MPO], 2019; Technologická agentura České republiky, 2019).

Ministerstvo průmyslu a obchodu

MPO poskytuje v rámci přímé podpory VaV tyto programy:

- **The Country for the Future** – jedná se o program na podporu inovací v rámci Inovační strategie České republiky 2019–2030, který se zaměří na start-up a spin-off prostředí, digitalizaci a chytré investice (MPO, 2019).
- **TRIO** – program podporující oblasti s významným růstovým potenciálem (např. výroba dopravních prostředků, elektronika a elektrotechnika, léčiva a zdravotnické potřeby, atd.). Cílem programu je zvýšit využití výsledků výzkumu a vývoje v technologiích, které jsou využívány v podnikové sféře (MPO, 2018).

Evropské strukturální fondy

V rámci zahraniční přímé podpory existuje řada programů, poskytovaných z evropských strukturálních fondů. Nejvýznamnějšími programy jsou operační program „Výzkum, vývoj a inovace“ (neboli „OP VVV“) a operační program „Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost“ (neboli „OP PIK“). Řídícím orgánem těchto programů je MPO (MPO, 2019).

5.2.1.2 Výhody a nevýhody přímé podpory výzkumu a vývoje

Výhody

Mnoho autorů považuje za hlavní přínos přímé podpory VaV její zaměření se na předem definované cíle, což ale do určité míry může vyvolávat selektivní přístup při výběru projektů (viz *nevýhody přímé podpory*). Podle Cunninghama, Göka & Lareda (2013, s. 9) by se podpora měla zaměřovat ve větší míře na MSP, které vytváří v zemích OECD největší počet výrobních pracovních míst, protože omezené vládní dotace, přidělené malým společnostem, mohou mít úměrně větší účinek, než dotace přidělené velkým společnostem, které mají rozmanité portfolio zájmů ve VaV a více zdrojů k jeho podpoře.¹⁰

Výzkumné projekty, na které jsou poskytovány dotace z veřejných prostředků, jsou předem prověřeny a v průběhu jejich realizace kontrolovány. Mimo jiné se díky dotacím z veřejných zdrojů podporuje koncepční dlouhodobý rozvoj výzkumných organizací,

¹⁰ Protiargumentem tohoto tvrzení je, že výzkumné a vývojové činnosti velkých společností generují významnější vedlejší účinky, než které provádějí MSP.

předchází se riziku tržního selhání¹¹ při podpoře základního výzkumu, apod. (Čížek & Kouřil, 2019; ČSÚ, 2019c; Janeček & Mráček, 2016).

Nevýhody

Řada autorů se ztotožňuje s tím, že největší nevýhodou přímé podpory je ovlivňování poskytovatelů podpory při výběru projektů subjektivními, nebo skupinovými zájmy, které mohou narušovat konkurenční prostředí. Poskytování přímé podpory je velmi administrativně náročné a bývá často spojováno s vysokými náklady v administraci, hodnocení a kontrole projektů. Dalšími nevýhodami, které autoři uvádí, je nízká úspěšnost projektu v soutěžích, nebo ztráta soukromí společnosti, neboť musí zveřejňovat své výzkumné a vývojové záměry. Přímými dotacemi se také stát může domnívat, že podporuje správný směr vývoje, který se časem může ukázat jako mylný, a naopak nepodpoří vývoj, který se časem ukáže jako perspektivní (Čížek & Kouřil, 2019; Janeček & Mráček, 2016).

5.2.2 Nepřímá podpora

Způsob nepřímé podpory je označován jako sekundární nástroj podpory VaV, který se od přímé podpory liší tím, že podniky využívají na podporu VaV vlastní zdroje za zvýhodněných podmínek. Nepřímá podpora se netýká přímých finančních dotací, ale využívá mnoha nástrojů, které spočívají zejména v daňových pobídkách či úlevách, zrychleném odpisování, snížení odvodů sociálního pojištění, osvobození od cel, zvýhodněných úvěrů, podpory rizikového kapitálu a dalších nástrojů nepřímé podpory (Adámková, 2008; Janeček, Mráček & Neumajer, 2012; Peroutková, 2012).

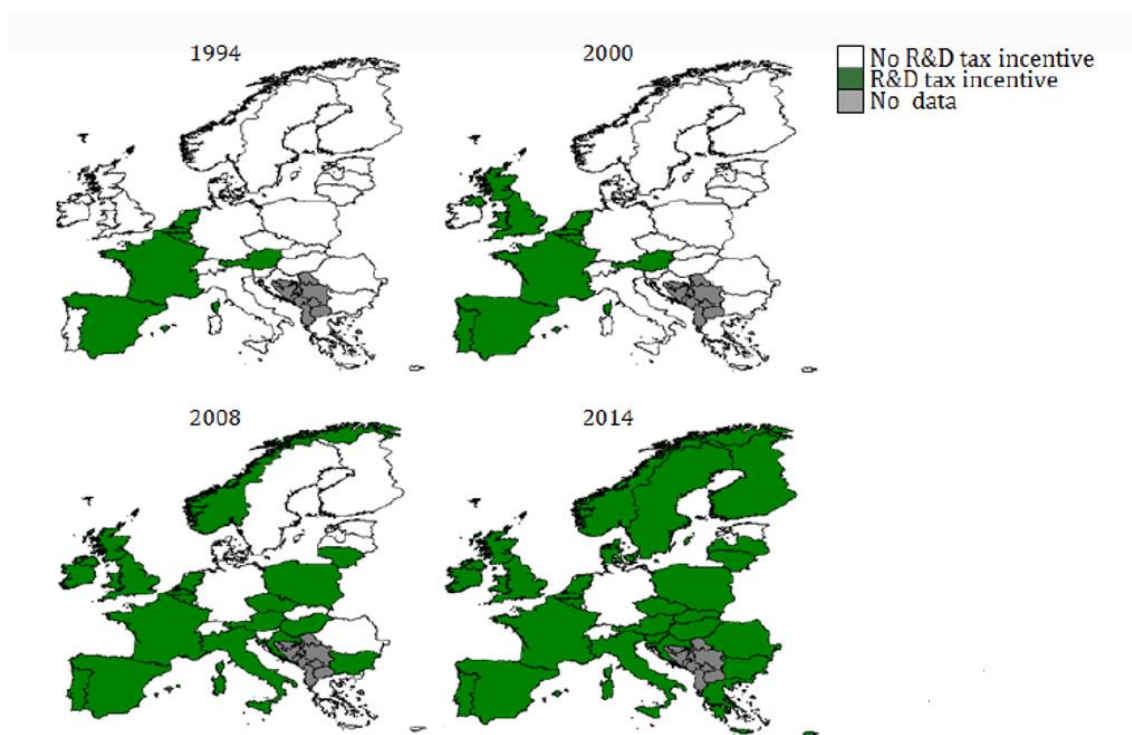
Právě daňová zvýhodnění jsou zejména v podnikatelském sektoru stále rozšířenější formou podpory VaV ve vyspělých ekonomikách. V mnoha zemích jsou daňové pobídky populárním prostředkem k dosažení politických, ekonomických a sociálních cílů (Hodžič, 2012, s. 51). Rozhodujícím cílem a záměrem využití daňových pobídek a jiných nepřímých forem podpory je povzbudit podnikatelskou sféru k vyšším výzkumným a inovačním aktivitám a jejich financování (Adámková, 2008).

Tato tvrzení jsou platná i pro Českou republiku, ve které je v současné době nejvíce využívaným nástrojem nepřímé podpory oblast daňového zvýhodnění ve formě již

¹¹ Za tržní selhání je považována demotivace soukromých podniků investovat do VaV, neboť produkt VaV je považován za veřejný statek, čímž dochází k převaze sociálních výnosů inovací nad výnosy privátními.

tolikrát zmiňovaného odpočtu na VaV (Janeček, Mráček & Neumajer, 2012). Na obrázku 6 je možné vidět šíření využívání daňového odpočtu napříč jednotlivými evropskými státy v letech 1994–2014.

Obr. 6: Šíření daňových zvýhodnění ve formě odčitatelné položky od základu daně z příjmů na výzkum a vývoj v Evropě od roku 2008



Zdroj: Uhlíř, Straathof & Hambro (2017)

5.2.2.1 Výhody a nevýhody nepřímé podpory výzkumu a vývoje

Výhody

Oproti přímé podpoře jsou za hlavní výhody považovány přístupnost podpory pro všechny obory v podnikatelském sektoru, čímž se minimalizuje narušování konkurenčního prostředí (*rovné podmínky pro všechny*), a nižší administrativní a nákladová náročnost. Nepřímá podpora také ponechává větší prostor pro kreativitu firem při využívání VaV, odstraňuje riziko subjektivity při hodnocení projektů a povzbuzuje podnikatelský sektor k vyšším investicím do výzkumných a vývojových aktivit (Čížek & Kouřil, 2019; Janeček, Mráček & Neumajer, 2012).

Nevýhody

Zásadním úskalím nepřímé podpory je tvorba složitější daňové legislativy, která vzbuzuje v podnikatelských subjektech nejistotu v uznatelnosti odpočtu a která velmi často končí soudními spory¹². Jelikož má nepřímá podpora plošný charakter, neumožňuje směřovat prostředky cíleně a vláda tak přichází o cílené řešení celoplošných témat. Z hlediska hospodářského výsledku lze odpočet využít pouze při daňové povinnosti, což může být zásadní problém bránící v uplatnění odpočtu u MSP. V souvislosti s nepřímou podporou je často i obtížné predikovat dopady na státní rozpočet a hrozí i riziko neoprávněného využití odpočtu způsobené špatnými a nepřesnými formulacemi v daňové legislativě (Andrlík & Fialová, 2017; Čížek & Kouřil, 2019; Janeček & Mráček, 2016).

5.3 Odpočet na výzkum a vývoj v České republice

Poplatníci mohou využít odpočet na podporu výzkumu a vývoje v České republice od roku 2005, ale v zásadě to není jejich povinnost. V případě odpočtu na VaV jde o absolutní výjimku ze základního daňového principu. Poplatník si vynaložené výdaje na realizaci VaV uplatní nejprve jako daňově účinný náklad a poté při splnění zákonných podmínek odpočtu ještě jednou ve formě odčitatelné položky na VaV. Dochází tak k dvojímu uplatnění jednoho výdaje (Richterová, 2019).

Odpočet umožňuje ekonomickým subjektům úsporu ve výši minimálně 19 %¹³ způsobilých nákladů na VaV prostřednictvím snížení jejich daňové povinnosti. Je tedy nutné rozlišovat výši odčitatelné položky (*náklady na VaV*) uplatněné poplatníkem pro snížení daňového základu a jím skutečně získanou nepřímou podporou (Jansová et al., 2017; Vicenová et al., 2016).

Zjednodušený příklad dvojího odpočtu

Zadání:

Firma BETA investovala do VaV 1 mil. Kč za rok. V těchto nákladech jsou zahrnuty takové náklady, které lze uplatnit jako odpočet na VaV (spotřeba materiálu, cestovní náklady, apod.) Roční obrat firmy je 50 mil. Kč a celkové náklady firmy (včetně nákladů na VaV) jsou 35 mil. Kč.

¹² O problémech v uznatelnosti odpočtu na VaV pojednává podrobněji kapitola 6.

¹³ Jedná se o aktuální sazbu daně z příjmů právnických osob v letech 2019–2020.

Řešení:

Základ daně podle základního daňového principu: 50 000 000 Kč – 35 000 000 Kč = 15 000 000 Kč (bez uplatnění odpočtu na VaV).

Daň z příjmu právnických osob (dále jen „DPPO“): 15 000 000 Kč x 0,19 (sazba 19 %) = 2 850 000 Kč.

Uplatnění daňového odpočtu na VaV: 15 000 000 Kč – 1 000 000 Kč = 14 000 000 Kč.

DPPO po uplatnění daňového odpočtu na VaV: 14 000 000 Kč x 0,19 = 2 660 000 Kč.

Výsledek:

Výše odčitatelné položky: 1 000 000 Kč.

Daňová úspora: 2 850 000 Kč – 2 660 000 Kč = **190 000 Kč** (Enovation, 2019).

V tabulce 2 je zaznamenán rozdíl mezi výší odpočtu a skutečné, poplatníky získané nepřímé podpory v letech 2012–2017.

Tab. 2: Výše odpočtu na VaV a skutečná výše nepřímé podpory v České republice v letech 2012–2017

Rok	Počet poplatníků (v ks)	Uplatněný odpočet na VaV (v mld. Kč)	Nepřímá podpora VaV (v mld. Kč)
2012	1 057	10,468	1,989
2013	1 146	12,132	2,305
2014	1 284	11,979	2,276
2015	1 322	13,351	2,537
2016	1 266	12,590	2,392
2017	1 149	13,271	2,522

Zdroj: ČSÚ (2019d), zpracováno autorem

Výše odpočtu VaV dává poplatníkovi dle ZDP možnost odečíst si až 100 % výdajů na VaV vynaložených v období, za které je odpočet uplatňován, na řešení výzkumných nebo vývojových projektů, pokud tyto výdaje nepřevyšují celkové výdaje na VaV, které poplatník vynaložil v minulém období. Od roku 2014 může poplatník uplatnit odpočet až do výše 110 % z meziročního přírůstku výdajů na VaV (Zákon o daních z příjmů).

Vzorový příklad na uplatnění 110 % meziročního přírůstku výdajů

Zadání:

Poplatník ve zdaňovacím období 2018 vynaložil výdaje na řešení projektu VaV zahrnované do odpočtu ve výši 800 000 Kč. Ve zdaňovacím období následujícího roku (2019) vynaložil poplatník výdaje na řešení projektu VaV

- a) ve výši 600 000 Kč,
- b) ve výši 1 000 000 Kč.

Řešení:

a) V daňovém přiznání za rok 2018 si poplatník uplatnil na odpočet 100 % výdajů, tedy 800 000 Kč. V daňovém přiznání v roce 2019 má poplatník nárok na odpočet VaV pouze ve výši 100 %, tedy **600 000 Kč**, jelikož výše výdajů nepřevyšuje výdaje za minulé zdaňovací období a z tohoto rozdílu nelze uplatnit odpočet ve výši 110 %.

b) V roce 2019 má poplatník nárok na odpočet ve výši:

- 1. 100 % výdajů vynaložených na řešení projektu VaV, tedy 1 000 000 Kč,
- 2. 110 % z rozdílu 1 000 000 Kč – 800 000 Kč, tedy 220 000 Kč.

Celkem si poplatník za rok 2019 může uplatnit **1 220 000 Kč** (SmarTech Solution, n.d.b).

5.3.1 Podmínky pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj

Podle teoretických východisek je možné shrnout podmínky pro uplatnění odpočtu na VaV do čtyř hlavních zásad:

- 1. zaslat Oznámení správci daně,
- 2. zpracovat a schválit projektové dokumentace,
- 3. vykázat prvek novosti a technické nejistoty, a
- 4. výdaje vynaložené na VaV musí být daňově uznatelné, v souladu se ZDP a vedeny v oddělené evidenci nákladů (Švecová, 2016).

Pokud není možné odpočet na VaV uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém byly vynaloženy výdaje na VaV, z důvodu nízkého daňového základu nebo daňové ztráty, lze jej odečíst od základu daně nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém odpočet na VaV vznikl (Zákon o daních z příjmů).

Nárok na uplatnění odpočtu nijak nesouvisí s tím, jaký bude přímý ekonomický výsledek výzkumu i vývoje. Lze tedy říci, že nárok na odpočet vzniká poplatníkovi i tehdy, pokud výsledek výzkumu nepovede k jeho aplikaci do praxe (*např. pokud se nepromítne do nových výrobků a hromadné výroby, nebude sloužit jako východisko k dalším výzkumným činnostem nebo vůbec nepovede k dalšímu ekonomickému využití*) (Burian, n.d.).

5.4 Shrnutí

Kapitola pět pojednává o možnostech veřejné podpory VaV v České republice, v rámci které představuje nejvýznamnější instituce z oblasti VaV a dále pojednává o základním nástroji nepřímé podpory, kterým je odčitatelná položka od základu daně.

Veřejná podpora VaV se v České republice dělí na přímou a nepřímou. Prostředky přímé podpory plynou do VaV ze státního rozpočtu nebo strukturálních fondů EU a je poskytována ve formě účelové, nebo institucionální podpory. Nepřímá podpora se nejčastěji uplatňuje v podobě daňových úlev, konkrétně ve formě odpočtu na VaV.

Odpočet na VaV je možné uplatnit v České republice od roku 2005 ve výši 100 % nebo 110 % výdajů. Při odpočtu na VaV dochází k tzv. dvojímu uplatnění jednoho výdaje. Důležité je upozornit na skutečnost, že výše úspory není celková hodnota odpočtu, ale výše minimálně 19 % způsobilých nákladů na VaV.

6 Rizika a specifika pro neuznání odčitatelné položky na výzkum a vývoj

S původním zněním ZDP¹⁴ se mohlo zdát, že legislativní vymezení VaV a následně možného odpočtu nákladů na VaV od základu daně je zcela jasné, i když v praxi byla situace odlišná. Poplatníci si byli při odpočtu nejistí, a tím vznikalo nespočet soudních sporů s finančním úřadem o uznání odpočtu na VaV. Výsledkem těchto sporů bylo, že namísto úlevy přicházelo zpětné vyměření daně a penále či úroky z prodlení (Jansová, et al., 2017).

Z průzkumu společnosti Ayming vyplývá, že nejčastější spory o zamítnutí nároku na odpočet na VaV mezi společnostmi a finanční správou vznikají v souvislosti s projektem VaV. Do roku 2019 platilo, že „Projekt výzkumu a vývoje“ musel být vypracován a schválen nejpozději k datu zahájení řešení projektu VaV. Toto legislativní nařízení pro společnosti znamenalo určit cíle a ocenitelný prvek novosti již před zahájením projektu VaV. Ukázalo se, že tato podmínka byla v praxi obtížně naplnitelná, což bylo příčinou sporů ve 42 % případů. Společnosti na začátku projektu definovaly pouze obecné cíle, ale finanční úřad vyžadoval, aby cíle byly konkrétní, měřitelné a vyhodnotitelné. Do této podoby je ale možné cíle definovat až v průběhu projektu VaV, kdy se postupně upřeshňují. Spory tak vznikaly v tom, kdy přesně dochází k zahájení řešení projektu VaV a kdy měl být tedy projekt VaV podepsán. Z toho vyplývá, že při kontrolách ze strany správce daně, které se týkaly ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na VaV, **se řešila spíše formální stránka projektu VaV (kdy byl projekt VaV skutečně podepsán) namísto jeho stránky obsahové (projekty, které jsou svojí podstatou výzkumně-vývojové)**. Jiným problémem v souvislosti s projekty bylo, že společnosti rozhodovaly o uplatnění odpočtu za dané období až ke konci hospodářského roku. Právě ke konci roku se teprve začíná zjišťovat, zda je odpočet v daném období vlastně potřebný (Bednář, 2019; BusinessInfo, 2019; Procházková, 2019).

Dalšími důvody zamítnutí nároku na odpočet na VaV, které byly v rozporu s judikaturou a logikou, a které vychází z průzkumu společnosti Ayming, jsou neodborné rozporování VaV podstaty projektu bez přizvání znalce (36 % případů), rozporování VaV podstaty projektu z důvodu „zakázkovosti“ (20 % případů), plošné

¹⁴ Znění platné před novelou ZDP, tedy do 31. března 2019.

využívání Informace GFR z roku 2017 retroaktivně (22 % případů) a rozporování uvedených všech osob odborně zajišťujících projekt (17 % případů) (BusinessInfo, 2019).

Mezi nejčastější problémy v praxi při odpočtu na VaV patří podle Jansové, et al. (2017):

- Špatné posouzení činnosti společnosti jako činnosti VaV – chybí přítomnost prvku novosti a odstranění technické nejistoty.
- Způsobilost nákladů zahrnovaných do odpočtu (*např. zahrnutí nákladů, které vznikly jako náhrada za čerpání řádné dovolené do způsobilých výdajů projektu*). Problém byl diskutován v rozsudku 1 Afs 429/2018, ve kterém Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) dospěl k závěru, že náhrada mzdy za dovolenou patří do odpočtu na VaV.
- Problémy s dodržením formálních náležitostí projektu (*Musí mít projekt i papírovou podobu, nebo stačí elektronická verze?*).
- Nedostačující důkazy o tom, že projekt výzkumu a vývoje byl zpracován před začátkem řešení projektu (*formální vs. reálné zahájení řešení projektu*). Problém se vyskytoval do roku 2019.

K eliminaci rizik a ke zjednodušení poskytování daňové podpory na VaV měla napomoci kýžená novela ZDP. Nově se poplatník již předem např. dozví, zda má nárok na odpočet či nikoliv zasláním Oznámení a úředníci posuzují až následné aktivity podniku. Novela přinesla i řešení sporů ohledně schválení a podpisu projektu VaV, jelikož poplatník již nemá povinnost zpracovat a schválit projektovou dokumentaci před zahájením řešení projektu VaV. To umožňuje podnikatelům větší flexibilitu ve výzkumných a vývojových projektech reagovat na impulzy z vnějšího okolí (Procházka, 2019).

I přes zmiňovanou novelu zákona mají firmy i nadále problém nárok na tuto podporu obhájit. Příčinou je fakt, že finanční úřady přistupují k inovativním firmám „postaru“, nepřiměřeně a vyžadují nesplnitelné. Problémem je i posuzování projektů VaV pracovníky finanční správy, kteří nejsou odborníky pro tuto oblast a posuzují projekty VaV dle svého subjektivního pocitu. Tím dochází k tomu, že mnoho firem od využívání této podpory opět upouští. Řešením je rychle zrevidovat postupy státní správy tak, aby byly v souladu s vládou deklarovanou podporou VaV a důsledněji zaškolit pracovníky finanční správy nebo založit zvláštní oddělení s odborníky na VaV ve spolupráci s TA ČR,

v jejichž kompetenci by bylo kompletní posuzování projektů VaV (BusinessInfo, 2019; Procházka, 2019).

6.1 Vybrané příklady soudních sporů

Soudní spory nejčastěji vznikají na úrovni krajských soudů mezi správcem daně, který hájí neuznání odpočtu na VaV, a daňovými poplatníky, kteří se cítí být ukřivdění dodatečným vyměření daně z příjmů. Některé z těchto sporů musely být řešeny až na úrovni NSS. Následuje několik příkladů judikátů z praxe z hlediska různé podstaty problému.

6.1.1 Zpochybnění ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty

Společnost Fill – Pack s.r.o. se zabývá vývojem a výrobou obalů pro automobilový a elektrotechnický průmysl. Předmětem tohoto soudního řízení byly odpočty na VaV za projekty v letech 2007 a 2008 (Nejvyšší správní soud [NSS], 2016).

Správce daně dospěl na základě provedené daňové kontroly v roce 2010 k závěru, že společnost neoprávněně uplatnila odpočet nákladů na VaV dle ustanovení v § 34 odst. 4 ZDP. Cílem projektu v roce 2007 byl vývoj komplexních obalů kategorie V.I.C.O, které zvýší ochranu přepravovaných dílů a posílí pozici na tuzemském i zahraničním trhu. V roce 2008 stanovila společnost jako cíl projektu vývoj průmyslových obalů, které ušetří prostor při zpětné dopravě tak, aby celkový systém skladby obalů vydržel alespoň pět set ohybů. Za prvek novosti označila společnost počet ohybů a za technickou nejistotu dosažení požadovaného počtu ohybů (NSS, 2016).

Správce daně v judikátu 1 Afs 174/2016 – 38 konstatoval, že společnost neuplatnila prokazatelné vynaložení nákladů na materiál v letech 2007 a 2008, protože předložené výdejky neobsahovaly některé formální náležitosti. Dále argumentoval tím, že cíle projektu byly definovány pouze obecně a společnost je zkonkretizovala až v průběhu roku 2007 a dále není dostatečně prokazatelné doložení přítomnosti prvku novosti a nejistoty. Stanovené cíle v projektu za rok 2008 nelze považovat za cíl projektu VaV, jelikož počet ohybů je řešen dle správce daně pouze změnou materiálu a jedná se tak pouze o technické zdokonalení již existujícího výrobku, u kterého není prokazatelný prvek novosti. Závěrem bylo dodatečné vyměření daňové povinnosti s penále ve výši 998 208 Kč za rok 2007 a 580 366 Kč za rok 2008 (NSS, 2016).

Proti tomuto rozhodnutí podala společnost odvolání, ve kterém oponovala tím, že o nákladech na VaV účtuje společnost formou komplexních nákladů příštích období a správce daně nepochopil systém účtování. Ocenitelný prvek novosti a technickou nejistotu prokázala společnost již v průběhu daňové kontroly a závěr správce daně, že se jedná pouze o záměnu materiálu, svědčil o neznalosti správce daně v oblasti výroby obalů. Společnost se tedy domnívala, že správce daně není kompetentní danou věc posoudit a měl nechat zpracovat nezávislý znalecký posudek (NSS, 2016).

Krajský soud nakonec rozhodl spor ve prospěch správce daně, s nímž se společnost neztotožnila a podala kasační stížnost k NSS. Z posouzení věci NSS vyplynulo, že jádro sporu tkví v tom, zda projekty lze zahrnout pod pojmy výzkum a vývoj. Závěrem NSS bylo, že se správce daně dostatečně nezabýval všemi okolnostmi a náležitě neposoudil všechny aspekty zpochybňovaných projektů. Z hlediska právního posouzení bylo nutné přihlídnout i k technickým aspektům projektů, což vyžaduje technické znalosti, jimiž úřední osoby ze strany správce daně nedisponovaly. NSS nakonec rozhodl o tom, že společnost předložila důkazy, které měly obhájit prvek novosti a technické nejistoty a shledal pochybení správních orgánů i krajského soudu v projednávané věci. Rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno a věc byla předmětem dalšího řízení (NSS, 2016).

6.1.2 Schválení projektu VaV až po zahájení řešení projektu

Před samotnou ukázkou sporu, jehož předmětem byl okamžik zahájení Projektu výzkumu a vývoje, je třeba upozornit na to, že tento spor se odehrál ještě před již několikrát zmiňovanou novelou ZDP a v současné době není při posuzování věci relevantní. Nicméně je v práci uveden proto, že před samotnou novelou ZDP byly problémy z oblasti projektů VaV nejčastějším předmětem soudního řízení.

Příklad takového sporu ilustruje společnost Elektropohony spol. s r.o. v judikátu 7 Afs 261/2016 – 20, jejíž hlavní činností je projektování, výroba a instalace rozvaděčů, dodávky a instalace pohonářské techniky, frekvenčních měničů, výtahových strojů, apod. V tomto případě se krajský soud nejprve zabýval tím, zda byl projekt NELA zpracován a schválen před zahájením řešení projektu. Ze správního spisu vyplývá, že projekt byl schválen až po zahájení prací na projektu a společnost nemá nárok na uplatnění odpočtu na VaV. Poprvé se název NELA objevil v projektu dne 31. ledna 2010, ale mezi dalším používáním názvu v ostatních dokumentech byly prodlevy, které

společnost vysvětlovala tím, že konečný název musela schválit společnost Austin Detonator Assembly s.r.o. Krajský soud dospěl k závěru, že projekt byl schválen až 10. března 2010 a společnost neprokázala, že byl projekt schválen 31. ledna 2010. Jelikož zpracování a schválení projektu VaV před zahájením jeho řešení bylo před novelou ZDP základní podmínkou pro uplatnění odpočtu na VaV, krajský soud se nezabýval dalšími zpochybnovanými věcmi. (NSS, 2017)

Proti rozsudku podala společnost kasační stížnost k NSS. V té argumentovala tím, že krajský soud nesprávně posoudil, kdy byl projekt VaV zpracován. Závěrem NSS bylo, že výzkumné a vývojové práce započaly nejdéle dne 15. února 2010, kdy byla uzavřena smlouva o dílo se společností Austin Detonator Assembly a nejpozději k tomuto dni měl být vypracován a schválen projekt VaV. Kasační stížnost byla v tomto případě zamítnuta a společnosti byla vyměřena dodatečná daň za rok 2010 ve výši 5 517 890 Kč (NSS, 2017).

6.1.3 Zahrnutí nákladů na dovolenou do odpočtu na VaV

Náklady na dovolenou a jejich zahrnutí do odpočtu na VaV bylo dlouho diskutovaným tématem v oblasti výzkumu a vývoje. Poplatníci se domnívali, že náklady na dovolenou patří do odpočtu na VaV, finanční správa však byla opačného názoru.

Řešení přineslo až soudní řízení v judikátu 1 Afs 429/2018 – 41 mezi Odvolacím finančním ředitelstvím a společností Abadia a.s., která se zabývá výrobou ocelových konstrukcí, zámečnických prvků a technologických zařízení. Finanční úřad doměřil společnosti dodatečné výměry za roky 2011 a 2012 v celkové výši 1 206 606 Kč včetně penále. Výměry byly uloženy na základě finanční kontroly, jejímž předmětem bylo ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na VaV. Z kontroly účetních dokladů došla finanční správa k pochybnostem o uznatelnosti výdajů vynaložených na výzkum a vývoj a požadovala po společnosti doložit, zda specifikované výdaje byly vynaloženy při realizaci projektu výzkumu a vývoje, zda v rámci projektu výzkumu a vývoje byl přítomen ocenitelný prvek novosti a technické nejistoty a dále požadovala prokázat, jakým způsobem byl projekt VaV realizován, jak byly řešeny cíle projektu a zda vykázané osobní a provozní náklady byly skutečně vynaloženy v přímé souvislosti s realizací projektu VaV. Z doložené evidence osobních nákladů společnosti vyplynulo, že do odpočtu na VaV byly zahrnuty veškeré osobní náklady, tedy i náhrady mzdy za dovolenou, které nesouvisely s realizací projektu (NSS, 2019).

Společnost reagovala na výzvu finanční správy písemností, kterou správce daně zamítl s odůvodněním, že písemnost neobsahuje žádné návrhy na provedení důkazů, a proto navrhla ústní jednání, na které společnost nereagovala. Společnost tak byla seznámena s výsledky kontrolního zjištění a finanční správa vydala závěrečnou zprávu o daňové kontrole. Následně vydala společnosti dodatečný platební výměr s doměrky na dani (NSS, 2019).

Proti oběma doměrkům podala společnost odvolání, která byla finanční správou zamítnuta. Proti tomuto rozhodnutí podala společnost správní žalobu, ve které namítala nesprávné posouzení uplatnění náhrady mzdy za dovolenou vynaložených v souvislosti s výzkumem a vývojem a nezákonné zahájení daňové kontroly. Krajský soud zamítl stížnost jako nedůvodnou a přisvědčil závěru finanční správy, že společnost nevedla dostatečně průkaznou oddělenou evidenci nákladů a neshledal závady ani v rozhodnutí, že náhrady mzdy za dovolenou nelze uplatnit do odpočtu na VaV. Proti tomuto rozhodnutí podala společnost kasační stížnost k NSS se třemi kasačními námitkami, které se týkaly náhrady mzdy za dovolenou, nezákonné daňové kontroly a prokazatelné oddělené evidence nákladů na VaV (NSS, 2019).

S odvoláním se na další judikáty, zákoník práce a základní práva EU dospěl NSS k dílčímu právnímu závěru, že náhrada mzdy za dovolenou patří mezi osobní náklady a patří tedy do odpočtu na VaV, ovšem jen v části odpovídající prokázanému a odděleně evidovanému poměru činností prováděných při realizaci projektu VaV (NSS, 2019).

7 Návrh postupu na uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj ve společnosti ALFA, a.s. – případová studie

Konec roku 2019 byl ve znamení epidemie nového typu koronaviru SARS-Cov 2, který se během několika měsíců rozšířil do celého světa. Koronaviry se začaly objevovat již na počátku 21. století v podobě viru SARS-Cov a MERS-Cov. Proti těmto, a podobným respiračním onemocněním (*chřipka*) se lze neúčinněji chránit respirátory typu FFP3, které mají vysoké filtrační schopnosti a pohlít téměř 100 % všech bakterií a virů. Nižší třídou jsou chirurgické masky (*neboli roušky*) z netkaného materiálu (*např. papírové*) a roušky z ostatních druhů materiálu (*např. látkové*).

Po vypuknutí současné epidemie se zejména respirátory a další zdravotnický materiál (*ochranné obličejové masky, ochranné obleky, apod.*) staly celosvětově nedostatkovým zbožím. Nastalá situace může být dobrým základem pro společnosti z lékárenského průmyslu, zabývající se vývojem a výrobou lékařských ochranných pomůcek, aby investovaly své finanční prostředky do výzkumu a vývoje. Jednou z nich je i společnost, která zahájila v roce 2019 vývoj nového typu chirurgických masek s využitím nanotechnologií. Pro účely odpočtu na VaV vede společnost dokumentaci „*Projekt 2019 – chirurgické masky.*“

V rámci ochrany soukromí společnosti byly veškeré údaje o společnosti pozměněny tak, aby byla zachována anonymita společnosti v co nejširším kontextu. Společnost tedy v další části této práce vystupuje jako společnost ALFA, a.s. a veškeré informace z interních dokumentů, včetně výročních zpráv, byly upraveny tak, aby nebylo možné společnost identifikovat.

Tato část práce představuje v rámci případové studie plnohodnotný obraz praktického postupu pro uplatnění odpočtu na VaV a jeho výpočtu, jelikož se vychází z reálných údajů existující společnosti. V dalším textu je položen záměr zejména na řešení problematiky uplatnění náhrady mzdy za dovolenou v rámci odpočtu na VaV, která byla vyjasněna až rozhodnutím NSS 10. prosince 2019, a proto je tato problematika aktuálním tématem daňových poplatníků.

7.1 Představení společnosti

Společnost ALFA, a.s. byla založena na počátku devadesátých let se specializací na výrobu obvazového materiálu z gázy. Postupem času rozšířila své portfolio výrobků o širokou škálu obinadel, hygienických výrobků, produktů z buničité vaty a spotřebního zdravotnického materiálu. Ve všech oblastech má společnost zaveden systém řízení jakosti podle normy EN ISO 13485:2003. Na území České republiky vlastní společnost jediný závod a dále působí i ve východní, západní a jižní Evropě.

Během svého působení se společnost rozdělila na výrobní a distribuční část, která později prošla akvizicí s jednou ze zahraničních nadnárodních skupin a zařadila se do její struktury. Po několika letech došlo k opětovnému sloučení výrobní a distribuční části se záměrem získat ekonomickou sílu a dosáhnout vzájemné synergie pro další rozvoj. V současné době společnost vyrábí individuální operační sety, výrobky pro moderní ošetřování ran, hygienické výrobky, apod. Všechny výrobky společnosti splňují normu ISO 13485:2016. V posledních několika letech prodala společnost v Evropě několik tisíc ochranných rukavic a litrů dezinfekce, několik milionů plášťů, návleků na obuv, čepic a desítky milionů respirátorů, roušek, obvazů a obinadel. U všech výrobků zajišťuje společnost vysokou sterilní ochranu od uvedení výrobků na trh až po jejich použití, a to využíváním speciálního systému obalu.

7.2 Oznámení

Společnost zahájila projekt v roce 2019, a proto se mohla, dle informace MF ČR, rozhodnout, zda bude při uplatnění odpočtu na VaV postupovat podle verze ZDP před novelou nebo po novele pro celý rok 2019.

Vzhledem k možnému výskytu budoucích rizik, týkající se oprávněnosti uplatnění výdajů v rámci odpočtu na VaV, se společnost rozhodla postupovat dle nových pokynů ZDP v oblasti výzkumu a vývoje, a proto je povinná vyhotovit a zaslat Oznámení správci daně. Struktura Oznámení společnosti ALFA je uvedena na následující straně.

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj
Územní pracoviště v Českých Budějovicích
Františka Antonína Gerstnera 1
370 01, České Budějovice

ALFA, a.s.
Branišovská 9
370 05, České Budějovice

Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Vážení,

v souladu s § 34 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů Vám zasíláme oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje za společnost ALFA, a.s.

Název projektu

Čtyřvrstvé chirurgické masky s filtrem z nanovláknového materiálu, s příměsí drahých kovů, se zesílenou filtrační schopností proti bakteriím a virům

Základní identifikační údaje o poplatníkovi

Společnost ALFA, a.s., se sídlem Branišovská 9, 370 05 České Budějovice.

DIČ: CZ132847915.

V Českých Budějovicích dne: 2. ledna 2019

.....
podpis ředitele společnosti

7.3 Projektová dokumentace

Čtyřvrstvé chirurgické masky s filtrem z nanovláknového materiálu, s příměsí drahých kovů, se zesílenou filtrační schopností proti bakteriím a virům

Identifikace subjektu

Název společnosti: ALFA, a.s.

Sídlo: Branišovská 9, 370 05 České Budějovice

IČO: 37146593

DIČ: CZ132847915

Statutární zástupci: PharmDr. Roman K. a Ernst G.

Kontakty: Sekretariát: +420 777 406 170, e-mail: sekret@alfaas.cz

Oblast zaměření projektu

Farmakologie a lékárnická chemie

Popis projektového záměru

Lidská existence je od pradávna postihována nejrůznějšími typy onemocnění, se kterými se snaží po staletí vyrovnat. Ve středověku to byl mor a plané neštovice, na počátku 20. století španělská chřipka. V současné době je to chřipka, ale objevují se i nové typy koronavirů, jako na počátku 21. století SARS a o několik let později MERS. Všechna tato onemocnění jsou virového, nebo bakteriálního původu. Klasickou chřipku je možné vyléčit dostupnými léky za pomoci imunitního systému člověka. Přes to se lidé snaží těmto nemocem preventivně vyhnout tím, že si zakrývají dýchací ústrojí chirurgickými maskami. V jihoasijských zemích jsou takové masky již nedílnou součástí běžného života. Nejvyšší stupeň ochrany zajišťují respirátory s označením FFP3, které jsou schopny pohltit až 99,8 % virových a bakteriálních mikročastic. Chirurgické masky jsou schopny pohltit téměř 100 % bakterií, proti virům klesá jejich účinnost o 20–30 %. Bakterie mají velikost přibližně 300–10 000 nm, zatímco virové částice dosahují velikosti pouze 20–300 nm. Chirurgické masky nejsou schopny zabránit proniknutím virů skrze filtrační vrstvu a slouží hlavně jako ochranná bariéra proti šíření nákazy. Na základě praktických zkušeností lze konstatovat, že nošení chirurgických masek je pohodlnější, než nošení respirátorů. Komfort ocení zejména

lékaři, kteří jsou bakteriím a virům intenzivně vystavováni a ochranné pomůcky jsou nezbytnou součástí jejich pracovního života. Proto se společnost rozhodla vyvinout speciální čtyřvrstvé chirurgické masky s filtrační vrstvou z nanomateriálu a s příměsí mědi a stříbra, které se dokáží vyrovnat ochranné třídě respirátorů FFP3. Vrstva nanovláknů bude vytvořena pomocí speciálního polymeru PVDF (polyvinylidenfluorid), jehož vlákna mají větší hustotu než vlákna u běžných textilií, čímž se snižují otvory mezi vlákny, které propouští částice viru do lidského organismu. Právě díky hustotě vláken bude možné zachytit i ty nejmenší částice viru. Jemné částice viru budou přitahovány pomocí elektrického náboje na povrchu nanovláknů. Nové chirurgické masky budou schopny nejen zachytit částice bakterií a virů, ale výskyt drahých kovů ve filtrační vrstvě bude schopen tyto částice zahubit.

Definice cíle projektu

V současné době je společnost ALFA schopna vyrobit chirurgické masky se zachycením 80 % všech mikročástic viru. Cílem projektu je zvýšit nepropustnost až o 19,8 %, tedy na hodnotu 99,8 %.

Podle dostupných informací chirurgickou masku s 99,8% nepropustností není možné na trhu najít.

Ocenitelný prvek novosti společnost ALFA sledává ve vývoji unikátní chirurgické masky, která umožní zdravotnímu personálu pohodlnější užití než aktuálně používaný respirátor řady FFP3 se zachováním obdobné ochrany.

V souvislosti s dosažením cíle projektu VaV musí být vyjasněny především následující technické a výzkumné nejistoty:

- nalezení vhodného materiálu, ze kterého budou roušky vyrobeny – pokud by se nenašel vhodný materiál, který bude kompatibilní s nanovláknem, mohlo by dojít ke zvýšení propustnosti roušky, případně by mohla být výrazně snížena doba, kdy je možné roušku bezpečně používat,
- nalezení vhodného materiálu s téměř 100% nepropustností, ale s nulovou prodyšností – pokud by byl nalezen materiál, přes který nebude možné dýchat, nebylo by možné chirurgické masky využívat v praxi,
- nevhodně rozložená nanovláknů na filtrační vrstvě – pokud by se nanovláknů nanasly na filtrační vrstvu nevhodným způsobem, mohlo by dojít ke vzniku

širokých mezer mezi jednotlivými nanovláknými, a tím by nebylo dosaženo požadované nepropustnosti 99,8 %,

- uvolňování toxických částic kovů – užíváním chirurgické masky by mohlo docházet k uvolňování jedovatých částic mědi a stříbra do organismu člověka, způsobené špatně provedenou rafinací těchto kovů.

Doba řešení projektu

Projekt bude zahájen dnem odeslání Oznámení, tj. 2. ledna 2019. Předpokládané ukončení projektu je plánováno na 31. listopadu 2020.

Předpokládané náklady projektu

Celkové náklady a náklady v jednotlivých letech projektu uvádí tabulka 3.

Tab. 3: Předpokládané výdaje na projekt VaV (v Kč) ve společnosti ALFA, a.s.

Položka	2019	2020
Osobní náklady	5 126 311	5 212 176
Materiál	1 356 714	1 414 231
Odpisy	55 000	50 000
Celkem	6 538 025	6 676 407

Zdroj: zpracováno autorem (2020)

Postup řešení projektu a způsob kontroly

Statutární orgán bude pořádat meeting se všemi pracovníky, kteří se podílejí na projektu, a to vždy k poslednímu dni za uplynulé čtvrtletí. Kromě vlastních zaměstnanců bude v rámci projektu uzavřena spolupráce se dvěma externími specialisty v oboru nanotechnologií a farmakologie. Na meetingu předloží vedoucí projektu dosažené výsledky a zprávu o postupu vývoje za dané čtvrtletí. Na konci každého roku vyhotoví vedoucí projektu „*status report*“¹⁵ o průběhu řešení projektu a představí ho statutárnímu orgánu na závěrečném meetingu, který se bude konat v prosinci. V průběhu celého projektu budou prováděny testy na měření nepropustnosti chirurgických roušek a testování účinnosti příměsí drahých kovů dle potřeby projektu,

¹⁵ Status report neboli zpráva o stavu projektu je základní shrnutí jeho průběhu za uplynulý rok (*obsahuje zejména to, co bylo v rámci projektu prováděno, průběžné výsledky, změnu harmonogramu, apod.*).

a to s využitím laboratorních prostorů, poskytnutých externími specialisty pro účely tohoto projektu.

Tým vývojového projektu

Vývojový tým je tvořen třemi kmenovými zaměstnanci a třemi externími specialisty v oblasti lékárenského průmyslu a nanotechnologií. Vedoucím vývojového projektu je pan Ph.D. Otto S. Přehled ostatních členů vývojového týmu je znázorněn v tabulce 4.

Tab. 4: Projektový tým v rámci projektu VaV ve společnosti ALFA, a.s.

Jméno	Kvalifikace	Pracovněprávní vztah k organizaci
Ph.D. Otto S.	Biochemie	Zaměstnanec - vedoucí výzkumného projektu
Dis. Olga N.	Lékařská chemie a biochemie	Zaměstnanec – člen vývojového týmu
RNDr. Vladimír K., Csc.	Obor nanotechnologie	Externí specialista
Ph.D. Ondřej K.	Farmakologie a toxikologie	Externí specialista
Marek T.	Biochemie	Zaměstnanec – člen vývojového týmu
MUDr. Petra P.	Všeobecné lékařství	Externí člen vývojového týmu

Zdroj: zpracováno autorem (2020)

V souladu se zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů schvaluji jako ředitel a člen statutárního orgánu společnosti ALFA, a.s. tento projekt výzkumu a vývoje.

V Českých Budějovicích dne: 20. února 2019

.....
podpis ředitele společnosti

7.4 Náklady na výzkum a vývoj

Společnost ALFA vede pro vynaložené náklady související s projektem VaV oddělenou evidenci v podobě analytických účtů v účetnictví a pro účely evidence osobních nákladů využívá tabulkový procesor Microsoft Excel. Konkrétně náklady na výzkum a vývoj se ve společnosti ALFA skládají ze tří složek, a to osobních nákladů, odpisů a přímého materiálu.

7.4.1 Osobní náklady zaměstnanců

Kromě hrubých mezd včetně zákonných odvodů, lze do odpočtu na VaV zahrnout od roku 2019, v návaznosti na judikát 1 Afs 429/2018 – 41, i náhrady mzdy za dovolenou, které přímo souvisí s realizovanými činnostmi VaV. Současná legislativa v České republice neupravuje způsob, jakým tyto náhrady do odpočtu zahrnout, a proto se další část práce věnuje komparaci čtyř možných metod výpočtu. Princip výpočtu všech metod je představen na osobních nákladech zaměstnance Ondřeje K. za rok 2019. Výchozí údaje osobních nákladů zaměstnance jsou uvedeny na obrázku 7. U každé metody, založené na měsíční bázi, je postup výpočtu nastíněn pouze za první měsíc daného roku, neboť postup pro výpočet nákladů v dalších měsících téhož roku, je stejný.

Obr. 7: Výchozí údaje osobních nákladů zaměstnance Ondřeje K. ze společnosti ALFA, a.s. za rok 2019

Příjmení	Měsíc	Odprac. hodiny	Svátky (v hod.)	Dovolená (v hod.)	Jiné absence - nemoc, neplacené volno... (v hod.)	Fond celkem (v hod.)	Celkem (v Kč)	Hrubá mzda bez dovolené a svátků (v Kč)	Soc. poj. (v Kč)	Zdr. poj. (v Kč)	Dovolená a státní svátky (v Kč)	Soc.poj. Dovolená (v Kč)	Zdrav.poj. Dovolená (v Kč)	Náklady na dovolenou a státní svátky celkem (v Kč)	Náhrady DPN (v Kč)	Zákonné pojištění (v Kč)	Odprac. hodiny na Projektu VaV
Ondřej K.	1	128,00	8,00		48,00	184,00	196 088,63	133 983,00	33 495,75	12 058,47	8 374,00	2 093,50	753,66	11 221,16	4 533,00	797,25	67
Ondřej K.	2	120,00		40,00		160,00	255 435,36	144 450,00	36 112,50	13 000,50	45 380,00	11 345,00	4 084,20	60 809,20	0,00	1 063,16	63
Ondřej K.	3	168,00				168,00	259 162,39	192 600,00	48 150,00	17 334,00		0,00	0,00	0,00	0,00	1 078,39	88
Ondřej K.	4	160,00	16,00			176,00	259 162,68	175 091,00	43 772,75	15 758,19	17 509,00	4 377,25	1 575,81	23 462,06	0,00	1 078,68	84
Ondřej K.	5	168,00	16,00			184,00	259 162,57	175 851,00	43 962,75	15 826,59	16 749,00	4 187,25	1 507,41	22 443,66	0,00	1 078,57	90
Ondřej K.	6	160,00				160,00	259 162,53	192 600,00	48 150,00	17 334,00		0,00	0,00	0,00	0,00	1 078,53	84
Ondřej K.	7	72,00	8,00	104,00		184,00	268 582,28	75 966,00	18 839,57	6 836,94	123 934,00	30 735,63	11 154,06	165 823,69	0,00	1 116,08	36
Ondřej K.	8	168,00		8,00		176,00	258 958,79	183 846,00	45 593,81	16 546,14	8 889,00	2 204,47	800,01	11 893,48	0,00	1 079,36	73
Ondřej K.	9	168,00				168,00	229 594,53	192 600,00	18 582,00	17 334,00		0,00	0,00	0,00	0,00	1 078,53	78
Ondřej K.	10	168,00	8,00	8,00		184,00	211 535,26	175 853,00		15 826,77	17 224,00		1 550,16	18 774,16	0,00	1 081,33	77
Ondřej K.	11	168,00				168,00	251 988,06	230 000,00		20 700,00			0,00	0,00	0,00	1 288,06	81
Ondřej K.	12	128,00	24,00	24,00		176,00	250 398,14	172 000,00		15 480,00	56 549,00		5 089,41	61 638,41	0,00	1 279,73	77
Celkem		1 776	80	184	48	2 088	2 959 231	2 044 840	336 659	184 036	294 608	54 943	26 515	376 066	4 533	13 098	898

Zdroj: ALFA, a.s. (2020a), zpracováno autorem

Před samotnými výpočty je nutné od sebe odlišit několik základních pojmů:¹⁶

¹⁶ Takto definované pojmy platí pouze pro potřeby podkapitoly „7.4.1. Osobní náklady zaměstnanců“.

- Náklady na VaV se rozumí poměrná část nákladů, související s realizací projektu VaV bez dovolené a svátků. Tyto náklady se počítají poměrnou částí ze součtu hrubé mzdy bez dovolené a svátků a s ní souvisejících zákonných odvodů.
- Náhrady mzdy za dovolenou (dále také „náklady na dovolenou“) tvoří další složku celkových osobních nákladů, které se počítají z nákladů na dovolenou včetně zákonných odvodů. Do těchto nákladů jsou zároveň zahrnuty náhrady mzdy za svátky, neboť vykazují obdobný charakter, jako náklady na dovolenou.
- Celkové náklady na VaV tvoří součet nákladů na VaV a nákladů na dovolenou za daný měsíc.
- Roční náklady na VaV představují úhrn nákladů na VaV za jednotlivé měsíce a obdobně roční náklady na dovolenou představují úhrn nákladů na dovolenou.
- Celkovými osobními náklady se rozumí součet těchto ročních úhrnů, tedy částka, kterou lze za zaměstnance zahrnout do odpočtu na VaV.

7.4.1.1 Metoda měsíční báze

Z předchozího obrázku je patrné, že pro potřeby výpočtů bylo zapotřebí rozdělit osobní náklady na hrubou mzdu a náklady na dovolenou, a to včetně zákonných odvodů. Celá metoda je založena na výpočtu „*alokačního podílu*“, kterým se přepočte poměrná část nákladů na VaV a poměrná část nákladů na dovolenou, které souvisí s realizací projektu.

Alokační podíl znamená podíl měsíčního počtu odpracovaných hodin na VaV a měsíčního počtu odpracovaných hodin. Tímto podílem se vynásobí součet hrubé mzdy bez dovolené a svátků a s ní souvisejících zákonných odvodů, čímž dostaneme výši nákladů na VaV za daný měsíc. Výpočet bude vypadat následovně:

$$(67 : 128) \times (133\,983,00 + 33\,495,75 + 12\,058,47) = 0,5234 \times 179\,537,22 = \mathbf{93\,977\,Kč.}$$

Poté se provede součet nákladů na dovolenou a státní svátky a s nimi souvisejících zákonných odvodů, a vynásobí se alokačním podílem, tedy:

$$(8\,374,00 + 2\,093,50 + 753,66) \times 0,5234 = \mathbf{5\,874\,Kč.}$$

Výpočet celkových nákladů na VaV v dalších měsících přehledně zobrazuje obrázek 8. Roční náklady na VaV činí 1 301 003 Kč a roční náklady na dovolenou 195 903 Kč. Sečtením těchto dvou položek je dosaženo celkových osobních nákladů ve výši

1 496 906 Kč. Jak lze vidět z předchozích výpočtů, hrubá mzda bez dovolené a svátků, a zákonné odvody, se pro účely výpočtů sčítají. Stejně tomu je u výpočtu nákladů na dovolenou¹⁷. Pro jednodušší zobrazení byly tyto sloupce na dalších obrázcích zkráceny tak, aby vznikly dva sumační sloupce, které tyto odvody zahrnují. Dále byly odstraněny sloupce jiné absence, náhrady DPN a zákonné pojištění, které jsou pro účely těchto výpočtů, nepotřebné.

Obr. 8: Výpočet osobních nákladů na VaV ve společnosti ALFA, a.s. metodou měsíční báze za rok 2019:

Příjmení	Měsíc	Odprac. hodiny	Svátky (v hod.)	Dovolená (v hod.)	Fond celkem (v hod.)	Celkem (v Kč)	Hrubá mzda bez dovolené a svátků včetně odvodů (v Kč)	Náklady na dovolenou a státní svátky včetně odvodů (v Kč)	Odprac. hodiny na Projektu VaV	Alokace na Projektu VaV	Náklady na VaV (v Kč)	Náklady na dovolenou VaV (v Kč)	Celkové náklady na VaV (v Kč)
Ondřej K.	1	128,00	8,00		184,00	196 088,63	179 537,22	11 221,16	67	52,34%	93 977	5 874	99 850
Ondřej K.	2	120,00		40,00	160,00	255 435,36	193 563,00	60 809,20	63	52,50%	101 621	31 925	133 545
Ondřej K.	3	168,00			168,00	259 162,39	258 084,00	0,00	88	52,38%	135 187	-	135 187
Ondřej K.	4	160,00	16,00		176,00	259 162,68	234 621,94	23 462,06	84	52,50%	123 177	12 318	135 494
Ondřej K.	5	168,00	16,00		184,00	259 162,57	235 640,34	22 443,66	90	53,57%	126 236	12 023	138 259
Ondřej K.	6	160,00			160,00	259 162,53	258 084,00	0,00	84	52,50%	135 494	-	135 494
Ondřej K.	7	72,00	8,00	104,00	184,00	268 582,28	101 642,51	165 823,69	36	50,00%	50 821	82 912	133 733
Ondřej K.	8	168,00		8,00	176,00	258 958,79	245 985,95	11 893,48	73	43,45%	106 887	5 168	112 055
Ondřej K.	9	168,00			168,00	229 594,53	228 516,00	0,00	78	46,43%	106 097	-	106 097
Ondřej K.	10	168,00	8,00	8,00	184,00	211 535,26	191 679,77	18 774,16	77	45,83%	87 853	8 605	96 458
Ondřej K.	11	168,00			168,00	251 988,06	250 700,00	0,00	81	48,21%	120 873	-	120 873
Ondřej K.	12	128,00	24,00	24,00	176,00	250 398,14	187 480,00	61 638,41	77	60,16%	112 781	37 079	149 860
Celkem:		1 776	80	184	2 088	2 959 231	2 565 535	376 066	898		1 301 003	195 903	1 496 906

Zdroj: ALFA, a.s. (2020a), zpracováno autorem

Výhody

Z obrázku 8 plyne věrohodná alokace osobních nákladů na VaV, která je založena na velmi jednoduchém výpočtu. Celkové osobní náklady na VaV tvoří ze všech metod nejvyšší hodnotu za výše uvedených předpokladů. Výhodou měsíční báze je i jasná vazba na účetnictví, neboť i v účetnictví se mzdové náklady vykazují za každý měsíc zvlášť.

Nevýhody – extrémní případ

V praxi může nastat extrémní situace, kdy zaměstnanec, který se podílí na VaV, bude čerpat po celý měsíc dovolenou. Při čerpání celoměsíční dovolené se celý pracovní fond zahrnuje do dovolené a v odpracovaných hodinách nejsou vykázány žádné hodiny. To znamená, že nelze vypočítat alokační podíl, neboť by se odpracované hodiny na VaV dělily nulou. Při výpočtu, založeném na měsíční bázi, by tak do celkových nákladů na VaV nebylo možné za daný měsíc vykázat žádné náklady i přes to, že dovolená zaměstnance jasně souvisí s VaV. Ve výsledku by došlo ke snížení celkových osobních

¹⁷ Zákonné odvody byly od hrubé mzdy a nákladů na dovolenou odděleny pro zdůraznění jejich zahrnutí do odpočtu podle Pokynu.

nákladů na VaV¹⁸. Situaci ilustruje obrázek 9 za předpokladu, že by zaměstnanec čerpal celoměsíční dovolenou v únoru.

Obr. 9: Výpočet celkových nákladů na VaV ve společnosti ALFA, a.s. za rok 2019 při plném čerpání dovolené za měsíc únor

Příjmení	Měsíc	Odprac. hodiny	Svátky (v hod.)	Dovolená (v hod.)	Fond celkem (v hod.)	Celkem (v Kč)	Hrubá mzda bez dovolené a svátků včetně odvodů (v Kč)	Náklady na dovolenou a státní svátky včetně odvodů (v Kč)	Odprac. hodiny na Projektu VaV	Alokace na Projektu VaV	Náklady na VaV (v Kč)	Náklady na dovolenou VaV (v Kč)	Celkové náklady na VaV (v Kč)
Ondřej K.	1	128,00	8,00		184,00	196 088,63	179 537,22	11 221,16	67	52,34%	93 977	5 874	99 850
Ondřej K.	2	0,00		160,00	160,00	255 435,36	-	255 435,36	0	0,00%	-	-	-
Ondřej K.	3	168,00			168,00	259 162,39	258 084,00	0,00	88	52,38%	135 187	-	135 187
Ondřej K.	4	160,00	16,00		176,00	259 162,68	234 621,94	23 462,06	84	52,50%	123 177	12 318	135 494
Ondřej K.	5	168,00	16,00		184,00	259 162,57	235 640,34	22 443,66	90	53,57%	126 236	12 023	138 259
Ondřej K.	6	160,00			160,00	259 162,53	258 084,00	0,00	84	52,50%	135 494	-	135 494
Ondřej K.	7	72,00	8,00	104,00	184,00	268 582,28	101 642,51	165 823,69	36	50,00%	50 821	82 912	133 733
Ondřej K.	8	168,00		8,00	176,00	258 958,79	245 985,95	11 893,48	73	43,45%	106 887	5 168	112 055
Ondřej K.	9	168,00			168,00	229 594,53	228 516,00	0,00	78	46,43%	106 097	-	106 097
Ondřej K.	10	168,00	8,00	8,00	184,00	211 535,26	191 679,77	18 774,16	77	45,83%	87 853	8 605	96 458
Ondřej K.	11	168,00			168,00	251 988,06	250 700,00	0,00	81	48,21%	120 873	-	120 873
Ondřej K.	12	128,00	24,00	24,00	176,00	250 398,14	187 480,00	61 638,41	77	60,16%	112 781	37 079	149 860
Celkem:		1 656	80	304	2 088	2 959 231	2 371 972	570 692	835		1 199 382	163 979	1 363 361

Zdroj: ALFA, a.s. (2020a), zpracováno autorem

Dle předchozího obrázku by společnost přišla o možnost zahrnout do odpočtu náklady ve výši 135 545 Kč. Ve výsledku by přišla o daňovou úsporu ve výši **25 374 Kč**.

7.4.1.2 Metoda kombinace měsíční a roční báze

Druhá metoda ponechává výpočet nákladů na VaV na měsíční bázi, u nákladů na dovolenou však vychází z ročního úhrnu nákladů. Nejprve je potřeba stanovit nový alokační podíl, kterým se přepočtou náklady na dovolenou. Výpočet se provede jako podíl **ročního** počtu odpracovaných hodin na VaV a **ročního** počtu odpracovaných hodin. Alokační podíl činí:

$$898 : 1776 = 0,5056 = \mathbf{50,56 \%}.$$

Následně se tímto alokačním podílem vynásobí roční náklady na dovolenou. Výsledná hodnota bude:

$$376 066 \times 0,5056 = \mathbf{190 139 \text{ Kč}}.$$

Náklady na VaV zůstávají ve výši 1 301 003 Kč, zatímco náklady na dovolenou poklesly oproti předchozí metodě o 5 764 Kč. Celkové osobní náklady na VaV činí **1 491 142 Kč**, jak ilustruje obrázek 10.

¹⁸ Za extrémní případ bude v dalším textu považována tato popsaná situace.

Obr. 10: Výpočet osobních nákladů na VaV ve společnosti ALFA, a.s. metodou kombinace měsíční a roční báze za rok 2019

Příjmení	Měsíc	Odprac. hodiny	Svátky (v hod.)	Dovolená (v hod.)	Fond celkem (v hod.)	Celkem (v Kč)	Hrubá mzda bez dovolené a svátků včetně odvodů (v Kč)	Náklady na dovolenou a státní svátky včetně odvodů (v Kč)	Odprac. hodiny na Projektu VaV	Alokace na Projektu VaV	Náklady na VaV (v Kč)	Náklady na dovolenou VaV (v Kč)
Ondřej K.	1	128,00	8,00		184,00	196 088,63	179 537,22	11 221,16	67	52,34%	93 977	-
Ondřej K.	2	120,00		40,00	160,00	255 435,36	193 563,00	60 809,20	63	52,50%	101 621	-
Ondřej K.	3	168,00			168,00	259 162,39	258 084,00	0,00	88	52,38%	135 187	-
Ondřej K.	4	160,00	16,00		176,00	259 162,68	234 621,94	23 462,06	84	52,50%	123 177	-
Ondřej K.	5	168,00	16,00		184,00	259 162,57	235 640,34	22 443,66	90	53,57%	126 236	-
Ondřej K.	6	160,00			160,00	259 162,53	258 084,00	0,00	84	52,50%	135 494	-
Ondřej K.	7	72,00	8,00	104,00	184,00	268 582,28	101 642,51	165 823,69	36	50,00%	50 821	-
Ondřej K.	8	168,00		8,00	176,00	258 958,79	245 985,95	11 893,48	73	43,45%	106 887	-
Ondřej K.	9	168,00			168,00	229 594,53	228 516,00	0,00	78	46,43%	106 097	-
Ondřej K.	10	168,00	8,00	8,00	184,00	211 535,26	191 679,77	18 774,16	77	45,83%	87 853	-
Ondřej K.	11	168,00			168,00	251 988,06	250 700,00	0,00	81	48,21%	120 873	-
Ondřej K.	12	128,00	24,00	24,00	176,00	250 398,14	187 480,00	61 638,41	77	60,16%	112 781	-
Celkem:		1 776	80	184	2 088	2 959 231	2 565 535	376 066	898		1 301 003	-
Alokační podíl pro náklady na dovolenou:											50,56%	
Náklady na dovolenou:											190 139 Kč	
Celkové náklady na VaV:											1 491 142 Kč	

Zdroj: ALFA, a.s. (2020a), zpracováno autorem

U roční báze již není nutné náklady na dovolenou rozpočítávat do jednotlivých měsíců, neboť pro daňové účely je důležitá konečná roční částka těchto nákladů, která se zahrne do odpočtu na VaV.

Výhody

Výpočet na základě roční báze eliminuje riziko nezahrnutí nákladů na dovolenou do odpočtu na VaV za konkrétní měsíc, ve kterém by došlo k výskytu extrémního případu. Pracovní fond je započítán v ročním úhrnu hodin připadající na dovolenou, ze kterého je vypočítán alokační podíl. Právě díky odlišnému alokačnímu podílu od nákladů na VaV je možné alokovat náklady na dovolenou i za měsíc, ve kterém by nastal extrémní případ (*tyto náklady jsou schovány v ročních nákladech na dovolenou*).

Nevýhody

Metoda nezohledňuje odlišný přepočtení nákladů na VaV od první metody, a proto by v extrémním případě nebylo možné za daný měsíc tyto náklady vykázat. Roční přepočtení nákladů na dovolenou nedisponuje vazbou na účetnictví, neboť jsou náklady na dovolenou vykázány souhrnně za celý rok. Oproti první metodě jsou v tomto případě celkové osobní náklady nižší.

7.4.1.3 Metoda roční báze

Metoda roční báze vychází z ročních nákladů u obou složek celkových nákladů na VaV. Princip výpočtu na roční bázi byl představen u nákladů na dovolenou v předchozí metodě. Obdobným způsobem je potřeba přepočítat náklady na VaV. Při výpočtu se vychází z roční hrubé mzdy bez dovolené a svátků, včetně zákonných odvodů. Alokační podíl zůstává 50,56 %. Náklady na VaV se vypočítají tímto způsobem:

$$2\,565\,535 \times 0,5056 = 1\,297\,134 \text{ Kč.}$$

Oproti přechodí metodě poklesly náklady na VaV o 3 869 Kč a o tuto částku poklesly i celkové osobní náklady na VaV, které jsou ve výši **1 487 273 Kč** (obrázek 12).

Obr. 11: Výpočet osobních nákladů na VaV ve společnosti ALFA, a.s. metodou roční báze za rok 2019

Příjmení	Měsíc	Odprac. hodiny	Svátky (v hod.)	Dovolená (v hod.)	Fond celkem (v hod.)	Celkem (v Kč)	Hrubá mzda bez dovolené a svátků včetně odvodů (v Kč)	Náklady na dovolenou a státní svátky včetně odvodů (v Kč)	Odprac. hodiny na Projektu VaV	Alokace na Projektu VaV	Náklady na VaV (v Kč)	Náklady na dovolenou VaV (v Kč)	Celkové náklady na VaV (v Kč)
Ondřej K.	1	128,00	8,00		184,00	196 088,63	179 537,22	11 221,16	67	-	-	-	-
Ondřej K.	2	120,00		40,00	160,00	255 435,36	193 563,00	60 809,20	63	-	-	-	-
Ondřej K.	3	168,00			168,00	259 162,39	258 084,00	0,00	88	-	-	-	-
Ondřej K.	4	160,00	16,00		176,00	259 162,68	234 621,94	23 462,06	84	-	-	-	-
Ondřej K.	5	168,00	16,00		184,00	259 162,57	235 640,34	22 443,66	90	-	-	-	-
Ondřej K.	6	160,00			160,00	259 162,53	258 084,00	0,00	84	-	-	-	-
Ondřej K.	7	72,00	8,00	104,00	184,00	268 582,28	101 642,51	165 823,69	36	-	-	-	-
Ondřej K.	8	168,00		8,00	176,00	258 958,79	245 985,95	11 893,48	73	-	-	-	-
Ondřej K.	9	168,00			168,00	229 594,53	228 516,00	0,00	78	-	-	-	-
Ondřej K.	10	168,00	8,00	8,00	184,00	211 535,26	191 679,77	18 774,16	77	-	-	-	-
Ondřej K.	11	168,00			168,00	251 988,06	250 700,00	0,00	81	-	-	-	-
Ondřej K.	12	128,00	24,00	24,00	176,00	250 398,14	187 480,00	61 638,41	77	-	-	-	-
Celkem:		1 776	80	184	2 088	2 959 231	2 565 535	376 066	898	50,56%	1 297 134	190 139	1 487 273

Zdroj: ALFA, a.s. (2020a), zpracováno autorem

Výhody

V extrémním případě lze alokovat do odpočtu jak náklady na VaV, tak náklady na dovolenou, čímž se eliminuje riziko vykázání nulových nákladů za daný měsíc u obou složek celkových nákladů. Jedná se poměrně o jednoduchý výpočet celkových osobních nákladů.

Nevýhody

Výpočtem roční báze se v tomto případě, podobně jako u nákladů na dovolenou, snížila hodnota nákladů na VaV. Tato metoda vykazuje nejnižší hodnotu celkových osobních nákladů na VaV ve společnosti ALFA. Pokud by nastala situace, že by byl projekt VaV ukončen v polovině roku, bylo by nutné vypočítat roční náklady dle měsíčních mzdových listů, aby byla ve výpočtu zohledněna pouze skutečná doba trvání projektu.

V případě daňové kontroly by ale takto vypočítané náklady mohly působit na první pohled zavádějícím dojmem.

7.4.1.4 Metoda alokace počtu hodin dovolené na odpracované hodiny na VaV

Poslední, tedy čtvrtá metoda, je založena na principu kolik hodin dovolené připadá na jednu odpracovanou hodinu na VaV. Pro výpočet tohoto údaje se vychází z ročního počtu hodin, tedy:

$$264^{19} : 1776 = 0,14865 \text{ h.}$$

Tato hodnota udává, že na jednu odpracovanou hodinu na VaV připadá 0,14865 hodin dovolené. Poté je potřeba vypočítat reálný počet hodin dovolené, který vygenerovaly odpracované hodiny na VaV tak, že se počet odpracovaných hodin na VaV vynásobí počtem hodin dovolené, připadající na jednu odpracovanou hodinu na VaV, tedy:

$$898 \times 0,14865 = 133,4877 \text{ h.}$$

Na závěr zbývá vypočítat celkovou výši nákladů na dovolenou, kterou lze zahrnout do odpočtu na VaV. Z tabulky lze vidět, že 264 hodinám, zahrnující dovolenou a svátky, odpovídají náklady na dovolenou ve výši 376 066 Kč. Využitím klasické trojčlenky lze dopočítat výši nákladů na dovolenou, připadající na 133,4877 hodin dovolené. Výpočet bude vypadat následovně:

$$(133,4877 : 264) \times 376\,066 = \mathbf{190\,152 \text{ Kč.}}$$

Náklady na VaV se nemění a zůstávají ve výši 1 301 003 Kč. Celkové osobní náklady na VaV činí součet nákladů na VaV a nákladů na dovolenou, tedy **1 491 152 Kč**. Přehled nákladů je na obrázku 14.

¹⁹ Součet ročního počtu hodin dovolené a ročního počtu hodin, připadající na svátky

Obr. 12: Výpočet osobních nákladů na VaV ve společnosti ALFA a.s. metodou alokace počtu hodin dovolené na jednu odpracovanou hodinu na VaV za rok 2019

Příjmení	Měsíc	Odprac. hodiny	Svátky (v hod.)	Dovolená (v hod.)	Fond celkem (v hod.)	Celkem (v Kč)	Hrubá mzda bez dovolené a svátků včetně odvodů (v Kč)	Náklady na dovolenou a státní svátky včetně odvodů (v Kč)	Odprac. hodiny na Projektu VaV	Alokace na Projektu VaV	Náklady na VaV (v Kč)	Náklady na dovolenou VaV (v Kč)	Celkové náklady na VaV (v Kč)
Ondřej K.	1	128,00	8,00		184,00	196 088,63	179 537,22	11 221,16	67	52,34%	93 977	-	-
Ondřej K.	2	120,00		40,00	160,00	255 435,36	193 563,00	60 809,20	63	52,50%	101 621	-	-
Ondřej K.	3	168,00			168,00	259 162,39	258 084,00	0,00	88	52,38%	135 187	-	-
Ondřej K.	4	160,00	16,00		176,00	259 162,68	234 621,94	23 462,06	84	52,50%	123 177	-	-
Ondřej K.	5	168,00	16,00		184,00	259 162,57	235 640,34	22 443,66	90	53,57%	126 236	-	-
Ondřej K.	6	160,00			160,00	259 162,53	258 084,00	0,00	84	52,50%	135 494	-	-
Ondřej K.	7	72,00	8,00	104,00	184,00	268 582,28	101 642,51	165 823,69	36	50,00%	50 821	-	-
Ondřej K.	8	168,00		8,00	176,00	258 958,79	245 985,95	11 893,48	73	43,45%	106 887	-	-
Ondřej K.	9	168,00			168,00	229 594,53	228 516,00	0,00	78	46,43%	106 097	-	-
Ondřej K.	10	168,00	8,00	8,00	184,00	211 535,26	191 679,77	18 774,16	77	45,83%	87 853	-	-
Ondřej K.	11	168,00			168,00	251 988,06	250 700,00	0,00	81	48,21%	120 873	-	-
Ondřej K.	12	128,00	24,00	24,00	176,00	250 398,14	187 480,00	61 638,41	77	60,16%	112 781	-	-
Celkem:		1 776	80	184	2 088	2 959 231	2 565 535	376 066	898		1 301 003	190 152	1 491 155
Počet hodin dovolené, připadající na jednu odpracovanou hodinu na VaV:													0,14865 h
Celkový počet hodiny dovolené, připadající 898 odpracovaných hodin na VaV:													133,4877 h
Náklady na dovolenou:													190 152 Kč

Zdroj: ALFA, a.s. (2020a), zpracováno autorem

Výhody

Tato metoda nejvěrněji zobrazuje počet hodin dovolené, které připadají na počet odpracovaných hodin na VaV, v případě převodu nevyčerpané dovolené do následujícího období.

Nevýhody

V případě využití této metody pro výpočet převedené nevyčerpané dovolené by vykázané náklady nesplňovaly podmínku stanovenou v § 34 ZDP a ani by nezohledňovala náklady na dovolenou ve správné výši, neboť by mohlo v období, do kterého byla dovolená převedena, dojít ke změně mzdových nákladů, ale výpočet by se vztahoval k období, ve kterém vznikl nárok na dovolenou (*podrobněji je tento problém vysvětlen v podkapitole 7.4.1.5*). Tato metoda představuje také nejsložitější výpočet ze všech uvedených metod.

7.4.1.5 Převod nevyčerpané dovolené do následujícího období

Během výpočtu možných variant odpočtu na VaV byla popsána extrémní situace, která ovlivňuje konečnou výši osobních nákladů. Druhým podobným případem, který se může v praxi vyskytnout, je převod nevyčerpané dovolené do následujícího období. Zaměstnanci přísluší za odpracované období dle § 212 zákona č. 262/2006 Sb. Zákoníku práce (dále jen „ZP“) dovolená, jejíž poměrnou část lze uplatnit v rámci

odpočtu na VaV. V praxi se velmi často stává, že si zaměstnanec dovolenou za dané období nevyčerpá, a proto je převedena do dalšího období dle § 218 ZP. Zde nastává problém, jak tuto dovolenou uplatnit v rámci odpočtu na VaV. V následujícím textu jsou představeny možné způsoby, jak by nevyčerpanou dovolenou bylo možné zahrnout do odpočtu na VaV.

Zahrnutí převedené dovolené do daňového přiznání za období, ve kterém vznikl zaměstnanci nárok na odpočet na VaV

O náhradách za nevyčerpanou dovolenou se v praxi nejčastěji účtuje tvorbou ostatních rezerv, nebo se o nich neúčtuje vůbec. Tvorba rezervy na převedenou dovolenou je z daňového pohledu daňově neuznatelná položka, čímž dochází k rozporu s ustanovením v § 34 ZDP, a proto poměrnou část převedené dovolené, související s projektem VaV, nelze do odpočtu zahrnout. Na druhou stranu je jisté, že dovolená vznikla na základě odpracovaných hodin na VaV, a proto je žádoucí, zahrnout tuto dovolenou do odpočtu na VaV za období, ve kterém vznikl nárok na tuto dovolenou. Možným způsobem, jak tohoto stavu dosáhnout, by byla legislativní úprava § 34 ZDP, který upravuje odpočet na VaV. Do tohoto paragrafu by bylo nutné zavést nové usnesení, které by stanovovalo zákonnou metodu výpočtu náhrady mzdy za dovolenou včetně výpočtu převedené dovolené. V takovém případě by se poté jednalo o daňově uzatelný náklad, který by bylo možné do odpočtu na VaV zahrnout. Současná legislativa ovšem tuto problematiku neupravuje, a proto se v praxi jako nejpraktičtější řešení jeví hledět na okamžik, kdy je dovolená zaměstnancem skutečně čerpána, nikoliv na okamžik, kdy mu vznikl na dovolenou nárok. Tuto skutečnost zohledňuje druhý možný způsob, který je popsán v následujícím textu.

Zahrnutí převedené nevyčerpané dovolené v odpočtu na VaV za období, ve kterém je čerpána zaměstnancem

Jestliže je projekt VaV realizován po celé období, do kterého byla zaměstnanci převedena nevyčerpaná dovolená, může tuto dovolenou čerpat libovolně po celý rok. V rámci odpočtu by bylo možné tuto dovolenou uplatnit za období, ve kterém by došlo ke skutečnému čerpání dovolené. Tento způsob zahrnutí převedené dovolené do odpočtu na VaV ale neřeší situaci, kdy by došlo k dřívějšímu ukončení projektu, a zaměstnanec by si do této doby nestihl převedenou dovolenou vyčerpat. V takovém

případě by došlo ke ztrátě společnosti na odpočtu na VaV, neboť tuto dovolenou by nebylo možné v rámci odpočtu vykázat.

Z problematiky na převod nevyčerpané dovolené nelze učinit jednoznačný závěr, jakým způsobem tuto dovolenou do odpočtu zahrnout, a proto by bylo žádoucí, aby byla problematika zakotvena v legislativě zákonným ustanovením.

7.4.1.6 Komparace metod a výběr metody pro společnost ALFA, a.s.

Z předchozího textu vyplývá, že každá z výše uvedených metod má své výhody a nevýhody, které je potřeba při výběru metody mezi sebou porovnat. První metoda s sebou nese riziko vysokých ztrát nákladů, které by bylo možné do odpočtu zahrnout, pokud by nastala extrémní situace s čerpáním celoměsíční dovolené. Druhá metoda, oproti předchozí metodě, dokáže částečně extrémní situaci eliminovat, ale nevykazuje jasnou vazbu na účetnictví jako předchozí metoda. U třetí metody lze plně eliminovat vznik extrémních situací, ale vykazuje nejnižší hodnotu osobních nákladů ze všech výše uvedených metod. V případě, že projekt VaV netrvá po celé zdaňovací období, se na první pohled může daňové kontrole zdát, že náklady nejsou vypočítány správně. Čtvrtá metoda nejvěrněji zohledňuje počet hodin dovolené, které jasně souvisí s odpracovanými hodinami na VaV. Z hlediska převodu nevyčerpané dovolené do následujícího období by bylo pomocí čtvrté metody možné jasně vykázat, kolik hodin dovolené souvisí s projektem VaV za dané období a tyto náklady zahrnout do odpočtu VaV. Úskalí této metody tkví v legislativním vymezení v § 34 ZDP, které neumožňuje zaúčtovat převedenou dovolenou jako daňově uznatelný náklad.

Z komparace jednotlivých metod je patrné, že neexistuje doporučení na výběr jediné univerzální metody, která by byla vhodná pro všechny podnikatelské subjekty v České republice. Poplatník by si měl z hlediska konzistentního přístupu před zahájením projektu rozmyslet, podle které metody bude uplatňovat osobní náklady, včetně nákladů na dovolenou, do odpočtu na VaV, a tuto metodu by měl zachovat po celou dobu realizace projektu. Výběr metody závisí na vlastním uvážení poplatníka, zohledňujícího, která metoda mu dává největší smysl, a toto rozhodnutí by nemělo být založeno pouze na snaze zahrnout do odpočtu na VaV co nejvíce nákladů, a tím co nejvíce snížit daňovou povinnost. Obecně je v praxi doporučováno, aby byly náklady přepočítávány na měsíční bázi, neboť vykazují věrohodnou vazbu na účetnictví. V konkrétním případě společnosti ALFA se jeví za optimální variantu první metoda, neboť společnost

nezaznamenala v osobních nákladech žádný výskyt extrémních případů v podobě celoměsíčního čerpání dovolené. Pokud by se tyto případy u společnosti vyskytovaly, bylo by neoptimálnější využít druhou metodu, založenou na kombinaci měsíční a roční báze.

7.4.2 Odpisy

Společnost ALFA využívá ke svému provozu stroj, který slouží i pro účely VaV. Hodiny vynaložené v rámci projektu VaV jsou vedeny v oddělené evidenci odpisových plánů. Základní údaje o stroji uvádí tabulka 5.

Tab. 5: Základní informace o stroji využívaného na projekt VaV ve společnosti ALFA, a.s.

Položka	Údaj
Označení stroje	MCA4 BR 700
Pořizovací cena	1 287 000 Kč
Zařazení do majetku	2018
Odpisová skupina	4
Forma odepisování	Rovnoměrný
Výše odpisů v roce 2019	135 135 Kč

Zdroj: zpracováno autorem (2020)

Společnost využívá stroj ve dvousměnném provozu od pondělí do pátku, a to 16 h denně. Při výpočtu odpisů vychází z nominálního časového fondu 260 dnů/rok a plánovaných odstávek stroje ve výši 5 dnů. Využitelný časový fond činí 255 dnů. Ročně je stroj v provozu 4 080 h, z toho 1 628 h připadá na projekt VaV. Odpisy, které lze zahrnout do odpočtu na VaV za rok 2019 jsou ve výši:

$$135\,135 : 4\,080 = 33,121 \times 1\,628 = \mathbf{53\,921\,Kč.}$$

7.4.3 Přímý materiál

Společnost má v samostatné evidenci uvedenou spotřebu materiálu související s projektem VaV v roce 2019 v hodnotě 1 587 562 Kč.

7.4.4 Celkové náklady na výzkum a vývoj

Celkové náklady na výzkum a vývoj tvoří součet osobních nákladů, odpisů a přímého materiálu. Výše těchto nákladů je uvedena v tabulce 6.

Tab. 6: Celkové náklady na výzkum a vývoj (v Kč) ve společnosti ALFA, a.s. za rok 2019

Nákladová položka	2019
Osobní náklady za celou společnost	5 338 712
Odpisy	53 921
Přímý materiál	1 587 562
Celkové náklady na VaV	6 980 201

Zdroj: zpracováno autorem (2020)

7.5 Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2019

V předchozím textu bylo zpracováno Oznámení, představen projekt VaV a stanoveny náklady, které lze zahrnout do odpočtu na VaV. Poslední fází celého postupu je praktický výpočet odpočtu na VaV za rok 2019 a stanovení výše úspory, kterou společnost z uplatněného odpočtu získá. Následující tabulka zobrazuje zjednodušené schéma podle Vančurové & Láchové (2018) pro výpočet daně z příjmů právnických osob, na základě kterého byla provedena komparace se situací, kdy by společnost odpočet na VaV neuplatnila.

Tab. 7: Odpočet nákladů na VaV (v Kč) ve společnosti ALFA, a.s. v komparaci s neuplatněným odpočtem na VaV za rok 2019

Položka	Částka v případě uplatnění odpočtu na VaV	Částka v případě neuplatnění odpočtu na VaV
Výnosy	615 483 000	615 483 000
Náklady	590 572 000	590 572 000
VH před zdaněním	24 911 000	24 911 000
Daňově neuznatelné náklady	541 000	541 000

Daňově neuznatelné výnosy	50 000	50 000
Základ daně	25 402 000	25 402 000
Odčitatelná položka na VaV	6 980 201	0
Odpočet ztráty z minulých let	5 768 000	5 768 000
Základ daně po odčitatelných položkách	12 653 799	19 634 000
Daň (19 %)	2 404 222	3 730 460
VH po zdanění	22 506 778	21 180 540
Výše daňové úspory	1 326 238	0

Zdroj: zpracováno autorem (2020b)

7.6 Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2020

Z projektové dokumentace vyplývá, že projekt má trvat do 31. listopadu 2020. V tomto roce by společnost mohla do odpočtu zahrnout 110 % nákladů na VaV za předpokladu, že by došlo k navýšení nákladů na VaV oproti předchozímu období. Vzhledem k vypuknutí koronavirové epidemie byl ve skutečnosti vývoj chirurgických masek urychlen a ukončen 21. března 2020. Společnost tím chtěla zareagovat na situaci trhu s nedostatkem ochranných zdravotnických pomůcek okamžitou výrobou nových chirurgických masek. Odpočet na VaV v roce 2020 bude nasimulován za předpokladu, že by projekt trval dle původního plánu. Celkové náklady budou přepočteny stejným procentním nárůstem, o který se zvýšily skutečně vynaložené náklady od plánovaných nákladů v projektové dokumentaci v roce 2019. Přepočet nákladů uvádí tabulka 8.

Tab. 8: Předpokládané náklady na VaV (v Kč) ve společnosti ALFA, a.s. v roce 2020

Položka	Plánované náklady na VaV v roce 2019	Skutečné náklady na VaV v roce 2019	Procentní nárůst	Plánované náklady na VaV v roce 2020	Předpokládané náklady na VaV v roce 2020
Osobní náklady	5 126 311	5 338 712	4,14	5 212 176	5 427 960
Přímý materiál	1 356 714	1 587 562	17,015	1 414 231	1 656 862

Odpisy	55 000	53 921	-0,02	50 000	49 000
Celkem	6 538 025	6 980 201	x	6 676 407	7 133 822

Zdroj: zpracováno autorem (2020)

V roce 2020 by společnost vykázala náklady na VaV ve výši 7 133 822 Kč, což je o 153 621 Kč více než v předchozím období, a proto by si v tomto období společnost uplatnila 100 % nákladů do výše předchozího období, tj. 6 980 201 Kč, a zároveň 110 % z rozdílu, který převyšuje náklady z předchozího období, tedy 168 983 Kč. Výše odpočtu by po sečtení byla ve výši 7 149 184 Kč. Aby byl patrný rozdíl daňové úspory mezi oběma obdobími, je pro rok 2020 vycházeno z údajů účetní závěrky společnosti za rok 2019. Výše daňové úspory v roce 2020 je uvedena v tabulce 9.

Tab. 9: Odpočet na výzkum a vývoj (v Kč) ve společnosti ALFA, a.s. za rok 2020 ve srovnání s rokem 2019

Položka	2019	2020
Výnosy	615 483 000	615 483 000
Náklady	590 572 000	590 572 000
VH před zdaněním	24 911 000	24 911 000
Daňově neuznatelné náklady	541 000	541 000
Daňově neuznatelné výnosy	50 000	50 000
Základ daně	25 402 000	25 402 000
Odčitatelná položka na VaV	6 980 201	7 149 184
Odpočet ztráty z minulých let	5 768 000	5 768 000
Základ daně po odčitatelných položkách	12 653 799	12 484 816
Daň (19 %)	2 404 222	2 372 115
VH po zdanění	22 506 778	22 538 885
Výše daňové úspory	1 326 238	1 358 345

Zdroj: zpracováno autorem (2020b)

8 Doporučení pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj v podnikatelském sektoru a přínosy práce

Dle získaných teoretických poznatků a na základě praktické aplikace odpočtu na VaV, v rámci případové studie, ve společnosti ALFA bude navržen metodický postup odpočtu na VaV pro subjekty podnikatelské sféry v České republice. Postup bude rozdělen na jednotlivé kroky, které budou chronologicky uspořádány dle návaznosti jednotlivých činností, které je nezbytné provést při uplatňování odpočtu na VaV. Jedná se pouze o doporučený, nikoliv závazný, postup pro podnikatelské subjekty, podle kterého se mohou při řešení problematiky daňových odpočtů na VaV řídit. Cílem je zamezit tomu, aby při zpětné daňové kontrole finančním úřadem docházelo ke zpětnému vyměření daňové povinnosti v rámci neoprávněného uplatnění odpočtu na VaV a následným soudním sporům s finanční správou.

8.1 Metodický postup pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj

Návrh metodického postupu vychází z platné legislativy České republiky a přebírá poznatky uváděné v metodických příručkách. Mimo právní rámec byl postup navržen na základě praktických zkušeností daňových specialistů ze společnosti PwC. V následujícím textu bude uvedeno jedenáct základních kroků, které jednoznačně metodický postup vystihují.

Krok 1

Základním krokem vedoucím k nezpochybnitelnému uplatnění odpočtu na VaV je jednoznačně seznámení se s platnou legislativou České republiky a metodickými pomůckami v oblasti výzkumu a vývoje. Jedná se o dva základní zákony, kterými jsou zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů a zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Z metodických pomůcek se jedná o Frascati manuál a Pokyn D – 288. Cílem prvního kroku je získat přehled o základních pojmech výzkumu a vývoje, orientovat se v legislativních předpisech a metodických příručkách a získat představu o tom, jaké náležitosti je potřeba dle platné legislativy splnit pro uplatnění odpočtu na VaV.

Krok 2

V dalším kroku je potřeba identifikovat, zda konkrétní činnosti splňují definici výzkumu a vývoje. Obecně se musí jednat o systematickou a tvůrčí práci, která vede k získání nových poznatků s jejich následným využitím v praxi.

Krok 3

Rozlišit činnosti na ty, které lze a které nelze zahrnout do odpočtu VaV. Činnosti, které je možné zahrnout do odpočtu VaV musí splnit dvě základní podmínky, a to obsahovat ocenitelný prvek novosti a vyjasnění technické nejistoty.

Krok 4

Stanovit vnitřní směrnice v podniku týkající se procesu uplatnění odpočtu na VaV. Zejména se jedná o způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, a způsob vedení oddělené evidence výdajů na výzkum a vývoj a s tím související postup výpočtu poměrné části nákladů na VaV, které lze do odpočtu na VaV zahrnout.

Krok 5

Zaslat Oznámení správci daně s pečlivě promyšleným názvem projektu VaV, a to ideálně před zahájením veškerých výzkumných a vývojových činností z důvodu právoplatného zahrnutí výdajů do odpočtu na VaV od okamžiku odeslání Oznámení. Struktura Oznámení může vycházet z formální úpravy písemných dopisů.

Krok 6

Pátý krok se může prolínat s předchozím krokem, neboť není povinností zpracovat projektovou dokumentaci až po odeslání Oznámení. Při zpracování projektové dokumentace je třeba detailně věnovat pozornost všem zákonným náležitostem dle § 34c ZDP, neboť se jedná o největší úskalí oprávněného uplatnění odpočtu na VaV a stěžejní krok celého procesu. Projektovou dokumentaci je nutné zpracovat a schválit nejpozději do lhůty pro podání daňového přiznání za období, ve kterém je plánováno odpočet na VaV uplatnit.

Krok 7

Během realizace projektu VaV vést k projektové dokumentaci průběžnou evidenci změn, které nastaly po schválení projektové dokumentace.

Krok 8

Identifikovat výdaje, které lze zahrnout do odpočtu na VaV. Sedmý krok se může prolínat s krokem 5 a 6, neboť jednou ze zákonných náležitostí projektové dokumentace jsou předpokládané výdaje projektu VaV. Dále je nutné za každé období sledovat náklady související s VaV a zaznamenat je přehledně a průkazně do oddělené evidence. Takovou evidenci je možné vést několika způsoby, z nichž nejčastější je vedení nákladů formou analytických účtů v účetnictví nebo využívání programů MS Office jako MS Excel pro evidenci osobních nákladů těch zaměstnanců, kteří se podílejí na činnostech VaV.

Krok 9

Průběžně vyhodnocovat výsledky projektu pořádáním různé formy meetingů za určité časové období a zpracovat „zprávu o stavu projektu“ (např. na konci každého roku).

Krok 10

Na konci projektu zkontrolovat, zda byly splněny cíle projektu v rámci platné legislativy, nový produkt vykazuje prvek novosti a nejedná se pouze o zdokonalení již existujícího produktu, zkontrolovat průkaznou spojitost nákladů zahrnutých do odpočtu s projektem VaV, ujistit se, že jsou náklady vedeny v oddělené evidenci a zkontrolovat veškeré náležitosti odpočtu stanovené v § 34 ZDP. Následně je nutné vyhotovit závěrečnou zprávu o celkovém výsledku projektu.

Krok 11

Uvést celkovou částku odpočtu na VaV do daňového přiznání za období, ve kterém si poplatník hodlá uplatnit odpočet na VaV. V prvním roce projektu lze uplatnit 100 % výdajů vynaložených v rámci projektu VaV. V následujícím období lze uplatnit 110 % výdajů z rozdílu, který převyšuje výdaje na VaV vynaložených v předchozím období. Vypočtená částka se uvede v daňovém přiznání na řádek 242. Dále je nutné vyplnit do dílčí tabulky b) tabulky F přílohy č. 1 druhého oddílu daňového přiznání výši nákladů vynaložených na VaV a výši odpočtu uplatněného ve třech obdobích (*příloha B*). Odpočet na VaV lze uplatnit pouze v případě kladného hospodářského výsledku. Pokud odpočet na VaV v daném období nelze uplatnit (*např. vykázáním ztráty ve výsledku hospodaření*) lze jej uplatnit nejpozději ve třech následujících obdobích.

8.2 Přínosy diplomové práce

Přínosem této práce je komplexní vymezení základních pojmů výzkumu a vývoje, komparace původního a nového znění zákona o daních z příjmů v oblasti VaV a identifikace přímé a nepřímé podpory výzkumu a vývoje.

Přínosem praktické části je v rámci případové studie ukázka Oznámení a zpracování projektové dokumentace se všemi zákonnými náležitostmi dle § 34c ZDP ve vybraném podnikatelském subjektu. Následně byly stanoveny čtyři možné varianty, jak zahrnout náhrady mzdy za dovolenou do odpočtu na VaV, která jasně souvisí s realizací projektu VaV a provedena komparace jednotlivých metod s doporučením na výběr nejvhodnější metody. Na závěr byl vypočten odpočet na VaV za rok 2019 a zpracován metodický postup na základě teoretických východisek odborných zdrojů a praktických východisek z případové studie, který mohou využít podnikatelské subjekty při uplatnění odpočtu na VaV.

Závěr

Tématem předložené práce byla problematika nákladů na výzkum a vývoj z daňového pohledu u vybraného podnikatelského subjektu z lékárenského průmyslu. Hlavním cílem bylo srovnání možných variant výpočtu náhrady mzdy za dovolenou a na základě výběru nejoptimálnější varianty stanovit odpočet na VaV za rok 2019 ve společnosti ALFA, a.s. Dílčími cíli bylo vymezení základních pojmů výzkumu a vývoje, stanovení zákonných náležitostí projektové dokumentace, vymezení legislativních předpisů a komparace původního a nového znění zákona o daních z příjmů v oblasti výzkumu a vývoje, platného od roku 2019, a představení veřejné podpory výzkumných a vývojových aktivit.

Teoretická část začíná popisem výzkumu a vývoje v České republice a vymezením základních definic pojmů výzkumu a vývoje. Dále bylo v této části pojednáváno o výzkumných a vývojových činnostech, které lze uplatnit v odpočtu na VaV, o Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, projektové dokumentaci včetně jejích zákonných náležitostí a o způsobu financování výzkumu a vývoje společně s výdaji, které lze zahrnout do odpočtu na VaV. Poté následovalo vymezení legislativních předpisů v oblasti VaV, analýza nového znění zákona o daních z příjmů v oblasti VaV a jeho komparace s původním zněním tohoto zákona. Z páté kapitoly vyplývá, že výzkum a vývoj je podporován přímou a nepřímou metodou, která je nejčastěji poskytována formou odčitatelné položky od základu daně. Na závěr této části byly identifikovány nejčastější problémy při uplatňování odpočtu na VaV a vybrány klíčové soudní spory z dané problematiky. Pro účely praktické části je stěžejní judikát 1 AfS 429/2018 – 41, ve kterém bylo NSS rozhodnuto o oprávněnosti zahrnout náhrady mzdy na dovolenou do odpočtu na VaV.

Praktická část je věnována případové studii, ve které byla nejprve představena společnost ALFA, a.s., jejíž hlavní činností je vývoj a výroba ochranných lékařských pomůcek. Následně bylo zpracováno Oznámení a projektová dokumentace k vývojovému projektu, který se zabývá vývojem nových typů chirurgických masek. Stěžejní část představuje komparace několika možností toho, jak zahrnout náhrady mzdy za dovolenou do odpočtu na VaV. Současná legislativní úprava v České republice neupravuje způsob, jakým náhrady mzdy do odpočtu zahrnout, a proto nelze výpočet žádné z představených metod označit za chybný. Jednotlivé metody ukazují na to, jak

způsob výpočtu ovlivňuje celkové osobní náklady, které lze zahrnout do odpočtu na VaV a představuje výhody a nevýhody každé metody. Výsledkem komparace jednotlivých metod je závěr, že v současné době neexistuje jediná univerzální metoda, která by byla neoptimálnější volbou pro všechny podnikatelské subjekty, ale je potřeba tyto metody mezi sebou porovnat a poté zvolit nejvhodnější metodu v konkrétním případě. Na základě výběru vhodné metody byl proveden odpočet na VaV za rok 2019 a stanovena výše daňové úspory ve společnosti ALFA a.s. V závěrečné kapitole této práce je navržen doporučený metodický postup, dle kterého mohou podnikatelské subjekty postupovat při uplatňování odpočtu na VaV.

Přínosem této práce je definice základních pojmů výzkumu a vývoje a identifikace veškerých dalších náležitostí, které jsou nezbytné pro oprávněné uplatnění odpočtu na VaV. Stěžejní kapitolou je kapitola 3, která přináší zásadní změny v zákoně o daních z příjmů v oblasti VaV a komparuje tyto změny s původním zněním zákona. V praktické části je přínosem práce komparace možných variant výpočtu náhrady mzdy za dovolenou, které je možné zahrnout do odpočtu na VaV a stanoven odpočet na VaV za rok 2019 se všemi potřebnými náležitostmi, kterými jsou zejména Oznámení a projektová dokumentace. Věřím, že tato práce přinese podnikatelským subjektům plnohodnotný obraz problematiky daňových odpočtů na VaV a spolu se závěrečnou kapitolou může sloužit jako metodická pomůcka pro uplatnění odpočtů na VaV.

Seznam použité literatury

- ALFA, a.s. (2020a). *Osobní náklady na VaV 2019*. Interní evidence podniku ALFA, a.s. se sídlem v Českých Budějovicích
- ALFA, a.s. (2020b). *Výroční zpráva za rok 2019*. Interní dokument společnosti ALFA, a.s. se sídlem v Českých Budějovicích
- Adámková, P. (2008). Nástroje nepřímé podpory výzkumu a vývoje v ČR. In J. Neckář, M. Radvan, D. Sehnálek, & J. Valdhans (Eds.), *Dny práva – 2008 – Days of law*, (s. 21–29). Brno, Česko: Masarykova univerzita.
- Andrlík, B., & Fialová, D. (2017). Daňová podpora výzkumu a vývoje v České republice. *Trendy v podnikání* 7(2), 36–49. Dostupné z <https://dspace5.zcu.cz/bitstream/11025/29148/1/Andrlík.pdf>
- Bednář, M. (2019). *Od dubna se mění podmínky pro uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj*. Dostupné 07. 02. 2020 z <https://www.resea.cz/cs/blog/od-dubna-se-meni-podminky-pro-uplatneni-odcitatelne-polozky-na-vyzkum-a-vyvoj>
- Blažka, M., & Šperlink, K. (2016). *Systém veřejné podpory výzkumu, vývoje a inovací v České republice – 2016*. Dostupné z <https://www.vscht.cz/files/uzel/0002289/Cyg6ur4sPyU5VaG4srjk8Mrc1FyFstSjM1Oz8g6vVCjITynIL6pUCAvzVChTONITBAA.pdf?redirected>
- Burian, O. (n.d.). *Daňová podpora výzkumu a vývoje*. Dostupné 12. 02. 2020 z <http://www.burianpartner.cz/clanek.php?id=7&pravo=1>
- BusinessInfo (2019). *Daňový odpočet na výzkum a vývoj: Bude i nadále důvod k obavám?*. Dostupné 13. 02. 2020 z <https://www.businessinfo.cz/clanky/danovy-odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj-bude-i-nadale-duvod-k-obavam/>
- Cuningham, P., Gök A., & Laredo P. (2013). *The Impact of Direct Support to R&D and Innovation in Firms*. Dostupné 10. 02. 2020 z <https://www.nesta.org.uk/report/the-impact-of-direct-support-to-rd-and-innovation-in-firms/>
- CzechInvest (2016). *Research and Development in the Czech Republic*. Dostupné z https://www.tacr.cz/dokums_raw/novinky/160804_r-d-brozura-web-4970-cz.pdf
- CzechInvest (n.d.a). *Government of the Czech republic*. Dostupné 06. 01. 2020 z <http://www.czech-research.com/rd-system/key-players/government-of-the-czech-republic/>
- CzechInvest (n.d.b). *Czech Academy of Sciences*. Dostupné 08. 01. 2020 z <http://www.czech-research.com/rd-system/key-players/czech-academy-of-sciences/>
- Český statistický úřad (2017a). *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice 2015*. Dostupné z <https://www.czso.cz/csu/czso/neprima-verejna-podpora-vyzkumu-a-vyvoje-v-ceske-republice>
- Český statistický úřad (2017b). *Nástroje veřejné podpory podnikového výzkumu a vývoje*. Dostupné z <https://www.czso.cz/documents/10180/90600403/21100319p.pdf/81d7621a-87a5-411a-ad84-776665b8d07b?version=1.0>

Český statistický úřad (2019a). *Ukazatele výzkumu a vývoje za rok 2017*. Dostupné z <https://www.czso.cz/documents/10180/61508124/21100218.pdf/282a317f-fbb7-48c8-991d-269a33fc1d01?version=1.1>

Český statistický úřad (2019b). *Výzkum a vývoj*. Dostupné 22. 01. 2020 z https://www.czso.cz/csu/czso/statistika_vyzkumu_a_vyvoje

Český statistický úřad (2019c). *Přímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice 2018*. Dostupné z <https://www.czso.cz/documents/10180/90577077/21100119.pdf/59943f21-bb9a-4744-889c-88c8db16b480?version=1.1>

Český statistický úřad (2019d). *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice za rok 2017*. Dostupné z <https://www.czso.cz/documents/10180/90600403/21100319.pdf/830aed70-ce25-4eed-9956-5441efaa08f3?version=1.3>

Čížek, B., & Kouřil, K. (2019). *Role a smysl podpory výzkumu a vývoje*. Příspěvek byl prezentován na konferenci Daňové odpočty VaV. Inovační strategie CR [vid 2019-10-03]. Dostupné také z <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=876750>

Enovation (2019). *Daňové odpočty na výzkum a vývoj*. Dostupné 16. 01. 2020 z <https://www.enovation.cz/odpocety-vav>

Fitzgerald, E., & Wankerl, A. (2011). *Why The Government Needs To Invest In Innovation*. Dostupné 17. 01. 2020 z <https://www.forbes.com/sites/ciocentral/2011/01/31/why-the-government-needs-to-invest-in-innovation/#2c2eb715dc73>

Generální finanční ředitelství (2017). *Informace k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů*. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace- stanoviska-a-sdeleni/2017/Info-pro-uplatneni-odpocetu-na-podporu-vyzkumu-a-vyvoje-8767>

Generální finanční ředitelství (2020). *Informace k podání Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje dle § 34ba zákona o daních z příjmů*. Dostupné z https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace- stanoviska-a-sdeleni/2020/informace_avizo_k_vav-10350

Gluckman, P. (2015). *Why do governments support research? The evolving role of the State*. Dostupné 12. 02. 2020 z <https://www.pmcsa.org.nz/blog/why-do-governments-support-research/>

Grantová agentura České republiky (2016). *Skupiny grantových projektů*. Dostupné 18. 12. 2019 z <https://gacr.cz/zakladni-informace/>

Halásková, M., & Bednář, P. (2015). Research and Development (R&D) in the EU Countries: Comparison of Selected Indicators. In L. Vaňková (Ed.), *Proceeding of the 11th International Scientific Conference PUBLIC ECONOMICS AND ADMINISTRATION 2015*, (s. 41–48). Ostrava, Česko: VŠB – Technická univerzita Ostrava. Dostupné také z https://www.researchgate.net/publication/304792220_Research_and_Development_R_D_in_the_EU_Countries_Comparison_of_Selected_Indicators

Hodžić, S. (2012). Research and Development and Tax Incentives. *South East European Journal of Economics and Business*, 7(2), 51–62. doi:10.2478/v10033-012-0014-6

Janeček, M., Mráček, K., & Neumajer V. (2012). *Nepřímá podpora výzkumu, vývoje a inovací*. Dostupné z http://www.vyzkum.cz/storage/att/39215D8989628142C1E6B779600FF5B8/Nepriima_podpora_VaVaI_2012.pdf

Janeček, M., & Mráček, K. (2016). *Organizace podpory výzkumu, experimentálního vývoje a inovací - Rada pro výzkum, vývoj a inovace, poskytovatelé, způsob poskytování podpory*. Dostupné z https://www.tacr.cz/interni_projekty/zefektivneni/KA7.2/KA%207_O2%20Organizace%20podpory%20VaVaI%20-%20final.pdf

Jansová, G., et al. (2017). *Podpora výzkumu a vývoje v podnicích, Daňové odpočty*. Dostupné 03. 01. 2020 z <https://www.mmspektrum.com/clanek/podpora-vyzkumu-a-vyvoje-v-podnicich-danove-odpocety.html>

Kačena, L., Hartman, I., Komárek, P., & Nedvědová V. (2016). KA 7.2 *Podpora výzkumu, experimentálního vývoje a inovací jako nástroje pro realizaci celonárodních a resortních strategií*. Dostupné z https://www.tacr.cz/interni_projekty/zefektivneni/KA7.2/KA_7_O2_Podpora_VaVaI_jako_n%C3%A1stroje_pro_realizaci_celon%C3%A1rodn%C3%ADch_a_resortn%C3%ADch_strategi%C3%AD_-_final.pdf

Klímová, V., & Žítek, V. (2017). Intensity and structure of research and development in the Czech and Slovak regions. *Interdisciplinary Description of Complex System*, 15(1), 36–48. doi:10.7906/indecs. 15.1.3.

Martincová D. (2019). *Daňové odpočty na podporu výzkumu a vývoje – změny od 1. 4. 2019*. Příspěvek byl prezentován na konferenci Daňové odpočty VaV. Inovační strategie ČR [vid 2019-10-03]. Dostupné také z <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=876750>

Ministerstvo financí České republiky (2005). *Pokyn D-288*. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/legislativa/pokyny-d/2005>

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2018). *Program aplikovaného výzkumu a experimentálního vývoje “TRIO“ (znění po změnách)*. Dostupné z https://www.mpo.cz/assets/cz/podnikani/podpora-vyzkumu-a-vyvoje/2018/5/Text-programu-TRIO_zneni-od-30-04-2018.pdf

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2019). *Podpora MSP – Komplexní přehled poskytovatelů a a programů podpory pro malé a střední podniky 2020*. Dostupné z https://www.mpo.cz/assets/cz/podnikani/dotace-a-podpora-podnikani/oppik-2014-2020/aktualni-informace/2019/12/Brozurka-MSP_prezentace.pdf

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (2006). *Legislativa VAVAI*. Dostupné 02. 12. 2019 z <http://www.msmt.cz/vyzkum-a-vyvoj/legislativa-vyzkumu-a-vyvoje?highlightWords=legislativa+vavai>

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (2018). *Příloha č. 1 k Organizačnímu řádu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy*. Dostupné z <http://www.msmt.cz/file/52288/>

Müllerová, L. (2007). Výzkum a vývoj a podpora inovačních procesů. *Český finanční a účetní časopis*, 2(3), 66–74. doi:10.18267/j.cfuc.234

Nařízení Komise (EU) č. 651/2014

Nejvyšší správní soud (2016a). *Rozsudek 1 Afs 174/2016* – 38. Dostupné 20. 02. 2020 z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0174_1Afs_1600038_20161019103606_prevedeno.pdf

Nejvyšší správní soud (2017). *Rozsudek 7 Afs 261/2016* – 20. Dostupné 20. 02. 2020 z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0261_7Afs_1600020_20170502125844_prevedeno.pdf

Nejvyšší správní soud (2019). *Rozsudek 1 Afs 429/2018* – 41. Dostupné 21. 02. 2020 http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2018/0429_1Afs_1800041_20191211091218_20200102154028_prevedeno.pdf

Nováková, J. (2011). Výzkum, vývoj a inovace v EU: přelévání znalostí a vliv tohoto procesu na tvorbu inovací. *Současná Evropa*, 2011(2), 121–136. Dostupné z <https://sev.vse.cz/pdfs/sev/2011/02/06.pdf>

OECD (2015). *Frascati manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting on Research and Experimental Development*. doi:<https://dx.doi.org/10.1787/9789264239012-en>

Peroutková, H. (2012). *Přímá a nepřímá podpora VaV v podnikatelském sektoru z veřejných zdrojů*. Dostupné z https://www.czso.cz/documents/10180/23164307/csu_tc_2012_peroutkova.pdf/f8c7e273-d4b1-47a6-8df8-f848910cc35c?version=1.0

Procházková, P. (2009). *Náklady na výzkum a vývoj z daňového pohledu* (Diplomová práce). Vysoká škola ekonomická v Praze, Česká republika. Dostupné z <https://vskp.vse.cz/eid/16327>

Procházka, J. (2019). *Odčítají firmy daně za výzkum a vývoj? Novela kýženou změnu nepřinesla*. Dostupné 18. 02. 2020 z <https://www.businessinfo.cz/clanky/odecitaji-firmy-dane-za-vyzkum-a-vyvoj-novela-kyzenou-zmenu-neprinesla/>

Procházková, J. (2019). *Regulace daňových odpočtů na výzkum a vývoj: Vítězství obsahu nad formou*. Dostupné 12. 02. 2020 z <https://www.dreport.cz/blog/regulace-danovych-odpocetu-na-vyzkum-a-vyvoj-vitezstvi-obsahu-nad-formou/>

Proskch, J. (2020). Díky firmám dosáhly v roce 2018 investice do výzkumu a vývoje rekordu. *Spektrum*, 1Q/2020, 19. Dostupné z <https://www.spcr.cz/promedia/spektrum/13249-spektrum-1q-2020>

Rada pro výzkum, vývoj a inovace (n.d.a) *Národní politika výzkumu a vývoje České republiky*. Dostupné 11. 11. 2019 [zhttps://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=844](https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=844)

Rada pro výzkum, vývoj a inovace (n.d.b). *Rada pro výzkum, vývoj a inovace*. Dostupné 14. 01. 2020 z <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=844>

Rada pro výzkum, vývoj a inovace (2019). *Inovační strategie České republiky 2019–2030*. Praha: Úřad vlády České republiky

- Richterová, T. (2019). *Inovační strategie ČR a daňové odpočty na VaV*. Příspěvek byl prezentován na konferenci Daňové odpočty VaV. Inovační strategie ČR [vid 2019-10-03]. Dostupné také z <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=876750>
- Schillerová, A. (2019). *Inovace z pohledu Ministerstva financí ČR*. Příspěvek byl prezentován na konferenci Daňové odpočty VaV. Inovační strategie ČR [vid 2019-10-03]. Dostupné také z <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=876750>
- SmarTech Solutions (n.d.a). *Očitelná položka VaV*. Dostupné 08. 12. 2019 z <http://www.smartech.cz/frascati-manual/>
- SmarTech Solution (n.d.b). *Pokyn D-288*. Dostupné 18. 1. 2020 z <http://www.d288.cz/>
- Švecová, K. (2016). *Daňový odpočet na podporu výzkumu a vývoje* (Diplomová práce). Vysoká škola ekonomická v Praze, Česká republika. Dostupné z <https://vskp.vse.cz/eid/52444>
- Technologická agentura České republiky (2019). *Možnosti podpory*. Dostupné 18. 12. 2019 z <https://www.tacr.cz/programy-a-souteze/>
- Uhlíř, D., Straathof, B., & Hambro Ch. (2017). *Mutual Learning Exercise Administration and Monitoring of R&D tax incentives*. Dostupné z <https://rio.jrc.ec.europa.eu/en/policy-support-facility/mle-administration-and-monitoring-rd-tax-incentives>
- Úřad vlády České republiky – Sekce VVI (2015). *Národní politika výzkumu, vývoje a inovací České republiky na léta 2016–2020*. Dostupné z <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=682145&ad=1&attid=772900>
- Vančurová, A., & Láchová, L. (2018). *Daňový systém ČR 2018*. Praha, Česko: VOX
- Vicenová, M., et al. (2016). *Metodika pro daňové odpočty na výzkum a vývoj*. Dostupné z https://www.tacr.cz/interni_projekty/zefektivneni/KA%206/161103_KA%206%20-%20Metodika%20da%C5%88ov%C3%BDch%20odpo%C4%8Dt%C5%AF.pdf
- Vědavýzkum.cz (2017). *Výdaje na výzkum a vývoj meziročně poklesly o 10 %*. Dostupné 12. 1. 2019 z: <https://vedavyzkum.cz/politika-vyzkumu-a-vyvoje/politika-vyzkumu-a-vyvoje/vydaje-na-vyzkum-a-vyvoj-mezirocne-poklesly-o-10>
- Wolters Kluwer (2020). *Nové ASPI*. Dostupné 13. 01. 2020 z <https://www.noveaspi.cz/products/lawText/1/53306/1/2>
- Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů
- Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů
- Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů s účinností do 31. března 2019
- Zákon č. 283/1992 Sb. o Akademii věd České republiky

Seznam tabulek

Tab. 1: Analýza změn v zákoně o daních z příjmů ve vztahu k výzkumu a vývoji platných od 1. dubna 2019	33
Tab. 2: Výše odpočtu na VaV a skutečná výše nepřímé podpory v České republice v letech 2012–2017	53
Tab. 3: Předpokládané výdaje na projekt VaV (v Kč) ve společnosti ALFA, a.s.	67
Tab. 4: Projektový tým v rámci projektu VaV ve společnosti ALFA, a.s.....	68
Tab. 5: Základní informace o stroji využívaného na projekt VaV ve společnosti ALFA, a.s.	79
Tab. 6: Celkové náklady na výzkum a vývoj (v Kč) ve společnosti ALFA, a.s. za rok 2019.....	80
Tab. 7: Odpočet nákladů na VaV (v Kč) ve společnosti ALFA, a.s. v komparaci s neuplatněným odpočtem na VaV za rok 2019	80
Tab. 8: Předpokládané náklady na VaV (v Kč) ve společnosti ALFA, a.s. v roce 2020.....	81
Tab. 9: Odpočet na výzkum a vývoj (v Kč) ve společnosti ALFA, a.s. za rok 2020 ve srovnání s rokem 2019	82
Tab. 10: Příklady pro identifikaci výzkumných a vývojových aktivit v projektu VaV	99

Seznam obrázků

Obr. 1: Rozdělení celkových výdajů (v mld. Kč) na výzkum a vývoj dle sektorů financování v České republice od roku 2008 do roku 2017	25
Obr. 2: Celkové výdaje na výzkum a vývoj v České republice a Intenzita výzkumu a vývoje od roku 2008 do roku 2018	26
Obr. 3: Mezinárodní srovnání Intenzity VaV České republiky s ostatními zeměmi EU a vybranými zeměmi mimo EU v roce 2017	27
Obr. 4: Systém řízení veřejné podpory výzkumu a vývoje v České republice	42
Obr. 5: Výše přímé podpory na výzkum a vývoj (v mld. Kč) z národních i zahraničních zdrojů od roku 2015 do roku 2022	47
Obr. 6: Šíření daňových zvýhodnění ve formě odčitatelné položky od základu daně z příjmů na výzkum a vývoj v Evropě od roku 2008	51
Obr. 7: Výchozí údaje osobních nákladů zaměstnance Ondřeje K. ze společnosti ALFA, a.s. za rok 2019	69
Obr. 8: Výpočet osobních nákladů na VaV ve společnosti ALFA, a.s. metodou měsíční báze za rok 2019:	71
Obr. 9: Výpočet celkových nákladů na VaV ve společnosti ALFA, a.s. za rok 2019 při plném čerpání dovolené za měsíc únor	72
Obr. 10: Výpočet osobních nákladů na VaV ve společnosti ALFA, a.s. metodou kombinace měsíční a roční báze za rok 2019	73
Obr. 11: Výpočet osobních nákladů na VaV ve společnosti ALFA, a.s. metodou roční báze za rok 2019	74
Obr. 12: Výpočet osobních nákladů na VaV ve společnosti ALFA a.s. metodou..... alokace počtu hodin dovolené na jednu odpracovanou hodinu na VaV za rok 2019	76
Obr. 13: Řádek č. 242 v daňovém přiznání právnických osob pro vykázání odpočtu na VaV	100
Obr. 14: dílčí tabulka b) tabulky F přílohy č. 1 druhého oddílu daňového přiznání právnických osob	100

Seznam zkratek

aj.	a jiné
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
AV ČR	Akademie věd České republiky
č.	číslo
ČSÚ	Český statistický úřad
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DPN	dočasná pracovní neschopnost
EU	Evropská unie
GA ČR	Grantová agentura České republiky
GERD	Celkové hrubé domácí výdaje na výzkum a vývoj (Gross Domestic Expenditure on R&D)
HDP	Hrubý domácí produkt
h	hodina
ICT	Informační a komunikační technologie (Information and Communication Technologies)
IT	Informační technologie (Information Technology)
Kč	Koruna česká
ks	kus
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
mil.	milion
mld.	miliarda
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
MSP	Malé a střední podniky
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy

např.	například
n.d.	nedatováno
nm	nanometr
NP	národní politika
NSS	Nejvyšší správní soud
odst.	odstavec
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development)
OP PIK	Operační program Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost
OP VVV	Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání
písm.	písmeno
PVDF	polyvinylidenfluorid
RVVI	Rada pro výzkum, vývoj a inovace
s.	strana
TA ČR	Technologická agentura České republiky
tj.	to jest
tzv.	tak zvaný
ÚV ČR	Úřad vlády České republiky
VaV	výzkum a vývoj
VaVaI	výzkum, vývoj a inovace
vs.	versus
VVI	věda, výzkum a inovace
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZP	Zákoník práce

Seznam příloh

Příloha A: Příklady pro identifikaci výzkumných a vývojových aktivit v projektu VaV.

Příloha B: Oblasti v daňovém přiznání právnických osob, kde se vykazuje odpočet na VaV.

Příloha A

Tab. 10: Příklady pro identifikaci výzkumných a vývojových aktivit v projektu VaV

Otázka	Vysvětlení
Jaké jsou cíle projektu?	Sledování originálních a ambiciózních cílů prostřednictvím vytváření „nových poznatků“ (jako je hledání dříve neznámých jevů, struktur nebo vztahů) je klíčovým kritériem výzkumu a vývoje. Jakékoli použití již dostupných znalostí (adaptace, přizpůsobení atd.), které neobnáší pokus rozšířit nejnovější vědecké poznatky, by mělo být vyloučeno (novost).
Čím je projekt nový?	Kromě vývoje „nových poznatků“ by měl výzkumný a vývojový projekt zahrnovat tvůrčí/kreativní přístup, jako je vynalézání nových aplikací existujících vědeckých poznatků nebo nové využití dostupných technik a technologií (kreativita/ tvůrčí činnost).
Jaké metody jsou používány při provedení projektu?	Použité metody ve vědeckém a technologickém výzkumu, stejně jako ve výzkumu ve společenských a humanitních vědách a umění, lze akceptovat za předpokladu, že řeší nejistotu ohledně konečného výsledku projektu. Nejistota se může týkat množství času a prostředků, které budou zapotřebí k dosažení plánovaného cíle. Zvolená metoda jakožto součást tvůrčího přístupu k projektu pak může být prostředkem, jak se s nejistotou vypořádat.
Nakolik jsou obecně použitelné závěry nebo výsledky projektu?	Aby byly závěry nebo výsledky VaV projektu všeobecně použitelné, musí splňovat kritérium převoditelnosti/reprodukovatelnosti (kromě dalších čtyř kritérií). Převoditelnost výsledků může být například prokázána zveřejněním ve vědecké literatuře a využitím nástrojů ochrany duševního vlastnictví.
Jaký typ zaměstnanců pracuje na projektu?	Od pracovníků výzkumného týmu, kteří mají pracovat na VaV projektu, se vyžaduje řada dovedností. Výzkumní pracovníci v projektech jsou klasifikováni jako výzkumníci, technici a další pomocný personál. Pouze však výzkumníci (výzkumní pracovníci klasifikovaní jako výzkumníci) mohou identifikovat VaV činnosti, které implicitně splňují všech pět klíčových kritérií.
Jak by měly být klasifikovány výzkumné projekty výzkumných institucí?	Ve vybraných případech může být „institucionální přístup“ použit k rozlišení mezi projekty, které jsou výzkumné a vývojové a takovými, které jimi nejsou. Například, většina projektů prováděných ve výzkumných ústavech či jako výzkum na univerzitách může být klasifikována jako výzkumné a vývojové projekty. Projekty prováděné jinými institucemi – například podniky či institucemi, které nejsou zcela určeny pro provádění výzkumu a vývoje - by měly být posouzeny z hlediska plnění pěti kritérií pro VaV.

Příloha B

Obr. 13: Řádek č. 242 v daňovém přiznání právnických osob pro vykázání odpočtu na VaV

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾		
240 ⁶⁾			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)		

Obr. 14: Dílčí tabulka b) tabulky F přílohy č. 1 druhého oddílu daňového přiznání právnických osob

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona
a) (neobsazeno)
b) Uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/> <input type="text"/>				
2	<input type="text"/> <input type="text"/>				
3	<input type="text"/> <input type="text"/>				
4	<input type="text"/> <input type="text"/>				
5	Celkem				

Abstrakt

Pospíšil, L. (2020). *Problematika nákladů na výzkum a vývoj z daňového pohledu* (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: aplikovaný výzkum, experimentální vývoj, Frascati manuál, intenzita, národní politika, nepřímá podpora, odpočet, projektová dokumentace, přímá podpora, základní výzkum.

Předložená diplomová práce je zaměřena na problematiku nákladů na výzkum a vývoj z daňového pohledu ve společnosti z lékárenského průmyslu. Hlavním cílem této práce je navrhnout odpočet na výzkum a vývoj, v rámci kterého jsou analyzovány čtyři metody výpočtu osobních nákladů, které je možné do odpočtu zahrnout. V teoretické části práce jsou vymezeny základní pojmy výzkumu a vývoje, provedena komparace starého a nového znění zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v oblasti výzkumu a vývoje a stanoveny způsoby veřejné podpory v této oblasti. Praktická část se věnuje ukázce Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje a projektové dokumentace, výběru nejvhodnější metody výpočtu osobních nákladů a stanovení odpočtu na výzkum a vývoj ve vybrané společnosti. Na závěr této práce je předložen metodický postup při uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj pro podnikatelské subjekty v České republice

Abstract

Pospíšil, L. (2020). *Tax issues of the research and development expenses* (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics.

Key words: applied research, experimental development, Frascati manual, Intensity, National Policy, indirect support, deduction, Notification, project documentation, direct support, basic research.

The presented master's thesis is focused on issues of the R&D expenses in a company from the pharmaceutical industry. The main goal of this thesis is to propose a deduction for R&D, in which the four methods of calculating personnel costs are analyzed, which can be included in the deduction. In theoretical part are defined the basic terms of R&D, made a comparison of the old and new amended version of the Act No. 586/1992 Sb. on income taxes in the field of R&D and determined the methods of public support in this field. The practical part is devoted to the example of the Notification of intention to deduct the deduction to support R&D from the tax base and project documentation, to choice the most appropriate method of calculating personnel costs and to determine the deduction for R&D in the chosen company. At the end of this thesis, there is presented a methodical procedur for applying the deduction for R&D in the business community in the Czech Republic.