

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj
v praxi**

**Application of tax deduction for research and
development in practice**

Bc. Martina Princová

Plzeň 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj v praxi“

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

Plzeň dne 18. dubna 2022

v. r. Martina Princová

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Pavlíně Hejdukové, Ph.D. za odborné vedení diplomové práce, vstřícný postup při osobních konzultacích a cenné rady, které mi během řešení daného tématu poskytla.

Obsah

Úvod	7
1 Cíl práce a metodický postup řešení	9
2 Výzkum a vývoj.....	10
2.1 Výzkum a vývoj v České republice	10
2.2 Financování výzkumu a vývoje v České republice	12
2.2.1 Celkové výdaje na výzkum a vývoj.....	14
2.2.2 Výzkum a vývoj financovaný z veřejných zdrojů	16
2.2.3 Výzkum a vývoj v podnikatelském sektoru	17
2.2.4 Veřejná podpora výzkumu a vývoje v soukromých podnicích	19
3 Daňový odpočet na výzkum a vývoj v České republice.....	22
3.1 Statistika nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje v ČR	22
3.2 Vývoj právní úpravy daňového odpočtu na výzkumu a vývoj v ČR.....	24
3.3 Proces uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj.....	27
3.3.1 Formální podmínky odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.....	27
3.3.2 Výdaje na výzkum a vývoj zahrnované do daňového odpočtu	35
3.3.3 Výdaje na výzkum a vývoj, které nelze zahrnout do daňového odpočtu ..	37
3.3.4 Materiální podmínky odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.....	38
3.4 Hodnocení způsobilosti projektu VaV z pohledu praxe Finanční správy	41
4 Uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj v praxi.....	45
4.1 Představení podniku	45
4.2 Interní směrnice společnosti ABC, a.s. k daňovému odpočtu VaV	47
4.3 Uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj ve společnosti ABC, a.s. v roce 2020.	51
5 Shrnutí a doporučení pro podnikatelské subjekty.....	67
Závěr	70

Seznam použitých zdrojů.....	72
Seznam tabulek.....	76
Seznam obrázků	77
Seznam zkratek	78
Seznam příloh	79
Přílohy	
Abstrakt	
Abstract	

Úvod

Ekonomický růst a s ním spojené zvyšování životní úrovně obyvatelstva je v současné době cílem většiny zemí. Tempo růstu výkonnosti ekonomiky může být podporováno využitím kvantitativních zdrojů, tj. zvyšováním počtu zapojených jednotek výrobních faktorů. Mnohem více žádoucí je ale cesta využití zdrojů kvalitativních v podobě zvyšování kvalifikace pracovníků, využívání kvalitnějších surovin a moderních technologií. To umožňuje ekonomice s původním množstvím vstupů generovat větší výstupy. Vzniká tak ekonomika s vysokou přidanou hodnotou, která je schopna úspěšně soutěžit s ostatními vyspělými státy světa, ekonomika šetrná k životnímu prostředí s vysokou mírou automatizace a digitalizace.

Technologického pokroku nemůže být dosaženo bez investování do výzkumných a vývojových aktivit a podpory transferů nových technologií do praxe. Důkazem toho jsou vyspělé ekonomiky, jako např. Izrael, Jižní Korea, Japonsko, Německo či Švédsko, které se v roce 2019 řadily k zemím s nejvyšším procentním podílem výdajů na výzkum a vývoj na hrubém domácím produktu (Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], 2022).

Výzkumné a vývojové aktivity mohou být realizovány jak v podnicích, tak ve veřejných institucích. Jejich financování je zajištěno z veřejných nebo podnikových zdrojů. Pro soukromé podniky představují činnosti výzkumu a vývoje nových produktů nebo služeb určitý druh technického a ekonomického rizika. Státy se proto snaží povzbudit firmy ke zvýšení intenzity výzkumných a vývojových aktivit buď přímo v rámci dotací nebo nepřímo prostřednictvím daňových odpočtů a investičních pobídek.

Česká republika (ČR) není výjimkou. Výdaje na výzkum a vývoj (VaV) se v ČR za posledních 10 let více než zdvojnásobily. Přesto zůstávají výzkumné aktivity domácích podniků ve srovnání s technologicky vyspělými zeměmi na poměrně nízké úrovni.

Tato diplomová práce se zaměřuje na uplatňování daňového odpočtu na výzkum a vývoj, který představuje pro podnikatelský sektor v České republice jednu z forem nepřímé finanční podpory VaV z veřejných zdrojů.

Jedná se na první pohled o jednoduchý daňový instrument, jehož účelem je finanční zvýhodnění podnikatelských subjektů, které ve vlastní režii realizují výzkumné a vývojové aktivity. Využití odpočtu přináší daňovým poplatníkům finanční úsporu, avšak

může představovat i skryté riziko. V praxi se ukazuje, že motivaci podniků k jejímu využití neovlivňuje pouze objem veřejné podpory, ale také její dostupnost, stabilita a transparentnost podmínek pro její uplatnění.

Splnění formálních a věcných zákonných kritérií nemusí zároveň znamenat, že podnik obstojí při případné kontrole ze strany finančního úřadu. Problematickým aspektem, který se může stát kamenem úrazu, je nejednotná interpretace zákonných ustanovení, která daňový odpočet na podporu VaV upravují, z pohledu podnikatelů, finanční správy i daňových poradců. Potvrzují to zkušenosti některých podniků z daňových kontrol, které vedly ke zpochybnění nároku na odpočet správcem daně a k doměření daně včetně příslušenství. Právní nejistota vede v některých případech až k zahájení soudních sporů, o čemž svědčí bohatá judikatura, která k tématu existuje.

Ke zjednodušení procesu uplatnění odpočtu na podporu VaV měla přispět změna zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) obsažená v souboru novel daňových zákonů, daňovém balíčku 2019. Změna byla provedena prostřednictvím zákona č. 80/2019 Sb., který byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 27. března 2019 s účinností od 1. dubna 2019. Cílem úprav v oblasti daňového odpočtu na podporu VaV bylo snížit obavy a nejistotu daňových poplatníků a přinést jasnější vodítka pro využívání tohoto nástroje (Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR [MPO], 2019). Jedním ze záměrů této diplomové práce je zjistit, zda se to podařilo.

1 Cíl práce a metodický postup řešení

Hlavním cílem této diplomové práce je navrhnout postup uplatnění daňového odpočtu na podporu výzkumu a vývoje pro podnikatelský subjekt tak, aby byl schopen obstát při kontrole ze strany finančního úřadu, a zároveň aby využil maximální možné veřejné podpory v rámci daňové optimalizace.

Metodický postup:

V první části práce byla zpracována teoretická východiska k problematice daňové podpory výzkumu a vývoje v ČR. Za účelem utřídění základních poznatků ke zvolenému tématu práce byla provedena rešerše literatury. Nejprve byla na základě specifické odborné terminologie zvolena klíčová slova pro vyhledávání. Následně byly vytipovány vhodné oborově odpovídající elektronické databáze a internetové zdroje. Výsledky získané zadáním klíčových slov do vyhledávacího pole příslušných databází byly posouzeny z hlediska jejich relevance a vyhovující dokumenty byly použity jako informační zdroj pro teoretickou část práce.

V teoretické části práce bylo charakterizováno vnímání fenoménu výzkumu a vývoje v prostředí České republiky. Za účelem zjištění vývoje zkoumaného jevu v čase byla provedena analýza relevantních statistických údajů. Následně byla provedena deskripce legislativního zázemí zkoumaného daňového instrumentu a souvisejících právních předpisů. Nakonec byla vytvořena metodika pro jeho uplatnění v praxi. Při tvorbě metodiky byla zohledněna související judikatura.

V prakticky zaměřené části práce byly teoretické poznatky aplikovány na projekt výzkumu a vývoje ve vybraném výrobním podniku. Nejprve byly identifikovány činnosti výzkumu a vývoje, které splňují podmínky definované legislativou. Následně byl demonstrován postup uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj s důrazem na dodržení časové posloupnosti klíčových aktivit a splnění zákonem stanovených formálních a materiálních podmínek.

Na závěr byl na základě zjištěných teoretických a praktických poznatků sestaven metodický návod na uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj pro podnikatelské subjekty v České republice.

2 Výzkum a vývoj

Výzkum a vývoj jako součást vědy a technologií představuje klíčový hybný prvek zvyšování produktivity, ekonomického růstu, zaměstnanosti, udržitelného rozvoje a sociální soudržnosti (Český statistický úřad [ČSÚ], 2022b).

Zahrnuje celou řadu aktivit, které je možné definovat z mnoha různých hledisek. Relativně nejpřesnějším a nejobjektivnějším se jeví vymezení výzkumu a vývoje pro účely statistiky Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj ve Frascati manuálu. Tento dokument uvádí, že výzkumem a vývojem se rozumí: „... systematická tvůrčí práce rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků...“

Frascati manuál je mezinárodně uznávaným standardem v oblasti statistiky VaV. Je základním nástrojem pro statistiky a tvůrce politiky v oblasti vědy a výzkumu na celém světě. Zahrnuje definice základních pojmů, směrnice pro sběr dat a klasifikace pro sestavování statistik výzkumu a vývoje. Manuál je pojmenován podle italského města Frascati v provincii Řím, kde se v roce 1962 pracovní skupina národních expertů OECD pro ukazatele vědy a techniky poprvé dohodla na společném přístupu k měření a vykazování statistik o výzkumu a vývoji (OECD, 2015). Dokument je v pravidelných intervalech aktualizován. Poslední aktualizace proběhla v roce 2015.

Statistika OECD hodnotí VaV v členských zemích Evropské unie (EU) pomocí více než stovky definovaných ukazatelů. Údaje o VaV jsou v souladu s metodickými pokyny ve Frascati manuálu shromažďovány na národních úrovních prostřednictvím průzkumů a dalších zdrojů.

2.1 Výzkum a vývoj v České republice

Česká republika (ČR) je vysoce proexportní zemí, zaměřenou především na segment automobilového průmyslu. Země je považována za atraktivní destinaci pro výrobu, o čemž svědčí výsledky pravidelného průzkumu realitně-poradenské společnosti Cushman & Wakefield. V jejím žebříčku Manufacturing Risk Index se ČR umístila v roce 2021 již potřetí na první příčce mezi evropskými státy. Pořadí určují analytici na základě dvacítky ukazatelů, které mapují podmínky, náklady a rizika pro výrobu v sedmačtyřiceti zemích

světa (Bohuslav, 2021). K atraktivitě země pro zahraniční investory přispívá kombinace faktorů, jako je geografická poloha v centru Evropy, kvalifikovaná pracovní síla a stabilní ekonomika i geopolitické prostředí. Domácí podniky často působí jako subdodavatelé zahraničních firem a jejich výzkumné aktivity a možnost inovovat jsou ve srovnání se zahraničními firmami omezené.

Pozice v globálním hodnotovém řetězci má vliv na podíl přidané hodnoty na produkci, tj. hrubou marži podniku. Zatímco fáze vývoje produktů a designu, stejně tak jako fáze nejbližší spotřebiteli, která zahrnuje marketing, prodej a doplňkové služby, produkují větší podíl přidané hodnoty a vyznačují se znalostní prací, výrobní fáze se vyznačuje zpravidla nižší hrubou marží. Kvůli nízkému podílu přidané hodnoty na exportu je Česká republika označována za montovnu Evropy. Závěry studie poradenské firmy Deloitte z října 2019, která se zabývala analýzou českého zahraničního obchodu a pozicí ČR v globálních hodnotových řetězcích, ukazují, že podíl domácí přidané hodnoty na celkovém vývozu Česka byl v průměru 61 procent, což je celosvětově jedna z nejnižších hodnot (Marek et al., 2019). To činí českou ekonomiku značně citlivou na změny v globální ekonomice. Do budoucna je proto zapotřebí dosáhnout toho, aby domácí podniky v daleko větší míře rozvíjely své výzkumné a vývojové aktivity a svou konkurenceschopnost zakládaly nikoliv na levné pracovní síle, ale na uplatňování nových poznatků a produkci s vyšší přidanou hodnotou, zejména v oblasti perspektivních technologií (Rada pro výzkum, vývoj a inovace, 2020).

Podpora výzkumu a vývoje (VaV) patří dlouhodobě k vládním prioritám. Odborným a poradním orgánem vlády ČR pro oblast výzkumu, experimentálního vývoje a inovací je Rada pro výzkum, vývoj a inovace (RVVI). RVVI vypracovala ve spolupráci se zástupci všech oblastí vědy a inovací, zástupci jednotlivých resortů a vládních agentur strategický dokument s názvem Inovační strategie České republiky 2019–2030 (Strategie). Součástí Strategie je i zavedení nové značky **The Czech Republic: The Country For The Future**, která je využívána v mezinárodních vztazích a k prezentaci ČR v zahraničí, a má vyjadřovat ambici ČR zařadit se v uvedeném časovém horizontu mezi inovační lídry Evropy.

Inovační strategie ČR 2019-2030 zahrnuje kompletní inovační řetězec od podpory základního výzkumu přes aplikovaný výzkum, vývoj až po průmyslové aplikace a podporu podnikových inovací.

Jedná se o rámcový strategický plán, který má pomoci České republice posunout se během dvanácti let mezi nejinnovativnější země Evropy. Vládním záměrem je motivovat firmy, aby ze svých zdrojů navýšily investice do výzkumu a vývoje na 1,5 % hrubého domácího produktu (HDP) v roce 2025 a na 2 % HDP v roce 2030 (MPO, 2019). Celkový podíl financování výzkumu a vývoje na HDP by pak měl podle Strategie posílit na 2,5 % resp. 3 % HDP.

Současná česká vláda se ve svém programovém prohlášení zavázala k navyšování investic do vědy, výzkumu, vývoje a inovací a k vytvoření podmínek pro vyšší zapojení soukromých investic do vědy a výzkumu a k podpoře reinvestování výnosů firem do vědeckovýzkumných činností. Zároveň deklaruje podporu spolupráce akademické sféry s podniky. Za klíčové považuje transfery technologií, tedy přenos poznatků vytvořených v akademické sféře do praxe a uplatnění různých forem komercializace výsledků výzkumných a vývojových aktivit, ať už se jedná o poskytnutí licencí, spolupráci na dalším vývoji poznatků nebo zakládání nových, tzv. spin-off firem (Vláda ČR, 2022).

2.2 Financování výzkumu a vývoje v České republice

Výzkumné a vývojové činnosti mohou být financovány z různých zdrojů. Rydval (2021) rozlišuje tři základní zdroje financování VaV:

- a) **Podnikatelské zdroje** – interní zdroje podniku vzniklé z ekonomické činnosti, příjmy z prodejů služeb VaV prováděných na zakázku a finanční transfery v rámci skupiny podniků.
- b) **Veřejné tuzemské zdroje** – finanční prostředky ze státního rozpočtu a rozpočtů územně samosprávných celků.
- c) **Veřejné zahraniční zdroje** – finanční prostředky poskytnuté ze zahraničí, zejména finanční prostředky získané ze strukturálních fondů Evropské unie.

Výzkum a vývoj se v Česku v roce 2020 prováděl ve 2 992 ekonomických subjektech na 3 227 pracovištích (ČSÚ, 2022b). Téměř 90 % z nich tvoří podniky. Výzkumem a vývojem se kromě podniků zabývá rovněž mnoho vládních institucí, jako jsou jednotlivé ústavy Akademie věd ČR a ostatní veřejné výzkumné instituce, muzea, archivy či některá zdravotnická zařízení. Výzkum se provádí také na veřejných vysokých školách, ve

fakultních nemocnicích a v menší míře i na soukromých vysokých školách (Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy [MŠMT], 2017).

Podle způsobu čerpání se podpora VaV z veřejných zdrojů dělí dle Webera (2022) na:

a) Přímoú podporu, kterou představují finanční dotace poskytované přímo příjemci s cílem podpořit konkrétní projekt VaV. V závislosti na typu dotačního programu mohou být projekty realizovány v celé České republice bez omezení či pouze v regionech mimo Prahu. Vlády tak mohou výzkum a vývoj směřovat k vlastním prioritám a výzkumným záměrům. K dispozici jsou granty a dotace z českého národního rozpočtu, tj. programy zastřešované Ministerstvem průmyslu a obchodu a Technologickou agenturou České republiky (TA ČR) a dále prostředky z evropských zdrojů přerozdělované pomocí jednotlivých ministerstev v rámci operačních programů či prostředky rozdělované přímo Evropskou unií v programu Horizon Europe (European Commission, 2022).

b) Nepřímoú podporu reprezentovanou především daňovým odpočtem na podporu VaV a investičními pobídkami. Nepřímoú podpora je plošně aplikovatelná, nemusí být cílena na konkrétní oblast VaV. Rydval (2021) tento způsob veřejné podpory hodnotí jako administrativně méně náročný, nenarušující konkurenční prostředí, a s omezeným prostorem pro možné korupční jednání.

- **Investiční pobídky** umožňují podnikatelským subjektům získat podporu na investice do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Žádosti o investiční pobídky schvaluje vláda, která zohledňuje zejména přínos pro daný region a stát. Podpora je poskytována v rozmezí 20–60 % způsobilých výdajů dle regionální mapy podpory a uplatňována prostřednictvím slevy na dani v daňovém přiznání příjemce následujících 10 let od data splnění podmínek pro její čerpání. Projekt nesmí být zahájen před podáním žádosti o investiční pobídku agentuře CzechInvest (Agentura pro podporu podnikání a investic CzechInvest, 2022).
- **Daňový odpočet na podporu výzkumu a vývoje** umožňuje podnikům snížit základ daně prostřednictvím odpočtu ve svém daňovém přiznání o vybrané náklady vynaložené na realizaci výzkumných či vývojových aktivit. Daňová podpora odpovídá 19 % ze způsobilých nákladů. Projekt může být zahájen kdykoliv. Způsobilost nákladů začíná zasláním

oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu VaV na finanční úřad.

Přímá a nepřímá (daňová) veřejná podpora VaV mají vzájemně exkluzivní vztah. Z toho vyplývá, že odpočet nákladů vynaložených při řešení projektu VaV může podnikatelský subjekt uplatnit pouze v případě, že na tento projekt nezískal domácí nebo zahraniční přímou veřejnou podporu (Ministerstvo financí ČR [MF], 2020).

2.2.1 Celkové výdaje na výzkum a vývoj

Celkové výdaje na VaV v Česku (GERD¹) se v letech 2016 až 2019 výrazně zvyšovaly. Každoročně rostly v průměru o více než 10 %. Absolutně pak z 80,1 mld. Kč na 111,6 mld. Kč v roce 2019. V roce 2020 dosáhly rekordních 113,4 mld. Kč. Z obrázku 1 je však zřejmé, že vysoké tempo růstu se nepodařilo udržet. Výsledky statistických šetření ukazují, že se navíc téměř zastavil nárůst počtu pracovníků ve výzkumu a vývoji (ČSÚ, 2022b).

Obr. 1: Celkové výdaje na výzkum a vývoj (GERD) v České republice



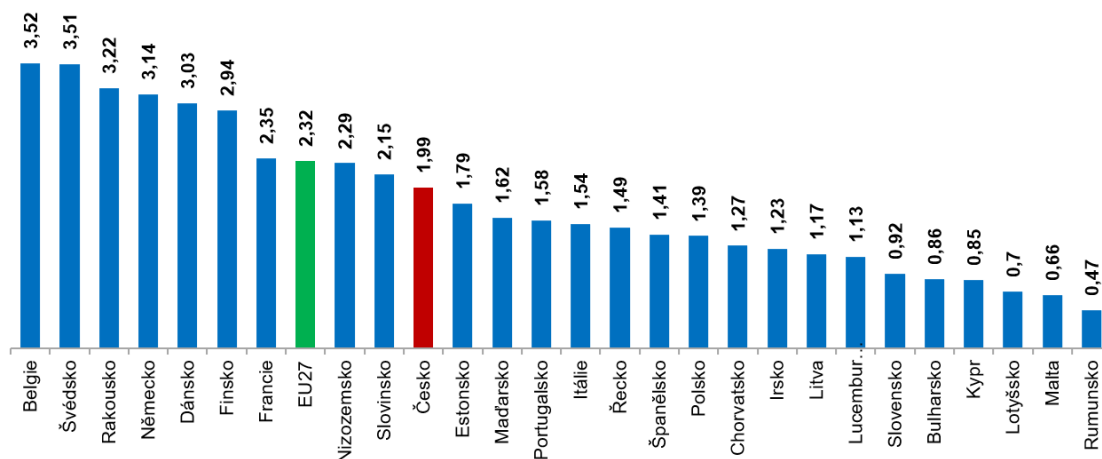
Zdroj: ČSÚ (2022b)

Ukazatelem intenzity výzkumu a vývoje je podíl VaV na HDP země. Kvůli poklesu výkonu české ekonomiky z důvodu probíhající pandemie Covid-19 se výdaje na VaV ve vztahu k HDP dostaly v roce 2020 na rekordních 1,99 %, jak je patrné z obrázku 2. Česko se tak přiblížilo průměru evropské unie, který se v posledních letech pohybuje těsně nad

¹ Ukazatel GERD (Gross Domestic Expenditure on R&D) zahrnuje veškeré investiční a neinvestiční výdaje vynaložené ve sledovaném roce na VaV prováděný na území daného státu bez ohledu na zdroj a způsob jejich financování.

hranicí 2 % HDP (ČSÚ, 2021). Z údajů zveřejněných Eurostatem² je patrné, že ze států, které přistoupily do EU po roce 2000, dosáhla Česká republika v roce 2020 po Slovinsku druhého nejlepšího výsledku.

Obr. 2: Podíl celkových výdajů na VaV (GERD) na HDP v roce 2020 (v %) v zemích EU



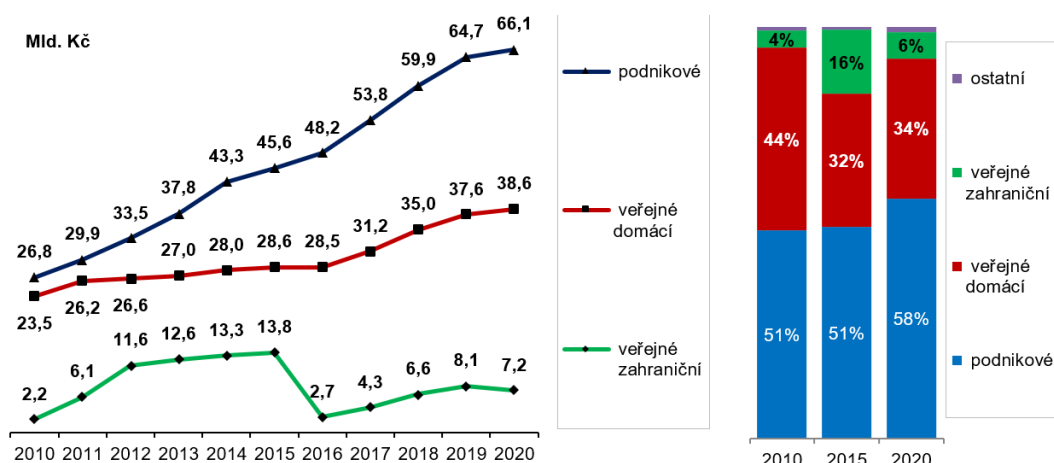
Zdroj: ČSÚ (2022b), s využitím předběžných údajů Eurostat

Hlavním zdrojem financování VaV v Česku jsou od roku 2010 podniky. Nejvíce prostředků na VaV vynakládají podniky v oblasti zpracovatelského průmyslu a v oblasti informačních a komunikačních technologií. Domácí a zahraniční podnikové zdroje se v roce 2020 podílely na financování VaV provedeném na území České republiky z 58 %. V absolutním vyjádření šlo z podnikových zdrojů na VaV v Česku celkem 66,1 mld. Kč. Meziroční navýšení o pouhých 1,4 mld. Kč (2 %), což znamená nejnižší nárůst posledního desetiletí, je vidět na obrázku 3.

V předchozích třech letech (2017-2019) se výdaje na VaV financované z podnikových zdrojů navyšovaly v průměru o 10 % ročně. Podle informace ČSÚ (2022b), ještě v roce 2009 šla ze státního rozpočtu na VaV stejná částka jako ze zdrojů podnikových. V roce 2020 již podniky investovaly do VaV ze svých zdrojů o 27,5 mld. Kč více než český stát. Většina podnikových zdrojů slouží na financování vlastního vnitropodnikového výzkumu a vývoje.

² Eurostat je statistickým úřadem Evropské unie. Úkolem Eurostatu je předkládat harmonizovaná statistická data na úrovni celé EU a zároveň poskytovat statistické srovnání regionů a členských států EU. Jeho ekonomická data slouží jako základní a oficiální podklad pro rozhodování Evropské centrální banky a dalších unijních institucí v ekonomických otázkách.

Obr. 3: Výdaje na výzkum a vývoj v Česku podle hlavních zdrojů financování

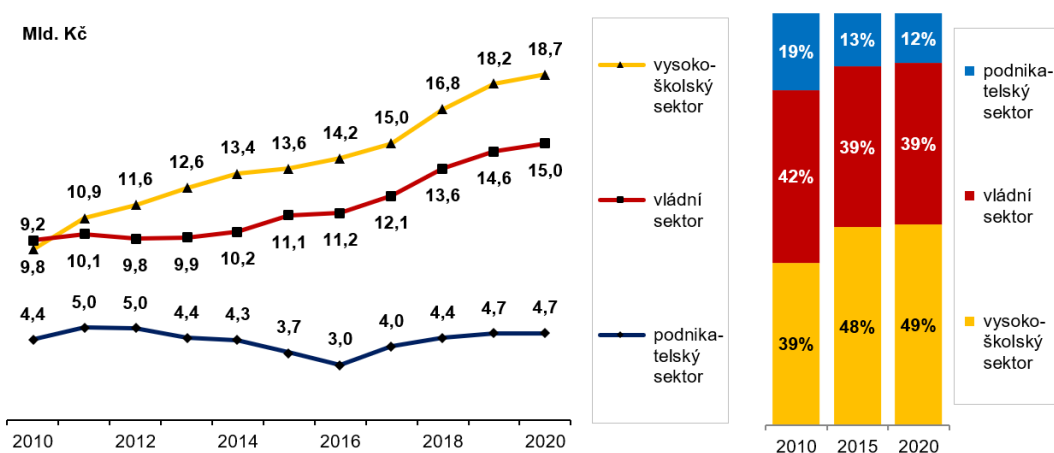


Zdroj: ČSÚ (2022b)

2.2.2 Výzkum a vývoj financovaný z veřejných zdrojů

Veřejné domácí zdroje slouží v největší míře k financování výzkumu ve veřejném sektoru. Téměř polovina všech veřejných prostředků směřovala na vysokoškolský výzkum, o něco méně podporuje stát VaV ve vládním sektoru. Z obrázku 4 je zřejmé, že podpora podnikového výzkumu formou dotací ze státního rozpočtu se v posledních letech příliš nemění a pohybuje se pod hranicí 5 mld. Kč za rok, které tvoří přibližně 12 % veřejných domácích zdrojů VaV.

Obr. 4: Výzkum a vývoj v Česku financovaný z veřejných domácích zdrojů podle sektorů



Zdroj: ČSÚ (2022b)

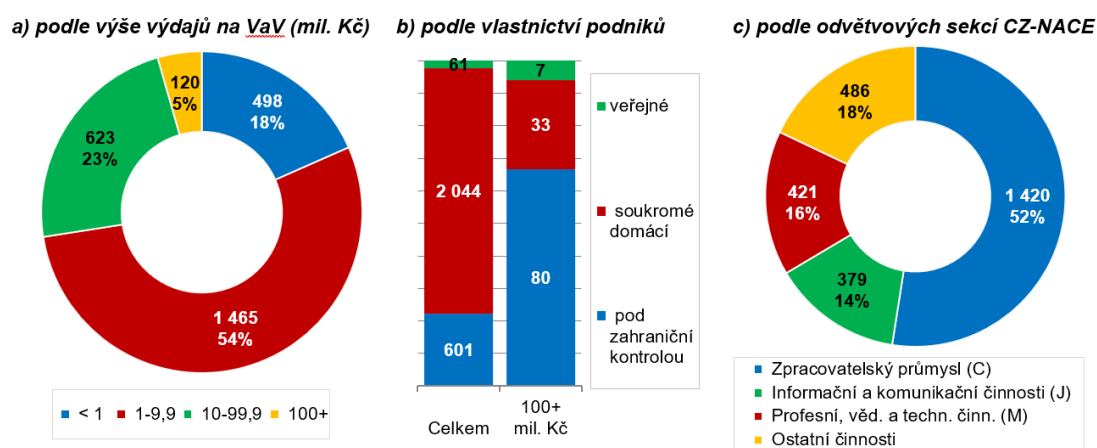
Největší objem prostředků směřuje na mzdy výzkumných a vývojových pracovníků, v roce 2020 to bylo 57 % celkových výdajů na VaV. Mzdové náklady jsou nejrychleji rostoucí nákladovou položkou. K výrazným nárůstům mzdových nákladů dochází ve všech sektorech provádění VaV.

Finanční podpora podnikového výzkumu z veřejných zdrojů se vyskytuje v hospodářském prostředí naprosté většiny států, avšak její intenzita se napříč vyspělými státy poměrně významně liší. Ve vyspělých státech se pohybuje od 3,3 % v Dánsku přes 10,4 % v USA až po více než 25 % ve Francii, Velké Británii nebo Itálii (Weber, 2022).

2.2.3 Výzkum a vývoj v podnikatelském sektoru

Příznivá ekonomická situace v letech 2010–2019 přispěla k tomu, že firmy v tomto období navyšovaly prostředky vynakládané na VaV činnost. Nárůst výdajů na VaV se v roce 2020 zpomalil. V roce 2020 se VaV prováděl ve 2 706 podnicích. Na obrázku 5 je vidět, že přibližně polovina připadala na zpracovatelský průmysl. Většina podniků, které VaV prováděly, vynakládaly na tuto činnost relativně nízké částky. Mezi nejvýznamnějšími podniky provádějícími v České republice výzkum a vývoj dominují podniky pod zahraniční kontrolou, a to i přesto, že v roce 2020 došlo k meziročnímu snížení jejich výdajů na VaV o 3 % (na 43,7 mld. Kč). Pokles zaznamenaly především společnosti působící v automobilovém průmyslu, případně v odvětvích na automobilový průmysl navázaných. Naopak soukromé domácí podniky zaznamenaly meziroční nárůst o 5 % na 23,1 mld. Kč (ČSÚ, 2022b).

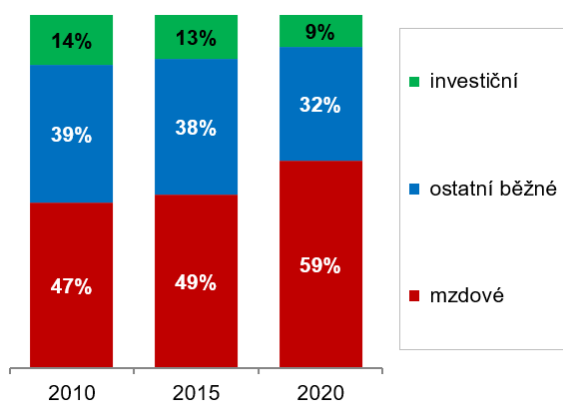
Obr. 5: Podniky provádějící v Česku výzkum a vývoj v roce 2020



Zdroj: ČSÚ (2022b)

Vývoj výdajů na VaV podle jejich druhu znázorňuje obrázek 6. Stejně jako v ostatních sektorech provádění VaV činností, i v podnicích bylo nejvíce prostředků vynaloženo na mzdy. Mzdy tvoří již 59 % prostředků vynaložených na VaV (více než 40 mld. Kč), přičemž jejich podíl trvale narůstá. Naopak investiční výdaje na VaV dlouhodobě stagnují. Na investiční výdaje vynakládají více prostředků podniky pod zahraniční kontrolou než domácí podniky.

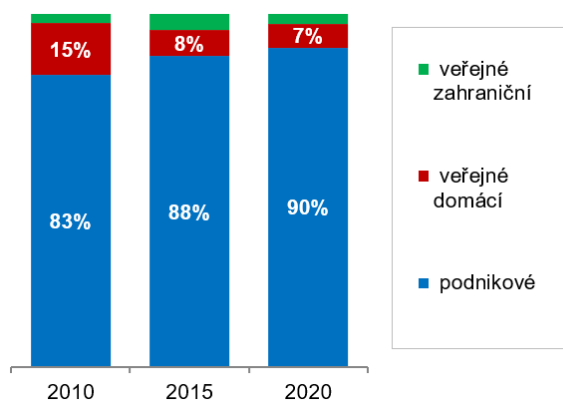
Obr. 6: Výdaje na VaV v podnicích v Česku podle druhu výdajů



Zdroj: ČSÚ (2022b)

Podnikový výzkum je ve značné míře financován z vlastních zdrojů podniků. Obrázek 7 ukazuje, že podnikové zdroje tvořily v roce 2020 90 % výdajů na VaV v podnicích. V případě podniků pod zahraniční kontrolou jsou podnikové zdroje zcela dominantní a tvoří 98 % výdajů na VaV těchto podniků. Český stát podporuje podnikový výzkum v posledních třech letech každoročně částkou necelých 5 mld. Kč. V roce 2020 to bylo 4,7 mld. Kč.

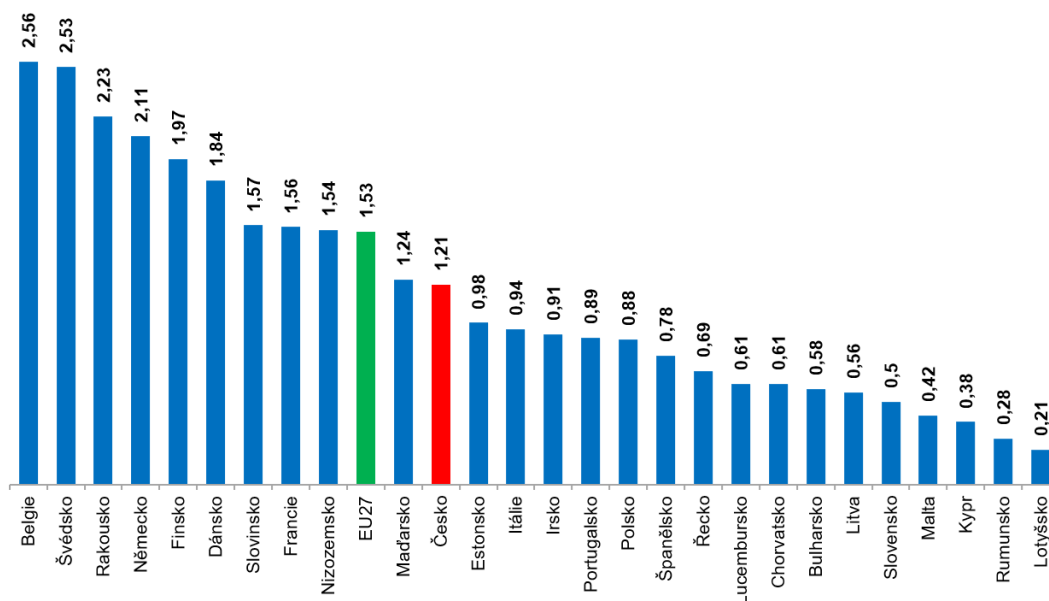
Obr. 7: Výdaje na VaV v podnicích v Česku podle zdrojů financování



Zdroj: ČSÚ (2022b)

Srovnání intenzity výzkumu a vývoje v zemích EU, měřeno podílem podnikových výdajů na VaV ve vztahu k HDP, je znázorněno na obrázku 8. Česko se s 1,27 % nachází těsně pod evropským průměrem.

Obr. 8: Podíl výdajů na VaV v podnikatelském sektoru (BERD³) v zemích EU 27 na HDP v roce 2020 (%)



Zdroj: ČSÚ (2022b), s využitím předběžných údajů Eurostat

2.2.4 Veřejná podpora výzkumu a vývoje v soukromých podnicích

Z celkových 2 603 soukromých podniků, které v roce 2020 v Česku prováděly výzkumnou a vývojovou činnost dosáhlo na přímou či nepřímou veřejnou podporu 1 930 z nich, tj. téměř 75 %.

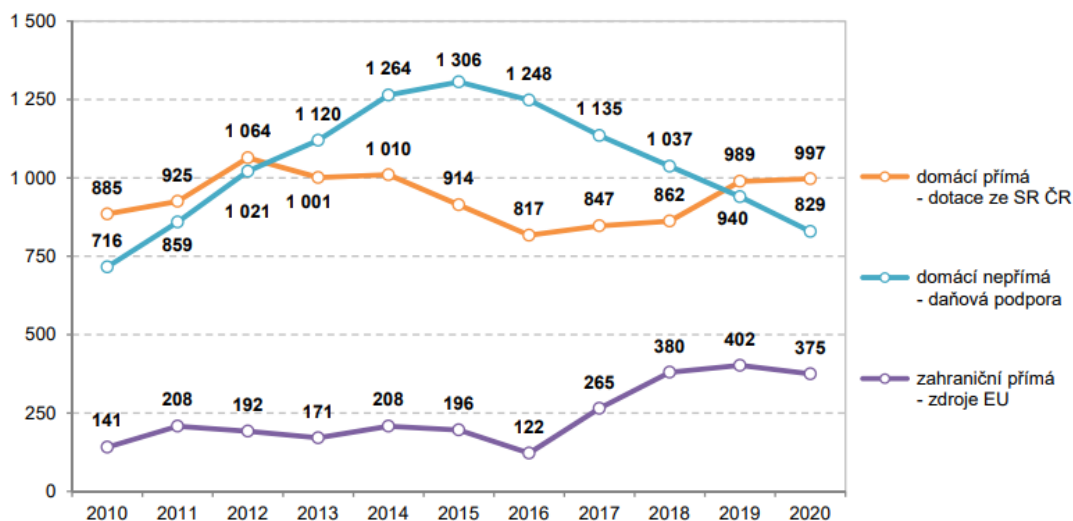
České soukromé podnikatelské subjekty, které se zabývají výzkumnou a vývojovou činností, mají, jak již bylo zmíněno, při splnění zákonných podmínek možnost využít různých forem veřejné finanční podpory.

Z obrázku 9 je patrné, jak se v letech 2010–2020 vyvíjely počty soukromých podniků podle typu veřejné podpory čerpané na VaV činnosti. Nejméně podniků využilo ve

³ Ukazatel BERD (Business Enterprise expenditure on R&D) zahrnuje výdaje na VaV uskutečněné (užité) v podnikatelském sektoru

sledovaném období přímou podporu ze zahraničních zdrojů. V oblasti čerpání domácí veřejné podpory od roku 2019 převažují podniky, které využily přímou podporu ve formě dotací ze státního rozpočtu ČR nad podniky uplatňujícími nepřímou (daňovou) podporu VaV.

Obr. 9: Počet soukromých podniků podle typu získané veřejné podpory VaV v Česku

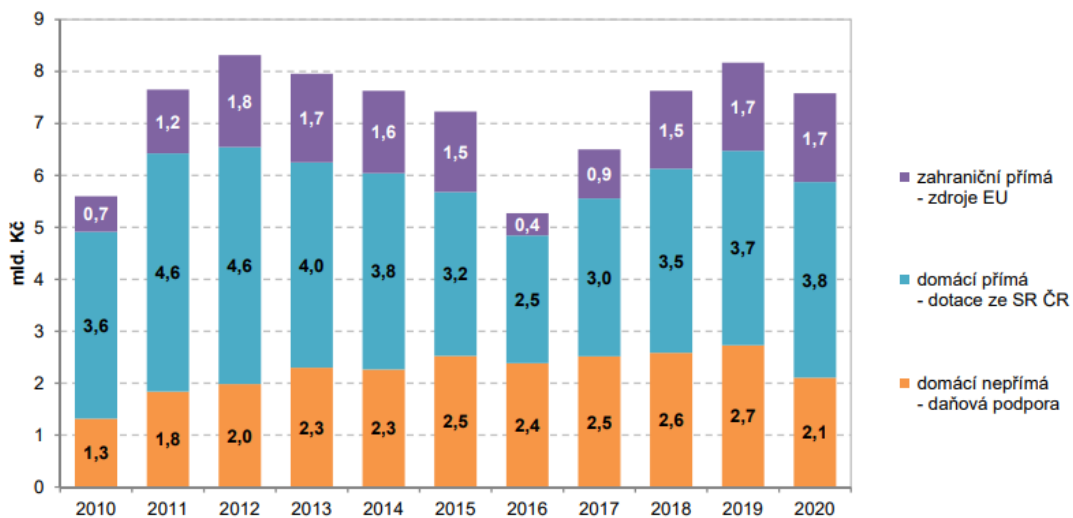


Zdroj: ČSÚ (2022a)

Finanční objem veřejné podpory VaV plynoucí do podniků z různých zdrojů je graficky znázorněn na obrázku 10. Soukromé podniky získaly v roce 2020 ve formě přímé podpory z veřejných zdrojů celkem 5,5 mld. Kč, z toho 3,8 mld. ze státního rozpočtu ČR a 1,7 mld. ze zdrojů EU.

Díky uplatněným daňovým odpočtům na své výzkumné a vývojové projekty ušetřily v roce 2020 soukromé firmy 2,1 mld. Kč.

Obr. 10: Celková veřejná podpora VaV v soukromých podnicích v Česku podle typu podpory (mld. Kč)



Zdroj: ČSÚ (2022a)

Statistické údaje ukazují, že nepřímá (daňová) podpora VaV je v českém systému veřejné podpory sekundárním nástrojem, kterým stát podporuje provádění VaV činností v podnikatelské sféře. Primárním nástrojem je přímá veřejná podpora VaV prostřednictvím výdajů ze státního rozpočtu (ČSÚ, 2022a).

S ohledem na zvolené téma diplomové práce se další část textu zaměřuje na typický nástroj nepřímé veřejné podpory, daňový odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

3 Daňový odpočet na výzkum a vývoj v České republice

Nepřímá finanční podpora VaV ze strany státu, která existuje v některých státech Evropské unie i ve světě ve formě daňových pobídek a úlev, má za cíl vyvolat zvýšení podnikových výdajů na činnosti VaV. Jedná se v podstatě o investici státu, která se má vrátit v podobě zvýšení konkurenceschopnosti ekonomiky (Vicenová et al., 2016).

Typickým nástrojem nepřímé podpory VaV v České republice je daňový odpočet na VaV. Jeho výhoda spočívá v možnosti odečtení oprávněných nákladů (výdajů) na VaV, od základu daně z příjmů. Daňový subjekt tak může uplatnit výdaje (náklady) vynaložené na VaV činnosti dvakrát. Poprvé jako součást výsledku hospodaření v účetnictví a podruhé v rámci korekce základu daně z příjmů. Výsledkem je snížení celkové daňové povinnosti za příslušné zdaňovací období a dosažení finanční úspory, kterou může podnikatelský subjekt využít pro svůj další rozvoj.

Celková výše nepřímé veřejné podpory je kromě vynaložených nákladů na VaV závislá na sazbě daně z příjmu právnických osob, která je od roku 2010 neměnná a činí 19 %.

Výpočet nepřímé veřejné podpory na výzkum a vývoj (NVPVaV):

$$\text{NVPVaV} = \text{uplatněné náklady (výdaje) na VaV} * \text{sazba daně z příjmů právnických osob}$$

Zdroj: ČSÚ (2022a)

3.1 Statistika nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje v ČR

Ze statistických údajů publikovaných ČSÚ vyplývá, že celková úspora na dani z příjmu, kterou české podniky deklarovaly ve svých daňových přiznáních za rok 2020, je v souhrnu cca 2,1 mld. Kč.

Data pro statistiku nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje v podnicích sbírá, vyhodnocuje a zveřejňuje ČSÚ od roku 2007. Podrobné údaje o nepřímé (daňové) podpoře jsou každoročně zveřejňovány v samostatné publikaci **Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje**, která poskytuje veřejnosti informace o aktuálním stavu a dlouhodobém vývoji nepřímé podpory na VaV v České republice.

Publikace obsahuje základní údaje o počtech podniků uplatňujících v ČR odečet výdajů na VaV, výši odečtených nákladů na VaV a objem získané nepřímé veřejné podpory. V poslední dostupné publikaci jsou data uspořádána do časových řad za období let 2005–2020.

Tab. 1: Souhrnný přehled údajů o nepřímé veřejné podpoře VaV (2005–2020)

rok	počet právnických osob		odčitatelná položka (v mil. Kč)		nepřímá podpora VaV (v mil. Kč)	
	celkem	soukromé podniky	celkem	soukromé podniky	celkem	soukromé podniky
2005	454	-	3 151	-	819	-
2006	553	-	4 149	-	996	-
2007	583	570	5 045	5 017	1 211	1 204
2008	608	596	4 871	4 857	1 023	1 020
2009	641	632	5 263	5 246	1 053	1 049
2010	739	716	6 952	6 931	1 321	1 317
2011	892	859	9 722	9 665	1 847	1 836
2012	1 057	1 021	10 468	10 435	1 989	1 983
2013	1 146	1 120	12 132	12 090	2 305	2 297
2014	1 284	1 264	11 979	11 912	2 276	2 263
2015	1 322	1 306	13 351	13 287	2 537	2 525
2016	1 266	1 248	12 590	12 550	2 392	2 384
2017	1 149	1 135	13 271	13 241	2 522	2 516
2018	1 053	1 037	13 642	13 595	2 592	2 583
2019	963	940	14 448	14 358	2 745	2 728
2020	840	829	11 117	11 077	2 112	2 105

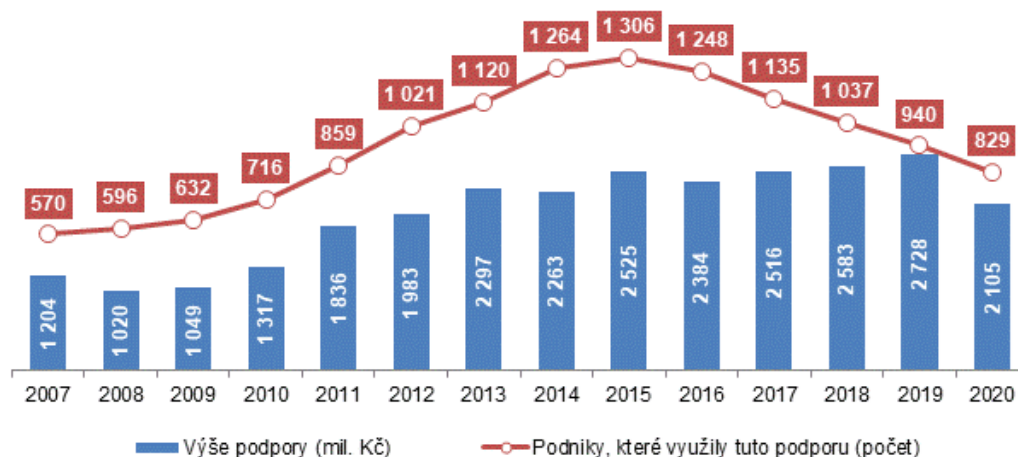
Zdroj: ČSÚ podle administrativních dat Generálního finančního ředitelství [GFŘ], (2022a)

Z tabulky 1 je patrné, že od roku 2005, kdy byl daňový odečet na podporu VaV zaveden, do roku 2015, počet soukromých domácích a zahraničních podniků, které pro své výzkumné a vývojové činnosti využily daňovou podporu VaV, neustále rostl až na 1306. Od roku 2015 dochází k setrvalému poklesu. Ubývá zejména malých a středních podniků. Příčinou může být nejistota spojená s jeho uplatňováním, medializované judikáty a častější kontroly finančních úřadů zaměřené na tuto oblast. V určité výhodě se nacházejí velké firmy s větší personální kapacitou, které využívají služeb daňových poradenských firem a mají proces nastaven tak, aby unesly důkazní břemeno při případné daňové kontrole. V roce 2020 využilo nepřímou veřejnou podporu na VaV už jen 829 soukromých podniků.

Z pohledu sektorového rozdělení dochází v poslední době paralelně s trendem vývoje celé ekonomiky k nárůstu uplatněného odečtu výdajů na VaV v sektoru informačních a komunikačních technologií. Nejvyšší částky podpory čerpají již dlouhodobě firmy z odvětví zpracovatelského průmyslu (automobilový průmysl a strojírenství).

Souhrnný objem výdajů na VaV odečtených od základu daně v daňových přiznáních podniků v letech 2009–2013 setrvale rostl. Následovalo střídání poklesu a růstu v letech 2014–2017. V letech 2017–2020 byl zaznamenán trend snižování počtu podniků při zvyšování objemu odečtených výdajů na VaV a tím i uplatněné daňové podpory (Obr. 9).

Obr. 11: Nepřímá veřejná podpora VaV prostřednictvím daňových úlev v soukromých podnicích v Česku (2007–2020)



Zdroj: ČSÚ (2022a)

3.2 Vývoj právní úpravy daňového odpočtu na výzkumu a vývoj v ČR

Daňový odpočet na výzkum a vývoj byl v Česku zaveden v roce 2005 jako motivační daňový instrument s cílem poskytnout finanční zvýhodnění podnikatelům, kteří se věnují vlastním výzkumným a vývojovým aktivitám.

Jedná se o korekční prvek daně z příjmů, jehož uplatnění má za následek snížení daňové povinnosti podnikatelského subjektu. Účelem zavedení je snaha o stimulaci růstu podnikových výdajů na výzkum a vývoj. Nárok na uplatnění odpočtu vzniká při splnění zákonem stanovených kritérií daňovým poplatníkům fyzickým i právnickým osobám.

Daňové řešení odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je obsaženo v § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (ZDP) s podrobným řešením podmínek pro uplatnění tohoto odpočtu v § 34a až § 34e ZDP.

Následující milníky rekapitulují hlavní právní předpisy, které postupně strukturovaly legislativní úpravu nepřímé veřejné podpory VaV v České republice:

1. ledna 2005 – do ZDP bylo poprvé vloženo ustanovení § 34 odst. 4 a 5 o nepřímé veřejné podpoře VaV. Poplatník mohl podle něj uplatnit odpočet od základu daně ve výši 100 % nákladů, jež vynaložil v daném zdaňovacím období při realizaci VaV.

1. ledna 2006 - novelizace ZDP zákonem č. 545/2005 Sb., do § 34 byl vložen nový odstavce 5, který do zákona zavedl koncept projektu VaV. Projekty VaV se tak staly nutnou součástí posuzovaných žádostí o přiznání nepřímé veřejné podpory VaV.

1. ledna 2014 – novelizace ZDP zákonem č. 458/2011 Sb., vložení dalších nových ustanovení § 34b až § 34e, které obsahují taxativní výčet výdajů, které lze a nelze považovat za výdaje vynaložené na výzkum a vývoj.

Nově lze od roku 2014 uplatnit jako výdaj na výzkum a vývoj také náklady na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace. Do té doby mohly podniky do daňového odpočtu zahrnout jen takové výdaje na výzkum a vývoj, který prováděly ve vlastní režii.

1. dubna 2019 – zatím poslední a zásadní legislativní změna v oblasti daňového odpočtu na VaV provedená v rámci daňového balíčku 2019 zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Účelem změny bylo vyjasnit podmínky uplatnění výdajů (nákladů) na VaV, sjednotit právní výklad příslušných ustanovení ZDP a snížit nejistotu daňových subjektů spojenou s uplatňováním odpočtu. Změny spočívaly v novelizaci ustanovení § 34a, § 34b, § 34c a § 34e. Navíc bylo doplněno nové ustanovení § 34ba ZDP k oznámení o záměru odečíst od základu daně z příjmů odpočet na podporu výzkumu a vývoje (Oznámení).

Pokyn D-288

V zájmu zajištění jednotného postupu při aplikaci ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP vydalo Ministerstvo financí České republiky dne 3. 10. 2005 metodický Pokyn D-288. Tento pokyn má daňovým subjektům i pracovníkům Finanční správy usnadnit posouzení uplatnitelných nákladů a kritérií VaV pro snížení daňového základu tím, že:

- Definuje dokument projekt výzkumu a vývoje včetně povinných náležitostí.
- Vymezuje pojem výzkum a vývoj pro účely ZDP.
- Vyjmenovává činnosti, které lze a nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů.

- Identifikuje výdaje, které lze a nelze považovat za výdaje (náklady) vynaložené na realizaci projektů pro účely § 34 ZDP.
- Specifikuje období, ve kterém je možné odpočet na výzkum a vývoj uplatnit.
- Charakterizuje postup uplatnění odpočtu na podporu VaV ve specifických případech.

K Pokynu D-288 byla vydána dvě Sdělení, kterými byl Pokyn D-288 v návaznosti na změnu dotčených právních předpisů novelizován. Jedná se o:

Sdělení MF čj. 15/32 213/2010 ze dne 1. 4. 2010 uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 4/2010, kterým byla jako základní kritérium pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností definována přítomnost **ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty** a dále

Sdělení MF čj. 11384/2014/15 ze dne 3. 10. 2014 uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 4/2014, ke zvýhodnění přírůstku výdajů vynaložených na VaV mezi následujícími zdaňovacími obdobími ve výši 110 %, k rozšíření možnosti zahrnovat do odpočtu i výdaje na služby a nehmotné výsledky VaV pořízené od veřejných vysokých škol a dalších vyjmenovaných veřejných výzkumných institucí a možnosti uplatnění odpočtu nejpozději ve třetím období po jeho vzniku v případě nízkého základu daně nebo daňové ztráty.

Pokyn MF-17

Pokyn byl vydán Ministerstvem financí České republiky po významné novelizaci ustanovení § 34a, § 34b, § 34c, § 34e a doplnění § 34ba do ZDP s účinností od 1. 4. 2019. Nová právní úprava se výrazně liší od úpravy platné do 31. 3. 2019, a proto nebyly změny promítnuty do Pokynu D-288, ale z důvodu větší přehlednosti byl vydán nový Pokyn č. MF-17, který byl uveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 8/2020.

Pokyn D-288 zůstává dále v platnosti a je aplikován na projekty výzkumu a vývoje, ke kterým je uplatňován odpočet na podporu VaV podle ZDP ve znění do 31. 3. 2019.

Účelem zveřejnění Pokynu D-288 a Pokynu MF-17 je poskytnout poplatníkům metodologickou pomůcku k jednotnému výkladu ustanovení ZDP o odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Metodické pokyny Ministerstva financí ČR nelze považovat za obecně závazné právní předpisy, nicméně bývají obecně aplikovány jak daňovými

orgány, pro které jsou interně závazné, tak správními soudy, které na ně ve svých rozsudcích odkazují.

3.3 Proces uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj

Podstata nepřímé podpory výzkumu a vývoje spočívá v tom, že výdaje vynaložené v souvislosti s realizací výzkumných a vývojových aktivit, které jsou zahrnuty do základu daně z příjmů jako daňově uznatelné náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů mohou být současně uplatněny jako odčitatelná položka od základu daně z příjmů.

Podniky si tak mohou výdaje na výzkum a vývoj odečíst od základu daně dvakrát, nejprve účetně a pak ještě daňově, což v konečném důsledku představuje úsporu 19 % z takto vynaložených nákladů (19 % je aktuální sazba daně z příjmů právnických osob).

Další výhodou odpočtu je možnost jeho uplatnění během následujících až tří let v případě nedostatečně velkého základu daně (§ 34 odst. 5 ZDP). Pokud však poplatník v období, kdy vznikl nárok na odpočet, tj. v období, kdy byly výdaje (náklady) na realizaci projektu VaV vynaloženy, vykáže základ daně z příjmů (na ř. 270 daňového přiznání) dostatečně vysoký a odpočet na podporu VaV neuplatní nebo ho neuplatní v celkové možné výši, nemůže již tento odpočet nebo jeho část přenášet do dalších období (MF, 2020).

Do odpočtu lze zahrnout 100 % vlastních výdajů podniku prokazatelně vynaložených na řešení výzkumných či vývojových projektů a ve výši 110 % z meziročního navýšení nákladů (výdajů) na VaV. Od roku 2014 lze do odpočtu zahrnout i výdaje na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od veřejných výzkumných organizací.

Základní podmínkou pro uplatnění odpočtu na VaV je splnění zákonem stanovených formálních a materiálních podmínek.

3.3.1 Formální podmínky odpočtu na podporu výzkumu a vývoje

Splnění formálních podmínek zakotvených v ZDP je prvotním předpokladem řádného uplatnění odpočtu na podporu VaV. V případě jejich nesplnění může dojít dokonce i v podniku s vynikajícím projektem VaV ke ztrátě uplatněného odpočtu a doměření daně

správcem daně včetně příslušenství, tj. úroků, penále, pokuty, případně nákladů řízení. Uznatelnost odpočtu je po formální stránce vázána na dva dokumenty, které je poplatník povinen vypracovat. Jsou to:

- 1) Oznámení o záměru odečíst od základu daně z příjmů odpočet na podporu výzkumu a vývoje (Oznámení)**
- 2) Projektová dokumentace**

1) OZNÁMENÍ

Nová povinnost poplatníka učinit Oznámení je jednou z podstatných změn postupu uplatnění odpočtu na VaV po novelizaci ZDP účinnou od 1. 4. 2019. Její zavedení má přispět k eliminaci nejasností při určení okamžiku zahájení projektu a snížit tak právní nejistotu daňových subjektů. Cílem nové právní úpravy je zároveň zamezit chování poplatníků, které spočívalo ve zpětném dohledávání činností VaV a výdajů s těmito činnostmi spojených.

Oznámením poplatník informuje správce daně o svém záměru v budoucnu odečíst od základu daně odpočet v souvislosti s konkrétním projektem VaV, tj. s konkrétní výzkumnou a vývojovou činností. Jedná se o právní úkon poplatníka, jehož účel je pouze informativní. Dnem podání Oznámení je stanoven přesný okamžik, od kterého lze náklady (výdaje) vynaložené při realizaci VaV činností začít zahrnovat do daňového odpočtu. Je-li výdaj vynaložen přede dnem učinění Oznámení, není možné jej do odpočtu zahrnout, přestože byl vynaložen v souvislosti s realizací projektu VaV.

Poplatník je povinen podat Oznámení v souvislosti s realizací konkrétního projektu VaV pouze jednou, a to na začátku časového úseku, v němž hodlá výdaje vynaložené na realizaci této činnosti zahrnovat do odpočtu (GFŘ, 2020). Pokud tedy poplatník plánuje realizovat VaV činnosti např. v průběhu několika let, požadavek na oznámení záměru odečíst od základu daně výdaje na VaV bude splněn podáním Oznámení na začátku tohoto časového úseku. V případech, kdy je výzkum a vývoj koncipován jako několikaletý, může začít poplatník zahrnovat výdaje na VaV do odpočtu až v některém z následujících období, v nichž bude projekt výzkumu a vývoje realizován (Finanční správa, 2021).

Povinné náležitosti Oznámení podle § 34ba ZDP

- **Identifikační údaje subjektu** v rozsahu uvedeném v projektové dokumentaci
 - obchodní firma nebo název dle zápisu v obchodním rejstříku
 - adresa sídla poplatníka
 - daňové identifikační číslo poplatníka
- **Název projektu**, z něhož je patrné, jaké je obecné zaměření projektu VaV
 - účelem tohoto zpřesnění je pouze zamezit volné zaměnitelnosti projektových dokumentací, předmětem přezkoumávání ze strany správce daně tedy není název jako takový (např. skutečnost, zda nebylo vhodnější použití jiného označení), ale pouze skutečnost, že je tento název následně přiřaditelný ke schválené projektové dokumentaci k činnosti VaV, která byla do té doby realizována
 - Pokyn MF-17 uvádí, že nestačí uvést označení např. prostřednictvím písmen či číselného kódu, ale název musí vystihovat obecné zaměření projektu VaV tak, aby bylo obecně zřejmé, jakou činností (oborem, výrobkem) se hodlá poplatník zabývat nebo k jakému výsledku VaV bude v rámci dosahování cíle směřovat
 - pokud by podmínka jednoznačné přiřaditelnosti splněna nebyla, nebude splněna podmínka § 34c odst. 1 ZDP, která vyžaduje, aby projektová dokumentace byla zpracována k projektu VaV, ke kterému se váže Oznámení a odpočet na VaV související s příslušným projektem nebude možné od základu daně odečíst (GFŘ, 2020)

Poplatník je povinen učinit Oznámení zvlášť za každý projekt výzkumu a vývoje v souvislosti se kterým hodlá uplatnit odpočet od základu daně z příjmů (§ 34ba odst. 1 ZDP).

Zavedení povinnosti podat Oznámení je ze strany daňových subjektů vnímáno pozitivně, neboť tím byl odstraněn požadavek uvádět jednotlivé konkrétní skutečnosti týkající se činnosti VaV, které bylo podle právní úpravy do 31. 3. 2019 nezbytné provést v rámci projektu VaV ještě před započítáním realizace projektu. Případné změny, úpravy či doplnění projektu, které vyplývaly z přizpůsobení činnosti VaV reálným okolnostem již nemohly být později v tomto dokumentu provedeny.

Podle právní úpravy účinné od 1. 4. 2019 vzniká poplatníkovi povinnost uvést konkrétní skutečnosti vztahující se k projektu VaV až v okamžiku, kdy již projekt VaV nějakou dobu realizuje, a tyto skutečnosti mu jsou tedy dostatečně známy. K oznámenému projektu VaV je poplatník povinen zpracovat a schválit projektovou dokumentaci dle § 34c ZDP a v ní uvést oznámený název projektu VaV.

Vady Oznámení podle § 74 DŘ

Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu VaV je podáním podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (DŘ) a řídí se jeho ustanoveními § 70 až § 74. Pokud správce daně zjistí, že Oznámení obsahuje vady, je daňový subjekt na tyto vady podle § 74 DŘ upozorněn a dostane možnost je odstranit. Pokud odstraní vady ve lhůtě stanovené správcem daně, jsou v souladu s § 74 odst. 3 DŘ výdaje vynaložené na VaV uplatnitelné od okamžiku původního oznámení. Pokud však daňový subjekt vady ve stanovené lhůtě neodstraní, stává se dle §74 odst. 4 DŘ Oznámení neúčinným.

2) PROJEKTOVÁ DOKUMENTACE

Vypracování a schválení projektové dokumentace v souladu s § 34c ZDP, která se váže k oznámenému projektu je druhou formální podmínkou, kterou musí poplatník splnit, aby mohl uplatnit daňový odpočet na výzkum a vývoj.

Od 1. 4. 2019 došlo v tomto ustanovení k procesní a terminologické změně. Také tuto změnu lze chápat z pohledu daňových subjektů jako značné zjednodušení procesu.

Pojem „projekt výzkumu a vývoje“

Ve znění účinném **do 31. 3. 2019** byl pro dokument vymezující činnosti VaV podle § 34c ZDP používán pojem **projekt výzkumu a vývoje**. Jednalo se o prospektivní dokument, ve kterém měl poplatník vymezit svou budoucí činnost VaV, což bylo vzhledem k povaze výzkumné a vývojové činnosti často obtížné. Jeho existence **před zahájením řešení projektu VaV** byla základním předpokladem pro uplatnění daňového odpočtu (GFŘ, 2017).

Od 1. 4. 2019 se realizací projektu výzkumu a vývoje nově rozumí pouze samotné provádění činnosti VaV. Pod pojmem projekt výzkumu a vývoje je tedy nově nutné rozumět veškeré činnosti související s konkrétním výzkumem a vývojem poplatníka nikoliv pouze dokument schvalovaný podle ustanovení § 34c ZDP (GFŘ, 2020).

Pojem „projektová dokumentace“

Formálním dokumentem, ve kterém poplatník vymezuje svou činnost VaV, je od 1. 4. 2019 dle § 34c ZDP dokument s názvem **projektová dokumentace**. Jedná se o souhrnný dokument, ve kterém poplatník vymezí pro účely uplatnění odpočtu skutečností a činností, které při řešení konkrétního oznámeného projektu VaV realizuje. Zásadní rozdíl oproti projektu výzkumu a vývoje je v tom, že projektová dokumentace musí být schválena **ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání** za období, za které poplatník odečte nebo hodlá odečíst od základu daně z příjmů první odpočet vztahující se ke příslušnému projektu VaV. Projektová dokumentace musí být schválena ve stejné lhůtě i v případě, že poplatník nemohl v tomto období odečíst od základu daně odpočet na podporu VaV pouze z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty.

Lhůta pro schválení projektové dokumentace se prodlužuje, pokud je prodloužena lhůta pro podání řádného daňového přiznání dle § 36 odst. 4 DŘ (MF, 2020).

Začleněním podmínky, že výdaji vynaloženými na VaV se rozumějí výdaje vynaložené ode dne podání Oznámení, do § 34b odst. 1 písm. a) ZDP, bylo fakticky odstraněno jádro četných soudních sporů na téma prospektivnosti projektu výzkumu a vývoje (Jaroš, 2020, s. 149).

Termín schválení projektové dokumentace ve specifických případech

V případě, že poplatník nestihne např. z personálních důvodů zahájit řešení projektu VaV ve zdaňovacím období, kdy učinil Oznámení správci daně, není povinen schválit projektovou dokumentaci již v tomto období. V takovém případě nejsou reálně vynaloženy žádné výdaje a projektová dokumentace může být tudíž schválena až v některém z následujících období, v němž bude konkrétní projekt VaV realizován. Platnost Oznámení tím není nijak dotčena (Finanční zpráva, 2021).

Opačný případ nastává, pokud poplatník podá správci daně Oznámení, následně zahájí činnosti VaV, ale ve lhůtě pro podání řádného přiznání nestihne např. z provozních důvodů vypracovat a schválit projektovou dokumentaci. V tomto případě není splněna podmínka stanovená v § 34c odst. 2 ZDP, že výdaje (náklady) na činnosti VaV související s oznámeným projektem lze odečíst od základu daně nejdříve za období, pro které je ve

stanovené lhůtě schválena projektová dokumentace a související vynaložené výdaje tedy nelze za uvedené zdaňovací období zahrnout do odpočtu. Následné dopracování projektové dokumentace nemá na splnění této podmínky vliv (Finanční zpráva, 2021).

Projekt výzkumu a vývoje podle zákonné úpravy účinné od 1. 4. 2019 může být realizován již přede dnem podání Oznámení, a tedy i před schválením projektové dokumentace. Do daňového odpočtu však lze zahrnout až výdaje, které byly na realizaci projektu vynaloženy ode dne podání Oznámení, a to pouze za předpokladu, že bude k těmto výdajům následně schválena projektová dokumentace v souladu s § 34c odst. 2 ZDP.

Jak uvádí důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým byl ZDP v roce 2019 novelizován, projektová dokumentace se nevede průběžně, ale zpracovává v zákonem stanoveném termínu k celému projektu VaV. Náklady se v ní uvádějí pouze souhrnně jako celkové předpokládané výdaje. V projektové dokumentaci se tedy nepožaduje uvádět konkrétní náklady, které mohou být poté zahrnuty do odpočtu.

Evidence změn

Schválenou projektovou dokumentaci již nelze upravovat. Nicméně pokud dojde po schválení projektové dokumentace ke změnám, poplatník je v souladu s § 34c odst. 4 ZDP povinen tyto změny evidovat. Příčinami změn může být např. personální obměna projektového týmu, změna doby řešení projektu či opodstatněné navýšení nákladů. Evidence případných změn by měla odkazovat na konkrétní projektovou dokumentaci a tvořit její přílohu. Evidence změn projektové dokumentace může být pro daňový subjekt spojena s určitým rizikem, neboť není legislativně stanoveno, s jakou frekvencí a v jakém detailu má být zpracována.

Obsahové náležitosti projektové dokumentace podle § 34c ZDP

- **Identifikační údaje poplatníka**
 - obchodní název a adresa poplatníka, identifikační daňové číslo
- **Doba řešení projektu**
 - období od zahájení řešení až do ukončení projektu VaV

- vzhledem k tomu, že činnost VaV se vyznačuje určitou mírou nejistoty, jedná se o odhad, skutečná doba řešení projektu může být jak delší, tak kratší než doba stanovená v projektu VaV
- **Cíle projektu** dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho dokončení
 - jedna z klíčových částí projektové dokumentace z hlediska prokazování vynaložených výdajů na VaV finanční správě
 - přesná specifikace cílů umožňuje daňovým orgánům posoudit, zda jsou splněny formální a materiální podmínky projektové dokumentace, a zda mají věcnou souvislost s konkrétním projektem VaV, daňovým poplatníkům ulehčuje nesení důkazního břemene
 - definuje nové skutečnosti, tj. ocenitelný prvek novosti a hodnotí technická a výzkumná rizika projektu VaV
 - Rydval (2021, s. 42) uvádí, že z uvedených cílů by mělo být možné dovodit:
 - jaký je aktuální stav činnosti, postupu, výrobku, technologie, materiálu apod. ve světě i na území ČR
 - důvod nutnosti změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení (proč je tento stav pro poplatníka nevyhovující a proč je nutné již zavedené skutečnosti měnit)
 - navrhovaný postup k dosažení cíle
 - vyhodnocení cílů po skončení projektu
- **Předpokládané výdaje** v jednotlivých letech řešení projektu
 - předpokládaný objem výdajů na VaV činnosti
 - poplatník by měl být schopen vysvětlit, z jakých podkladů, propočtů, odhadů při jejich stanovení vycházel
 - pečlivé zpracování usnadňuje procesní pozici poplatníka před daňovými orgány v případě potřeby prokázání, jak a zda výdaje s konkrétním projektem VaV souvisí
- **Jména všech osob**, které ode dne podání Oznámení odborně zajišťují nebo budou zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi

- pomáhá poplatníkovi prokázat, že činnosti projektu VaV vykonával v rámci vnitropodnikové činnosti vlastními prostředky a vlastními pracovníky a nepořídil je externě jako službu
- **Způsob kontroly** a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků prováděných ode dne podání Oznámení
 - průběžné záznamy o průběhu vývojových činností a stavu projektu mohou být použity jako dílčí důkazy, že byly aktivity VaV ve stanoveném čase a rozsahu realizovány
 - mělo by být předem patrné, na základě jakých konkrétních kritérií bude projekt hodnocen
- **Den schválení projektové dokumentace**
 - od 1. 4. 2019 může být projektová dokumentace zpracována až v průběhu prací na projektu VaV
 - uznání výdajů na VaV je časově vázáno na datum podání Oznámení
 - ve srovnání s právní úpravou do 31. 3. 2019, kdy bylo umožněno zahrnout výdaje na činnosti VaV do výdajů uplatnitelných v odpočtu na podporu VaV až počínaje dnem schválení projektové dokumentace, došlo pro daňové subjekty k významnému administrativnímu ulehčení, vypuštěna byla také nadbytečná informace o místě podepsání dokumentu
- **Jméno a podpis osoby schvalující projektovou dokumentaci:**
 - dokumentaci schvaluje od 1. 4. 2019 u poplatníka daně z příjmů fyzických osob poplatník nebo fyzická osoba oprávněná jednat za tohoto poplatníka, u poplatníka daně z příjmů právnických osob fyzická osoba oprávněná jednat za tohoto poplatníka
 - do 31. 3. 2019 nebylo možné schválení osobou oprávněnou jednat za poplatníka, dokument musel obsahovat jméno a podpis osoby zodpovědné za projekt, kterou byl dle dřívějšího znění § 34c odst. 3 ZDP statutární orgán poplatníka (právnické osoby) nebo jeho člen, v případě fyzických osob sám poplatník (GFŘ, 2017).

Z důvodu zajištění dostatku důkazního materiálu na straně daňového subjektu musí být projektová dokumentace zpracována v písemné podobě. Projektová dokumentace může být zpracována i elektronicky, pokud ji lze převést do písemné formy (MF, 2020).

3.3.2 Výdaje na výzkum a vývoj zahrnované do daňového odpočtu

Výdaji pro účely odpočtu na podporu VaV se u poplatníků, kteří vedou účetnictví, rozumí výdaje (náklady) podle § 34b ZDP vynaložené v souvislosti s řešením projektu VaV ve zdaňovacím období, za které se podává příslušné daňové přiznání, zaúčtované podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Výdaje na VaV, které lze zahrnout do odpočtu na podporu VaV jsou specifikovány v § 34b ZDP.

Jedná se o výdaje vynaložené poplatníkem v průběhu řešení projektu VaV počínaje dnem podání Oznámení na:

- 1) experimentální či teoretické práce,
- 2) projekční či konstrukční práce,
- 3) výpočty,
- 4) návrhy technologií,
- 5) výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu VaV.

Zároveň se musí jednat o daňově uznatelné náklady, tedy náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, které věcně a časově souvisejí se zdaňovacím obdobím uplatnění (MF, 2005).

Z uvedeného vyplývá, že výdaje pro účely stanovení výše daňového odpočtu na podporu VaV musí zároveň splňovat následující kritéria:

- výdaje (náklady) musí být časově rozlišené
- náklady, jejichž daňová uznatelnost je podmíněna zaplacením (např. částky pojistného na zdravotní a sociální pojištění) lze uplatnit a až po jejich zaplacení
- při pořízení hmotného a nehmotného majetku používaného v přímé souvislosti s řešením projektu VaV (s výjimkou nehmotných výsledků VaV pořízených od jiných osob) je výdajem pro účely odpočtu daňový odpis stanovený podle § 26 až § 32 ZDP.

Oddělená evidence výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj

Poplatník má povinnost pro účely odpočtu na podporu VaV evidovat výdaje (náklady) vynaložené při řešení projektu VaV odděleně od ostatních výdajů (nákladů).

Při daňové kontrole slouží oddělená evidence výdajů zahrnutých do odpočtu na podporu VaV jako důkazní prostředek, že výdaje byly vynaloženy v souvislosti s konkrétním projektem VaV. Nedostatečně či nesprávně vedená evidence výdajů na VaV je častou výhradou správce daně při daňových kontrolách a může se stát i důvodem pro neuznání daňového odpočtu. Struktura a forma evidence není zákonem striktně stanovena. Rozdílné představy poplatníků a finanční správy o podobě evidence se v minulosti staly příčinou řady soudních sporů.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016 - 51, se mimo jiné uvádí, že „smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů (nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).“

Konkrétní výčet nákladů, které lze zahrnout do odpočtu na podporu VaV, není zákonem stanoven. Demonstrativní výčet nákladů, které jsou uznatelné z hlediska daňové podpory VaV obsahuje metodický pokyn Ministerstva financí D-288. Jedná se zejména o:

- **osobní náklady** osob podílejících se na projektu VaV a jim odpovídající náklady na povinné zákonné odvody (pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení placené zaměstnavatelem), zejména příslušnou část mezd nebo platů zaměstnanců, odpovídajících jejich úvazku na řešení projektu a odměny poskytované na základě dohody o pracovní činnosti, dohody o provedení práce nebo obdobné dohody podle zahraničních právních předpisů uzavřených v přímé souvislosti s řešením projektu VaV

- **odpisy** (nebo jejich část) hmotného majetku a nehmotného majetku (s výjimkou odpisů nehmotných výsledků výzkumu a vývoje pořízených od jiných osob) používaného v přímé souvislosti s řešením projektu VaV
- **další provozní náklady** vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu, např. výdaje na materiál, zásoby, a drobný hmotný a nehmotný majetek, služby jako elektrická energie, teplo, plyn, telekomunikační poplatky, vodné a stočné, cestovní náklady vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu VaV
- od roku 2014 také **výdaje na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje** pořízené od veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných organizací a ostatních výzkumných organizací, jež splňují definiční znaky v § 2 odst. 2 písm. d) zákona č. 130/2002 Sb. o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (ZVV).

Pokud byly výdaje vynaloženy na podporu VaV jen částečně, pro účely daňového odpočtu lze uplatnit jen tu část výdajů, která s projektem VaV souvisela.

3.3.3 Výdaje na výzkum a vývoj, které nelze zahrnout do daňového odpočtu

Výdaji vynaloženými na VaV zahrnovanými do odpočtu nejsou dle § 34b odst. 2 ZDP

- výdaje (náklady), na něž byla, byť jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů (veřejnými zdroji se pro účely DZP považují prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí, krajů, státních fondů, z grantů Evropské unie a z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu),
- výdaje (náklady) na služby, s výjimkou výdajů (nákladů) na
 - služby, které souvisí s realizací projektu VaV, a které jsou pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu VaV pro účely poskytování podpory, v podobě činností uvedených v odstavci 1 písm. a) ZVV,
 - služby, které souvisí s realizací projektu VaV, a které spočívají v ověření nebo prokázání toho, že výsledek VaV splňuje požadavky stanovené právními předpisy, pokud výdaje na ověření nebo prokázání nebyly zahrnuty do odpočtu u jiného poplatníka,

- úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu VaV,
- licenční poplatky,
- výdaje (náklady) na nehmotné výsledky VaV pořízené od jiných osob s výjimkou těch, které souvisí s realizací projektu VaV, a které jsou pořízeny od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu VaV pro účely poskytování podpory.

Za náklad vynaložený na realizaci projektů VaV nelze pro účely § 34 odst. 4 ZDP považovat zůstatkovou cenu vyřazeného majetku.

3.3.4 Materiální podmínky odpočtu na podporu výzkumu a vývoje

Věcným předpokladem pro uplatnění odčitatelné položky na VaV je identifikace skutečnosti, že v podniku jsou prováděny výzkumné a vývojové činnosti. Definice výzkumu a vývoje pro účely daňového odpočtu je legislativně zakotvena. Základní vymezení pojmů výzkum a vývoj dle Pokynu MF-17, navazuje na ustanovení § 2 ZVV a na článek 2 nařízení Komise EU č. 651/2014 (Nařízení). Definice v ZVV vychází z metodické příručky Frascati manuálu, kde je činnost VaV charakterizována jako činnost nová, tvůrčí, nejistá, systematická a přenositelná (reprodukovatelná).

Dle Doporučení Rady pro výzkum, vývoj a inovace k aplikaci ustanovení ZDP k odpočtu výdajů na VaV se výzkumem a vývojem obecně rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití.

Základním kritériem pro odlišení VaV od ostatních (příbuzných) činností je

- **přítomnost ocenitelného prvku novosti a**
- **vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.**

Prvek novosti v projektech VaV

Při definování aktivit VaV hraje významnou roli účel vykonávané činnosti. Činnosti lze posuzovat jako výzkumné a vývojové, pokud jejich cílem je technické vylepšení výrobku nebo procesu.

Cílem projektu by měly být nové poznatky nebo jejich využití. Ve firemním výzkumu se nejedná o světovou novost jako např. ve výzkumu, který se uskutečňuje na vysokých

školách. Jedná se o poznatky, které jsou potřebné k zavedení nových výrobků či technologií, ale nejsou v konkurenčním prostředí volně k dispozici. Z pohledu firmy jsou tedy nové, a proto musí být získány vlastním výzkumem a vývojem.

Za činnost VaV je považováno i prokazatelně výrazné vylepšení výrobků či procesů ve srovnání s dosavadními poznatky. Přínosem výzkumného projektu může být např. konkurenční výhoda v podobě nižší ceny v důsledku snížení nákladů a s tím související vyšší poptávka. Aktivity VaV probíhají vždy až do okamžiku, kdy jsou otestovány veškeré parametry, které byly stanoveny na počátku řešení projektu (Vicenová et al., 2016).

Metodika pro daňové odpočty na výzkum a vývoj, kterou vydala TA ČR s cílem zpřehlednit a zpřesnit hodnocení způsobilosti obsahové a formální stránky projektů VaV pro účely přiznání daňových odpočtů odpovědnými pracovníky finančních úřadů rozlišuje několik kategorií novosti.

Dle rozsahu novosti:

- a) **Novost ve firmě (individuální novost)** - poplatník vyvíjí výzkumné a vývojové aktivity, protože nedisponuje navrhovaným řešením a získat ho nákupem by bylo ekonomicky nevýhodné
- b) **Regionální či světová novost** - firma chrání své technické řešení, k němuž dospěla v rámci vlastní VaV činnosti patentem či užitným vzorem

Dle předmětu novosti:

- a) **Výrobová novost** – nový či podstatně vylepšený výrobek
- b) **Technologická či procesní novost** – nová či podstatně vylepšená technologie, výrobní postup, metoda

Rizika a nejistoty v projektech VaV

V řešení projektu VaV musí existovat podle pokynu D-288 technická nejistota. To vyplývá ze samotného charakteru výzkumných a vývojových činností. Nejen při základním výzkumu, ale také při provádění průmyslového výzkumu či vývoji nové technologie se může stát, že nebude na 100 % dosaženo požadovaného výsledku nebo předpokládaných technických parametrů produktu. Technická nejistota může být

způsobena potenciálními komplikacemi, které poplatník nemůže ovlivnit, jako např. neočekávané technické problémy.

Typy výzkumných činností

Pokyn MF-17 definuje následující typy výzkumných činností:

Základní výzkum – experimentální nebo teoretická práce vykonávaná především za účelem získání nových poznatků o základních principech jevů a pozorovatelných skutečností, která není zaměřena na přímé komerční uplatnění nebo využití (čl. 2 bod 84 Nařízení). Nepředpokládá se, že by jeho výsledky měly být bezprostředně komerčně využitelné.

Aplikovaný výzkum – experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb. Aplikovaný výzkum je zaměřený na budoucí využití v praxi. Součástí aplikovaného výzkumu jsou průmyslový výzkum a experimentální vývoj.

- **Průmyslový výzkum** – část aplikovaného výzkumu. V souladu s článkem 2 bodem 85 Nařízení zahrnuje vytváření dílčích částí složitých systémů, může zahrnovat výrobu prototypů v laboratorním prostředí nebo v prostředí se stimulovaným rozhraním se stávajícími systémy a rovněž výrobu pilotních linek, je-li to nezbytné pro průmyslový výzkum, zejména pro obecné ověřování technologie. Rozlišovacím kritériem mezi průmyslovým výzkumem a ostatními částmi aplikovaného výzkumu je možnost uplatnění výsledků výzkumu v nových výrobcích, technologiích a službách určených k podnikání.
- **Experimentální vývoj** – získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností za účelem vývoje nových nebo zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb (článek 2 bod 86 Nařízení). Může zahrnovat vývoj prototypů, demonstrační činnosti, pilotní projekty, testování a ověřování nových nebo zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb v prostředí reprezentativním z hlediska reálných provozních podmínek, pokud hlavní cíl spočívá v jejich dalším technickém zlepšení. Experimentálním vývojem nejsou běžné nebo pravidelné změny stávajících výrobků, výrobních linek, výrobních postupů, služeb a jiných nedokončených operací, i když tyto změny mohou představovat

zlepšení. Obecně se u vývoje jedná o systematickou tvůrčí práci, která zajišťuje využití poznatků výzkumu k produkci služeb a zařízení uplatnitelných na trhu.

V praxi se ukazuje, že problematiku může být zejména rozpoznání činností VaV od standardních inovačních činností a oddělení rutinní činnosti, které se ve firmě standardně provádějí, od činností VaV.

3.4 Hodnocení způsobilosti projektu VaV z pohledu praxe Finanční správy

Přestože daňový odpočet na výzkum a vývoj upravuje pouze několik paragrafů ZDP (§ 34a - § 34e), praxe tak jednoduchá není. Uvedená ustanovení umožňují nejednoznačný výklad, a to vytváří prostor k rozdílné interpretaci zákona při praktické aplikaci tohoto daňového benefitu. Důsledkem je právní nejistota a existence celé řady soudních sporů mezi daňovými subjekty a orgány finanční správy. Konzistentní a právně obhajitelný výklad zákona je dovozován např. z důvodové zprávy k novelizaci ZDP a zpětně také z aktuální daňové interpretační praxe vyplývající z rozhodovací činnosti (judikatury) jednotlivých kompetentních soudů (Jaroš, 2020).

O výkladové nejednoznačnosti právní úpravy v dané oblasti svědčí také skutečnost, že příslušná ustanovení ZDP byla řešena v rámci několika Koordinačních výborů, na kterých daňoví poradci předkládají problematiku z praxe a pracovníci GFŘ k nim zaujímají stanoviska.

Za účelem zvýšení informovanosti a právní jistoty daňových poplatníků a v zájmu jednotného postupu při aplikaci zákonných ustanovení v oblasti odpočtu výdajů (nákladů) na VaV vydalo Ministerstvo financí ČR již zmíněný Metodický pokyn D-288 a Metodický pokyn MF-17. Na webových stránkách Finanční správy ČR jsou průběžně zveřejňovány informace sekce metodiky a výkonu daní k problematice daňového odpočtu na VaV v podobě Sdělení a Informací GFŘ.

Společnost Deloitte ve spolupráci s TA ČR, zrealizovala v roce 2018 průzkum mezi 109 českými společnostmi, který byl zaměřen na daňovou a dotační podporu činností výzkumu a vývoje. Z průzkumu vyplynulo, že zájem českých podniků investovat do VaV pro udržení a zvýšení jejich konkurenceschopnosti roste, nicméně dlouhodobě narůstá jejich nejistota spojená s využíváním podpory VaV z veřejných zdrojů. Firmy se obávají

nejednotného výkladu kontrolních orgánů k podmínkám a pravidlům a z toho plynoucího vysokého rizika vracení podpory.

„Nejčastějšími důvody, proč správci daně neuznávají odčitatelnou položku na VaV jsou vysoké nároky správců daně na prokázání oprávněnosti odečítaných nákladů. Státní správa vyžaduje důsledné prokázání každé odečítané položky“, uvedl v roce 2017 v článku na Portálu Vědavýzkum.cz Tomáš Klíma, člen Komory daňových poradců ČR a expert na vědu a výzkum. Narážel tak na častý požadavek kontrolních orgánů na doložení detailní evidence k uplatněným osobním nákladům, která kladla na daňové subjekty vysoké administrativní nároky. Zároveň ale zákon ani pokyn Generálního finančního ředitelství tuto oblast nijak detailně neupravuje. Mezi podniky a finančními úřady, které v řadě případů odmítaly daňové odpočty na VaV uznat, tak sílila nedůvěra, která se promítla v neochotě firem daňové odpočty na VaV využívat.

Pro projekty VaV podle ZDP s účinností do 31. 3. 2019 představovala největší úskalí uznání daňového odpočtu existence projektu VaV před samotným zahájením projektu a splnění všech zákonných náležitostí tohoto dokumentu podle § 34c ZDP. V souvislosti s požadavky na formální stránku dokumentace cituje Jaroš (2020) rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. Afs 363/2018-113, ze kterého vyplývá: „Projekt výzkumu a vývoje je dokumentem tvořeným zpravidla souborem listin (nebo jinými podklady), případně jiných nosičů, které tvoří formalizovaný celek obsahující všechny zákonné náležitosti projektu dle § 34c ZDP. Mezi nimi musí existovat zřejmá obsahová i časová souvislost, neboť není úkolem správce daně a správních soudců, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisějící dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu [...]. Přísné formální nároky na vypracování projektu jsou jedním z nástrojů, jak předcházet zneužívání možnosti odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj.“

Po rozšíření daňových úlev i na služby nakupované od výzkumných organizací v roce 2014, přibyl daňovým subjektům problém s identifikací oprávněných výzkumných organizací. Pomůckou může být podle metodiky TA ČR pro daňové odpočty na VaV seznam posouzených výzkumných organizací dostupný na webových stránkách MŠMT, který je však pouze doporučením, nikoliv závazným stanoviskem.

Další problematickou oblastí, se kterou se mnohé daňové subjekty i finanční správa dlouhodobě potýkají, je naplnění samotné podstaty odpočtu, a sice to, zda lze konkrétní

projekt považovat za projekt VaV, tzn. zda projekt obsahuje ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (Filipová, 2018). Posouzení, zda se uplatňovaná úleva skutečně týká činností, které lze klasifikovat jako činnosti VaV, je jedním z klíčových prvků, se kterými se musí vypořádat každý stát, nabízející daňové úlevy na VaV (Vicenová et al., 2016). Jak uvádí konzultant v oblasti výzkumu a vývoje Miroslav Janeček, bývalý člen předsednictva TA ČR, ve svém článku na Portálu Vědavýzkum.cz: „Zatímco v jiných zemích je posouzení technické stránky projektů (zejména novost a technická nejistota) svěřeno inovačním či technologickým agenturám, které k tomu využívají svoje zkušené odborníky, byla u nás tato obtížná úloha svěřena pracovníkům finanční správy, tedy v zásadě laikům.“

Nedostatek odborníků na tuto oblast ve státní správě se snaží řešit Technologická agentura České republiky. Poskytuje odborná školení pro pracovníky finanční správy, v roce 2016 vydala dokument s názvem Metodika pro daňové odpočty na výzkum a vývoj, který má sloužit jako pomůcka pro zaměstnance Generálního finančního ředitelství a finančních úřadů, kteří se věnují problematice daňových odpočtů a finanční kontrole. Metodika definuje nároky, které by měl projekt VaV splňovat, aby byl způsobilý pro daňové odpočty. Autoři vycházeli ze zkušeností z hodnocení dotačních projektů VaV, včetně diskusí se zástupci správce daně, daňových poplatníků i poradenských firem. V metodice je kladen důraz zejména na dva klíčové prvky VaV projektů – novost a nejistotu, které činí hodnotitelům z řad pracovníků finančních úřadů, kteří nejsou odborníky v příslušných oborech VaV, největší problémy (Vicenová et al., 2016).

Nejednoznačnost výkladu zákona při posuzování ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty v rámci uplatňování daňového odpočtu na VaV je patrná i z charakteru probíhajících soudních sporů. Filipová (2018) uvádí, že pouze odborník v daném oboru je ve většině případů schopen posoudit, zda konkrétní projekt tyto prvky obsahuje. Svůj názor opírá o judikát č. j. 1 Afs 174/2016-38 ze dne 27. 9. 2016, ve kterém NSS konstatuje pochybení správních orgánů (Odvolacího finančního ředitelství a Krajského soudu v Hradci Králové) v projednávané věci a dále uvádí: „Vzhledem k tomu, že projekty stěžovatele je třeba hodnotit i z technického hlediska, přičemž správce daně nedisponuje potřebnou odborností, bude na místě ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně podle ustanovení § 95 odst. 1 daňového řádu.“

Vaněčková (2018) podotýká, že definice výzkumných a vývojových činností uvedené v ZDP a metodických pokynech Ministerstva financí nedoznaly od roku 2005 výrazných změn. Lze je tedy považovat za značně zastaralé a např. v oblasti informačních a komunikačních technologií téměř nepoužitelné. Pro společnost, která se věnuje výzkumným a vývojovým činnostem v tomto oboru je pak poměrně obtížné posoudit a rozhodnout o tom, zda daná činnost je výzkumem a vývojem z pohledu odčitatelné položky či nikoliv.

V případě nejasností mají daňové subjekty dle § 34e ZDP možnost požádat správce daně o závazné posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu. Vaněčková (2018) ovšem upozorňuje, že se jedná o administrativně značně náročnou a zdlouhavou záležitost s reakcí finanční správy v řádech měsíců. Poplatník musí navíc počítat s tím, že se jedná pouze o posouzení způsobilosti uplatněných výdajů (nákladů) a nikoliv posouzení činností VaV, což nijak nepřispívá ke zvýšení právní jistoty. Žádost podléhá správnímu poplatku ve výši 10.000,- Kč.

V praxi tedy daňové subjekty musí vycházet z obecných definic, spolehnout se na vlastní intuici, popř. řešit problematiku prostřednictvím objednávky komplexních konzultačních služeb. Takovéto služby mohou zahrnovat i vypracování znaleckého posudku vč. konzultací „šitých na míru“, které jim poskytnou potřebné know-how k dané problematice (Filipová, 2018).

4 Uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj v praxi

Pro firmy, které vykonávají činnosti výzkumu a vývoje, je využití daňového odpočtu na VaV jedním z nástrojů daňové optimalizace. Využití legální možnosti snížit daňovou povinnost je logickým jednáním každého daňového subjektu, zejména podniků, které dosahují vysokých zisků, neboť výsledkem je zvýšení objemu finančních prostředků, které lze využít pro podnikání. Za tímto účelem zaměstnávají podniky účetní a daňové specialisty, případně spolupracují s externími daňovými poradci, kteří monitorují výši jejich daňové povinnosti a snaží se v rámci platných právních předpisů redukovat základ daně a tím snižovat daň z příjmů fyzických či právnických osob.

Čerpání veřejné podpory prostřednictvím daňového odpočtu na VaV má oproti přímé podpoře (dotacím) pro podniky celou řadu výhod.

- Zákonný nárok na každoroční snížení daně z příjmu má každá firma v ČR, která se věnuje vlastnímu výzkumu a vývoji bez ohledu na velikost firmy, sídlo či oblast podnikání.
- Uplatnění je spojeno s relativně nižší administrativní náročností.
- Není nutné počáteční schválení projektu třetí stranou, což přispívá k ochraně know-how.
- Uplatněním daňového odpočtu nevzniká firmě žádný závazek v podobě vytvoření pracovních míst, minimální výše investice či naplnění cílů projektu. Výstupem projektu může být např. i zjištění, že projekt je nerealizovatelný.
- S výsledky VaV může firma libovolně nakládat, např. je prodat.
- Cestu daňového odpočtu mohou volit firmy pro své projekty, na které jim nebyla schválena dotace.

V následující části práce bude demonstrováno na konkrétním výrobním podniku, jakým způsobem lze daňový odpočet na VaV využít pro daňovou optimalizaci.

4.1 Představení podniku

Společnost, ve které byla tato diplomová práce zpracována si přeje zůstat v anonymitě, a proto je použit pracovní název společnosti ABC, a.s. Ze stejného důvodu je v dokumentech uvedena fiktivní adresa a identifikační číslo společnosti. Rovněž některé

další informace z interních dokumentů byly upraveny tak, aby nebylo možné společnost identifikovat.

Společnost ABC, a.s. (Společnost) je výrobní podnik s cca 1000 zaměstnanci, který působí v oboru potravinářství. Hlavním předmětem podnikatelské činnosti je výroba a prodej alkoholických a nealkoholických nápojů. Společnost byla zapsána do obchodního rejstříku v roce 1992. V současné době je součástí mezinárodní skupiny firem s mateřskou společností v Japonsku.

Výroba probíhá ve třech závodech v různých lokalitách na území České republiky. Produkce firmy proudí k zákazníkům dvěma distribučními kanály. Zatímco on-trade kanál zajišťuje dodávky do míst určených k přímé konzumaci nápojů, tj. do restaurací a dalších stravovacích zařízení, prostřednictvím off-trade kanálu se firemní produkty dostávají ke konečnému spotřebiteli přes mezičlánek, který tvoří velkoobchody, maloobchodní prodejny a obchodních řetězce. Větší část produkce je určena pro tuzemský trh, vybrané druhy výrobků jsou exportovány do zahraničí.

Společnost dosahuje dlouhodobě příznivých hospodářských výsledků. Díky vysoké kvalitě produkce a dobrému jménu se výrobky Společnosti těší značné oblibě mezi lidmi v tuzemsku i v zahraničí. Majitelé si uvědomují, že udržet stávající pozici na trhu není v současném vysoce konkurenčním podnikatelském prostředí jednoduché, a proto podporují investice do rozvoje firmy, které pomáhají zvyšovat její konkurenceschopnost.

Společnost neustále pracuje na rozšiřování svého portfolia. Zaměstnanci oddělení inovací se zabývají sestavováním nových originálních receptur. Záměrem je oslovit širší spektrum zákazníků novými netradičními nápoji a příchutěmi, udržet si podíl na trhu s alkoholickými nápoji a dosáhnout zvýšení tržního podílu na trhu s nápoji nealkoholickými. Nové receptury jsou interně vyvíjeny na základě provedených marketingových analýz a průzkumů trhu a reflektují tak současné trendy a požadavky zákazníků.

Kromě ekonomických cílů se Společnost zaměřuje také na cíle v oblasti environmentální a sociální. Jako jeden z největších producentů nápojů v ČR si uvědomuje, že se musí chovat při výrobě i distribuci zodpovědně k životnímu prostředí. Proto se firemní výzkumné a vývojové činnosti soustředí také na vývoj nových nebo podstatně zdokonalených technologických postupů, které přípravu alkoholických a nealkoholických nápojů provázejí.

Firma se zavázala ke snižování spotřeby zdrojů, zejména vody a energií, eliminaci produkce odpadů a svými aktivitami směřuje k uhlíkové neutralitě ve vlastní výrobě i napříč celým dodavatelsko-odběratelským řetězcem. Investuje do inovativních technologických řešení a současně se interně zabývá vývojem nových výrobní postupů, které jsou v souladu s principy udržitelného rozvoje a méně zatěžují životní prostředí.

Vzhledem k tomu, že uvedené aktivity zahrnují výzkumné a vývojové činnosti, vzniká zde příležitost k dosažení daňové úspory. Při splnění zákonných podmínek může Společnost uplatnit odpočet na podporu VaV a snížit tak základ daně z příjmů o 100 %, v případě meziročního nárůstu o 110 % způsobilých výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

Jako člen nadnárodní skupiny využívá společnost ABC, a.s. při svých vývojových činnostech teoretické a praktické poznatky, zkušenosti a know-how získané řešením VaV aktivit v rámci celé skupiny. Výsledky vývoje Společnosti jsou zároveň využívány jinými členy skupiny nebo jsou poskytovány třetím stranám formou licencí.

Společnost má registrováno několik zápisů u příslušných autorit pro ochranu duševního vlastnictví, např. Úřadu průmyslového vlastnictví.

Společnost v rámci svých aktivit VaV dlouhodobě spolupracuje se špičkovými vědecko-výzkumnými společnostmi, zejména s Výzkumným ústavem pivovarským a sladařským, a.s., Chmelařským institutem, s.r.o. v Žatci nebo Západočeskou univerzitou v Plzni (ABC, a.s., 2021).

4.2 Interní směrnice společnosti ABC, a.s. k daňovému odpočtu VaV

Za účelem zajištění potřebných dokumentů prokazujících nárok Společnosti na uplatnění odčitatelné položky na VaV byla vytvořena interní směrnice „Uplatňování nákladů na výzkumné a vývojové aktivity pro daňové účely“.

Směrnice je určena pro oddělení/střediska Společnosti, která provádějí výzkumné a vývojové aktivity (oddělení inovací, technické oddělení, výrobní závody, oddělení informačních technologií atd.) a pro oddělení, která náklady na VaV vyčíslují, evidují a archivují (oddělení financí a mzdová účtárna).

Cílem směrnice je stanovit postupy a pravidla pro identifikaci výzkumných a vývojových aktivit Společnosti splňujících definici daňově odčitatelné položky VaV, vyčíslení nákladů na každou jednotlivou aktivitu VaV a archivaci dokumentace v rámci Společnosti pro daňové účely (pro případnou kontrolu státními orgány), a to se zachováním důvěrnosti informací a co nejefektivnějším způsobem (např. maximálním využitím již existující stávající dokumentace používané v oddělení inovací a v technickém oddělení).

Definice pojmů pro účely interní směrnice

Směrnice definuje pro interní potřeby Společnosti základní pojmy související s problematikou daňového odpočtu na VaV takto:

Projekt výzkumu a vývoje označuje skutečnosti a činnosti související s konkrétním výzkumem a vývojem realizované Společností při jeho řešení.

Projektová dokumentace představuje souhrnný dokument, ve kterém poplatník vymezí pro účely uplatnění odpočtu svoji činnost ve výzkumu a vývoji.

Výkazy práce jsou oddělenou evidencí, do které se zaznamenává čas strávený řešením úkolů při VaV aktivitách.

Aktivita výzkumu a vývoje je činnost kmenových zaměstnanců, která je kreativní (tvůrčí), systematická a převoditelná nebo reprodukovatelná a obsahuje ocenitelný prvek novosti a požadavek na vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Novost může být posuzována interně, v rámci Společnosti. Aktivity VaV musí obsahovat některá z těchto kritérií:

- stanovení cíle aktivity (jeho dosažitelnost a vyhodnotitelnost po ukončení aktivity),
- hledání předtím neodhalených jevů, struktur nebo vztahů,
- aplikaci poznatků nebo techniky novým způsobem,
- výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů, vztahů, principů s významem širším než pro Společnost,
- očekávaný přínos, tj. patent, licence, chráněný vzor apod.,
- míra obecnosti předpokládaných výsledků,
- souvislost s větším celkem (např. s programem, s činností podniku),
- souvislost aktivity s jinou vědeckotechnickou činností.

Rozdělení odpovědností

Osobou zodpovědnou za kompletnost dokumentace, za její skladování a archivaci je vždy osoba odpovědná za správu příslušného střediska, na které jsou účtovány vzniklé náklady.

Vedoucí pracovníci VaV jsou zodpovědní za:

- informování daňového oddělení o nových VaV aktivitách či jejich změnách,
- zpracování předepsané formy aktivit VaV,
- správné vykazování času odpracovaného na aktivitách,
- evidenci spotřebovaného materiálu,
- evidenci spotřebovaného drobného hmotného a nehmotného majetku,
- evidenci spotřebovaných paliv,
- evidenci spotřebovaných energií,
- evidenci cestovních nákladů a cestovních náhrad.

Mzdová účtárna je zodpovědná za:

- výpočet podílu osobních nákladů a jejich evidenci.

Oddělení podpůrných služeb je zodpovědné za:

- výpočet podílu daňových odpisů majetku.

Daňové oddělení je zodpovědné za:

- odeslání oznámení o záměru odečíst od základu daně z příjmů odpočet na podporu výzkumu a vývoje datovou schránkou na příslušný finanční úřad,
- finalizaci projektové dokumentace.

Aktivity oddělení inovací

Společnost realizuje aktivity výzkumu a vývoje v jednotlivých závodech v útvarech k tomu určených. Činnost Společnosti v oblasti výzkumu a vývoje zahrnuje zejména:

- vývoj nových nebo podstatně zdokonalených receptur alkoholických a nealkoholických nápojů včetně výroby vzorků, jejich testování a experimentálního ověření jejich vlastností,
- vývoj nových nebo podstatně zdokonalených technologických postupů pro výrobu a dalších procesů doprovázejících přípravu, balení nebo logistiku

alkoholických a nealkoholických nápojů (např. nové technologie a postupy v balení, logistice či skladování),

- vývoj nových softwarových nástrojů, vývoj obalů, vývoj nových energeticky úsporných řešení a další.

Tvůrčí aktivity VaV jsou zajišťovány kmenovými zaměstnanci Společnosti s odpovídající kvalifikací. Některé z činností ve VaV aktivitách mohou být řešeny externě, zejména tam, kde je vyžadována nezávislá certifikační autorita (např. měření vlastností) nebo není dostatečná kapacita Společnosti, ale tyto externí náklady není obvykle možno zahrnout do nákladů na VaV pro účely odčitatelné položky od základu daně z příjmů.

Osoba zodpovědná za příslušné nákladové středisko má povinnost informovat daňové oddělení o všech nových plánovaných aktivitách i o změnách aktivit (průběh vývojových činností, dosažení cílů, vyhodnocení) a aktivitách nově zařazených pod VaV. U vybraných VaV aktivit zajišťuje zodpovědná osoba dodání dokumentace k jednotlivým aktivitám zaměstnancům daňového oddělení (náklady na aktivity) a do mzdové účtárny (výkazy práce s odpracovanými hodinami na jednotlivých projektech).

Náležitosti interní dokumentace k daňovému odpočtu na VaV

Dokumentace k jednotlivým aktivitám VaV musí obsahovat:

- název aktivity,
- stručný popis a cíl aktivity (v čem spočívá její novost a technická nejistota),
- doba trvání aktivity (předpokládané zahájení a ukončení),
- finanční objem (rozpočet) akce vyjádřený v tisících Kč,
- seznam osob zajišťující odborné řešení včetně jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu,
- způsob kontroly a hodnocení postupu,
- vyhodnocení aktivity včetně finančního vyhodnocení, soupis nákladů vynaložených na aktivitu dle jednotlivých nákladových druhů a kalendářních let.

4.3 Uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj ve společnosti ABC, a.s. v roce 2020

Společnost naplánovala pro rok 2020 výzkumné a vývojové aktivity v oblasti vývoje nových alkoholických a nealkoholických nápojů.

Společnost provedla analýzu těchto aktivit a identifikovala, že obsahují prvky činnosti VaV, a že náklady s nimi spojené mohou být potenciálně zahrnuty do daňového odpočtu na VaV. Za účelem minimalizace rizika neuznání odpočtu ze strany správce daně byla oslovena externí poradenská společnost s požadavkem na zpracování znaleckého posudku, který zkoumal, zda činnosti prováděné při realizaci projektů VaV v roce 2020 naplňují svým charakterem definici aplikovaného výzkumu nebo experimentálního vývoje a zároveň obsahují ocenitelný (významný) prvek novosti a vyjasňují výzkumné nebo technické nejistoty. Zkoumané činnosti byly znaleckou kanceláří shledány jako výzkumné a vývojové.

Společnosti při financování svého rozvoje čerpá na jiný projekt veřejnou podporu v podobě slevy na dani z titulu investiční pobídky. Z tohoto důvodu je podle §35a, odst. 2 písm. a) 3. ZDP povinna uplatnit v maximální možné míře a v nejbližším zdaňovacím období položky odčitatelné od základu daně, mezi které patří i odčitatelná položka na VaV. Z uvedených skutečností vyplynulo, že Společnost je povinna v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2020 uplatnit daňový odpočet na VaV.

Při uplatnění odpočtu Společnost postupovala tak, aby v případě pochybností ze strany správce daně unesla důkazní břemeno a obhájila výdaje (náklady), které budou do odpočtu zahrnuty. V následujících odstavcích jsou chronologicky seřazeny aktivity Společnosti podmiňující korektní uplatnění odpočtu na VaV.

Krok 1 – Oznámení

Na základě obecného zaměření a charakteru plánovaných vývojových činností Společnosti pro rok 2020 byl identifikován projekt výzkumu a vývoje s názvem:

Vývoj nových nebo podstatně zdokonalených receptur alkoholických a nealkoholických nápojů (Projekt).

Před zahájením řešení Projektu, dne 20. 12. 2019 Společnost oznámila správci daně, že hodlá v souvislosti s jeho realizací snížit základ daně z příjmů o odpočet na podporu VaV.

Počínaje tímto dnem mohla začít zahrnovat výdaje vynaložené v souvislosti s realizací oznámeného Projektu VaV do daňového odpočtu.

Na obrázku 10 je znázorněna struktura Oznámení společnosti ABC, a.s. k projektu VaV Vývoj nových nebo podstatně zdokonalených receptur alkoholických a nealkoholických nápojů.

Obr. 10: Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu VaV

Specializovaný finanční úřad

nábř. Kpt. Jaroše 1000/7

PRAHA 7

170 00

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

Na základě zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, tímto oznamujeme zahájení projektu výzkumu a vývoje s uplatněním odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

Název projektu výzkumu a vývoje:

Vývoj nových nebo podstatně zdokonalených receptur alkoholických a nealkoholických nápojů

Identifikační údaje poplatníka:

ABC, a.s.

Potravinářská 7, 397 01 Písek

IČ: 12345678

DIČ: CZ12345678

S pozdravem

za ABC, a. s.

.....

místopředseda představenstva

Zdroj: ABC, a.s. (2021), zpracováno autorkou

Krok 2 - Evidence nákladů na výzkum a vývoj

V průběhu řešení projektů VaV jsou sledovány a zaznamenávány interní výdaje (náklady) s nimi spojené v oddělené evidenci. Jedná se o následující druhy nákladů:

- osobní výdaje (náklady) na výzkumné a vývojové zaměstnance, podílející se na řešení projektu a jim odpovídající výdaje (náklady) na povinné zákonné odvody
- odpisy (nebo jejich část) hmotného movitého majetku a nehmotného majetku, používaného v přímé souvislosti s řešením projektů výzkumu a vývoje,
- další provozní výdaje (náklady), vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje, například výdaje (náklady) na materiál, zásoby a drobný hmotný a nehmotný majetek, výdaje na elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky a vodné a stočné, vedené v oddělené evidenci v souladu se ZDP,
- úplata (nebo její část) u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje,
- cestovní náhrady poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům v oblasti vývoje a výzkumu v souladu se zvláštním právním předpisem, vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje,
- služby výzkumu a vývoje pořízené od veřejných vysokých škol nebo výzkumných organizace.

Jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené v rámci všech projektů VaV se vedou odděleně v členění na jednotlivé aktivity VaV formou tabulek s evidencí nákladů v programu MS Excel tak, aby tato evidence splňovala požadavek přehlednosti a prokazatelnosti.

Podklady jsou uloženy v daňovém oddělení jako podpůrná dokumentace odčitatelné položky. Příslušné náklady se vyhodnocují z pohledu podmínek daných v § 34 ZDP, případně souvisejících Pokynů MF. Výdaje (náklady), které nejsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů se z odpočtu na VaV vyřazují.

V rámci řešení projektu VaV **Vývoj nových nebo podstatně zdokonalených receptur alkoholických a nealkoholických nápojů** budou ve společnosti ABC, a.s. v roce 2020 uplatněny v daňovém odpočtu osobní výdaje (náklady) a výdaje (náklady) na spotřebu materiálu.

a) Osobní výdaje (náklady)

Zaměstnanci podílející se na aktivitách Projektu evidují a po konci aktuálního kalendářního roku dodají informace o odpracovaném čase na jednotlivých aktivitách VaV mzdové účtárně. Na základě této evidence jsou před uplatněním odčitatelné položky vypočteny osobní náklady na aktivity VaV a zaznamenány do oddělené evidence.

Společnost eviduje v roce 2020 hodiny strávené při realizaci Projektu v měsíčním detailu. Částka osobních výdajů (nákladů) vynaložených v přímé souvislosti s řešením Projektu se vypočítá jako součin procenta zapojení do výzkumných a vývojových činností a hodnoty osobních nákladů. Procento zapojení do výzkumných a vývojových činností se stanoví jako poměr hodin strávených výzkumnými a vývojovými činnostmi při realizaci Projektu k celkově odpracovaným hodinám na měsíční bázi. Ukázkou evidence odpracované doby na projektu VaV a vyčíslení souvisejících osobních nákladů obsahuje příloha A.

Kalkulace osobních výdajů pro odpočet na VaV se provádí podle následujícího vzorce:

$$\text{Osobní výdaje na VaV} = \text{Podíl VaV (v \%)} * \text{Celkem osobní náklady}$$

$$\text{Podíl VaV (v \%)} = \frac{\text{Hodiny odpracované na projektu VaV}}{\text{Celkem odpracované hodiny}}$$

Hodiny odpracované na projektu VaV - počet hodin, které pracovník odpracoval při řešení Projektu. Pokud jsou do celkových odpracovaných hodin započítány i přesčasy a pracovník pracoval přesčas na Projektu, započítávají se i tyto přesčasové hodiny.

Celkem odpracované hodiny - počet hodin, které pracovník strávil v práci bez dovolené a nemoci. Pokud je pracovník odměňován za přesčasy nad rámec hrubé mzdy, připočítávají se i přesčasy.

Celkem osobní náklady = Upravené osobní náklady + SP a ZP z upravených osobních nákladů

Upravené osobní náklady = Hrubá mzda - Náhrady mzdy nad rámec zákoníku práce

Hrubá mzda – mzda včetně odměn, bonusů, příplatků za přesčas bez odměn věrnostního a stabilizačního charakteru jako např. narození dítěte, svatba, výročí práce pro Společnost. Může se v jednotlivých měsících lišit.

Sociální a zdravotní pojištění (SP a ZP) z upravených osobních nákladů – sociální a zdravotní pojištění odvedené zaměstnavatelem z upravených osobních nákladů pracovníků.

Společnost disponuje přehledy hodin strávených zaměstnanci v souvislosti s Projektem v členění po zaměstnancích, měsících a podprojektech, a v případě daňové kontroly je schopna doložit odpracovaný čas svých zaměstnanců a předložit související podpůrnou dokumentaci (např. zápisy z porad, interní komunikaci, výstupy Projektu, výkresy) tak, aby unesla své důkazní břemeno a prokázala oprávněnost souvisejících výdajů (nákladů).

Náklady na mzdové odměny Společnosti jsou zahrnuty v období, ve kterém byly zaměstnanci zaúčtovány k výplatě (tj. náklady z dohadných položek ze mzdových bonusů nejsou zahrnovány do způsobilých nákladů, jelikož Společnost tvoří tyto dohadné položky v době, kdy k nim nevzniklo zaměstnancům právo).

Osobní náklady neobsahují případné odstupné ani jiné položky nesouvisející s Projektem, povinné odvody sociálního a zdravotního pojištění jsou Společností zaplacený do konce prvního měsíce následujícího po konci příslušného zdaňovacího období.

V návaznosti na judikát NSS 1 Afs 429/2018–41 ze dne 10. 12. 2019 se zástupci Společnosti rozhodli zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje náhrady mezd vztahujících se k dovolené podle zákona č. 262/2016 Sb., zákoníku práce. V uvedeném rozsudku se uvádí, že náhrada mzdy za dovolenou je součástí povinného nákladu práce, který musí zaměstnavatel vynaložit, aby získal a udržel kvalifikované zaměstnance a motivoval je k VaV činnosti. Jako taková je způsobilá být výdajem vynaloženým v souvislosti s realizací VaV v režimu § 34 odst. 4 ZDP.

b) Výdaje (náklady) na spotřebu materiálu

Společnost v přímé souvislosti s řešením Projektu vynakládá výdaje (náklady) na spotřebu materiálu. Jedná se o náklady na materiál vynaložený na zkušební várky.

Tyto výdaje jsou sledovány v oddělené evidenci v členění po jednotlivých podprojektech, účtech hlavní knihy a vyvíjených produktech. Ukázka oddělené evidence nákladů na výzkum a vývoj je uvedena v příloze B.

Kalkulace výdajů (nákladů) na spotřebu materiálu se provádí vynásobením nákladů na 1 hektolitr zkušební várky počtem vyrobených hektolitrů nového produktu.

Výdaje na spotřebu materiálu = Výrobní náklady na 1 hl zkušební várky * počet hl

Výdaje (náklady) na spotřebu materiálu neobsahují žádné nakoupené služby. Případné vedlejší pořizovací náklady vstupují do pořizovací ceny materiálu v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví a prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb.

Krok 3 - Projektová dokumentace

K projektu **Vývoj nových nebo podstatně zdokonalených receptur alkoholických a nealkoholických nápojů** je zpracována projektová dokumentace v písemné formě, ve které je uveden název projektu VaV totožný s názvem projektu v Oznámení. Projektová dokumentace je díky tomu jednoznačně přiřaditelná k učiněnému Oznámení.

Dne 13. 9. 2021 byla projektová dokumentace schválena a podepsána místopředsedou představenstva společnosti v souladu s § 34c odst. 1 písm. h) a odst. 3 ZDP. Ke schválení a podepsání došlo ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2020. Společnost měla správcem daně prodlouženou lhůtu pro podání daňového přiznání do 1. 11. 2021.

Projektová dokumentace je archivována v elektronické podobě v příslušné složce sdíleného disku společnosti a fyzicky umístěna ve složce (šanonu) v kanceláři daňového oddělení.

Popis a cíle Projektu

Činnosti výzkumu a vývoje v rámci Projektu jsou zaměřeny na vývoj nových nebo podstatně zdokonalených receptur a technologických postupů pro přípravu alkoholických a nealkoholických nápojů, konkrétně piva a sladových alkoholických nápojů včetně experimentálního ověření nově certifikovaných odrůd ječmene a chmelu.

Vývoj receptur probíhá nejprve v laboratorním měřítku (minipivovaru), kde jsou zhotoveny laboratorní zkušební várky a v případě úspěšného dokončení laboratorního ověřování je receptura přenesena do provozních podmínek a jsou provedeny provozních zkoušky. Tyto zkoušky jsou zakončeny analytickým měřením a hodnoceny degustačním panelem.

Motivací pro řešení Projektu je zjištěná tržní poptávka po nových nápojích. Společnost při řešení Projektu zohledňuje aktuální trendy v pivovarnictví a spotřebitelské požadavky včetně použití nových surovin pro vývoj receptur. Při řešení Projektu bude rozšířeno produktové portfolio poplatníka. Vývojové činnosti v Projektu zároveň vedou ke zdokonalení kvalitativních parametrů nápojů, zejména fyzikálně-chemických, biochemických či organoleptických.

Při vývoji receptur se společnost zabývá použitím nových surovin (nových odrůd sladovnického ječmene, chmele, speciálních typů sladů, bylin, koření, příchutí, ovocných šťáv či přidání vitaminů apod.) nebo vyvíjí receptury pro nové druhy piva (výčepní piva, kvasnicová piva, ležáky, lehká piva, piva se sníženým obsahem cukrů, nápoje se zvýšeným obsahem alkoholu, nealkoholická piva apod.) pod různými obchodními značkami. Součástí řešení Projektu je také použití a ověřování různých kmenů pivovarských kvasinek, které mají významný vliv na vlastnosti a kvalitu výsledného nápoje při procesu kvašení. Nedílnou součástí vývoje nových receptur je rovněž vývoj technologických postupů vedoucích k zajištění sériové výroby nápojů na základě nově vyvinutých receptur.

Cílové parametry jednotlivých nových receptur se oproti současnému stavu liší zejména v následujících oblastech:

- Specifické požadavky na organoleptické vlastnosti výsledných nápojů (vzhled, vůně, chuť).
- Zcela nové typy nápojů.
- Nové postupy a metody výroby těchto nápojů.
- Nově použité suroviny.

Řešení Projektu a jednotlivých vývojových činností zahrnuje především následující vývojové fáze a procesy:

- Posouzení teoretických východisek – rešerše stavu technologie v oblasti podobných receptur.
- Diskuse těchto východisek v rámci pivovarů skupiny Asahi, případně diskuse se třetími stranami.
- Příprava a analýza surovin včetně experimentálního ověření vlastností nových odrůd sladovnického ječmene a chmele.

- Experimentální příprava nápoje v laboratorním měřítku ve zkušebním pivovaru, vyhodnocení získaných výsledků a úprav receptury tak, aby nápoj dosáhl požadovaných organoleptických, fyzikálních a fyzikálně-chemických parametrů. Tato fáze je opakována až do získání požadovaných parametrů, nebo do závěru, že požadovaných parametrů nelze dosáhnout.
- Pilotní testy nové receptury v provozním měřítku.

V případě opakovaného dosažení požadovaných parametrů v provozním měřítku je vývoj receptury nového nápoje úspěšně dokončen. V případě nedosažení požadovaných parametrů je konkrétní řešení vráceno zpět do iterativního vývojového procesu. Případně je konstatováno, že z důvodu nevyjasnitelných výzkumných a technických nejistot není možné dosáhnout požadovaného řešení a vývojová činnost je tudíž ukončena.

Doba řešení Projektu

Datum zahájení řešení Projektu: 1. 1. 2020

Datum ukončení řešení Projektu: 31. 12. 2020

Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení Projektu a dosažených výsledků

Řešení Projektu a dosažení výsledků jednotlivých vývojových činností je u vybraných vývojových činností řízeno interním informačním systémem, který stanoví postup činností a schvalování jednotlivých kroků. Systém umožňuje koordinaci mezi jednotlivými skupinami zapojenými do vývoje, efektivní komunikaci a jasné přidělení zodpovědností. Dále jsou systémem zajištěny činnosti při přechodu z jedné fáze do další. Systém zahrnuje povinné záznamy z jednání a záznamy o rozhodnutích.

Postup činností a schvalování jednotlivých kroků je upraveno interní směrnici Společnosti „Návrh a vývoj“. Proces vývoje nových receptur je konzultován a hodnocen expertní skupinou zaměřenou na speciální piva. Prototypy jsou také součástí veřejného testování se sběrem zpětné vazby nezaujatých spotřebitelů. Všechny prototypy rovněž procházejí interním hodnocením pracovníků minipivovaru a jsou diskutovány v návaznosti na cílové parametry, komerční potenciál a senzorické hodnocení.

Ocenitelný prvek novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty

Společnost pro posouzení činností výzkumu a vývoje využívá následující podklady:

- Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

- Zákon č. 130/2002 Sb. o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Pokyn č. MF-17, č. j.: MF-4869/2020/15-2 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a pozdějších předpisů. Konkrétně se jedná o ustanovení odst. 3:
 - experimentální či teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků, nebo s cílem získání nových poznatků zaměřených na využití v nových výrobcích, technologiích nebo službách (odst. 3, písmeno a) Pokynu MF-17),
 - systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k navržení nebo zavedení nových či zlepšených technologií, systémů nebo k produkci nových či zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení (odst. 3, písmeno b) Pokynu MF-17),
 - 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; certifikací se rozumí odborné ověření nebo posouzení či zkoušky výsledků projektu prováděné k tomu oprávněnými institucemi či úřady nebo zajištění jejich právní ochrany podle zvláštních právních předpisů (odst. 3, písmeno f) Pokynu MF-17),
 - zkušební provozy a zkušební výrobu, pokud jsou prováděny za účelem vyhodnocení hypotéz, sestavení vzorce a specifikací nového výrobku, projektování zařízení pro nové procesy a postupy, technické specifikace a provozní charakteristiky nezbytné pro koncepci, vývoj a výrobu nových výrobků a procesů (odst. 3, písmeno g) Pokynu MF-17).
- Doporučení Rady pro výzkum a vývoj k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, při odpočtu výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje od základu daně.

Přítomnost znaků charakteristických pro činnosti výzkumu a vývoje při řešení Projektu je podpořena následujícími pomocnými kritérii:

- Cíle Projektu a jednotlivých vývojových činností jsou dosažitelné a vyhodnotitelné na konci řešení Projektu.
- Dosavadní poznatky jsou v rámci řešení Projektu aplikovány novými způsoby pro specifické účely v rámci jednotlivých vývojových činností.
- Do Projektu jsou zapojeni převážně pracovníci s vysokoškolským vzděláním a s kvalifikací v oboru.
- Metody, jejichž využití je při řešení Projektu předpokládáno, jsou charakteristické pro činnosti výzkumu a vývoje. Jedná se například o experimentální testování receptur a realizaci zkušebních várek.
- Činnosti v rámci Projektu jsou řešeny ve vzájemné souvislosti a s cílem dosažení nových poznatků a dovedností využitelných Společností v budoucnu.
- Předmětem vývojových činností nejsou již existující technická řešení jiných subjektů, resp. tato řešení nejsou pro poplatníka věcně a ekonomicky dostupná.

Ocenitelný prvek novosti vyplývá z účelu a cílů činností prováděných v rámci Projektu. Ty jsou zaměřeny na získání nových poznatků, osvojení nových dovedností a na vývoj nových, pro Společnost dosud neznámých, technických řešení.

Ocenitelný prvek novosti při řešení Projektu zahrnuje zejména:

- Nové poznatky a dovednosti využitelné při přípravě alkoholických nápojů.
- Nové poznatky a dovednosti využitelné při přípravě nealkoholických nápojů.
- Nové receptury alkoholických nápojů zahrnující použití nových surovin (např. nových odrůd chmele, extraktů či aromat) nebo umožňující dosažení nových parametrů nápoje (hořkosti, stupňovitosti atd.).
- Nové receptury nealkoholických nápojů zahrnující použití nových surovin umožňujících dosažení požadovaných parametrů nápoje (chuť, barva apod.).

Výzkumné nebo technické nejistoty v Projektu

Při řešení Projektu je vyjasňována výzkumná nebo technická nejistota spojená s hledáním nových technických řešení, poznatků a získáváním nových dovedností. Tato nejistota je vyjasňována experimentálně, především měřeními vybraných ukazatelů, testováním

a realizací zkušebních várek, mj. s využitím experimentálního minipivovaru a mikroskladovny pro přípravu nápojů v laboratorním měřítku.

Výzkumnou nebo technickou nejistotou při řešení Projektu se rozumí zejména:

- Zcela komplexní prostředí, v němž probíhají složité biochemické děje.
- Výrobní meziprodukty i finální produkty obsahují stovky chemických sloučenin, které mezi sebou mohou vzájemně interagovat.
- Obtížná měřitelnost řady procesních parametrů.
- Citlivost biologického materiálu na změnu prostředí nebo i na nepatrné mikrobiologické znečištění.
- Interakce jednotlivých vstupních surovin (nestejnorodost a kvalitativní proměnlivost přírodních surovin jako např. ječmen nebo chmel v závislosti na dodavateli nebo přírodních podmínkách).
- Nemožnost dosažení požadovaných kvalitativních parametrů nápojů, především stabilních organoleptických, fyzikálně-chemických a biochemických vlastností.
- Nesprávné dávkování chmele, resp. chmelových pelet (množství, doba chmelení) pro dosažení požadovaného chmelového aroma.

Činnosti nezahrnuté do výzkumu a vývoje

Ve vazbě na řešení Projektu jsou realizovány i další činnosti, které nemají jednoznačný charakter činností výzkumu a vývoje. Jedná se zejména o průzkumy trhu, rešeršní práce, školení, administrativní úkony a podobné činnosti. Tyto činnosti nejsou do řešení Projektu zahrnuty a náklady (výdaje) s nimi spojené nebudou v daňovém odpočtu na VaV uplatňovány.

Jména osob odborně zajišťujících řešení Projektu

Řešitelský tým projektu VaV tvoří zaměstnanci s dostatečnou praxí v oboru, většina řešitelů má vysokoškolské vzdělání. Kvalifikace řešitelského týmu pro realizaci činností VaV v rámci Projektu je odpovídající předmětu projektu a povaze vývojových prací.

Z důvodu zajištění ochrany osobních údajů je v tabulce 2 uvedena pouze ilustrativní podoba seznamu řešitelů.

Tab. 2: Jména osob odborně zajišťujících řešení Projektu

Titul, jméno	Pozice v Projektu	Kvalifikace	Pracovněprávní vztah
Alena K.	Projektová manažerka	Paneurópska vysoká škola Bratislava, Masmediálne štúdiá	Zaměstnanec
Ing. Jana Š.	Koordinátor výroby + vyhodnocovatel	VŠCHT Praha, Obor biotechnologie	Zaměstnanec
Ing. Tomáš B.	Podsládek minipivovaru	VŠCHT Praha, Obor kvasná chemie a bioinženýrství, zaměření sladařství a pivovarství	Zaměstnanec
Ing. Martin K.	Technolog	VŠCHT Praha, Obor biotechnologie	Zaměstnanec
Ing. Jan H., Ph.D.	Kontrolor kvality	VŠCHT Praha, Obor kvasná chemie a bioinženýrství	Zaměstnanec
Ing. Jana T.	Koordinátor výroby + vyhodnocovatel	VŠCHT Praha, Obor biotechnologie	Zaměstnanec
Ing. Lenka S.	Sládková minipivovaru	VŠCHT Praha, Obor kvasná chemie a bioinženýrství, zaměření sladařství a pivovarství	Zaměstnanec

Zdroj: ABC, a.s. (2021), zpracováno autorkou

Předpokládané výdaje Projektu

Předpokládané výdaje jsou vyčísleny v tabulce 3 na základě počtu pracovních úvazků a úrovně mezd a na základě dalších rozpočtových nákladů. Společnost v roce 2020 vynaložila při realizaci Projektu následující výdaje (náklady) splňující podmínky ZDP:

- Osobní výdaje (náklady) skládající se z mezd a souvisejících zákonných odvodů
- Výdaje (náklady) na spotřebu materiálu

Tab. 3: Předpokládané výdaje (náklady) na řešení Projektu v období 1. 1. 2020 – 31. 12. 2020

Náklady na VaV (2020)	Kč
Osobní náklady	7 023 863
Výdaje (náklady) na spotřebu materiálu	8 833 537
Celkem	15 857 400

Zdroj: ABC, a.s. (2021), zpracováno autorkou

Předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení Projektu činí 15 857 400 Kč.

Výdaje (náklady), na které byla, byť jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů

Společnost je v rozhodném období příjemcem dotace z veřejných zdrojů. Na výdaje (náklady) VaV, na které je byť jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, nelze podle Pokynu MF-17 odpočet na podporu VaV uplatnit. Je proto třeba věnovat zvláštní pozornost důslednému oddělení výdajů (nákladů) podpořených dotací a výdajů na VaV a dbát na to, aby žádné výdaje (náklady), na které byla byť jen zčásti poskytnuta dotace nebyly do odčitatelné položky na VaV zahrnuty.

110 % navýšení při meziročním nárůstu odčitatelné položky

Společnost v předchozím zdaňovacím období dosáhla odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje ve výši 17 426 580 Kč. Celkové uplatnitelné náklady v roce 2020 dosáhly výše 15 857 400 Kč. Vzhledem k tomu, že Společnost v roce 2020 vynaložila na realizaci Projektu v úhrnu méně výdajů (nákladů) zahrnovaných do odpočtu než v předchozím zdaňovacím období, nelze uplatnit 110 % navýšení.

Krok 4 - Vykázání odčitatelné položky v daňovém přiznání

Pro přiznání k dani z příjmů právnických osob (DAP) za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 se použije tiskopis 25 5404 MFin 5404 – vzor č. 31. Tiskopis je členěn do pěti oddílů (I. – V.). Nedílnou součástí tiskopisu přiznání je Příloha č. 1 II. oddílu.

Klíčovou částí DAP z hlediska vyměřovacího řízení je II. oddíl – daň z příjmů právnických osob, který slouží k transformaci výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji na základ daně nebo daňovou ztrátu a následný výpočet daně.

Pro stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření před zdaněním, a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Společnost ABC, a.s. je účetní jednotkou účtující v soustavě podvojného účetnictví. Vyplní se tedy částka vykázaná ve Výkazu zisku a ztráty v položce ****Výsledek hospodaření před zdaněním**, před jejím zaokrouhlením na celé tisíce.

Koncepční rámec ZDP je založen na principu, že do základu daně vstupují účetní výnosy a účetní náklady. ZDP následně pozitivně i negativně definuje výnosy a náklady způsobilé či nezpůsobilé ovlivnit základ daně.

Částky zvyšující zisk jsou částky neoprávněně zkracující příjmy a částky, které nelze zahrnout do výdajů (nákladů).

Částky snižující zisk jsou částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy, a částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které ale do výdajů (nákladů) lze zahrnout.

Od takto upraveného základu daně se odečtou oprávněné náklady vynaložené v uvedeném zdaňovacím období při řešení Projektu VaV v rámci **odčitatelné položky podle § 34 ZDP**. Výsledná hodnota slouží jako základ pro výpočet daňové povinnosti. Zjednodušené schéma výpočtu daně z příjmů společnosti ABC, a.s. za rok 2020 a vyčíslení daňové úspory z využití odpočtu na VaV je uvedeno v tabulce 3.

Tab. 3: Zjednodušené schéma výpočtu daně z příjmů společnosti ABC, a.s. za rok 2020 a vyčíslení daňové úspory z využití odpočtu na VaV

Řádek DAP	Název položky	Částka v Kč
10	Výsledek hospodaření ke dni 31.12.2020	153 525 600
70	(+) Částky zvyšující zisk	1 535 256
170	(-) Částky snižující zisk	19 958 328
242	(-) Odčitatelná položka podle § 34 ZDP	15 857 400
270	Základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů)	119 245 000
280	Sazba daně v %	19
290	Daň	22 656 550
	Daňová úspora z odpočtu na VaV	3 012 906

Zdroj: ABC, a.s. (2021), vlastní zpracování

Daňová úspora společnosti ABC, a.s. z uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj v roce 2020 je 3 012 906,- Kč.

Po splnění všech zákonných formálních i materiálních podmínek se celková částka odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e ZDP za příslušné období vykáže na řádce č. 242 II. oddílu DAP. Částka se uvádí zaokrouhlená na celé koruny (obrázek 12).

Obr. 12: Vykázání odpočtu na VaV v II. oddílu DAP

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	15 857 400	
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 vynětí, 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)		

Zdroj: Finanční správa (2022), vlastní zpracování

V příloze č. 1 II. oddílu DAP musí navíc poplatník, kterému vznikl v daném zdaňovacím období nebo v předcházejících třech zdaňovacích obdobích nárok na odpočet na podporu VaV vyplnit výši vzniklého nároku na odpočet včetně časového vymezení jeho uplatnění (obrázek 13).

Obr. 13: Vykázání odpočtu na VaV v příloze č. 1 II. oddílu DAP

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	01012018 31122018	19 525 600	19 525 600		0
2	01012019 31122019	17 426 580	17 426 580		0
3	01012020 31122020	15 857 400		15 857 400	0
4					
5	Celkem			15 857 400	0

Zdroj: Finanční správa (2022), vlastní zpracování

Uplatněním odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nelze vykázat daňovou ztrátu. Proto částka na tomto řádku nesmí být vyšší než základ daně uvedený na ř. 220, snížený o případné částky odečtů uplatněné na ř. 230 (odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 ZDP), 240 a 243 (odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34f až § 34h ZDP).

Dodatečné daňové přiznání

Pokyn MF-17 specifikuje postup při podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů. Pokud by Společnost podala dodatečné daňové přiznání, v jehož důsledku dojde

ke snížení daňové povinnosti a tím i k uplatnění nižšího odpočtu na VaV, je možné neuplatněnou část odpočtu převést do dalších období, pokud od období vzniku nároku na odpočet neuplynula lhůta tří po sobě jdoucích zdaňovacích období.

5 Shrnutí a doporučení pro podnikatelské subjekty

Daňový odpočet na výzkum a vývoj představuje pro podniky zajímavou příležitostí pro daňovou optimalizaci. Netýká se to pouze technologicky náročných oborů, se kterými je výzkum a vývoj tradičně spojován. Současné megatrendy, zejména rozvoj průmyslu 4.0 a digitální ekonomiky a opatření směřující k udržitelnému rozvoji ovlivňují firmy napříč odvětvovým spektrem. V tomto světle je třeba vnímat výzkumné a vývojové aktivity nejen jako nástroj zvyšování konkurenceschopnosti, ale v podstatě jako nezbytnost, která je základním předpokladem pro samotnou existenci podniků do budoucna. Česká vláda mimo jiné nepřímo podporuje podniky, které se rozhodnou investovat úsilí, čas a finanční prostředky do vlastního vnitropodnikového výzkumu a vývoje, a které dosahují zdanitelného zisku prostřednictvím daňového odpočtu na VaV. Za předpokladu splnění formálních a věcných podmínek stanovených zákonem mohou počítat s finanční úsporou ve výši 19 % výdajů vynaložených na výzkumné a vývojové aktivity. Uspořené prostředky pak mohou investovat do svého dalšího rozvoje.

Za účelem daňové optimalizace činností výzkumu a vývoje by měly podnikatelské subjekty postupovat v následujících chronologicky seřazených krocích:

1. Zrevidovat své podnikatelské aktivity a strategické cíle a identifikovat konkrétní činnosti, které obsahují prvky výzkumu a vývoje. V této fázi je žádoucí, aby se diskuse zúčastnili nejen daňoví specialisté a zástupci oddělení inovací a výroby, ale také zástupci vedení společnosti. Pokud jsou identifikovány činnosti VaV, vyčíslit předpokládaný objem vynaložených výdajů na VaV.
2. Zjistit, zda je možné využít některou z forem veřejné podpory. Pokud ano, vyhodnotit kritéria jednotlivých variant podpory z hlediska, způsobu čerpání, administrativní náročnosti, pravidel udržitelnosti a porovnat je s finančním přínosem pro podnik.
3. Pokud byl pro příslušný projekt VaV zvolen jako nástroj daňové optimalizace odpočet na VaV, zkontrolovat, zda výdaje (náklady) zahrnované do odpočtu splňují zákonem stanovená kritéria a ověřit si, že na tyto náklady není, byť jen zčásti, poskytnuta podpora z veřejných zdrojů (např. přímá podpora ve formě dotace).

4. Podat oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje správci daně. Dnem podání oznámení je určeno rozhodné datum, počínaje kterým jsou výdaje (náklady) vynaložené na VaV uznatelné pro účely daňového odpočtu na VaV. Ideální je učinit oznámení ještě **před zahájením řešení projektu VaV**. Pro oznámení neexistuje standardizovaný formulář, nicméně oznámení musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti.
5. Sledovat výdaje (náklady) vynaložené od data podání oznámení v souvislosti s řešením oznámeného projektu **v oddělené evidenci**. Pro účely sledování souvisejících nákladů se doporučuje vést analytickou evidenci po projektech, podprojektech či střediscích. Je nutné zapojit kromě osob spolupracujících na projektu VaV z oddělení výroby, technického oddělení či oddělení inovací také mzdovou účtárnu z důvodu vyčíslení relevantních personálních nákladů.
6. **Do lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů** za období, ve kterém byly vynaloženy výdaje (náklady) na VaV zahrnuté do odpočtu, vypracovat projektovou dokumentaci k oznámenému projektu v souladu s § 34c ZDP. Zaměřit se na pasáže, které mohou v případě potřeby pomoci unést důkazní břemeno prokázání vynaložených výdajů (nákladů) zahrnutých do odpočtu na VaV.
7. Na základě oddělené evidence výdajů (nákladů) vyčíslit výdaje (náklady) vynaložené při řešení projektu v příslušném zdaňovacím období. U účetních jednotek, které vedou účetnictví, se vychází z nákladů v účetním systému, které je třeba následně **reklasifikovat pro daňové účely** (musí se jednat o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou časově rozlišené).
8. Vykázat úhrnnou částku výdajů (nákladů) vynaložených na VaV v příslušném zdaňovacím období **v daňovém přiznání**. V případě meziročního nárůstu výdajů na VaV uplatnit 110 % z navýšení.

V případě nejistoty ohledně právního výkladu klíčových pojmů v oblasti daňového odpočtu na VaV se doporučuje oslovit některou z prověřených poradenských firem, která má s daňovým odpočtem na VaV zkušenosti, a která v případě potřeby dokáže zajistit i znalecký posudek, který může sloužit při případné daňové kontrole či soudním sporu jako podpůrný argument pro prokázání nároku na uplatnění odpočtu.

Druhou možností je požádat finanční správu o závazné posouzení. Takové posouzení však ke zvýšení právní jistoty příliš nepřispívá, neboť je zaměřeno výhradně na posouzení

oprávněnosti vynaložených výdajů (nákladů) v souvislosti s VaV aktivitami a nikoliv na vyhodnocení podstaty výzkumných a vývojových činností.

Závěr

Realizace výzkumných a vývojových projektů představuje pro soukromé firmy značnou personální i finanční zátěž. Zároveň se jedná o činnosti s nejistým výsledkem. I přesto se naštěstí stále najdou inovativní podniky, které se do výzkumných a vývojových aktivit pouští. Dalo by se předpokládat, že postoj státu k takovýmto aktivitám bude veskrze pozitivní. Vždyť zvyšování konkurenceschopnosti, ke kterému nové poznatky, dovednosti a zdokonalené výrobky přispívají, se promítají do zvyšování konkurenceschopnosti celé země. Aktuální situace v České republice je však taková, že většina výzkumných a vývojových projektů je financována podniky z vlastních zdrojů, a to i přesto, že zde existuje systém přímé a nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje.

Cílem této práce bylo vyhodnotit zkušenosti z praktické aplikace daňového odpočtu na výzkum a vývoj, který je nástrojem nepřímé veřejné podpory VaV v České republice a navrhnout postup uplatnění daňového odpočtu na podporu VaV pro podnikatelský subjekt tak, aby využil maximální možné veřejné podpory v rámci daňové optimalizace a zároveň byl schopen obstát při kontrole ze strany finančního úřadu.

Analýzou legislativního zázemí tohoto daňového instrumentu, publikovaných judikátů, informací z dostupných literárních a internetových zdrojů a na základě zkušeností z praktické aplikace daňového odpočtu na VaV ve výrobním podniku bylo zjištěno, že ani nastudování legislativních norem a souvisejících předpisů nemusí vnést inovativní firmě jasno do zhodnocení, zda má na uplatnění odpočtu právní nárok či nikoliv. Vysoká administrativní náročnost, nejednoznačnost výkladu příslušných zákonných ustanovení a nejistota v posuzování daňových odpočtů finančními orgány způsobuje, že se stále více firem od využívání odpočtu na VaV odvrací.

Novelizace ZDP, která měla s účinností od 1. 4. 2019 zajistit zvýšení právní jistoty při aplikaci daňového odpočtu na VaV a přispět k obnovení důvěry mezi daňovými subjekty a finanční správou sice přinesla jistá zjednodušení a procesní změny, snaha o zvýšení motivace poplatníků k většímu využívání daňového odpočtu na VaV však zatím nebyla úspěšná. Statistické údaje z roku 2020 ukazují, že počet podniků využívajících tuto formu nepřímé veřejné podpory i celkový využitý daňový bonus mají nadále klesající tendenci.

Přínosem předložené práce je vypracování uceleného přehledu zákonných požadavků, které podmiňují korektní uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj a identifikace

příležitostí a potenciálních rizik spojených s využitím tohoto nástroje nepřímé veřejné podpory. Na základě zjištěných skutečností byl vytvořen doporučený postup, který může sloužit daňovým subjektům, které realizují vlastní výzkum a vývoj, jako metodická pomůcka pro dosažení daňové optimalizace.

Seznam použitých zdrojů

ABC, a.s. (2021a). *Projektová dokumentace k projektu výzkumu a vývoje ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů a Pokynu MF-17*. Interní dokument podniku ABC, a.s. se sídlem v Písku.

ABC, a.s. (2021b). *Směrnice Návrh a vývoj*. Interní dokument podniku ABC, a.s.

ABC, a.s. (2021c). *Směrnice Uplatňování nákladů na výzkumné a vývojové aktivity pro daňové účely*. Interní dokument podniku ABC, a.s. se sídlem v Písku.

Deloitte BPS, a.s. (2021). *Souhrnná zpráva o Projektech výzkumu a vývoje společnosti ABC, a.s. za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020*. Interní dokument podniku ABC, a.s. se sídlem v Písku.

Agentura pro podporu podnikání a investic CzechInvest (2022). *Investiční pobídky*. <https://www.czechinvest.org/cz/Sluzby-pro-investory/Investicni-pobidky?force>

Bohuslav, T. (2021). *Osvědčená montovna. Česko má díky kvalitním pracovníkům a stabilní ekonomice nejlepší podmínky pro výrobu v celé Evropě*. euro.cz. <https://www.euro.cz/byznys/osvedcena-montovna-cesko-ma-diky-kvalitnim-pracovnikum-a-stabilni-ekonomice-stale-ty-nejlepsi-podminky-pro-vyrobu-v-cele-evrope>

Český statistický úřad (2021). *Růst výdajů na výzkum a vývoj zpomalil*. <https://www.czso.cz/csu/czso/rust-vydaju-na-vyzkum-a-vyvoj-zpomalil>

Český statistický úřad (2022a). *Nepřímá podpora výzkumu a vývoje - 2020*. <https://www.czso.cz/csu/czso/nepriama-verejna-podpora-vyzkumu-a-vyvoje-2020>

Český statistický úřad (2022b). *Ukazatele výzkumu a vývoje – 2020*. <https://www.czso.cz/documents/10180/142872012/21100221a.pdf/6dff2bcc-4172-44aa-9d8b-ea994c63b7e5?version=1.1>

European Commission (2022). *Horizon Europe*. https://ec.europa.eu/info/research-and-innovation/funding/funding-opportunities/funding-programmes-and-open-calls/horizon-europe_en

Filipová, I. (2018). Aspekt znalecké činnosti při uplatňování odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje od základu daně z příjmů. *Bulletin Komory certifikovaných účetních, 2018* (1), 8-11. https://www.komora-ucetnich.cz/files/useruploads/bulletin/bulletin_01_2018_FINAL_mensi.pdf

Finanční správa (2021). *Vybrané otázky k problematice odpočtu na podporu výzkumu a vývoje*. <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/vybrane-otazky-k-problematice-odpoctu>

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*. https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_avizo_k_VaV.pdf

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*. <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d->

novinky/2017_DPFO-DPPO_Info-pro-uplatneni-odpocetna-podporu-vyzkumu-a-vyvoje.pdf

Hanáček, L., Bunčec, M., & Marek, D. (2018). *České firmy zvyšují výdaje na výzkum a vývoj, brzdí je ale nejasný výklad pravidel podpory*. Dostupné 25. 2. 2022 z <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/about-deloitte/articles/ce-corporate-research-development-report.html>

Hušáková, D., & Čmielová, V. (2021). *Investiční pobídky – co je dobré vědět*. dReport. <https://www.dreport.cz/blog/investicni-pobidky-co-je-dobre-vedet/>

Janeček, M. (2017). *K problematice daňových úlev na výzkum a vývoj ve firmách*. Vědavýzkum.cz <https://vedavyzkum.cz/blogy-a-komentare/miroslav-janecek/k-problematice-danovych-ulev-na-vyzkum-a-vyvoj-ve-firmach>

Jaroš, T. (2020). *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. (2. vyd.). Wolters Kluwer ČR.

Marek, D., Němec, P., & Tkáčik, M. (2019). *Made in World. Analýza českého zahraničního obchodu a pozice v globálních hodnotových řetězcích*. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/about-deloitte/made-in-world.pdf>

Ministerstvo financí České republiky (2005a). *Pokyn D-288*. Dostupné 25. 2. 2022 z <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-288.pdf>

Ministerstvo financí České republiky (2005b). *Zápis z jednání koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 26. 10. 2005*. Dostupné 25. 2. 2022 z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis26_10_2005.pdf

Ministerstvo financí České republiky (2020). *Pokyn č. MF-17*. Dostupné 20. 2. 2022 z <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-288.pdf>

Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky (2019). *Inovace a daňové odpočty na výzkum. Pražský běh konferenční roadshow podpořili dva vicepremiéři*. Dostupné 25. 2. 2022 z <https://mpo.cz/cz/rozcestnik/pro-media/tiskove-zpravy/inovace-a-danove-odpocety-na-vyzkum--prazsky-beh-konferencni-roadshow-podporili-dva-vicepremieri--249519/>

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy České republiky (2017). *Výzkumné organizace*. Dostupné 18. 2. 2022 z <https://www.msmt.cz/vyzkum-a-vyvoj-2/vyzkumne-organizace>

Nejvyšší správní soud (2016). *Rozsudek ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38*. https://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0174_1Afs_1600038_20161019103606_prevedeno.pdf

Nejvyšší správní soud (2017). *Rozsudek ze dne 12.01.2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51*. <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/9-afs-144-2016-51>

Nejvyšší správní soud (2019a). *Rozsudek ze dne 14.11.2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113*. <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-363-2018-113>

Nejvyšší správní soud (2019b). *Rozsudek ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41*. <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-429-2018-41>

- OECD (2015). *Frascati Manual 2015. Guidelines for Collecting and Reporting on Research and Experimental Development*. https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/frascati-manual-2015_9789264239012-en
- OECD (2022). *Gross domestic spending on R&D*. Dostupné 31. 3. 2022 z <https://data.oecd.org/rd/gross-domestic-spending-on-r-d.htm>
- Pfeiffer, O., & Spengel, C. (2017). Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning. *ZEW – Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 170-046*. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3067926>
- Plzeňský Prazdroj, a.s. (2021). *Zpráva o udržitelnosti 2020*. Dostupné 18. 2. 2022 z <https://www.prazdroj.cz/cospospohzeg/uploads/2021/08/Prazdroj-Zprava-o-udrzitelnosti-2020.pdf>
- Rada pro výzkum, vývoj a inovace, Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (2020). *Národní politika výzkumu, vývoje a inovací České republiky 2021+*. Dostupné 20. 2. 2022 z <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=913172>
- Rydval, T. (2021). *Náklady na výzkum a vývoj jako položka odčitatelná od základu daně*. C.H.Beck.
- Sismondo, S. (2022). Tax credits for pharmaceutical research, development and marketing? *International Journal of Risk & Safety in Medicine*. 2022 (1). DOI: 10.3233/JRS-227018
- Stanzel, J. (2017). *České firmy neumějí odepisovat náklady na výzkum. Platí zbytečně daně*. Vědavýzkum.cz <https://vedavyzkum.cz/z-domova/z-domova/ceske-firmy-neumeji-odepisovat-naklady-na-vyzkum-plati-zbytecne-dane>
- Stanzel, J. (2018). *Více než polovina firem vidí problém v posuzování dotací a odpočtů*. Vědavýzkum.cz. <https://vedavyzkum.cz/politika-vyzkumu-a-vyvoje/politika-vyzkumu-a-vyvoje/vice-nez-polovina-firem-vidi-problem-v-posuzovani-dotaci-a-odpocetu>
- Stanzel, J. (2019). *Přispěje novela k většímu využívání daňových odpočtů na výzkum a vývoj?* Vědavýzkum.cz. <https://vedavyzkum.cz/z-domova/z-domova/prispeje-novela-k-vetsimu-vyuzivani-danovych-odpocetu-na-vyzkum-a-vyvoj>
- Stanzel, J. (2020). *Dovolenou bude možné zahrnout do odpočtů na výzkum a vývoj*. Vědavýzkum.cz. <https://vedavyzkum.cz/legislativa-a-pravo/legislativa-a-pravo/dovolenou-bude-mozne-zahrnout-do-odpocetu-na-vyzkum-a-vyvoj>
- Štampach, M. (2021). *Růst výdajů na výzkum a vývoj silně přibrzdil*. STATISTIKA&MY. <https://www.statistikaamy.cz/2021/12/21/rust-vydaju-na-vyzkum-a-vyvoj-silne-pribrzdil>
- Štampach, M. (2022). *Český výzkum v posledním desetiletí*. STATISTIKA&MY. <https://www.statistikaamy.cz/2022/01/18/cesky-vyzkum-v-poslednim-desetileti>
- Vaněčková, P. (2018). Odpočet nákladů na výzkum a vývoj od základu daně – problematické body z praxe. *Bulletin Komory certifikovaných účetních, 2018* (1), 12-15.
- Vicenová, M., et al. (2016). *Metodika pro daňové odpočty na výzkum a vývoj*. 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
- Vláda České republiky (2019). *Budoucnost České republiky je v inovacích: The Country for The Future*. Dostupné 31. 3. 2022 z <https://www.vlada.cz/cz/media->

centrum/aktualne/budoucnost-ceske-republiky-je-v-inovacich-the-country-for-the-future-171867/

Vláda České republiky (2022). *Programové prohlášení vlády České republiky*. Dostupné 25. 2. 2022 z https://www.vlada.cz/cz/jednani-vlady/programove-prohlaseni/programove-prohlaseni-vlady-193547/#veda_vyzkum_a_inovace

Volf, T. (2019). *Česko je stále spíše montovnou*. Novinky.cz. <https://www.novinky.cz/ekonomika/clanek/analyza-cesko-je-stale-spise-montovnou-40302272>

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dostupné 25. 2. 2022 z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

Walter, C.E., Au-Yong-Oliviera, M., Miranda Veloso, C., & Polónia, D.F. (2022). R&D tax incentives and Innovation: unveiling the mechanisms behind Innovation capacity. *Journal of Advances in Management Research*. <https://doi.org/10.1108/JAMR-06-2021-0194>

Weber, A. (2021). *Podpora výzkumu a vývoje v ČR: příležitosti, ale i rizika*. Dostupné 31. 3. 2022 z https://www.dreport.cz/wp-content/uploads/dreport_cz_01_2022.pdf

Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Dostupné 25. 2. 2022 z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2019-80>

Zákon č. 130/2002 Sb. o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů. Dostupné 25. 2. 2022 z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2019-80>

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné 25. 2. 2022 z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Dostupné 25. 2. 2022 z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Dostupné 25. 2. 2022 z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

Seznam tabulek

Tab. 1: Souhrnný přehled údajů o nepřímé veřejné podpoře VaV (2005–2020).....	23
Tab. 2: Jména osob odborně zajišťujících řešení Projektu.....	62
Tab. 3: Zjednodušené schéma výpočtu daně z příjmů společnosti ABC, a.s. za rok 2020 a vyčíslení daňové úspory z využití odpočtu na VaV	64

Seznam obrázků

Obr. 1: Celkové výdaje na výzkum a vývoj (GERD) v České republice	14
Obr. 2: Podíl celkových výdajů na VaV (GERD) na HDP v roce 2020 (v %) v zemích EU	15
Obr. 3: Výdaje na výzkum a vývoj v Česku podle hlavních zdrojů financování	16
Obr. 4: Výzkum a vývoj v Česku financovaný z veřejných domácích zdrojů podle sektorů	16
Obr. 5: Podniky provádějící v Česku výzkum a vývoj v roce 2020	17
Obr. 6: Výdaje na VaV v podnicích v Česku podle druhu výdajů	18
Obr. 7: Výdaje na VaV v podnicích v Česku podle zdrojů financování	18
Obr. 8: Podíl výdajů na VaV v podnikatelském sektoru (BERD) v zemích EU 27 na HDP v roce 2020 (%).....	19
Obr. 9: Počet soukromých podniků podle typu získané veřejné podpory VaV v Česku 20	
Obr. 10: Celková veřejná podpora VaV v soukromých podnicích v Česku podle typu podpory (mld. Kč).....	21
Obr. 11: Nepřímá veřejná podpora VaV prostřednictvím daňových úlev v soukromých podnicích v Česku (2007–2020)	24
Obr. 12: Vykázání odpočtu na VaV v II. oddílu DAP	65
Obr. 13: Vykázání odpočtu na VaV v příloze č. 1 II. oddílu DAP.....	65

Seznam zkratek

BERD	Výdaje na výzkum a vývoj v podnikatelském sektoru (Business Enterprise Expenditure on R&D)
ČSÚ	Český statistický úřad
DŘ	daňový řád
EU	Evropská unie
GERD	Celkové hrubé domácí výdaje na výzkum a vývoje (Gross Domestic Expenditure on R&D)
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HDP	Hrubý domácí produkt
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
MPO	Ministerstvo financí České republiky
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development)
RVVI	Rada pro výzkum, vývoj a inovace
TA ČR	Technologická agentura České republiky
VaV	výzkum a vývoj
VaVaI	výzkum, vývoj a inovace
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZVV	zákon o podpoře výzkumu a vývoje

Seznam příloh

Příloha A: Ukázka evidence odpracované doby na projektu výzkumu a vývoje a vyčíslení souvisejících osobních nákladů

Příloha B: Ukázka evidence materiálových nákladů projektu výzkumu a vývoje

Příloha A: Ukázka evidence odpracované doby na projektu výzkumu a vývoje a vyčíslení souvisejících osobních nákladů

Společnost: ABC, a.s.
 Projekt výzkumu a vývoje: Garden
 Zdaňovací období: 1.1.2020 - 31.12.2020

Evidence odpracované doby na projektu výzkumu a vývoje a vyčíslení souvisejících osobních nákladů

Projekt	Osobní číslo zaměstnance	Jméno a příjmení	Měsíc	Celkem odpracované hodiny	Z toho hodiny odpracované na projektu	Podíl VaV (%)	Hrubá mzda	Náhrady mzdy nad rámec Zákoníku práce	Upravené osobní náklady (hrubá mzda - náhrady mzdy nad rámec Zákoníku práce)	SZP z upravených osobních nákladů	Celkem osobní náklady	Osobní výdaje VaV
Garden	123456	Jméno a příjmení	01/2020	165,0	0,0	0,00%	60 000	-	60 000	20 400	80 400	0
			02/2020	150,0	0,0	0,00%	60 000	-	60 000	20 400	80 400	0
			03/2020	165,0	0,0	0,00%	60 000	-	60 000	20 400	80 400	0
			04/2020	150,0	0,0	0,00%	60 000	-	60 000	20 400	80 400	0
			05/2020	142,5	12,0	8,42%	60 000	-	60 000	20 400	80 400	6 771
			06/2020	165,0	13,0	7,88%	60 000	-	60 000	20 400	80 400	6 335
			07/2020	155,0	9,0	5,81%	60 000	-	60 000	20 400	80 400	4 668
			08/2020	147,5	14,0	9,49%	60 000	-	60 000	20 400	80 400	7 631
			09/2020	157,5	15,0	9,52%	60 000	-	60 000	20 400	80 400	7 657
			10/2020	157,5	11,0	6,98%	60 000	-	60 000	20 400	80 400	5 615
			11/2020	150,0	12,0	8,00%	60 000	-	60 000	20 400	80 400	6 432
			12/2020	157,5	8,0	5,08%	75 000	-	75 000	25 500	100 500	5 105
											50 214	

Pracovník zodpovědný za evidenci pracovních hodin:

Podpis:

Pracovník zodpovědný za výpočet osobních nákladů:

Podpis:

Abstrakt

Princová, M. (2022). *Uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj v praxi* [Diplomová práce, Západočeská univerzita v Plzni].

Klíčová slova: výzkum a vývoj, veřejná podpora výzkumu a vývoje, daňový odpočet, statistika VaV, projektová dokumentace VaV

Tato práce se zaměřuje na přínosy a potenciální úskalí uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj v České republice. Práce vychází z legislativního zázemí tohoto daňového instrumentu, ale též čerpá ze zkušeností z praktické aplikace odpočtu ve výrobním podniku a samozřejmě i veřejně dostupných internetových a literárních zdrojů a publikovaných judikátů.

Zjištěné informace jsou shrnuty a utříděny na základě uvedených podkladů a poté je sestaven seznam doporučených kroků, které mají inovativním podnikům pomoci zorientovat se v problematice, ale hlavně dosáhnout výhod daňové optimalizace odpočtu vlastních výdajů (nákladů) vynaložených na výzkumné a vývojové aktivity.

Abstract

Princová, M. (2022). *Research and development tax allowance in practice* [Master's Thesis, University of West Bohemia].

Key words: research and development, research and development tax incentives, tax deduction, R&D statistics, R&D project documentation

The Thesis focuses on the benefits and potential pitfalls of the research and development tax deduction in the Czech Republic. The Thesis is based on the legislative background of this tax incentive, but it also draws on experience from the practical application of deduction in a manufacturing company and, of course, public Internet and literary sources and published judgments.

Findings are summarized and sorted based on the above-mentioned materials and subsequently the list of recommended steps is drawn up. The recommendations should help innovative companies to get oriented in the issue and, especially to achieve the tax optimization using the benefits of R&D tax deduction.