

Univerzita Pardubice
Fakulta Chemicko-technologická

Výzkum a vývoj z hlediska účetního vykazování a odpočtu na dani

Diplomová práce

2024

Bc. Markéta Kaiserová

Univerzita Pardubice
Fakulta chemicko-technologická
Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Markéta Kaiserová**
Osobní číslo: **C22318**
Studijní program: **N0413A050010 Ekonomika a management podniků chemického průmyslu**
Téma práce: **Výzkum a vývoj z hlediska účetního vykazování a odpočtu na dani**
Zadávací katedra: **Katedra ekonomiky a managementu chemického a potravinářského průmyslu**

Zásady pro vypracování

1. Rešerše vymezení výzkumu a vývoje z pohledu účetního výkaznictví a daňové legislativy.
2. Rešerše podpory výzkumu a vývoje se zaměřením na odpočty na dani.
3. Kvalitativní analýza s cílem zjistit zkušenosti výzkumných organizací v soukromém sektoru s využitím podpory výzkumu a vývoje.
4. Identifikace problémů, návrh opatření a doporučení pro zlepšení.
5. Závěrečné shrnutí.

Rozsah pracovní zprávy: cca 50 stran
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam doporučené literatury:

1. DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 6. aktualizované a doplněné vydání. Brno: Biz Books, 2022.
2. OECD. Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities. Paris: OECD Publishing, 2015. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239012-en>.
3. RYDVAL, T. Náklady na výzkum a vývoj jako položka odčitatelná od základu daně. Beckova edice právní instituty. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2021.
4. Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů v platném znění.
5. US GAAP standardy v platném znění.
6. IAS/IFRS standardy v platném znění.
7. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Jana Košťálová, Ph.D.**
Katedra ekonomiky a managementu chemického
a potravinářského průmyslu

Datum zadání diplomové práce: **29. února 2024**
Termín odevzdání diplomové práce: **10. května 2024**

L.S.

prof. Ing. Petr Němec, Ph.D.
děkan

Ing. Jan Vávra, Ph.D.
vedoucí katedry

V Pardubicích dne 29. února 2024

Prohlašuji:

Práci s názvem Výzkum a vývoj z hlediska účetního vykazování a odpočtu na dani jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne

Bc. Markéta Kaiserová v.r.

PODĚKOVÁNÍ

Mé poděkování patří vedoucí práce doc. Ing. Janě Košťálové, PhD., která mou práci usměřňovala a jejíž cenné rady mi pomohly se zpracováním. Dále bych ráda poděkovala všem respondentům za jejich čas a chuť odpovídat na mé otázky, poskytl mi tak vhled do praxe.

ANOTACE

Tato diplomová práce se zabývá způsoby výkaznictví a zhodnocením systému podpory výzkumu a vývoje v České republice formou daňového odpočtu. Analyzuje zkušenosti firem s touto podporou, identifikuje problematické oblasti a navrhuje opatření pro jejich zlepšení. Cílem této práce je komplexní analýza dané oblasti a návrhy na zkvalitnění systému podpory výzkumu a vývoje.

KLÍČOVÁ SLOVA

výzkum a vývoj, veřejná podpora, daňový odpočet, účetnictví, financování

TITLE

Research and Development in Terms of Accounting Reporting and Tax Deduction

ANNOTATION

This diploma thesis deals with the reporting methods and evaluation of the public support system for research and development in the Czech Republic in the form of a tax deduction. It analyzes the experiences of companies with this support, identifies problematic areas and proposes measures for their improvement. The aim of the thesis is a comprehensive analysis of the given area and proposals for improving the research and development support system.

KEYWORDS

research and development, public support, tax deduction, accounting, financing

OBSAH

SEZNAM TABULEK A ILUSTRACÍ.....	8
SEZNAM ZKRATEK.....	9
ÚVOD.....	10
1 VÝKAZNICTVÍ VÝZKUMU A VÝVOJE.....	12
1.1 DEFINICE VÝZKUMU A VÝVOJE.....	12
1.2 VÝZKUM A VÝVOJ DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ.....	13
1.3 VÝZKUM A VÝVOJ DLE IFRS.....	15
1.4 VÝZKUM A VÝVOJ DLE US GAAP.....	18
2 PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE.....	21
2.1 DAŇOVÁ PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE.....	24
2.1.1 <i>Inovace vs. výzkum a vývoj</i>	25
2.1.2 <i>Oznámení o záměru odečtení odpočtu na výzkum a vývoj</i>	26
2.1.3 <i>Projektová dokumentace</i>	26
2.1.4 <i>Odpočet na dani</i>	29
2.2 SROVNÁNÍ LEGISLATIVNÍ PODPORY VÝZKUM A VÝVOJE S OSTATNÍMI STÁTY.....	37
3 VEŘEJNÁ PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE V PRAXI	42
3.1 SITUACE V ČESKÉ REPUBLICE	43
3.2 POHLED FINANČNÍ SPRÁVY.....	49
3.3 VÝZKUMNÝ ÚSTAV ORGANICKÝCH SYNTÉZ	51
3.3.1 <i>Podpora výzkumu a vývoje</i>	52
3.3.2 <i>Odpočet na výzkum a vývoj</i>	54
3.4 FIRMA XY.....	57
3.4.1 <i>Podpora výzkumu a vývoje</i>	58
3.4.2 <i>Odpočet na výzkum a vývoj</i>	59
3.5 ONSEMI.....	60
3.5.1 <i>Podpora výzkumu a vývoje</i>	61
3.5.2 <i>Odpočet na výzkum a vývoj</i>	62
3.6 ZHODNOCENÍ VEŘEJNÉ PODPORY V ČESKÉ REPUBLICE.....	65
ZÁVĚR	69
POUŽITÁ LITERATURA.....	72
PŘÍLOHY	81

SEZNAM TABULEK A ILUSTRACÍ

Tabulka 1 Porovnání přímé a nepřímé podpory výzkumu a vývoje (Janeček, 2016).....	22
Tabulka 2 Popis úrovní TRL (INNOVATION LEADERSHIP AGENCY, 2024).....	38
Graf 1 Relativní výdaje HDP na výzkum a vývoj v Evropě (eurostat, 2023).....	39
Graf 2 Podíl veřejných zdrojů na financování výzkumu a vývoj v soukromých podnicích v ČR (ČSÚ, 2024)	43
Graf 3 Struktura veřejné podpory v ČR podle formy (ČSÚ, 2024)	44
Graf 4 Výše daňové podpory na výzkum a vývoj podle odvětví v ČR (ČSÚ, 2024)	45
Graf 5 Výše daňové podpory na výzkum a vývoj ve zpracovatelském průmyslu v ČR (ČSÚ, 2024)	45
Graf 6 Porovnání počtu podniků využívající daňovou podporu na výzkum a vývoj podle vlastnictví v ČR (ČSÚ, 2024)	46
Graf 7 Porovnání výše daňové podpory na výzkum a vývoj podle vlastnictví v ČR (ČSÚ, 2024).....	46
Graf 8 Počet podniků využívajících daňovou podporu na výzkum a vývoj podle velikosti v ČR (ČSÚ, 2024)	48
Graf 9 Výše daňové podpory na výzkum a vývoj podle velikosti v ČR (ČSÚ, 2024)	48
Schéma 1 Postup pro rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty (Dvořáková, 2022).....	18
Schéma 2 Prvky výzkumu a vývoje z hlediska daňového odpočtu (Ayming, 2023).....	25
Schéma 3 Výše odpočtu na výzkum a vývoj (převzato z Finančního zpravodaje 8/2020).....	30

SEZNAM ZKRATEK

ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
ČÚS	České účetní standardy
EU	Evropská unie
HDP	Hrubý domácí produkt
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
NÚR	Národní účetní rada
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SP ČR	Svaz průmyslu a dopravy České republiky
SR ČR	Státní rozpočet České republiky
TRL	Technology Readiness Level
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USA	United States of America
VUOS	Výzkumný ústav organických syntéz

ÚVOD

V České republice (ČR) má většina účetních jednotek, tedy veškerých obchodních korporací, některých fyzických podnikajících osob a dalších subjektů povinnost vést podvojně účetnictví. Ministerstvo financí České republiky vydalo České účetní standardy (zkr. ČÚS), které jsou pro podnikatele návodem ke správnému vedení účetnictví podle Zákona o účetnictví 563/1991.

V rámci Evropské unie (EU), Spojených států amerických (USA) i celosvětově dochází k harmonizaci účetnictví, tedy ke sjednocení účetních postupů a principů. Důvodem harmonizace účetnictví je srovnatelnost informací uvedených v účetních výkazech, což je požadováno v souvislosti s existencí nadnárodních společností, globálním působením investorů, a tím pádem to souvisí s trendem globalizace a integrace. V ČR se harmonizace začala významně posouvat v roce 2005, kdy vznikla nová legislativa ohledně Mezinárodních účetních standardů (International Financial Reporting Standards, zkr. FRS) pro vybrané subjekty. Další změny vedoucí k harmonizaci následovaly. Následujícím krokem v rámci koncepčního sladění legislativních požadavků EU by mělo být schválení nového zákona o účetnictví, jehož konečná podoba se projednává.

V současnosti je na firmy vyvíjen tlak ze strany spotřebitelů na kvalitu výstupů a flexibilní odezvu na měnící se požadavky konečných zákazníků. Změny vyvolává i měnící se prostředí, dynamický technologický vývoj i klimatické změny a příklon k udržitelnosti a cirkulární ekonomice. Firmy proto rozšiřují nabídku o nové produkty a služby, mění technologické postupy a interní hodnototvorné procesy, které vedou k nižším nákladům a vyšší kvalitě produktů a služeb. Nástrojem těchto změn je výzkum a vývoj. Firemní výzkum představuje provádění teoretických a experimentálních prací s cílem získat zcela nové poznatky použitelné v praxi. Následný vývoj pak představuje systematické použití poznatků z výzkumné fáze nebo jinak získaných námětů do nových nebo zlepšených produktů, služeb či procesů. Výzkum a vývoj je tedy pro konkurenceschopnost a růst současného podniku zcela klíčový.

Zaznamenání výzkumu a vývoje v účetnictví a výkaznictví je určeno nejen ke splnění legislativních požadavků, ale je důležité i pro informování stakeholderů a manažerů v podniku, kterým přináší přehled o ekonomické náročnosti výzkumu a vývoje, čímž napomáhá při rozhodování o budoucích investicích a vyhodnocení investic do výzkumu a vývoje v minulosti realizovaných.

Výzkum a vývoj přináší benefity nejen samotným firmám, ale i společnosti jako celku a je v zájmu států podporovat výzkum a vývoj z důvodů dlouhodobého rozvoje společnosti a dosažení celospolečenských cílů v oblasti udržitelnosti. Mezi tyto celospolečenské cíle lze řadit rozvoj ekonomiky, zvýšení životní úrovně obyvatel i rozvoj celé společnosti. V posledních letech mezi tyto cíle řadíme i dosažení udržitelnosti, jehož hnacím pohonem je výzkum a vývoj. Podpora těchto celospolečenských cílů je realizována ze strany státu obecně formou daňových zvýhodnění, nebo cílenou podporou, zejména formou dotací. Mezi zájmy státu patří také zlepšení postavení podniků na trzích, posílení jejich konkurenceschopnosti, což vede k zajištění vyšší ziskovosti. Vyšší zisk podniků nepřímo vede ke zvýšení příjmů veřejného rozpočtu formou vyšších odvodů daní.

Cílem této práce je posouzení stávajícího systému podpory výzkumu a vývoje ze strany státu snížením základu daně, analýza zkušeností podniků využívajících tuto výhodu v praxi, identifikace případných problémů spojených s touto oblastí a navržení vhodných opatření či doporučení k jejich zamezení. Dílčí cíle této diplomové práce jsou:

- definovat výzkum a vývoj z pohledu finančního účetnictví,
- porovnat základní způsoby výkaznictví výzkumu a vývoje dle české legislativy, IFRS a US GAAP,
- popsat způsoby podpory výzkumu a vývoje v ČR se zaměřením na odpočty na dani,
- porovnat podporu výzkumu a vývoje ve vybraných státech s ČR,
- analyzovat zkušenosti podniků využívajících podporu výzkumu a vývoje formou odpočtu a porovnat ji se zkušenostmi v oblasti přímé podpory,
- identifikovat problémové oblasti,
- zpracovat návrh opatření či doporučení pro zlepšení tohoto systému.

Naplnění dílčích cílů bude realizováno prostřednictvím literární rešerše v teoretické části diplomové práce. V praktické části diplomové práce pak budou dílčí cíle naplněny analýzou dostupných statistických údajů a sběrem podkladů formou strukturovaných rozhovorů v řadách podniků využívajících odpočty na dani. V této části budou naplněny i další dílčí cíle, identifikování problémů a návrhy opatření.

1 VÝKAZNICTVÍ VÝZKUMU A VÝVOJE

Světová ekonomika již řadu desetiletí inklinuje k odbourávání národních hranic a vytvoření globálního charakteru ekonomiky. S těmito změnami je nutné harmonizovat i postupy při vedení účetnictví a zpracování finančních výkazů, tak aby finanční pohled na globální investice byl sjednocený a porovnatelný (Dvořáková, 2022). Hlavními liniemi v harmonizaci účetnictví jsou Mezinárodní účetní standardy (International Financial Reporting Standards, zkr. IFRS) (IFRS Foundation) a Národní účetní standardy pro USA (United States Generally Accepted Accounting Principles, zkr. US GAAP) (FASB, 2024). V ČR jsou základem pro vedení účetnictví České účetní předpisy, které v sobě zahrnují (Komora auditorů ČR, 2023):

- České účetní standardy (zkr. ČÚS) pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhlášky provádějící zákon o účetnictví, jako je Vyhláška č.500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Výzkum a vývoj je hnacím motorem výkonnosti firem a národního ekonomického růstu. Toho jsou si vědomy všechny národní, ale i nadnárodní instituce, a snaží se tuto oblast podpořit, tak aby posílily postavení národních a regionálních producentů v globalizovaném světě (Lenihan a kol., 2023). Podpora výzkumu a vývoje na národní i nadnárodní úrovni má řadu podob. Mezi formy podpory patří dotace a nedotační nástroje, které zahrnují záruky, zvýhodněné půjčky či finanční nástroje. Nedotační nástroje však nejsou v ČR zatím do legislativy implementovány (Technologické centrum AV ČR, 2018). Existuje také forma podpory, která představuje daňové zvýhodnění. Pro správnou specifikaci daňového zvýhodnění je nutné upřesnit, jak je výzkum a vývoj definován podle platné legislativy, tak aby mohl takovou podporu získat, a jak je vykazován v rámci finančního účetnictví, aby byl nárok prokazatelně doložen.

1.1 DEFINICE VÝZKUMU A VÝVOJE

Pro výzkum a vývoj existuje řada definic, jednu z nich představuje celosvětově uznávaný Frascati manuál z roku 2015, který uvádí, že: „Výzkum a experimentální vývoj jsou tvořeny kreativní/tvůrčí a systematickou prací, vykonávanou za účelem zvýšení úrovně vědomostí - včetně znalostí lidstva, kultury a společnosti - a k navržení nových způsobů

aplikace dostupných znalostí.“ (OECD, 2015). Z této definice vyplývají následující vlastnosti, které jsou pro výzkum a vývoj v podniku specifické (Horčíčka, Vlčková, 2023):

- prvek novosti – získávání nových poznatků,
- kreativní/tvůrčí činnost – použití vlastních nových postupů,
- prvek nejistoty – pravděpodobnost dosažení cíle není 100 %,
- systematicčnost – činnosti jsou řízeny stanoveným plánem zpravidla formou projektů,
- převoditelnost a reprodukovatelnost – využitelné k produkci služeb, výrobků nebo do dalšího výzkumu a vývoje.

Výzkum a vývoj pro účetní praxi v ČR obecně definuje Interpretace Národní účetní rady (NÚR) I-40, ve které jsou zvláště rozlišovány výdaje¹ vynaložené na výzkum a výdaje na vývoj. V Na výzkum je v této interpretaci pohlíženo jako na plánovanou činnost vedoucí k získání nových vědeckých nebo technických poznatků a vědomostí. Vývoj je v této interpretaci pojat jako využití výzkumu a jiných poznatků k návrhu nových materiálů, služeb, postupů, výrobků, zařízení a systémů, které povedou ke zlepšení a budou následně využity do praxe (NÚR, 2020).

1.2 VÝZKUM A VÝVOJ DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

Z pohledu českých účetních předpisů nesplňují výdaje vynaložené na výzkum charakteristiku aktiv, jelikož je jejich ekonomický užitek nejistý. 1.1.2018 byly proto výsledky výzkumu vypuštěny z výčtu dlouhodobého nehmotného majetku a v současnosti je výzkum účtován jako náklad běžného období (Aiccon, 2021). Účetní jednotka je však povinna uvádět nehmotné výsledky výzkumu v přiznání k dani z příjmů v položce B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (Sagit, 2023).

Výdaje na vývoj mohou být aktivovány do **dlouhodobého nehmotného majetku** v případě, že účetní jednotka splňuje všechny následující podmínky (NÚR, 2020):

- je schopna prokázat technickou proveditelnost dokončení nehmotného aktiva,
- je schopna prokázat záměr a schopnost dokončit a užívat vyvíjené nehmotné aktivum,
- předpokládá budoucí ekonomické užítky vyšší než vynaložené náklady,
- je schopna prokázat dostupnost zdrojů pro dokončení nehmotného aktiva,

¹ V některých odborných textech a zákonech se pojmy "výdaj" a "náklad" nepoužívají striktně odlišně a často se zaměňují jako synonyma. V této práci jsou převzaty tyto pojmy z citovaných zdrojů.

- je schopná nehmotné aktivum ocenit podle účetních předpisů.

Výsledky vývoje, na které je z účetního hlediska pohlíženo jako na nehmotná aktiva, lze získat od jiných osob nebo je vytvořit vlastní činností za účelem obchodování s nimi. Pod interpretací „vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi“ lze chápat vlastní vývoj, software nebo ocenitelná práva, která přímo povedou k vytvoření aktiva, s nímž bude obchodováno nebo povedou k návrhu materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů či služeb, která budou sloužit přímo k obchodní činnosti (např. výroba produktů podle vyvinutého designu). Nesmí se však jednat o zakázkovou výrobu nebo o součást dodávky dlouhodobého majetku. Jakožto dlouhodobý majetek z pohledu ČÚS musí mít předpokládanou dobu použitelnosti delší než 1 rok (Děrgel, 2022).

K ocenění nehmotného majetku lze použít pořizovací cenu, reprodukční cenu či je možné ocenit vlastními náklady. Pořizovací cenou se rozumí pořizovací cena s náklady souvisejícími s jeho pořízením. Reprodukční cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy je o něm účtováno. Vlastní náklady představují přímé i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k činnostem, které jsou v přímé souvislosti s tvorbou nehmotného, popř. hmotného majetku (Mazars, 2021). V případě zhotovení nehmotných výsledků vývoje vlastní činností pro variantní projekty jsou do ocenění zahrnuty náklady na všechny provedené varianty vedoucí ke konečnému řešení. Následné zvýšení hodnoty jakéhokoliv majetku není účetně možné, zatímco o snížení lze účtovat formou trvalých odpisů nebo opravných položek, které mají přechodný charakter (Sagit, 2023).

Účetní odpisy pro nehmotné výsledky vývoje se odepisují po dobu odhadované ekonomické životnosti a podléhají testu snížení hodnoty ke dni účetní závěrky. Interpretace I-45 NÚR v současné době nezávazně doporučuje účetním jednotkám obdobný přístup k testování snížení hodnoty aktiva jako je tomu dle IFRS, které je podrobněji vysvětleno v kapitole 1.3 (NÚR, 2021). V případě nemožnosti odhadu ekonomické životnosti účetní jednotka sama rozhodne o době odepisování s omezením minimálního trvání 60 měsíců a maximálně 120 měsíců (Ministerstvo financí ČR, 2018) Odpisy nehmotných výsledků vývoje se odepisují nepřímo a v účetní závěrce lze získat informaci o původní hodnotě nehmotných výsledků vývoje i výši oprávek, tj. součet všech dosud provedených odpisů (Sagit, 2023).

Nehmotné výsledky vývoje se účtují pouze v případě, že byly provedené práce úspěšně dokončeny a nejsou předmětem průmyslových nebo jiných ocenitelných práv. Na účet nehmotných výsledků vývoje lze zaúčtovat pouze majetek nehmotné povahy, který není

součástí jiného dlouhodobého majetku a je určen k opakovanému prodeji (Doležal a kol., 2017). V praxi jsou často vykazovány výsledky vývoje podle konkrétní povahy nehmotného aktiva na jiné účty, například na účet software. V případě opakovaného prodeje software je na tyto prodeje účetně pohlíženo jako na prodej licence (Ministerstvo financí ČR, 2018).

Pokud bude výsledkem vývoje nabytým vlastní činností interní dlouhodobý hmotný majetek (např. strojní zařízení) k vlastní potřebě, budou náklady aktivovány do dlouhodobého hmotného majetku, který bude odepisován na základě užití neboli výkonu. V případě vývoje dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku na základě požadavků jednoho zákazníka, je na tento dlouhodobý majetek do doby prodeje pohlíženo jako na zásobu. V moment prodeje vykáže účetní jednotka výnos z prodeje proti nákladu na prodanou zásobu (Ministerstvo financí ČR, 2018).

Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku se dle zákona o daních z příjmů od roku 2021 rovnají účetním odpisům. V případě dlouhodobého hmotného majetku se tento majetek zařadí do předmětné odpisové skupiny. Z pohledu daňové účinnosti nákladů výzkumu a vývoje účetní jednotka buď uvést souhrnně náklady na výzkum a vývoj v současném účetním období, nebo tyto náklady zahrnout pomocí aktivace do dlouhodobého majetku a poté ho postupně daňově odepisovat. V prvním případě účetní jednotce daňově uznatelné náklady sníží základ daně v aktuálním zdaňovacím období. Ve způsobu daňového odepisování účetní jednotka postupně zahrnuje hodnotu dlouhodobého majetku do daňově účinných nákladů ve formě odpisů po dobu odepisování a snižují tak daňový základ (Jindrová a kol., 2023).

Způsob zaúčtování může ovlivnit výsledek hospodaření a konkrétní daňovou zátěž podniku. Výsledek hospodaření ovlivňuje bonitu firmy, která poté rozhoduje o získání budoucích úvěrů či zájmu investorů.

1.3 VÝZKUM A VÝVOJ DLE IFRS

IFRS mají ve svém koncepčním rámci oproti českým účetním předpisům jasně vymezený pojem aktivum. Aktivum je chápáno jako současný ekonomický zdroj ovládaný účetní jednotkou v důsledku minulých událostí. Na samotný ekonomický zdroj je v tomto pojetí pohlíženo jako na právo, které má potenciál produkovat ekonomický prospěch (IFRS, 2018).

Standardy IFRS definují nehmotné aktivum, jako pořízení, zlepšování, udržování a vývoj nehmotných zdrojů, které musí být identifikovatelné, aby mohlo být odlišeno od goodwillu. Identifikovatelné aktivum je oddělitelné od účetní jednotky (tzn. lze prodat, pronajmout, poskytnout v rámci licence či směniti) nebo vzniká ze smluvních či zákonných

práv. Další důležitou podmínkou pro rozpoznání nehmotného aktiva je jeho ovladatelnost. Ovladatelnost umožňuje získávání ekonomických efektů, a zároveň zamezení přístupu ostatních subjektů k těmto prospěchům (např. patentová ochrana) (Dvořáková, 2022).

Výkaznictví o výzkumu a vývoji je v rámci IFRS zařazeno do standardu International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy, zkr. IAS) IAS - 38 – Nehmotná aktiva (IFRS Foundation, 2020). V těchto standardech jsou rozlišeny náklady na výzkum a náklady na vývoj. Ve fázi výzkumu nemůže účetní jednotka doložit existenci nehmotného aktiva a jeho budoucích užitků. Náklady vzniklé v souvislosti s výzkumem jsou náklady období, ve kterém vznikly. Mezi tyto náklady lze zařadit například (IFRS Foundation, 2020):

- činnosti k získání nových poznatků,
- vyhledávání, vyhodnocení a výběr aplikací výsledků zkoumání nebo ostatních poznatků,
- hledání alternativních možností ke zlepšení,
- formulace, návrh, vyhodnocení a výběr možných alternativ pro zdokonalení nebo nového řešení.

Nehmotné aktivum vznikající jako výsledek vývoje má obdobné požadavky jako je tomu v české účetní legislativě. Na rozdíl od českých účetních předpisů, kde lze do nehmotných aktiv zařadit pouze výsledky vývoje za účelem obchodování s nimi, nabízí IAS-38 možnost zařadit i výsledky vývoje určené pro interní potřebu. Mezi požadavky patří především předpoklady týkající se dokončení (technická proveditelnost, záměr dokončit, dostatek zdrojů k dokončení). Mezi další předpoklady patří jistota budoucího ekonomického přínosu (Dvořáková, 2022). Jistota ekonomického přínosu znamená prokázání existence trhu pro výstup z použití nehmotného aktiva nebo poptávku po samotném nehmotném aktivu. Pokud bude nehmotné aktivum používáno interně, je nutností prokázat jeho užitečnosti (IFRS Foundation, 2020).

Dle Standard Interpretations Committee, která odpovídá za jednotnou interpretaci obecných principů IFRS v praxi (IFRS Foundation, 2023), lze za nehmotné aktivum považovat výsledek vývoje webové stránky nebo úpravy existujícího softwaru. Náklady spadající v obecné úpravě do vývojové fáze (např. tvorba propagačního obsahu pro webovou stránku) jsou zahrnuty do ceny nehmotných aktiv, pokud splní důležitý požadavek pravděpodobných budoucích ekonomických užitků (Deloitte, 2023). Příklady činností ve vývojové fázi mohou být (IFRS Foundation, 2020):

- návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů v etapě před jejich výrobou nebo využitím,

- návrh nástrojů, přípravků, forem a matric u nových technologií,
- návrh, konstrukce a řízení zkušebního provozu, který není ve stupni ekonomické připravenosti pro komerční výrobu,
- návrh, konstrukce a testování vybrané alternativy zdokonalení nebo nového řešení.

K oceňování nehmotných výsledků vývoje lze využít v případě koupě pořizovací cenu, která zahrnuje i náklady spojené s uvedením do provozu. V případě vytvoření nehmotného aktiva vlastní činností lze ocenit výši nákladů vynaložených ve fázi vývoje. V případě vývoje pro interní užití v podniku je třeba se vyvarovat záměny mezi náklady vynaloženými na samotný vývoj a náklady na interně tvořený goodwill (např. nehmotná aktiva nesplňující kritéria pro rozpoznaní aktiv v rozvaze – nedokončený vývojový projekt) či pro běžnou činnost (Dvořáková, 2022).

V průběhu držení nehmotného aktiva je možné zvolit mezi metodou historických cen anebo přecenění reálnou hodnotou (překl. Fair value). Při využití modelu historických cen je postupně amortizována (tj. odepisována) cena, která může být pouze snížena. Reálná hodnota představuje cenu, za kterou by v den ocenění mohlo být prodáno na existujícím běžném trhu nehmotné aktivum. Tento typ ocenění je založen na tržních podmínkách a nijak tuto hypotetickou transakci neovlivňuje případné postavení účetní jednotky na trhu. V případě využití metody reálné hodnoty je povinností účetní jednotky přeceňovat celou skupinu aktiv vykazovaných samostatně v rozvaze s frekvencí přeceňování, aby nebyla hodnota výrazně odtržena od vývoje na trhu (Dvořáková, 2022).

Dle IFRS se dělí nehmotná aktiva podle způsobu odepisování na dvě kategorie na aktiva s určitelnou dobou použitelnosti a na aktiva s neurčitelnou dobou jejich použitelnosti. Aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti se neodpisují, ale testují se na snížení hodnoty, a to minimálně jednou ročně. V případě indikace pro snížení hodnoty majetku (např. rychlý pokles tržní ceny) je třeba provést testování snížení hodnoty častěji (Komora auditorů ČR, 2020). Testování možného snížení hodnoty aktiv spočívá v porovnání zpětně ziskatelné částky a účetní hodnoty aktiva. Pokud je účetní hodnota vyšší než zpětně ziskatelná částka, musí se ocenění aktiva snížit na danou hodnotu, aby ocenění odpovídalo reálnému obrazu. Zpětně ziskatelná částka je vyšší z dvou hodnot – reálná hodnota snížená o náklady prodeje nebo hodnota z užívání. Reálná hodnota představuje cenu při prodeji v nezávislé transakci (viz. odstavec výše). Hodnota z užívání je současná hodnota vyjádřená diskontovaným čistým peněžním tokem, který bude generován při používání aktiva a k tomu případné tržby z prodeje na konci jeho doby

použitelnosti. Na schématu 1 je zobrazen postup účetní jednotky při rozpoznání snížení hodnoty aktiva (Dvořáková, 2022).

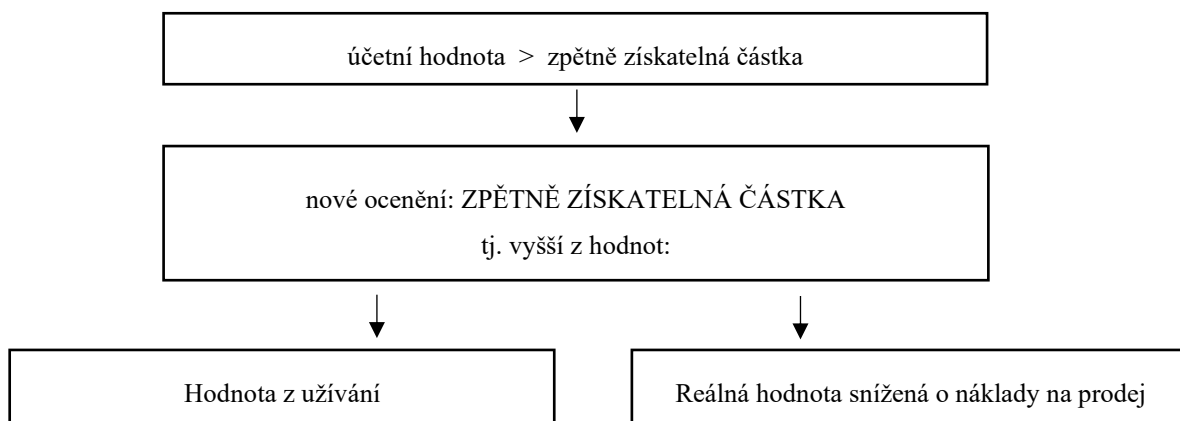


Schéma 1 Postup pro rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty (Dvořáková, 2022)

Aktiva s určitelnou dobou použitelnosti se systematicky odepisují od okamžiku, kdy je k dispozici pro používání po svou dobu použitelnosti, případně ve chvíli, kdy je aktivum odúčtováno nebo je klasifikováno jako aktivum držené k prodeji (Dvořáková, 2022).

1.4 VÝZKUM A VÝVOJ DLE US GAAP

US GAAP jsou účetní standardy platné v USA (Dvořáková, 2022). Na výzkum je dle US GAAP pohlíženo jako na plánované hledání nebo kritické zkoumání se zaměřením na objev nových znalostí, které budou užitečné při vývoji nového produktu, služby (označováno produkt), procesu nebo techniky (označováno proces) a povede ke zlepšení stávajícího stavu (PwC, 2023).

Vývoj představuje převedení výsledků výzkumu nebo jiných znalostí a tyto znalosti poté převádí do plánu či návrhu nového produktu nebo procesu nebo do významného zlepšení již existujícího produktu či procesu určených pro interní užití nebo k prodeji. Vývoj pro interní účely je stejně jako dle českých účetních předpisů nákladem období, ve kterém byl vynaložen. Zlepšování interních procesů (prodejních, administrativních a správních) není v US GAAP považováno za aktivity, které se běžně řadí mezi vývoj (PwC, 2023).

Dle US GAAP není možné kapitalizovat neboli zařazovat do majetku, většinu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj. Materiály, zařízení a provozy zakoupené a postavené výhradně pro účely výzkumu a vývoje, které nemají další budoucí využití, tak pozbývají samostatnou ekonomickou hodnotu a měly by být účtovány jako náklady daného období. V případě, že existuje budoucí alternativní využití materiálů, zařízení a provozů u více projektů

výzkumu a vývoje či jinak lze při pořízení nebo výstavbě kapitalizovat jako hmotná aktiva, což však nijak nesouvisí s výzkumem a vývojem. Část nákladů připadajících na výzkum a vývoj je stále nákladem daného období (American Institute of Certified Public Accountants, IPR&D Task Force, 2001).

Výjimky z předchozích obecných pravidel pro možnost kapitalizace tvoří náklady na vývoj webových stránek, softwaru nebo cloudové služby (Tri-Merit, 2022). Náklady na software určený k prodeji, pronájmu nebo k jinému způsobu uvádění na trh jsou kapitalizovány v okamžiku stanovení technické proveditelnosti, která se většinou stanovuje po dokončení projektu výzkumu a vývoje. Na rozdíl od IFRS lze dle US GAAP kapitalizovat i některé náklady na interní vývoj v závislosti na fázi, ve které se projekt nachází. V předběžné fázi a ve fázi uvádění do provozu jsou výdaje zaznamenávány v okamžiku jejich vzniku. Kapitalizují se náklady vzniklé ve fázi vývoje aplikace pro interní účely, které spadají do předem vymezených kritérií. Musí se jednat o externí přímé náklady na materiály či služby, mzdové náklady na pracovníky přímo spojené s vývojem a úroky vzniklé během vývoje. Je důležité odlišovat náklady na vylepšení, aktualizaci či vývoj zcela nového interního softwaru, které lze kapitalizovat, od nákladů na údržbu, drobnou aktualizaci či vylepšení nebo konverzi dat, které se vykazují jako výdaje v okamžiku jejich vzniku (KPMG, 2022).

Kapitalizace nákladů na výzkum a vývoj je chápána obdobně, jako je tomu u nákladů na výzkum a vývoj interního softwaru. Lze kapitalizovat pouze náklady vzniklé během vývojové fáze, které zahrnují vývoj webových aplikací, infrastrukturu a grafický design. Ostatní náklady spojené s výzkumem a vývojem webových aplikací jsou náklady v okamžiku jejich vzniku (KPMG, 2022).

V případě cloudových služeb záleží na podobě dohody o poskytování cloudových služeb. Pokud v sobě tato dohoda zahrnuje softwarovou licenci, lze na tuto dohodu pohlížet jako na vývoj interního softwaru a podle toho lze kapitalizovat náklady obdobně jako v případě interního vývoje softwaru. Pokud dohoda neobsahuje softwarovou licenci, je na tuto dohodu pohlíženo jako na smlouvu o poskytování služeb, které se neřadí do výzkumu a vývoje (KPMG, 2022).

V US GAAP je nehmotné aktivum definováno jako aktivum, které pozbývá svou hmotnou podstatu, s výjimkou finančních aktiv (PwC, 2023). Dále musí stejně jako dle IFRS splňovat podmínku, že je ovladatelné účetní jednotkou a zároveň oddělitelné od účetní jednotky. Dle US GAAP však lze interně získané výsledky výzkumu a vývoje kapitalizovat

pouze v případech, které jsou výše uvedeny. Téměř všechny interní náklady jsou účtovány jako náklad vynaložený v daném okamžiku. Výsledky výzkumu a vývoje lze získat koupí, kdy jsou tyto nehmotná aktiva oceňována pořizovací cenou, která stejně jako u IFRS zahrnuje všechny náklady související s jeho pořízením. V případě získání nehmotných aktiv pomocí fúze, je použita metoda reálné hodnoty (KPMG, 2022).

US GAAP zakazuje model přeceňování pomocí reálné hodnoty (Stuart, 2020). Nehmotná aktiva jsou postupně odpisována buď po dobu životnosti rovnoměrně, nebo podle poměru současných a budoucích příjmů generovaných produktem. Pro rovnoměrné odepisování existují obdobná pravidla, jako je tomu v IFRS. Možnost metody odepisování v závislosti na výnosech je v praxi téměř nevyužívána (Tri-Merit, 2022).

2 PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE

Vyspělé státy uplatňují různé strategie veřejné podpory výzkumu a vývoje, aby tak pomohly podnikům k lepšímu postavení na relevantních trzích, a tím jim zajistily konkurenceschopnost (Dimos a kol., 2022) a posunuli je k vyspělým technologiím, které přidávají k finální produkci vysokou přidanou hodnotu (Fernandes, 2012). Díky těmto opatřením tak výsledně zlepšují stav státní ekonomiky. Strategie vychází z přesvědčení, že investice do vědeckého výzkumu a vývoje spolu s inovacemi vedou k lepšímu porozumění základních principů a procesů, na nichž jsou založeny produkty a služby (Pešek, 2022).

Veřejná podpora může mít přímou nebo nepřímou podobu. Přímá veřejná podpora výzkumu a vývoje zahrnuje poskytování finančních prostředků ze strany státu nebo EU. Tato podpora je realizována formou nevratných dotací řešitelům výzkumných a vývojových aktivit, může být směřována k podpoře konkrétních výzkumných institucí, projektů a programů. Financování se může také zaměřovat na rozvoj výzkumné infrastruktury nebo podporu mezinárodní spolupráce ve vědeckém výzkumu (Janeček, Mráček, 2016).

Nepřímá veřejná finanční podpora výzkumu a vývoje je implementována prostřednictvím daňových pobídek a úlev pro podniky. To zahrnuje snížení daňové zátěže, urychlené odpisy nákladů spojených s výzkumem a vývojem, a také zvýhodněné úvěry, záruky, zrychlené odpisování, snížení odvodů sociálního pojištění, osvobození od cel či zvýhodněný pronájem státní či regionální infrastruktury (ČSÚ, 2023b). Další možností je poskytování podpory rizikového kapitálu pro startupy a inovativní podniky, které nemají snadný přístup k tradičním finančním zdrojům (Janeček, Mráček, 2016).

V případě přímé veřejné podpory formou dotací nelze přidat nástroje nepřímé podpory. Náklady na výzkum a vývoj financované formou dotací jsou daňově neuznatelné. Daňová uznatelnost nákladů je mimo jiné požadavek pro uplatnění daňového odpočtu (CEG, 2023).

Přímá i nepřímá podpora mají své výhody a nevýhody, které jsou shrnuty v tabulce 1.

Přímá podpora (dotace)	Nepřímá podpora (daňové zvýhodnění)
<ul style="list-style-type: none"> - zaměření na státem definované cíle a záměry - podpora dlouhodobého koncepčního rozvoje výzkumných organizací - předchází riziku tržního selhání při podpoře základního výzkumu - selektivní přístup k podpoře, riziko vlivu zájmových skupin - snižující se objem prostředků v národních dotačních programech - nízká úspěšnost projektů v soutěži, poptávka výrazně převyšuje nabídku - nepravidelné vyhlašování výzev - administrativně náročné, vysoké náklady na administraci, hodnocení a kontrolu projektů - ztráta soukromí, výzkumné organizace či firmy – musí zveřejnit svoje zájmy - v některých případech musí zveřejnit i výstupy výzkumu a vývoje 	<ul style="list-style-type: none"> - přístupné pro všechny obory - nenarušuje konkurenční prostředí - tržní tlak na návratnost vynaložených prostředků - volnost kreativity firem při užívání výzkumu a vývoje (stanovení vlastních priorit a projektů) - stabilnější pro finanční plánování - problém s určením prvku ocenitelné novosti a technické nejistoty - využití pouze v případě existence daňové povinnosti - nižší administrativní a nákladová náročnost - nejistota uznatelnosti pro firmy (zpětná kontrola)

Tabulka 1 Porovnání přímé a nepřímé podpory výzkumu a vývoje (Janeček, 2016)

Nástroje přímé veřejné podpory mohou ve formě dotací pokrývat 25 % až 100 % nákladů na výzkum a vývoj. Procentuální pokrytí nákladů určují faktory, jako je velikost podniku, typ aktivity, využití možnosti spolupráce na projektu a také na konkrétním dotačním programu. Peníze z dotačních programů mohou pocházet z evropských či národních fondů (Weber, 2021).

Z veřejného rozpočtu lze získat i peníze nad rámec běžné daňové uznatelnosti nákladů, ale navíc i jako odpočet na dani z příjmů, který představuje úlevu na dani z příjmů v relativní výši 19 %, která představuje současnou sazbu z daně z příjmů pro právnické osoby v ČR (Weber, 2021). Nově od roku 2024 v rámci schválení konsolidačního balíčku došlo ke

zvýšení daně z příjmů a tato úleva představuje 21 % (Ministerstvo financí ČR, 2023). Odpočet na podporu výzkumu a vývoje získává podnik až po dokončení daného projektu, zatímco u dotačních programů získává peníze většinou ještě před zahájením výzkumných a vývojových aktivit, nebo průběžně (Weber, 2021).

V případě, že podnik nedosáhne na 100 % úhrady veškerých nákladů souvisejících s náklady na výzkum a vývoj, musí řešit i jinou formu financování, než jsou veřejné prostředky. Jedna z možností podniku je půjčka v bance, kterou však musí splácet spolu s úroky hned od začátku výzkumu a vývoje, což jde proti potřebě hradit vysoké výdaje na výzkum a vývoj (Xiang a kol., 2022). Benefitem těchto půjček může být daňový štít, kdy je na úroky z půjček pohlíženo jako na daňově uznatelné náklady (Cao, Whyte, 2022).

Mimo bankovní úvěry existují zejména pro větší firmy zdroje financování ve formě emise akcií a dluhopisů, které mohou využít na výzkum a vývoj. Mezi dostupnými možnostmi je také možnost financovat výzkum a vývoj z vlastních zdrojů (Xiang a kol., 2022).

Mezi další způsoby financování patří venture kapitál, kdy do podniku vkládají své peněžní prostředky investoři s cílem získání podílu ve firmě. Forma venture kapitálu je označována jako rizikový a rozvojový kapitál pro investory a je často využívána na podporu výzkumu a vývoje. Venture kapitál je způsob financování využívaný zejména malými a středními podniky nebo startupy (CzechInvest, 2023).

Venture kapitál podporuje vznik různých formy partnerství mezi vysoce technologickými firmami za účelem efektivního vynaložení svých výzkumných a vývojových kapacit (Colombo a kol., 2016). Různé formy partnerství mezi výzkumnými organizacemi, akademickými pracovníky nebo i mezi dvěma podniky jsou dlouhodobě podporovány v rámci EU (European Commission, 2021). V rámci rozložení financí mezi obchodní partnery se nejedná pouze o pozitivní rozložení rizika a sdílení know-how, ale také s sebou nese negativa především ve formě zvýšených nákladů na koordinaci a kontrolu (Zhao a kol., 2023).

Dalším způsobem získávání financí na výzkum a vývoj může být crowdfunding. Tento typ financování lze představit jako sbírku na výzkum a vývoj, na který může přispět každý. Tento typ financování je však využíván zejména pro vědecké účely bez komerčního užití (Vědavýzkum.cz, 2019).

Následující kapitoly budou zaměřeny na nepřímou podporu, a to na daňový odpočet na výzkum a vývoj. Tato forma podpory je zákonně daná a může jí využít každý daňový subjekt při splnění zákonných podmínek (Rydval, 2021).

2.1 DAŇOVÁ PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE

V ČR je daňový odpočet nákladů na výzkum a vývoj legislativně upravena zejména v § 34 - § 34e zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Odpočet umožňuje podnikatelům uplatnit některé náklady na výzkum a vývoj dvakrát. Jednou standardním způsobem jako daňově uznatelný náklad a podruhé formou odečitatelné položky od základu daně, a to i v případě, že daný projekt výzkumu a vývoje nebude úspěšný (GRANTEX ADVISORY GROUP, 2023).

Daňově uznatelný náklad je široce definován v § 24 zákona o daních z příjmů, kdy základním pravidlem pro daňovou uznatelnost nákladů představuje fakt, že byly prokazatelně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů poplatníka. Tyto příjmy nesmí být osvobozeny od daně a musí být předmětem daně, jinak je poplatník musí vyloučit ze základu daně z příjmů. Většina z běžných nákladů podniku tyto podmínky splňuje. Může se jednat například o nákup materiálu, energií, mzdy a dalších nezpochybnitelných nákladů, u kterých je snadné dokázat, že zajišťují budoucí zdanitelný příjem (Jake&James, 2022) .

Daňová účinnost některých nákladů je limitována dalšími podmínkami vymezenými v § 24 zákona o daních z příjmů. Takovouto podmínku představuje například včasná úhrada (do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období) nákladů vynaložených na pojistné na sociálním a zdravotním pojištění za zaměstnance poplatníka. Další skupinou nákladů jsou ty, které jsou uznatelné pouze do výše souvisejících příjmů, kdy se může jednat o manka a škody, které jsou uznatelné pouze do výše náhrady škody (Haas Kubátová, 2021). Zákon o daních z příjmů v § 24 uvádí celou škálu podmínek daňové účinnosti určitých specifických nákladů, naproti tomu v § 25 zákona o daních z příjmů jsou taxativně vymezeny náklady, které nelze pro daňové účely uznat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (Dráb a kol., 2021).

Mezi příklady **daňově neuznatelných** nákladů lze řadit pořízení dlouhodobého hmotného majetku (náklady jako daňové odpisy), náklady jiného období, osobní náklady poplatníka, náklady na reprezentaci, dary s výjimkou dobročinných darů, úroky z půjček spřízněným osobám pokud není splněn test nízké kapitalizace, výplaty podílů na zisku, sankce a pokuty od státních institucí, většina opravných položek (s výjimkou těch, které splňují specifické zákonné podmínky) a tvorba účetních rezerv (Jake&James, 2022).

2.1.1 Inovace vs. výzkum a vývoj

S ohledem na uznatelnost daňového odpočtu je třeba rozlišovat mezi náklady vynaloženými na inovace a náklady spotřebovanými při výzkumných a vývojových činnostech. Inovace představuje zdokonalení stávajících výrobků například pomocí využití nových dílů nebo zlepšení současných vlastností výrobku. Výzkum a vývoj je charakterizován jako činnost prováděná soustavně a systematicky. Výsledkem těchto činností, zejména vývojových činností, je poté zcela nový výrobek nebo podstatně zlepšené vlastnosti stávajícího výrobku. Dále může být za výzkum a vývoj považováno, pokud dojde k užití výrobku ve zcela novém sektoru ekonomiky nebo života na základě nově nabytých dovedností či poznatků získaných výzkumem a vývojem, které jsou pro daný obor podnikání zcela nové (Rydval, 2021).

Hlavním rozlišujícím prvkem mezi inovacemi a výzkumem a vývojem je ocenitelný prvek novosti a prvek vyjasnění nejistoty u výzkumu a vývoje. Výzkum a vývoj je tedy legislativně stanoven 3 hlavními prvky uvedenými na schématu 2 k tomu, aby mohl být uplatněn daňový odpočet nákladů na výzkum a vývoj (Ayming, 2023).

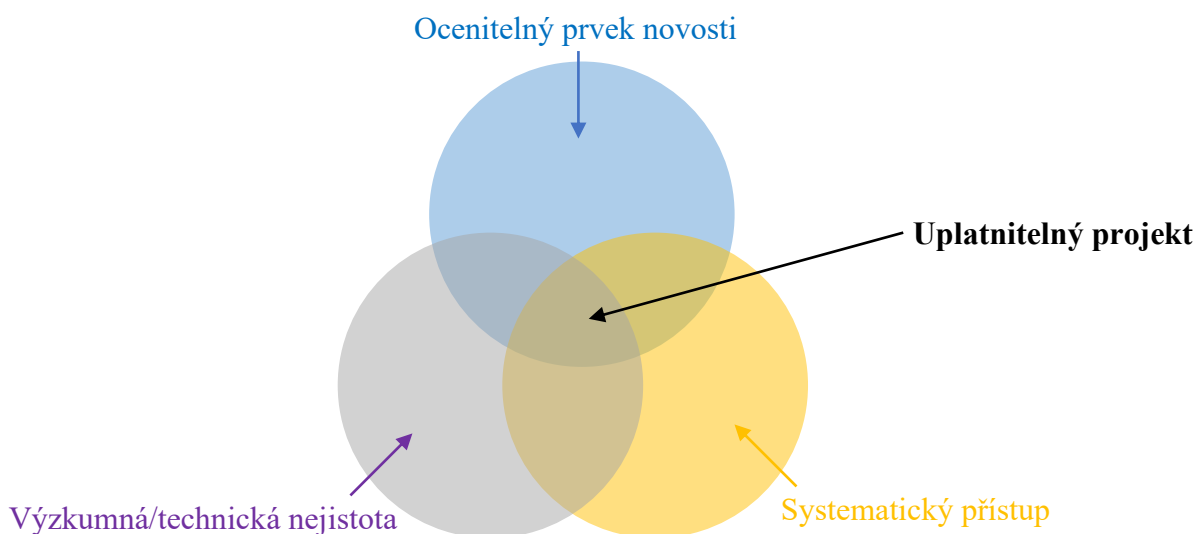


Schéma 2 Prvky výzkumu a vývoje z hlediska daňového odpočtu (Ayming, 2023)

Ocenitelný prvek novosti znamená pro firmu mimo zlepšení technických, užitných či fyzikálních vlastností nebo parametrů také získání nových poznatků a rozšíření know-how. Technická nejistota představuje koncepční, technické, technologické nebo konstrukční potíže a nejasnosti při vývoji, které musela společnost překonávat, aby dosáhla svého cíle. Vyjasnění technické nejistoty znamená, že společnost nebyla předem seznámena s řešením týkajícím se technické stránky projektu (Ayming, 2023).

V případě inovace výrobků je předem v daném oboru nebo v samotném podniku známá kompatibilitnost užitých komponent na stávajících technologiích. Hranice mezi činnostmi výzkumu a vývoje a inovací je v praxi však mnohdy nejasná. Pro faktické posouzení zásadní otázky, zda se jedná o činnosti výzkumu a vývoje nebo pouze o inovace, je potřebná znalost stávajících technologií a poznatků či dovedností v daném odvětví (Rydval, 2021).

2.1.2 Oznámení o záměru odečtení odpočtu na výzkum a vývoj

Právní úprava § 34 - § 34e zákona o daních z příjmů, která vešla v platnost 1.4.2019 znamená změnu v povinnostech pro účetní jednotky, které hodlají v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Nově musí poplatník dle § 34ba zákona o daních z příjmů podat **oznámení o záměru odečtení odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně**. Všechny vynaložené výdaje na výzkum a vývoj, které jsou uskutečněny před tímto datem nelze do odpočtu na výzkum a vývoj zahrnout. Oznámení o záměru odečtení odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně může učinit poplatník pomocí zprávy v datové schránce, písemně nebo ústně do protokolu. Na každý jednotlivý projekt výzkumu a vývoje je poplatník povinen podat samostatné oznámení. Oznámení musí obsahovat název projektu výzkumu a vývoje, který bude vystihovat jeho obecné zaměření a dále musí oznámení obsahovat identifikační údaje poplatníka (Finanční zpravodaj, 2020). Zákon však neudává míru obecnosti názvu projektu výzkumu (např. obecně definovaný „vývoj pohonné jednotky“ vs. specifitěji definovaný „vývoj elektromotoru“). Povinnost oznámení záměru o odečtení odpočtu na výzkum a vývoj je zřejmě reakcí na poplatníky, kteří neoprávněně až po dokončení „výzkumu a vývoje“ nárokovali odpočet (Rydval, 2021).

2.1.3 Projektová dokumentace

Předchozí právní úprava výzkumu a vývoje požadovala vypracování projektu výzkumu a vývoje ještě před samotným zahájením projektu. V současné legislativě, konkrétně v § 34c zákona o daních z příjmů je tento dokument nazván **projektová dokumentace**. Předmětná projektová dokumentace musí být dle aktuální legislativy schválena nejpozději ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů. Projektová dokumentace je souhrnným dokumentem vyhotoveným v písemné nebo elektronické formě, ve kterém poplatník blíže specifikuje činnosti výzkumu a vývoje (Finanční zpravodaj, 2020).

Projektová dokumentace musí dle ustanovení § 34c zákona o daních z příjmů obsahovat (Finanční zpravodaj, 2020):

- identifikační údaje poplatníka,
- doba řešení projektu,
- stanovené cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,
- předpokládanou výši výdajů v jednotlivých letech řešení projektu,
- jména všech osob zaštiťujících projekt,
- způsoby hodnocení a kontroly postupu řešení projektu,
- datum schválení projektové dokumentace,
- jméno a podpis osoby schvalující projektovou dokumentaci.

Doba řešení projektu zahrnuje období, ve kterém bylo zahájeno řešení projektu až do dne, ve kterém byl projekt ukončen. Ve většině případů se bude jednat o odhad délky řešení vzhledem k definici výzkumu a vývoje s prvkem nejistoty, kdy není předem jasný čas dokončení řešení, a i samotná zvládnutelnost projektu. Avšak pokud si je poplatník jistý, buď přesným časem potřebným k dokončení, nebo zvládnutelností projektu nutně tento fakt nevylučuje jeho činnosti z výzkumu a vývoje. Pokud je doba dokončení projektu významně kratší bývají často poplatníci vyzýváni daňovými orgány k prokázání důvodů kratší doby trvání, než je tomu oproti projektové dokumentaci (Rydval, 2021).

Stanovení cílů projektu, které jsou dosažitelné ve stanovené době řešení a mají výsledky vyhodnotitelné po jeho ukončení, vyžaduje přesnou specifikaci výzkumné a vývojové činnosti, které by měly obsahovat přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasňovat výzkumnou nebo technickou nejistotu. Z popisu cílů by mělo jasně vyplývat v čem spatřuje poplatník prvek novosti, k odstranění, jaké technické nebo výzkumné nejistoty má dojít, a jakým způsobem se odlišuje současný stav oproti řešením získaným výzkumem a vývojem a také důvody objasňující potřebnost této změny. Rovněž musí být specifikován konkrétní přínos tohoto řešení získaného výzkumem a vývojem (Snopková, 2016). Ze stanovení cílů by měl vyplývat i postup k jejich dosažení a měly by být zřejmé jednotlivé fáze zkoumání a jejich návaznost. Doporučením je také navrhnout náhradní postup pro projekt s případnými negativními výsledky (Rydval, 2021).

Ke snazšímu dodržení legislativy je doporučen následující chronologický postup (Rydval, 2021):

- 1) představit aktuální stav v oblasti výzkumu a vývoje,
- 2) posoudit důvod/y změny stávajícího stavu a možné přínosy této změny,
- 3) identifikovat cíl změny,
- 4) navrhnout způsob dosažení změny,
- 5) uvést způsob kontroly a hodnocení postupů řešení změn.

Další obsahově povinnou částí projektové dokumentace jsou předpokládané výdaje v jednotlivých letech od roku podání oznámení o záměru. V této předběžné kalkulaci není třeba rozvádět výdaje do detailu, avšak poplatník by měl být schopen identifikovat podklady, ze kterých při sestavování kalkulace výdajů vycházel (Šumichrastová, 2023a). Výsledná částka by měla být například podpořena výpočtem průměrných mezd či předpokládanou spotřebou materiálu. Vypracování předběžné kalkulace zajišťuje poplatníkovi kontrolu a oporu před případnými daňovými orgány ohledně naplnění kritéria systematické práce vyplývající z definice výzkumu a vývoje. Pokud dojde k výraznějšímu navýšení výdajů na projekt, měl by poplatník odůvodnit jejich navýšení před daňovými orgány (Rydval, 2021).

Do projektové dokumentace je ze zákona povinné uvést jména všech osob, které budou za řešení projektu odborně odpovídat. Kromě samotných jmen je třeba uvést kvalifikaci a pracovněprávní vztah k poplatníkovi. Tato část zabezpečuje prokazatelnost samostatného výkonu činností výzkumu a vývoje v rámci podniku v případě pochybností ohledně možného nákupu realizace výzkumu a vývoje jako externích služeb, které nelze zařadit mezi výzkum a vývoj (Šumichrastová, 2023a). Od uvádění jmen a kvalifikací jednotlivých osob si zákonodárci slibují zvýšení poptávky po vzdělaných a kvalifikovaných zaměstnancích a tím zvýšení jejich zaměstnanosti (Rydval, 2021).

Identifikace způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení je další povinnou částí projektové dokumentace. Způsob i četnost kontrol a jejich hodnocení je ponechána na poplatníkovi. Z důkazního hlediska, že byly prováděny činnosti výzkumu a vývoje, je důležité, aby poplatník vedl **průběžnou evidenci**. V této evidenci by pak mimo jiné měly být vytvořeny záznamy o jednotlivých kontrolách předem stanovených poplatníkem. Nejčastěji jsou v této evidenci zaznamenány poznatky výzkumníků, aktuální postupy a stav projektu. Doporučením pro správné detailní zpracování je v projektové dokumentaci rozdělit projekt na dílčí fáze a tyto jednotlivé fáze popsat v projektové dokumentaci spolu s výstupem z dané fáze. Nakonec uvést způsob kontroly a hodnocení těchto výstupů (Rydval, 2021). Tato část by měla odpovídat na otázku (Šumichrastová, 2023b):

- Co bude hodnoceno, za pomoci, jakých kritérií, a jakého cíle má být dosaženo?
- Jakým způsobem bude hodnoceno plnění (měření, analýza atd.)?
- Kdy se bude hodnotit (časové intervaly nebo splnění části projektu)?
- Jaké budou výstupy z hodnocení?

Poslední formální podmínkou projektové dokumentace je den schválení a podpis osoby, která musí být jasně identifikovatelná. Podepisující osobou mohou být členové statutárního orgánu nebo osoba oprávněná jednat za poplatníka. Jelikož datum schválení je nově podle současné právní úpravy možné podat až po započetí výzkumu a vývoje, očekává se, že požadavky finanční správy na obsahovou stránku a přesnost v projektové dokumentaci se zvýší (Hanáček, Vrkoč, 2019).

Schválenou projektovou dokumentaci již nelze upravovat. V případě změny některé z položek vyjma názvu, stanovených cílů, datumu a podpisu schválení je povinností vést samostatnou evidenci těchto změn (Finanční zpravodaj, 2020). V průběhu trvání projektu může docházet k personálním změnám nebo k úpravě doby trvání projektu. Ke všem těmto změnám je vhodné do **evidence změn** uvést i konkrétní důvody vedoucí k daným opatřením (Rydval, 2021).

2.1.4 Odpočet na dani

Výše odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34a zákona o daních z příjmů činí součet 100 % výdajů vynaložených v období a 110 % výdajů převyšujících vynaložené výdaje v rozhodné době (tj. minulé období). Rozhodným obdobím je buď zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, a končí dnem předcházejícím dni začátku období, pro které hodlá účetní jednotka určit výši odpočtu za výzkum a vývoj. Rozhodné období je také stejně dlouhé jako období, ve kterém je uplatňován odpočet (Dráb a kol., 2021). 110 % výdajů lze uplatnit pouze na výdaje vztahující se ke konkrétnímu víceletému projektu.

Pro názornost výpočtu výše daňového odpočtu jsou na schématu 3 zobrazeny 2 nejčastější případy, které mohou v praxi nastat (Finanční zpravodaj, 2020).

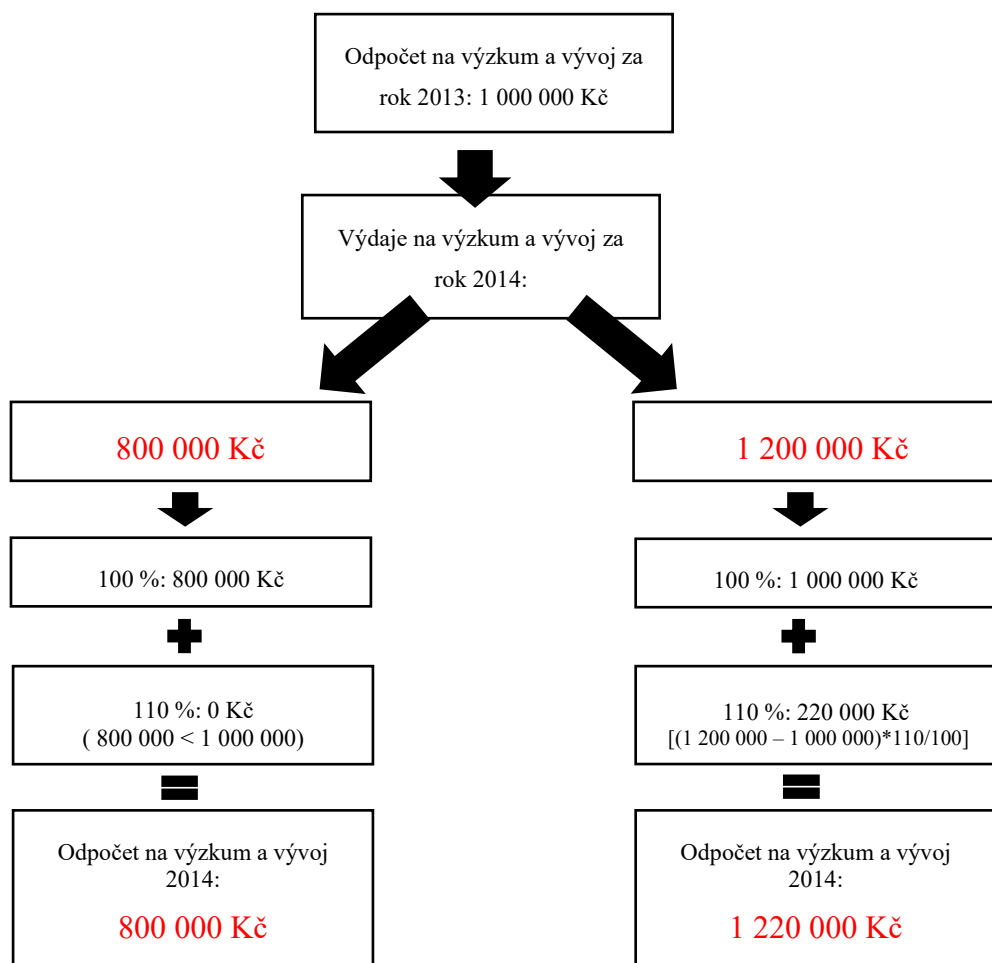


Schéma 3 Výše odpočtu na výzkum a vývoj (převzato z Finančního zpravodaje 8/2020)

V levé části schématu 3 je zobrazena možnost s nižšími ročními výdaji na výzkum a vývoj, než bylo vynaloženo a zahrnuto v odpočtu v předchozím období. V tomto případě může účetní jednotka uznat své výdaje pouze 100 %, tj. 800 000 Kč. Na pravé straně schématu je zobrazen případ, kdy výdaje na výzkum a vývoj převyšují výdaje vynaložené na výzkum a vývoj zahrnuté do odpočtu v předchozím roce. Výdaje převyšují celkem o 200 000 Kč, a z této částky je možné uznat do odpočtu 110 %, tj. 220 000 Kč. Ze zbylého 1 000 000 Kč, tedy výše odpočtu v předchozím roce může účetní jednotka uznat 100 %. Celkem si tedy účetní jednotka může uznat 1 220 000 Kč.

V zákoně o daních z příjmů § 34a odstavec 1 b) je uvedeno, že 110 % výdajů lze použít v případě, že v rozhodném období jsou výdaje zahrnovány do odpočtu. Tedy v případě, že v rozhodném období nebyly vynakládány žádné prostředky na činnosti výzkumné a vývojové, nemůže poplatník v příslušném období uplatnit 110 % výdajů, ale pouze 100 % (Rydval, 2021).

V případě, že je vykazována ztráta nebo nízký základ daně, který nedovoluje uplatnit odpočet na výzkum a vývoj v plné výši, má poplatník nárok na odečtení do třetího období (za které je podáváno daňové přiznání) následujícího po období, ve kterém vznikl nárok na odpočet (Dráb a kol., 2021). V případě, že poplatník neuplatní maximální výši odpočtu, na kterou má v daném období nárok, ztrácí tím možnost odečtu rozdílu mezi maximální výší a skutečně uplatněným odpočtem. Například, pokud poplatník v daném zdaňovacím období vynaložil výdaje ve výši 1 400 tis. Kč na výzkum a vývoj a vykázal základ daně ve výši 600 tis. Kč, činí maximální výše odpočtu na výzkum a vývoj 600 tis. Kč a zbývající 800 tis. Kč ($= 1\,400 - 600$) může uplatnit v příštích obdobích. V případě, že v daném zdaňovacím období poplatník uzná odpočet pouze ve výši 400 tis. Kč, na příští období mu zůstává 800 tis. Kč s tím, že zbývajících 200 tis. Kč již v příštích obdobích nemůže uplatnit (Finanční zpravodaj, 2020).

Do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje lze zahrnout výdaje, které jsou vynaloženy na činnosti zahrnující (Dráb a kol., 2021):

- experimentální nebo teoretické práce,
- projekční a konstrukční práce,
- výpočty,
- návrh technologií,
- výrobu vzorku nebo prototypu produktu nebo jeho části související s dokončením projektu výzkumu a vývoje.

Vzhledem k vysoké variabilitě možných výzkumných a vývojových projektů není legislativně zpřesněn výčet činností, které závisí na charakteru daného projektu. Pokyn MF- 17 nabízí návod, který zpřesňuje možné činnosti, které lze pro účely odpočtu zahrnout (Finanční zpravodaj, 2020):

- 1) **Výzkum a získávání znalostí:** Tato činnost zahrnuje experimentální a teoretické práce, které slouží k pochopení základů a podstaty pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a posouzení možných dopadů při využití těchto poznatků. Může také zahrnovat snahu získat nové poznatky, které lze uplatnit v rámci nových výrobcích technologií nebo ve službách.
- 2) **Využití poznatků ve vývoji:** Tato činnost zahrnuje systematické a kreativní využití poznatků z výzkumu nebo jiných námětů k návrhu a zavedení nových nebo vylepšených technologií, systémů, materiálů, výrobků či zařízení.
- 3) **Vytváření prototypu a funkčního vzorku:** Tato činnost v sobě zahrnuje výrobu funkčního vzorku nebo prototypu produktu nebo jeho části. Prototyp představuje původní model obsahující všechny technické a funkční charakteristiky nového výrobku nebo

- skupiny výrobků. Mezi tyto činnosti lze řadit i výrobu prvních kusů nového výrobku za účelem ověření navrženého řešení nebo jeho dalšího zdokonalení.
- 4) **Ověření prototypu:** Tato činnost zahrnuje testování prototypů, poloprovozních nebo demonstračních zařízení.
 - 5) **Projekční a konstrukční práce:** Tato činnost zahrnuje návrhy nových technologií nebo výpočty zaměřené na vývoj nebo inovaci výrobků a výrobních procesů.
 - 6) **Zkoušky nových výrobků:** Tyto činnosti zahrnují testování nových nebo inovovaných výrobků nebo skupin výrobků, které vznikly v rámci výzkumu a vývoje, za účelem ověření jejich funkčnosti, provozních vlastností a získání potřebných certifikací pro jejich provoz.
 - 7) **Zkušební provozy a výroba:** Tato činnost zahrnuje provádění zkušebních provozů a výrobu, které slouží k vyhodnocení hypotéz, sestavení vzorců a specifikací nových výrobků, projektování zařízení pro nové procesy a postupy, a stanovení technických specifikací pro koncepci, vývoj a výrobu nových výrobků a procesů.
 - 8) **Koncepční a metodické práce:** Do těchto činností patří rozvoj nových nebo významně modifikovaných průzkumů a statistických systémů, nových metodik šetření, vývoj nových metod zkoušení a studie proveditelnosti projektu výzkumu a vývoje s příprava zprávy o výsledcích tohoto projektu.
 - 9) **Vývoj softwaru:** Tato činnost zahrnuje vytváření softwaru na základě poznatků z výzkumu u projektů vyjasňujících vědeckou a technickou nejistotu, zejména v oblastech, jako jsou operační systémy, programovací jazyky, řízení dat, komunikační software, internetové technologie, projektování, vývoj, použití nebo údržba softwaru, vývoj nových softwarových technologií a vývoj nových pouček a algoritmů v oblasti teoretické počítačové vědy.
 - 10) **Zdravotnický a farmaceutický výzkum:** Tato činnost zahrnuje výzkum v oblasti zdravotní péče a farmacie, včetně klinických testů léků, vakcín a léčebných metod, ale pouze do okamžiku, kdy je uděleno povolení k jejich výrobě.
 - 11) **Šlechtitelství:** Sem spadají činnosti spojené s vývojem nových rostlinných odrůd, včetně vyhodnocování jejich užitných vlastností, ale pouze do okamžiku jejich registrace/uznání.
 - 12) **Výzkum a rozvoj v oblasti služeb:** Do těchto činností spadá výzkum a vývoj různých druhů služeb, včetně vytváření nových nebo vylepšených služeb, vývoj nových metod a nástrojů průzkumu.
 - 13) **Patentové a licenční práce:** Tyto činnosti zahrnují sběr, zpracování a interpretaci údajů, studie záměrů politiky na více úrovních a podnikatelských plánů.

Všechny tyto výdaje musí být vynaloženy na dosažení a zajištění příjmů, tedy musí být daňově uznatelné podle běžného výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz. kapitola 2.1). Kromě této podmínky musí být tyto výdaje vedeny v samostatné evidenci odděleně od ostatních výdajů a poplatník musí prokázat souvislost mezi jejich vynaložením a realizací projektu. Evidence musí být dostatečně určitá k přesnému vymezení výdajů od běžných výdajů účetní jednotky (Rydval, 2021).

Mezi nejčastější výdaje uplatňované v odpočtu jsou osobní náklady na zaměstnance podílející se přímo na projektu výzkumu a vývoje nebo provozní náklady, které přímo souvisí s projektem. Do osobních nákladů na zaměstnance lze uplatnit mzdy či platy včetně povinného pojistného plnění, případné zvýšení pohyblivé částky jejich mzdy, odměny (Finanční zpravodaj, 2020), zákonné náhrady mzdy (Vědavýzkum.cz, 2020) za dovolenou nebo cestovní náhrady (Rydval, 2021). Mezi provozní náklady lze zařadit například odpisy hmotného a nehmotného majetku, náklady na pořízení materiálu, energie, vodné a stočné či úplatu u finančního leasingu na hmotný movitý majetek (Finanční zpravodaj, 2020). V případě, že tyto výdaje souvisejí s realizací výzkumu a vývoje pouze zčásti, zahrnují se i do výdajů na odpočet výzkumu a vývoje pouze v jejich poměrné části (Rydval, 2021).

Do odpočtu na výzkum a vývoj naopak **nelze zahrnout** některé jmenované výdaje dle § 34b odst. 2 zákona o daních z příjmů. Jedná se o výdaje, na které byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, a to byť i jen částečně. V tomto smyslu veřejný zdroj znamená peníze poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí či krajů, státních fondů, fondů EU, veřejných rozpočtů nebo peněžních fondů cizích států (Rydval, 2021). Do výdajů zahrnovaných do odpočtu nelze také zahrnovat většinu služeb. Výjimkou jsou výdaje vynaložené na služby zahrnutelné do odpočtu, tedy služby související s realizací projektu výzkumu a vývoje (Dráb a kol., 2021):

- pořízené od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace v podobě činností uvedených v § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů zahrnutelných do odpočtu,
- sloužící k ověření či prokázání toho, že výsledek výzkumu a vývoje splňuje požadavky stanovené platnou legislativou,
- zahrnující úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku.

Do výčtu neuplatnitelných výdajů do odpočtu na výzkum a vývoj jsou legislativně zahrnuty také licenční poplatky a také nákup již hotových nehmotných výsledků vývoje od jiných osob. Výjimku tvoří poskytování výsledků výzkumu a vývoje získané od veřejných

vysokých škol nebo výzkumných organizací, které jsou legislativně ošetřeny v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje (Dráb a kol., 2021).

Bližší specifikace činností, které nelze zahrnout do odpočtu na výzkum a vývoj nabízí pokyn MF-17. Mezi tyto činnosti patří obecně běžně vykonávané činnosti, které nesouvisí přímo s projektem výzkumu a vývoje. Do odpočtu se dají zahrnout, pouze v případě prokazatelné souvislosti mezi projektem výzkumu a vývoje a danou činností. Mezi jmenované činnosti lze řadit (Finanční zpravodaj, 2020):

- vzdělávání a výcvik pracovníků v oblasti profesního rozvoje,
- vědeckotechnické činnosti (sběr dat, analýza, pozorování atd.),
- zpracování studie proveditelnosti,
- využití lékařských znalostí,
- administrativní a právní úkony související se získáním patentů,
- implementace, aktualizace a údržba softwaru,
- podpůrné činnosti zahrnující manažerské činnosti, úklid, údržba, opravy, administrativa, finanční činnosti atd.,
- provádění analýz.

Dále mezi výčet činností, které nelze zahrnout do odpočtu na výzkum a vývoj patří udržovací šlechtění zvířat a rostlin z důvodů nedostačujícího prvku novosti. Další skupinu tvoří inovační činnosti, které sice přinášejí vylepšení, ale neobsahují výrazný prvek novosti. Mezi tyto činnosti lze řadit výzkum trhu, zahájení výroby pro různé průmyslové situace, zlepšení návrhů pro výrobní procesy, získávání technologií, marketing nových nebo zdokonalených výrobků, výrobu ukázkových modelů, zkoušky pro uživatele, průmyslovou výrobu, předvýrobní přípravu, distribuci zboží a služeb a související technické služby v rámci inovačních aktivit (Finanční zpravodaj, 2020).

Osobní obchodní společnosti, tj. komanditní společnost či veřejná obchodní společnost, mají možnost dle ustanovení § 34d zákona o daních z příjmů zvýšit odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Za komanditní společnost provádí zdanění společnosti komplementář a v případě veřejné obchodní společnosti ho provádí společníci. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje poté mohou společníci případně komplementáři navýšit o poměrnou část, která odpovídá jejich podílu na zisku (Rydval, 2021).

V případě pochybností ze strany poplatníka ohledně zařazení činností a výdajů vynaložených na ně jsou zahrnutelné do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje má možnost podat žádost o závazné posouzení výdajů na výzkum a vývoj u správce daně ve smyslu ustanovení § 34e zákona o daních z příjmů. Tato žádost musí obsahovat (Dráb a kol., 2021):

- název a cíle projektu výzkumu a vývoje,
- činnosti dle poplatníkovy mínění zahrnutelné do odpočtu spolu s odůvodněním,
- výdaje vynaložené na činnosti zahrnuté do odpočtu,
- výčet činností s pochybnostmi,
- způsob rozdělení výdajů mezi činnosti výzkum a vývoj a běžné činnosti,
- období, kterého se má závazné posouzení týkat,
- návrh rozhodnutí posouzení.

Řízení o závazném posouzení činností je časově a administrativně náročná činnost, která zabere několik měsíců. Poplatník za tuto činnost musí zaplatit správní poplatek ve výši 10 000 Kč. Vydané rozhodnutí poté informuje poplatníka, které výdaje lze do odpočtu uplatnit. Závazné posouzení však nekontroluje fakt, zda lze daný projekt považovat za projekt výzkumu a vývoje (Rydval, 2021).

Od 1.1.2024 došlo k úpravě zákona o daních z příjmů, kdy v něm je výslovně zakotvena možnost prokazování obsahových náležitostí v projektové dokumentaci v případě pochybností ze strany správce daně dalšími důkazními prostředky. Od stejného data byl také spuštěn pilotní program hodnocení věcné stránky projektu pomocí expertů v oboru z Technologického centra ČR. V rámci tohoto programu mohou firmy vyplnit technickou kartu na základě které budou odborníky z oboru posuzována kritéria výzkumu a vývoje, jako je ocenitelný prvek novosti nebo technická nejistota. Tato opatření si kladou za cíl odstranit obavy poplatníků z uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj (Weis, Jeřábek, 2024).

Svaz průmyslu a dopravy ČR zkr. SP ČR dne 9.4.2024 předložil náměty na zatraktivnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj na základě zkušeností jednotlivých firem, zahraniční politiky v dané oblasti a konzultací s odborníky. Mezi důvody k podání námětu uvádí nutnost růstu počtu firem vykonávajících výzkumné a vývojové aktivity, snížení administrativní zátěže a finanční správy a větší transparentnost tohoto nástroje. Celý námět je rozdělen do 3 bodů – snížení administrativní zátěže, parametrické úpravy a systémové změny (SP ČR, 2024).

V prvním bodě administrativní zátěže požadují vypuštění požadavku týkajícího se způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, jelikož bývá ze

strany správce daně často vyhodnocována jako vágní a například v Rakousku daná kapitola vůbec nefiguruje. Dále v této části požadují odstranění požadavku na jména všech osob pracujících na daném projektu, jelikož tento fakt lze doložit pracovními dokumenty. Dále požadují, aby byla výkladově jednoznačně vymezena již schválená legislativní změna s účinností od 1.1.2024 ohledně doplnění dokumentace v případě pochybností. V tomto případě požadují možnost doplnění formálních nedostatků v projektové dokumentaci sloužící k prokázání faktu, zda se skutečně jedná o výzkum a vývoj a poplatník má nárok na odpočet (SP ČR, 2024).

V části parametrických úprav je cílem zatraktivnit odpočet i pro menší společnosti zvýšením benefitů, která pokryjí jejich případné obavy. Navrhují využití i jiných forem nepřímé podpory jako je sleva na pojistném či snížení zálohy na daň z příjmů u závislé činnosti zaměstnanců pracujících ve výzkumu a vývoji. Dále uvádí zavedení cash back, který je možný v řadě evropských zemí. Cash back představuje vrácení určitého procenta z podnikových nákladů spojených s aktivitami výzkumu a vývoje (SP ČR, 2024).

Mezi další parametrické úpravy přidávají prodloužení doby možnosti uplatnění odpočtu na dani z 3 na 5 následujících zdaňovacích období a také navýšení sazeb odpočtů, kdy navrhují z 100/110 % na 150/165 %. U výše ročních nákladů do 10 mil. Kč požadují buď zavedení jednoduššího systému vykazování určitých kritérií nebo navrhují zvýšení odpočtu na 200 %. Dále navrhují zvýhodnění mladých výzkumných a vývojových pracovníků do 30 let zvýšením sazby odpočtu na jejich mzdové náklady na 250 % (SP ČR, 2024).

V části systémových změn navrhují pravidelná jednání v poslanecké sněmovně spolu s Radou výzkumu, vývoje a inovací s cílem zvýšení atraktivity daňových odpočtů na výzkum a vývoj. Dalším bodem je zabezpečení klientského přístupu finanční správy v průběhu kontrol. Další oblast se týká poskytování odborných školení, která mají být určena jak pro firmy, tak i pro daňové experty a finanční správu. K zajištění správného hodnocení jednotlivých legislativních zásahů navrhují také rozšíření a vyhodnocování statistik týkajících se odpočtu na výzkum a vývoj (SP ČR, 2024).

Jako poslední bod v systémových změnách navrhují zavedení odpočtu na výzkum a vývoj bez projektové dokumentace, jakožto alternativní návrh. Tento návrh obhajují tím, že projektová dokumentace a pro podnikové účely není interním technickým dokumentem. Podle SP ČR by se měly kontroly zaměřovat pouze na povahu činností uplatněných v odpočtu (SP ČR, 2024).

2.2 SROVNÁNÍ LEGISLATIVNÍ PODPORY VÝZKUM A VÝVOJE S OSTATNÍMI STÁTY

V členských státech EU jsou v různé legislativní úpravě obdobné složky podpory výzkumu a vývoje, jako je tomu v ČR, které mají přímou nebo nepřímou formu. EU si dává za cíl dosáhnout pomocí výzkumu a vývoje 6 cílů (European Commission, 2023b):

- ochranu životního prostředí a zajištění klimatické neutrality na kontinentu,
- zajistit digitalizaci a nové technologie,
- podpořit tvorbu pracovních míst a prosperující ekonomiku,
- ochránit občany EU a jejich hodnoty,
- stát se světovým lídrem v oblasti klimatické neutrality, životního prostředí a pracovních podmínek,
- čelit extremismu a zajistit demokracii a právo.

Výzkum a vývoj by měl napomoci těmto obecně formulovaným cílům v jejich naplnění, a proto EU podporuje ve svých členských zemích konkrétní projekty v rámci svých dotačních programů, jako je například Horizon Europe (European Commission, 2023a). Dalším ze způsobů získání veřejných finančních prostředků v podobě dotací představují mezinárodní organizace jako je například Organisation for Economic Co-operation and Development (zkr. OECD), Conseil Européen pour la recherche nucléaire (zkr. CERN) nebo World Health Organization (zkr. WHO) (Rydval, 2021).

V rámci svého programu Horizon Europe v roce 2014 představila evropská komise stupnici úrovně technologické připravenosti (Technology Readiness Level zkr. TRL) (INNOVATION LEADERSHIP AGENCY, 2024).

Stupnice TRL zahrnuje 9 úrovní, které jsou vypsány v tabulce 2 (INNOVATION LEADERSHIP AGENCY, 2024).

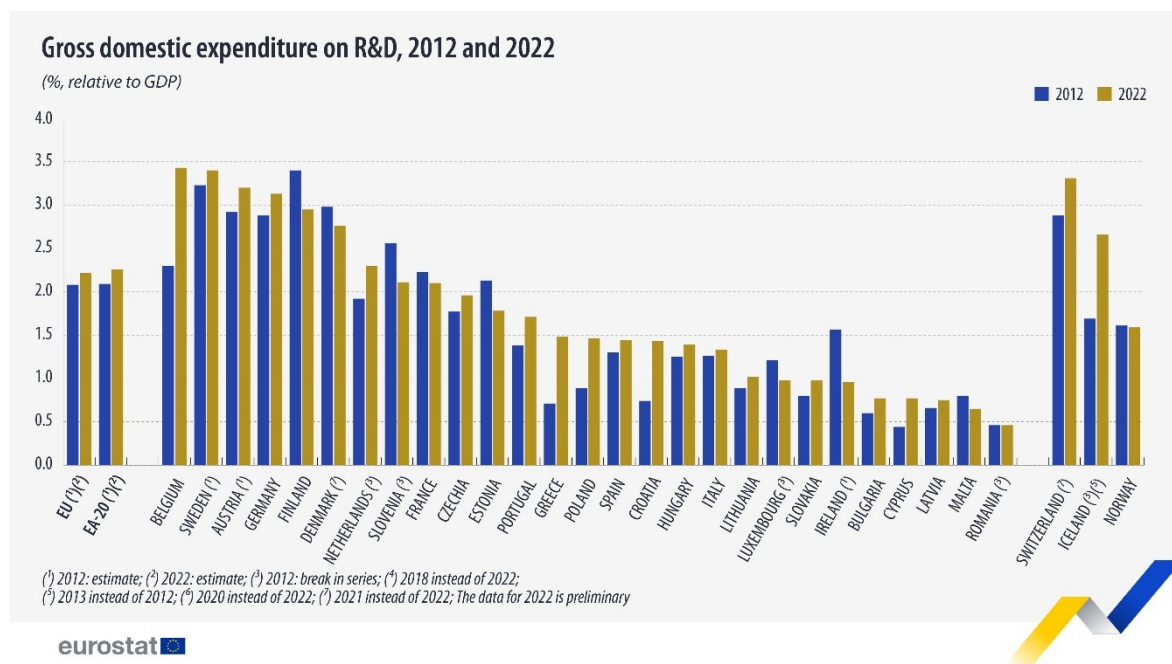
Úroveň TRL	Popis
1	pozorovány základní principy
2	formulován technologický koncept
3	experimentální ověření použitelnosti myšlenky
4	technologie ověřena v laboratoři
5	technologie ověřena v relevantním prostředí (v případě klíčových umožňujících technologií ověřena v průmyslově relevantním prostředí)
6	technologie demonstrována v relevantním prostředí (v případě klíčových umožňujících technologií demonstrována v průmyslově relevantním prostředí)
7	ukázka prototypu systému v provozním prostředí
8	systém je hotový a kvalifikovaný
9	skutečný systém prověřený v provozním prostředí (konkurenceschopná výroba v případě klíčových umožňujících technologií; nebo v kosmu)

Tabulka 2 Popis úrovní TRL (INNOVATION LEADERSHIP AGENCY, 2024)

EU zvolila TRL jako lepší indikátor pro umístění různých projektů do svých programů. TRL umožňuje žadatelům o dotace lépe přizpůsobit své cíle projektu požadavkům daného programu. Pokud je v daném programu požadováno vyšší TRL, hledá Evropská komise projekty s více aplikovatelným řešením zejména v komerční sféře. V opačném případě nízkého TRL ve výzvě EU je očekávání spíše směrem k základnímu výzkumu (Enspire Science, 2024).

Další použití TRL je pro označení vstupní úrovně vspělosti dané technologie, produktu nebo procesu na začátku projektu. Tento ukazatel by měl napomoci EU s efektivním rozdělením financí mezi projekty. EU se vyplatí investovat do projektů s vyšším vstupním TRL, které mají vyšší pravděpodobnost využití na trhu, jelikož jejich výzkum a vývoj je téměř u konce (Enspire Science, 2024).

Jednotlivé státy mají své vlastní programy podpory výzkumu a vývoje, které jsou financovány z jejich státního rozpočtu. Země s vyššími příjmy mají k dispozici více prostředků na podporu výzkumu a vývoje. Výdaje vysokopříjmových zemí v oblasti výzkumu a vývoje činí zhruba 2,48 % ze svého HDP, zatímco nízkopříjmové země pouze 1,11 % ze svého HDP (Borahan, 2022). V grafu 1 jsou porovnány evropské země a jejich výdaje na výzkum a vývoj v letech 2012 a 2022 (Eurostat, 2023).



Graf 1 Relativní výdaje HDP na výzkum a vývoj v Evropě (eurostat,2023)

V některých zemích je podpora výzkumu a vývoje zaměřena obecněji, zatímco v jiných je snahou zacílit přímou podporu na konkrétní sektory, které řeší úzké politické cíle. Členské země EU mají své dotační podpory zaměřené především na environmentální pilíř udržitelnosti (Deloitte, 2020).

Hlavním nástrojem nepřímé podpory je daňová sleva, případně odpočet na dani, který ovlivní zisk dané společnosti. Nemusí se však jednat pouze o podporu v oblasti daní společnosti provádějící výzkum a vývoj, ale i záloh sražených na dani případně odvodům na sociální pojištění za zaměstnance. Tyto slevy nezvýhodňují samotnou společnost a nijak neovlivňují zisk společnosti, ale mají za úkol pobízet k vyšší zaměstnanosti v sektoru výzkumu a vývoje (OECD, 2023). V souvislosti s nepřímou podporou výzkumu a vývoje se nejedná pouze o daňové pobídky, ale jedná se také o poskytování zvýhodněných půjček a poskytnutí záruk pro kapitálové úvěry (EY Global, 2023). Vzhledem k rozmanitosti nepřímých pobídek byly vybrány k bližšímu představení 3 státy s odlišným přístupem v oblasti podpory výzkumu a vývoje – Německo, Francie a Belgie.

Formou nepřímé podpory byl v Německu 1.ledna 2020 legislativně změněn režim daňových pobídek na výzkumné a vývojové prostřednictvím daňového příspěvku. Výzkum a vývoj může být prováděn interně či prostřednictvím subdodavatelů. Všechny společnosti s daňovou povinností v Německu bez ohledu na ziskovost či velikost společnosti mají nárok na daňové zvýhodnění ve formě slevy na dani (Deloitte, 2020). Slevu na dani lze odečíst přímo od daně, na rozdíl od daňového odpočtu, který snižuje výši zdanitelného příjmu (Segal, Bellucco-Chatham, Berry-Johnson, 2023). Výše daňové slevy představuje 25 % z nákladů splňujících kritéria a může být maximálně ve výši 1 milionu EUR pro jednu společnost. Mezi náklady splňující kritérium patří personální náklady a 60 % nákladů na subdodávky pro outsourcované aktivity ve výzkumu a vývoji (Deloitte, 2020).

Francie nabízí slevu na dani ve výši 30 % pro výzkum a vývoj na kvalifikované náklady na výzkum až do výše 100 milionů EUR a 5 % nad tento limit, pokud jsou splněna určitá kritéria. Způsobilé náklady obecně zahrnují náklady na zaměstnance ve výzkumu a vývoji, všeobecné a správní náklady, které činí 43 % mzdových nákladů výzkumných pracovníků a 75 % daňově uznatelných odpisů, a odpisy majetku používaného pro výzkumné a vývojové činnosti. Ve Francii je podporován vstup tzv. mladých doktorandů do odvětví výzkumu a vývoje, proto jsou jejich mzdové náklady do slevy na dani zdvojnásobovány, oproti ostatním výzkumným pracovníkům (Glon, 2023).

Francie mimo jiné nabízí daňovou podporu inovacím, za které z daňového hlediska považuje závěrečné práce spojené s vývojem prototypu nebo pilotních instalací nového výrobku, který na trhu není uveden (Entreprendre.Service-Public.fr, 2023). K tomuto daňovému zvýhodnění přistupují podniky, které nesplňují požadavky na výzkum a vývoj dle Frascati manuálu. Toto zvýhodnění platí pouze pro malé a střední podniky. V tomto typu daňového zvýhodnění je možné uznat 20 % nákladů na vývoj souvisejících se mzdovými, správními a administrativními náklady spolu s odpisy a smluvními náklady. Maximální limit uznatelných nákladů činí 400 000 EUR, tj. 80 000 EUR slevu na dani (Deloitte, 2020).

V Belgii se týká daňová podpora výzkumu a vývoje pouze kapitalizovaných nákladů, kdy společnost musí vykazovat výsledky v dlouhodobých hmotných nebo nehmotných aktivech. Dále lze k těmto kapitalizovaným nákladům připočítat náklady na patenty a na dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva využívaná pouze pro účel výzkumu a vývoje. Společnosti v Belgii mají na výběr mezi jednorázovým odpočtem 13,5 % z hodnoty kvalifikovaného aktiva vytvořeného výzkumem a vývojem, nebo může odpočet rozložit mezi více let pomocí daňového odpočtu v rámci předpokládané životnosti aktiva s 20,5 %.

V přepočtu na daňový přínos při současné daňové zátěži pro poplatníka činí jednorázový odpočet 3,4 %, zatímco rozložený odpočet činí 5,1 % ročně (EY Global, 2023).

Další státní podpora výzkumu a vývoje v Belgii se zaměřuje na zvýhodnění daní ze závislé činnosti kvalifikovaným výzkumným a vývojovým pracovníkům s bakalářskými, magisterskými nebo doktorskými tituly. Částečné osvobození představuje 80 % daň ze závislé činnosti. V této formě podpory je zvýhodňován vyšší stupeň vzdělání tím, že celkové procentuální osvobození je pro bakalářské tituly omezeno na 25 % z celkového osvobození v dané společnosti (Deloitte, 2020).

Podle regionu sídla společnosti v Belgii také nabízí různé bankovní a investiční společnosti zvýhodněné půjčky, rizikový kapitál a záruky na kapitálové půjčky. Úrokové sazby úvěrů jsou nejvíce zvýhodněny start-upům a malým podnikům, které v roce 2023 činily zhruba 3 % p.a. (EY Global, 2023).

Belgické společnosti také mohou využít odpočet vztahující se k příjmům z duševního vlastnictví, patentů, chráněného softwaru, práv k rostlinným odrůdám, léčivým přípravkům, dat nebo tržní exkluzivity. Procentuální výše činí 85 % čistého kvalifikovaného příjmu z duševního vlastnictví. Důvodem je podpora belgických společností k šíření existujících patentů vzniklých výzkumem a vývojem a snížení daňové zátěže (Deloitte, 2020).

Oproti ostatním státům uplatňuje ČR jednotný přístup k odpočtu na výzkum a vývoj, který nemá omezení, jako je například nutnost kapitalizace, není omezen velikostí podniku ani nemá žádný limit týkající se výše odpočtu (EY Global, 2023). V ČR však chybí záruky, zvýhodněné půjčky a rizikový kapitál, které by jistě doplnily portfolio stávajících forem veřejné podpory a stimulovaly by růst soukromých investic (Technologické centrum AV ČR, 2018). Také ve srovnání se státy EU nezáleží na dosaženém stupni vzdělání, což nepodporuje partnerství mezi univerzitami a podniky ani lepší uplatnění absolventů s doktorským vzděláním ve výzkumu a vývoji mimo výzkumné instituce po dokončení studia.

3 VEŘEJNÁ PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE V PRAXI

Cílem praktické části této diplomové práce je prozkoumat využití daňového odpočtu na výzkum a vývoj v praxi ČR jakožto způsob nepřímé podpory a způsob financování a porovnat jej s přímou formou podpory.

Praktická část byla realizována formou kvalitativního výzkumu v podobě strukturovaných rozhovorů na základě scénáře dotazování (viz. příloha). Scénář dotazování byl zpracován na základě teoretické části této práce. Scénář obsahuje otevřené otázky a je rozdělen na jednotlivé části. První část se zabývá samotným výzkumem a vývojem u daného respondenta s cílem představení firmy a jejích výzkumných a vývojových aktivit. Druhá část se zabývá problematikou účetního pohledu na výzkum a vývoj se zaměřením na odlišnosti v jednotlivých účetních standardech využívaných respondenty. Třetí část se zaměřuje na různé způsoby financování a míru využití jednotlivých forem. Poslední část se zabývá veřejnou podporou v českém prostředí se zaměřením na daňový odpočet s porovnáním formy dotací.

Pro zpracování praktické části diplomové práce byly osloveny 3 podniky zabývající se výzkumem a vývojem souvisejícím s chemickým průmyslem. Spolu s nimi byla oslovena také zástupkyně Generálního finančního ředitelství, zabývající se odpočtem na výzkum a vývoj.

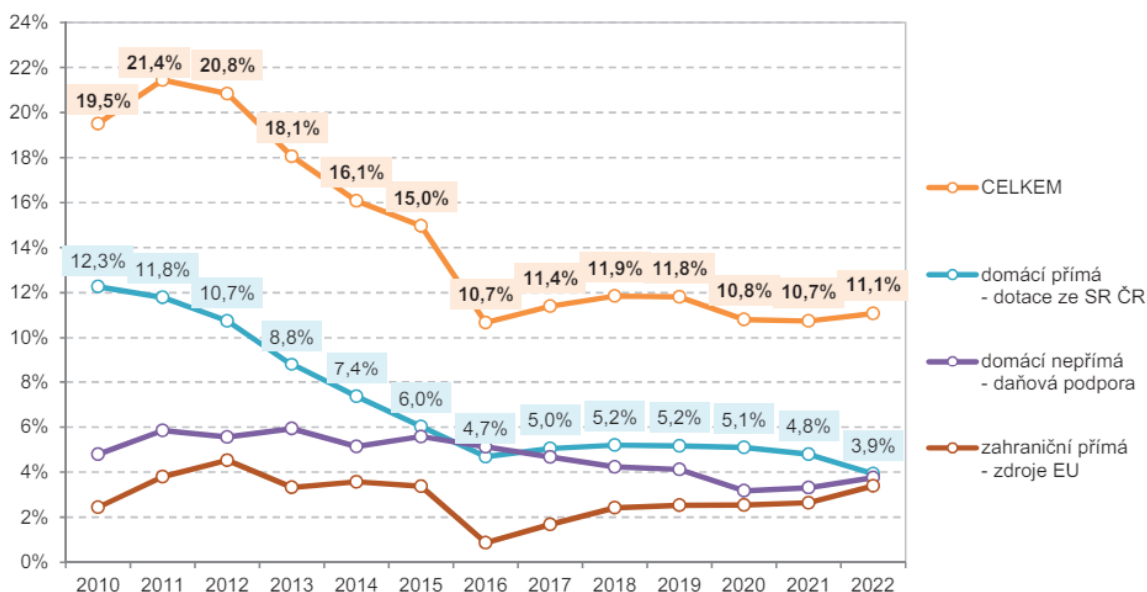
Primárním zdrojem informací pro vypracování praktické části byly provedeny strukturované rozhovory osobně nebo přes MStTeams s odpovědnými zástupci tří chemických firem. První oslovenou firmou je Výzkumný ústav organických syntéz a.s., kdy autorce práce na otázky zodpovídala vedoucí oddělení účetnictví Markéta Fandelová. Tato firma poskytla své rozhodnutí o závazném posouzení, které bylo využito jako sekundární zdroj informací. Další oslovenou firmou je onsemi – ON Semiconductor Czech Republic, s.r.o., ve které se k tématu diplomové práce vyjádřil finanční ředitel a člen Rady pro výzkum, vývoj a inovace Josef Švejda. V poslední firmě autorce této práce k tématu poskytl informace Chief Financial Officer. Poslední z podniků si přál zůstat v anonymitě, proto bude v této práci nazýván firmou XY.

Následně byl proveden rozhovor se zástupkyní finanční správy Ing. Ludmilou Dvořáčkovou, která autorce této práce ke zpracování praktické části poskytla jako sekundární zdroje informací své odborné publikace vydávané ve Finančním, daňovém a účetním bulletinu.

Jako další sekundární zdroj informací pro ilustrování situace v ČR byly využity oficiální statistiky vydávané Českým statistickým úřadem (ČSÚ), které každoročně zveřejňují výsledky na základě informací získaných od finančních úřadů týkající se konkrétní statistiky uplatnění odpočtu výzkumu a vývoje a popis trendů v této oblasti.

3.1 SITUACE V ČESKÉ REPUBLICE

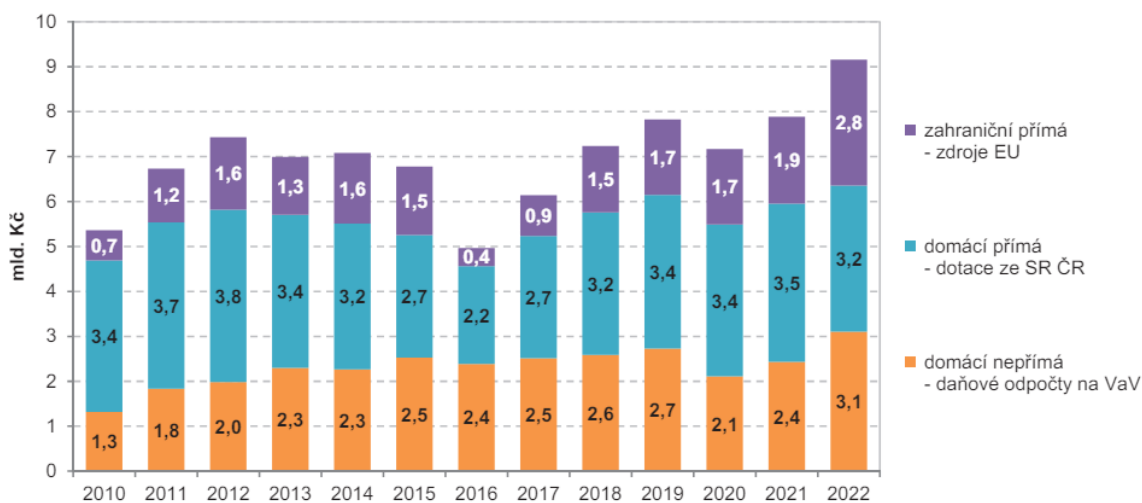
Výzkumnou a vývojovou činnost v ČR provádělo v roce 2022 přes 2 815 subjektů, což představuje téměř 90 % z celkového počtu subjektů, tvořily soukromé podniky. Soukromé podnikové prostředky jsou prozatím největším zdrojem financování výzkumných a vývojových aktivit. Vývoj podílu veřejné podpory na celkových výdajích vynaložených na výzkum a vývoj od roku 2010 do roku 2022 je zobrazen v grafu 2 (ČSÚ, 2024).



Graf 2 Podíl veřejných zdrojů na financování výzkumu a vývoj v soukromých podnicích v ČR (ČSÚ, 2024)

V roce 2022 tvořily soukromé zdroje financování výzkumu a vývoje necelých 90 % celkových výdajů na podnikový výzkum a vývoj. Zbývající veřejné finanční prostředky lze rozdělit na zahraniční dotační programy zejména EU a veřejné domácí zdroje, které jsou tvořeny odpočtem na dani z příjmů či dotacemi (ČSÚ, 2024).

V grafu 3 je zobrazena struktura veřejné podpory podle její formy (ČSÚ, 2024).

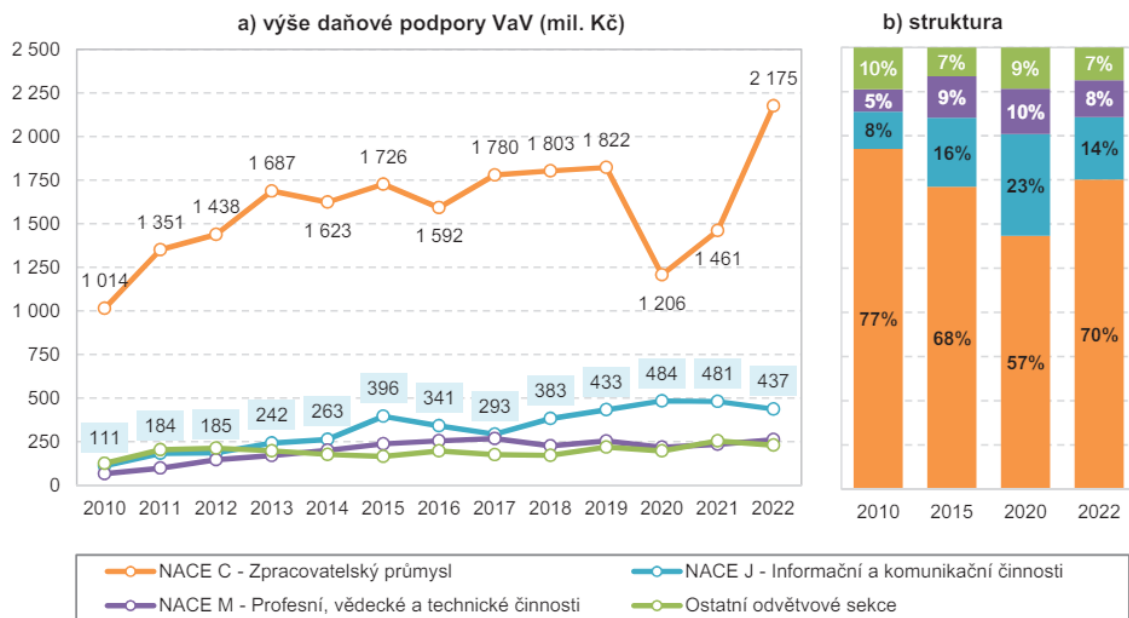


Graf 3 Struktura veřejné podpory v ČR podle formy (ČSÚ, 2024)

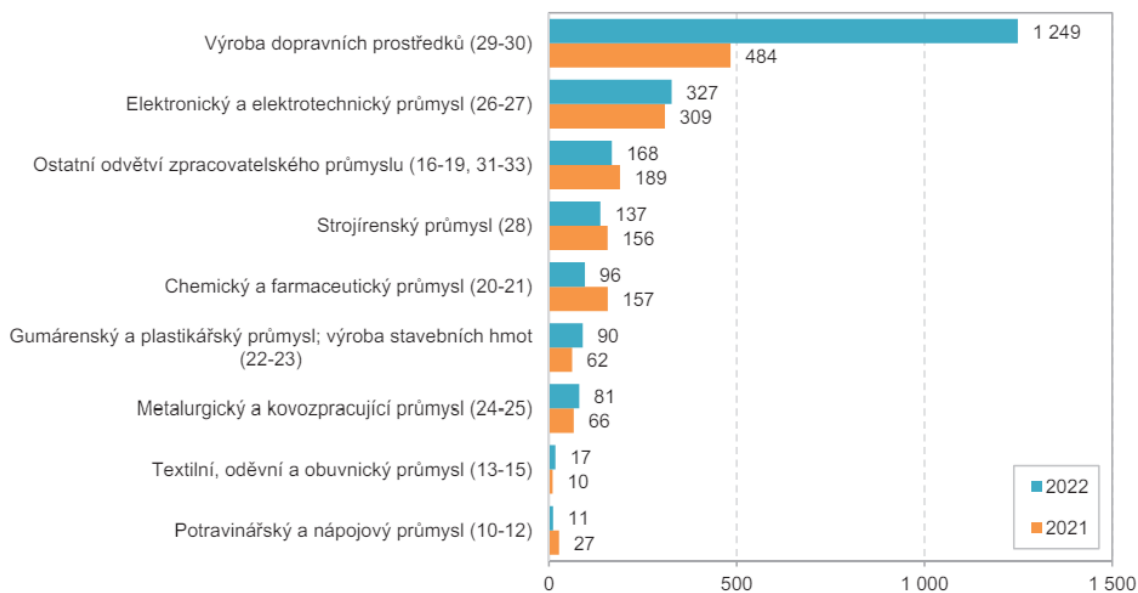
Struktura veřejných financí v grafu 3 ukazuje, že na území ČR je nejvýznamnějším zdrojem přímá dotace ze státního rozpočtu ČR, který se od roku 2017 drží na zhruba 40-50 % veřejných prostředků získaných na výzkum a vývoj. Zahraniční dotace z EU, kdy se jedná zejména o strukturální a investiční fondy, tvoří v posledních letech zhruba 20-25 %. V posledním dosud publikovaném roce 2022 však procentuálně i absolutně tato podpora vzrostla a v roce 2022 tvoří 30 % z celkové veřejné podpory. Zbývajících část tvoří daňová podpora ve formě odpočtu na výzkum a vývoj, jejíž výše v roce 2022 vzrostla (ČSÚ, 2024).

V roce 2020, když byla stanovena pro všechny občany silná omezení v rámci opatření proti pandemii COVID-19, byla těmito opatřeními ovlivněna i výzkumná a vývojová činnost. Množství z firem přestalo být ziskovými z důvodů restrikcí a nižšího odbytu, a tak řada z firem využila možnosti nečerpat daňového zvýhodnění v daném období, ale začaly čerpat daňové výhody až po pandemii v zákonné lhůtě 3 let (ČSÚ, 2023a).

Grafy 4 zobrazuje výši využití daňové podpory na výzkum a vývoj z hlediska odvětví v ČR a graf 5 podrobněji rozebírá strukturu výše podpory ve zpracovatelském průmyslu (ČSÚ, 2024).



Graf 4 Výše daňové podpory na výzkum a vývoj podle odvětví v ČR (ČSÚ, 2024)

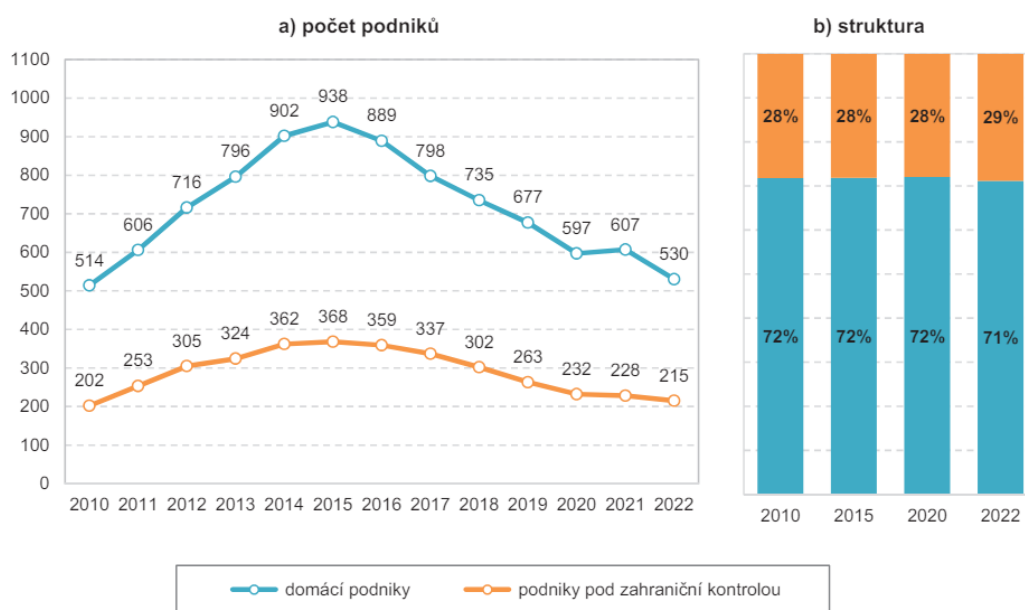


Graf 5 Výše daňové podpory na výzkum a vývoj ve zpracovatelském průmyslu v ČR v mil. Kč (ČSÚ, 2024)

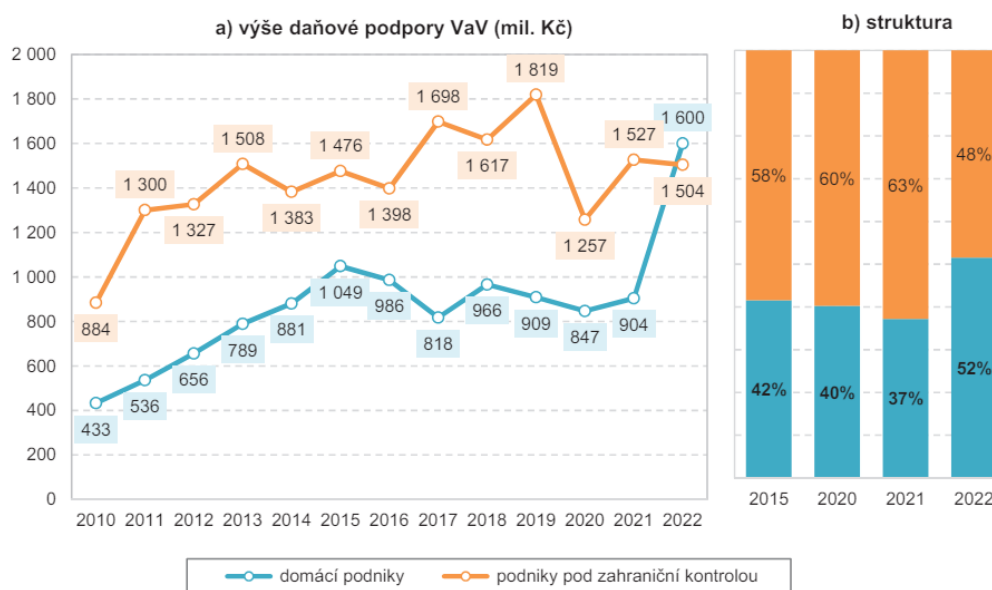
Daňovou podporu ve zpracovatelském průmyslu podle dat ČSÚ v nejvyšší sumě odpočtu využívá automobilový průmysl. Meziroční enormní nárůst výše odpočtu na výzkum a vývoj v tomto odvětví je způsoben kumulováním neuplatněných odpočtů z minulých období, kdy z 484 mil. Kč vzrostl na 1 249 mil. Kč. Další významná průmyslová odvětví jsou

elektrotechnický průmysl a strojírenský průmysl. Mimo zpracovatelský průmysl, který si v roce 2022 snížil svou daňovou zátěž o 2 175 mil. Kč, se na vysokých částkách pohybují i výzkumné a vývojové aktivity v oblasti informačních a komunikačních technologiích, které činily ve stejném období 437 mil. Kč. Podniky chemického a petrochemického průmyslu uplatnily v roce 2022 na daňovém odpočtu celkem 96 mil. Kč (ČSÚ, 2024).

Zajímavý pohled přináší i statistiky týkající se nepřímé podpory v podnicích pod zahraniční kontrolou oproti těm domácím. V grafu 6 je zobrazena početní struktura podniků využívajících nepřímé podpory v ČR dle vlastnictví a v grafu 7 je zobrazena struktura výše daňové podpory poskytované v ČR dle vlastnictví (ČSÚ, 2024).



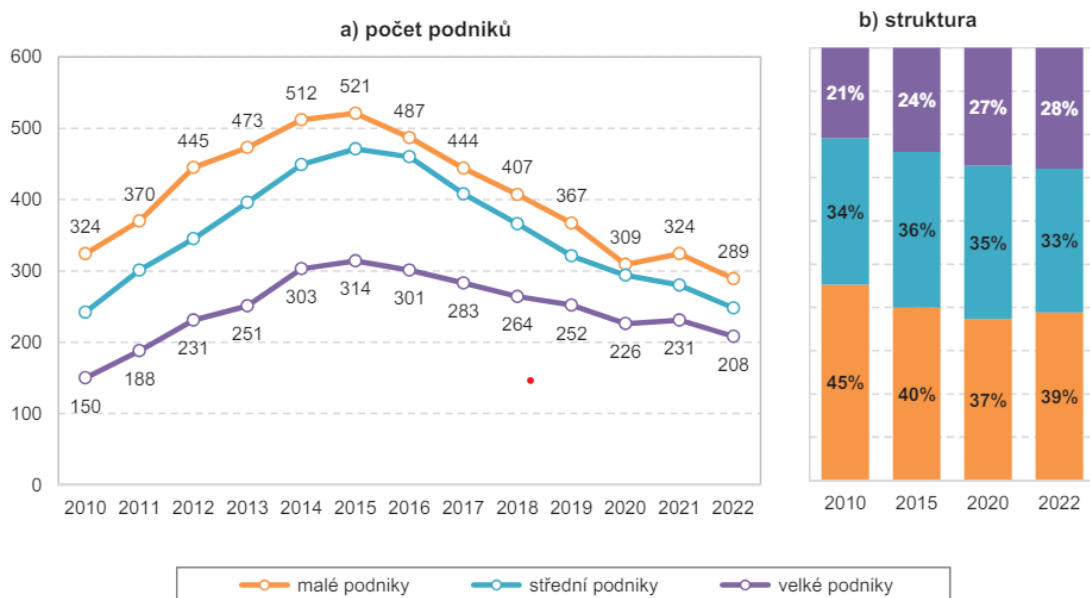
Graf 6 Porovnání počtu podniků využívajících daňovou podporu na výzkum a vývoj podle vlastnictví v ČR (ČSÚ, 2024)



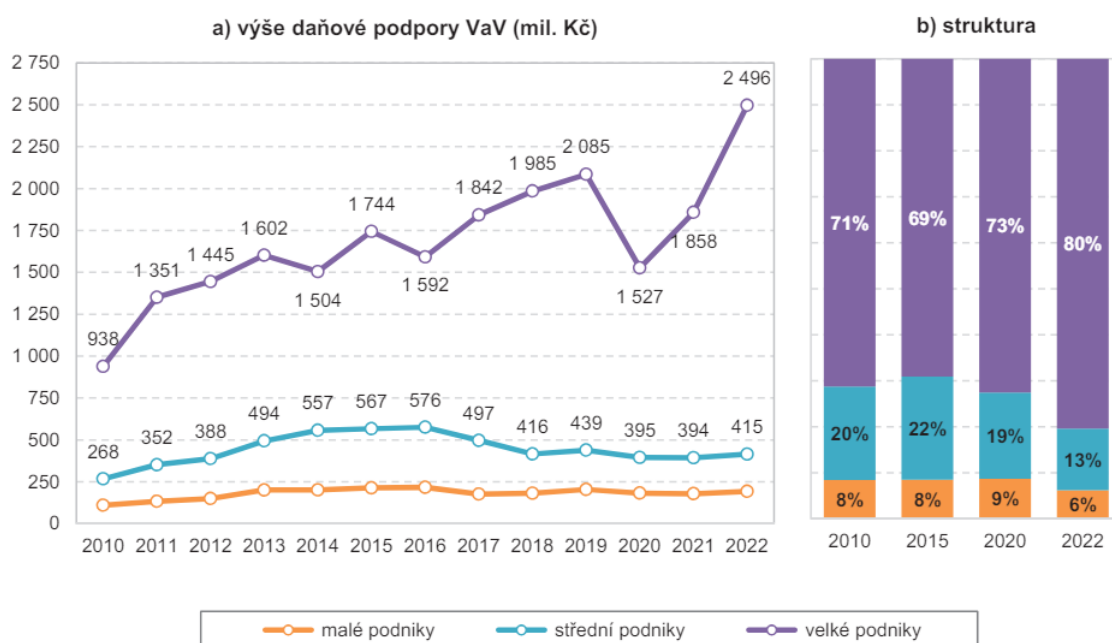
Graf 7 Porovnání výše daňové podpory na výzkum a vývoj podle vlastnictví v ČR (ČSÚ, 2024)

Z dlouhodobého hlediska o tuto formu podpory žádá početně více domácích podniků, jejichž procentuální zastoupení je okolo 71 % z celkového počtu žádajících. Zbývajících 29 % tvoří podniky pod zahraniční kontrolou. Ukazatel výše objemu podpory však jasně ukazuje, že větší počet domácích podniků užívá daňového odpočtu v nižší výši. Domácí podniky získávaly do roku 2021 od zavedení daňového odpočtu na výzkum a vývoj menší část, která se pohybovala okolo 40 % z celkové výše této podpory. V roce 2022 došlo poprvé k výraznému zvýšení procentuální výše podpory domácích podniků, které činí 52 %. Přesto při přepočtu představuje výše podpory v průměru 3 mil. Kč na domácí podnik. Podniky pod zahraniční kontrolou zastoupené v nižším počtu získali zbývajících 48 % nepřímé podpory, která v průměru představuje 7 mil. Kč na podnik pod zahraniční kontrolou (ČSÚ, 2024).

Další informaci týkající se popisu situace v ČR nabízí srovnání počtu a celkové výše dle velikosti podniků využívajících daňového odpočtu na výzkum a vývoj. V grafech 8 s 9 jsou zobrazeny struktury počtu podniků využívajících daňovou podporu s porovnáním struktury výše daňové podpory (ČSÚ, 2024).



Graf 8 Počet podniků využívajících daňovou podporu na výzkum a vývoj podle velikosti v ČR (ČSÚ, 2024)



Graf 9 Výše daňové podpory na výzkum a vývoj podle velikosti v ČR (ČSÚ, 2024)

Daňové podpory početně čerpají nejvíce malé podniky s procentuálním zastoupením 39 %, následují střední podniky s 33 % a nejmenší početní obsazenost představují velké podniky s 29 %. Početní rozložení podpory je však rozložené více rovnoměrněji než výše celkové částky podpory. Výše objemu podpory malých podniků v roce 2022 tvořila pouhých 6 % z celkové částky. Pro střední podniky tato podpora představovala 13 % z celkového objemu daňové podpory a zbývajících 80 % připadá na velké podniky. V roce 2022 došlo k nárůstu celkového objemu čerpaných prostředků ve formě daňového odpočtu o 28 % tj. 674 milionů Kč. Za tímto nárůstem v celkovém objemu výše nepřímé podpory stojí zejména velké podniky, které oproti minulému období uplatňovaly vyšší výdaje ve svém daňovém odpočtu. Ze stejných důvodů došlo i k nárůstu v roce 2021, kdy za zvýšením celkové částky stály velké podniky (ČSÚ, 2024).

3.2 POHLED FINANČNÍ SPRÁVY

Nejčastějším problémem je dle finanční správy v oblasti odpočtu na výzkum a vývoj nesplnění formálních náležitostí projektové dokumentace, které jsou jasně vymezeny v zákoně o daních z příjmu paragrafem 34c. Tento názor zastává i Nejvyšší správní soud, jehož rozsudky v oblasti odpočtu na výzkum a vývoj upozorňují na nutnost vyhotovit projektovou dokumentaci. Neboť z pohledu zákonodárců a soudců se jedná o ucelený dokument, který potvrzuje nárok na odpočet a nejedná se pouze o formality, které lze při nesplnění postupně doplňovat.

Nová právní úprava platná od 1.1.2024 týkající se možnosti doplnění obsahových náležitostí však nemění povinnosti podniků uplatňujících odpočet na výzkum a vývoj. I nadále musí ve stanoveném termínu vyhotovit projektovou dokumentaci dle zákonných ustanovení. Obsahové náležitosti se poté ke schválené dokumentaci bez vad a se splněním veškerých zákonných požadavků doplní pouze v případě pochybností ze strany správce daně. Jedná se tedy o zákonnou změnu týkající se možnosti případného zpřesnění jinými důkazními prostředky (Dvořáčková, 2024a).

Tato právní úprava by měla u poplatníků, kteří mají na daňový odpočet zákonný nárok zvýšit právní jistotu. Stav do roku 2024 znamenal pro některé poplatníky nemožnost vyvrátit pochybnosti správce daně. Tato právní úprava však nenabízí možnost doplnění obecně a nekonkrétně stanovené projektové dokumentace. Dále není možné doplnit důkazní prostředky jako je znalecký posudek či odborné posouzení týkajícího se správného splnění formálních

náležitostí, neboť toto rozhodnutí závisí pouze na správci daně. Dále tato úprava nedovoluje doplňování například dodatky, přílohami, objednávkami atd. (Dvořáčková, 2024a).

Předchozí legislativní změna s účinností od 1.4.2019 měla poplatníkům přinést čas na kvalitní zpracování projektové dokumentace. Před touto úpravou existovala povinnost vytvořit projektovou dokumentaci před samotným zahájením, zatímco pro současné projekty lze zpracovávat projektovou dokumentaci v čase, kdy poplatník disponuje relevantními a dostatečně přesnými informacemi ohledně projektu výzkumu a vývoje. Jelikož ve většině případů je mezi oznámením o záměru odečíst od základu daně odpočet na výzkum a vývoj, ve kterém musí být specifikován cíl, a samotnou projektovou dokumentací časové období v řádu měsíců, nevidí správce daně důvod pro vznik zásadních vad v projektové dokumentaci (Dvořáčková, 2024a).

Tyto legislativní změny mají přivést poplatníky zpět k výzkumu a vývoji. Odpočet na výzkum a vývoj je možné uplatnit od roku 2005. Trend poklesu počtu uplatňujících odpočet na výzkum a vývoj dle ČSÚ je od roku 2015. V tomto roce bylo 1 322 poplatníků, oproti počtu 850 v roce 2020 (Dvořáčková, 2024a).

Záměrem podpory není krátkodobá zakázková výroba, ale jejím cílem je podpořit víceleté výzkumné a vývojové projekty. I proto je v zákoně možnost 110 % uplatnitelných výdajů převyšujících výdaje z předchozího období na konkrétní výzkum a vývoj ve druhém období.

V soudních řízeních je také často namítáno, že zákon o daních z příjmů nemá jasnou definici výzkumu a vývoje a ocenitelného prvku novosti. Zákon o daních z příjmů se však odkazuje na zákon upravující podporu výzkumu a vývoje, kde je jasně definován. K této definici je vytvořen také Pokyn č.MF-17, který upřesňuje postup při uplatňování odpočtu na výzkum a vývoj a také poskytuje vysvětlivky. Oproti tomu Frascati manuál není pomůcka pro výklad daňových účelů. Tento dokument však slouží ke statistickým analýzám, který však není zakotven v právním řádu ČR (Dvořáčková, 2024b).

Ocenitelný prvek novosti nelze jednoduše definovat napříč všemi obory a odvětvími. Hlavním problémem jsou v tomto případě zakázkové výroby, které jsou předem definovány zákazníkem a k samotné výrobě není využita výzkumná a vývojová činnost. Tento typ podniků totiž nevytváří nové technologické postupy ani nepřidal novou vlastnost produktu, nebo nevytvořil nový produkt. Zákon však nezakazuje uplatnění zakázkové výroby do odpočtu na výzkum a vývoj, ale nutností je splnit veškerá kritéria (Dvořáčková, 2024b).

Prvek novosti ve výzkumu a vývoji je nutné odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Za výsledek výzkumu a vývoje lze identifikovat výstupy zcela nové nebo zlepšené oproti stávajícímu stavu. Výsledkem mohou být např. zcela nové chemické směsi, receptury nebo nové materiály (Dvořáčková, 2024b).

Finanční správa klade velký důraz na formální náležitosti projektové dokumentace jako klíčový aspekt pro posouzení nároku na odpočet na výzkum a vývoj. Podle finanční správy není nijak zvlášť administrativně náročné nastudovat ustálené požadavky a podle nich vytvořit projektovou dokumentaci. Z pohledu finanční správy je na daňový odpočet na výzkum a vývoj pohlíženo jako na poskytování dotací, které jsou poskytovány všem podnikům, které skutečně vykonávají výzkum a vývoj. Legislativní změny z let 2019 a 2024 vnímá jako kroky, kterými chce zatraktivnit nepřímou podporu výzkumu a vývoje v očích podniků.

3.3 VÝZKUMNÝ ÚSTAV ORGANICKÝCH SYNTÉZ

První z podniků je Výzkumný ústav organických syntéz a.s. zkr. VUOS a.s., který je součástí Synthesia a.s. VUOS a.s. se zabývá především výzkumem a vývojem chemických specialit s následnou zakázkovou či malosériovou výrobou pro B2B trh, zejména pro farmaceutickém průmyslu. Své obchodní partnery mají po celém světě. Důvodem pro jejich výběr je především jejich kvalita finálně vyrobených produktů, díky níž si drží své místo ve farmaceutických řetězcích.

Paradoxem je, že odběratelé VUOS se nespolehají na levnější dodavatele z asijského kontinentu z důvodů možné nekvality, patentové problematiky a možného prodloužení dodacích lhůt. VUOS však přiznává, že své chemické speciality vyrábí díky nízké výrobní a prodejní ceně právě ze základních chemikálií dodávaných z těchto zemí, konkrétně z Číny.

Každoročně představují své služby ve formě výzkumných a vývojových aktivit na celosvětovém veletrhu CPHI, který spojuje farmaceutické společnosti s jejich dodavateli. Dalším evropsky významným veletrhem, na kterém se VUOS a.s. prezentuje, je každoroční veletrh Chemspec.

Vzhledem ke své výrobě zaměřené na splnění předem specifikovaných požadavků B2B odběratele je pro VUOS nutné dokončit výzkum a vývoj s tržně předem daným časovým limitem 6 měsíců. Většina jejich výzkumných a vývojových aktivit končí za 2-3 měsíce. Po úspěšném dokončení VUOS vyrobí menší množství objednané zákazníkem a pomalu přechází na další zakázku. Na tyto zakázkové výzkumné a vývojové projekty neuplatňuje odpočet na

výzkum a vývoj. V průměru dokončí 3-4 výzkumné a vývojové projekty za rok, ovšem v roce 2024 zatím otevírají pouze 1.

VUOS však nevyrábí pouze zakázkovou výrobu, ale také sleduje tržní prostředí a změny v požadavcích především farmaceutických společností. Na základě těchto požadavků se snaží vypracovat projekty s dotační podporou, které trvají i 4 roky.

Z hlediska technické nejistoty a výzkumných a vývojových projektů vykazuje VUOS nízkou míru nedokončení. Projekty, které se nepodaří stihnout v čase požadovaném zákazníkem nebo se jim nedaří jejich zdárné dokončení vedoucí ke chtěné výsledné chemikálii pohlíží s nadhledem a snaží se vzít si z tohoto projektu ponaučení pro budoucí projekty. VUOS v současné době nijak neřeší možnosti patentování a licencování poznatků získaných ze svého výzkumu a vývoje z důvodů finanční a časové zátěže.

Účetnictví vedou v podle ČÚS v programu Helios. Jelikož jsou součástí holdingu Agrofert, je od nich požadována účetní závěrka dle IFRS. Na konci každého účetního období je proto nutné adjustovat náklady pro konsolidovanou účetní závěrku. V IFRS je nutné odstranit rezervy, upravit dobu životnosti dlouhodobých aktiv a další nesrovnalosti mezi Českými účetními standardy a IFRS. Harmonizace ČÚS společnost VUOS nijak znatelně neovlivňuje.

V rámci interní evidence neodlišují výzkumné a vývojové činnosti, jelikož se ve většině případů jedná o vývojové činnosti a své výstupy nepotřebují aktivovat. Svě výzkumné a vývojové projekty s jejich náklady od sebe odlišují jednotlivými zakázkovými čísly. Nejvyšší položka v nákladech na výzkum a vývoj jsou mzdové náklady a dále materiály. Odpisy dlouhodobých zařízení do evidence nezapočítávají z důvodu administrativní náročnosti jejich výpočtu, vzhledem k tomu, že na těchto zařízeních poté probíhá normální výroba. Sledování využití jednotlivých zařízení je pro ně časově náročné a potenciální částky nemají významný vliv na celkové náklady na výzkum a vývoj.

3.3.1 Podpora výzkumu a vývoje

Svůj výzkum a vývoj financují z veřejných i soukromých zdrojů. Ze soukromých zdrojů financování využívají pouze svůj dosavadní zisk. Budoucí možnost dalších instrumentů nepřímé podpory ve formě záruk či levnějších půjček pro VUOS zatím nemá smysl, jelikož se nechtějí zadlužovat.

Veřejnou podporu na výzkum a vývoj v současnosti čerpají z dotací. Dotační podpora může dosáhnout i pokrytí 100 % nákladů na výzkum a vývoj. U výše podpory záleží na prvku

nejistoty. Výzkumné projekty s sebou z podstaty věci nesou mnohem vyšší riziko neúspěšného dokončení než vývojové projekty. Pro snížení podnikové finanční zátěže je cílem dotačních projektů přispívat větším procentem na experimentální výzkum. Většina projektů realizovaných VUOS se zabývá aplikovaným vývojem, a z dotačních programů získávají okolo 50 %.

Své dotace získávají z domácích dotačních programů Technologické agentury ČR, Grantové agentury ČR nebo Ministerstva obchodu a průmyslu ČR. Z evropských dotačních programů využili program Horizont Evropa. Dotační dokumentaci si zpracovávají interně, ale ocenili by možnost využití interního či externího experta pro překonání dotačních překážek s tvorbou potřebné dokumentace.

Ke sledování výše svých nákladů používají program Microsoft Excel, v jehož tabulkách rychle vidí využití a případnou odchylku od plánu projektu. Nevýhodou přímé podpory oproti získávání nepřímé veřejné podpory je nemožnost aktualizace nákladů dle situace na trhu, k jaké např. došlo v průběhu roku 2022 při zvýšení cen energií, v průběhu trvání dotačního projektu. V rámci některých projektů lze zvyšovat některé náklady pouze v řádu jednotek procent oproti plánované výši.

V Microsoft Excel také sledují časový harmonogram řešení, který je předem rozdělen na jednotlivé etapy. Pokud není některá z etap ukončena, je podpora tohoto projektu pozastavena, dokud není daná etapa zdárně ukončena. Dotace jsou v tomto případě pozastavovány z důvodů zastavení možného financování projektu, který prozatím nevede ke zdárnému konci.

Problémem ve sféře dotací je podle VUOS přílišná administrativní náročnost. Největší úskalí vidí ve stále měnících se podmínkách pro splnění požadavků, které jsou často nepřesně specifikované. U každého z projektů je také jinak stanovena uplatnitelnost některých nákladů, jako například náhrad mezd v době dovolených. Pro každý výzkumný a vývojový projekt si pak musí pečlivě prostudovat veškeré požadavky a podle nich sestavit vnitřní směrnice. Toto samo o sobě je časově náročné. Administrativní a časová náročnost v oblasti dotací je například i v případě rozpočítání náhrady na dovolenou jednoho pracovníka, který pracuje na více projektech.

Další zábranu v oblasti dotací spatřují v postupu kontrol čerpání dotací. Dle VUOS by bylo mnohem efektivnější, pokud by existovala možnost vyjasnění problematických oblastí hned v prvním roce. Zavedení tohoto opatření by mělo za cíl zamezení stejných interpretačních

chyb. Pro VUOS by bylo přínosné, pokud by byla možnost kontroly ihned v prvním roce čerpání dotací nebo případně možnost interpretačního střediska, které by jim podalo informaci v problematických oblastech. Avšak sami pracovníci VUOS přiznávají, že v jednom roce se spustí například i přes 100 projektů v rámci dotačních programů a znamenalo by to výrazné zatížení kontrolních orgánů.

Další z nepříjemností týkající se dotací jsou dle VUOS občas nesmyslné ustanovení týkající se drobných částek, které jsou z pohledu celkových dotací marginální. Například je zcela zanedbatelná částka úroků na účtu s penězi získanými dotacemi, ale přesto se někdy tato částka musí vracet na účet poskytovatelů.

3.3.2 Odpočet na výzkum a vývoj

VUOS v roce 2014 čerpalo poslední daňovou podporu ve formě odpočtu na výzkum a vývoj. Jedním z důvodů pro toto finanční rozhodnutí je fakt, že by se ze zhruba 2-4 ročně uplatnitelných projektů reálně vrátila pouze malá část peněz, avšak spojená s neúměrnou administrativní zátěží.

Průměrný projekt má podle jejich odhadů nárok na odpočet na dani ve výši pouhých 20 000 Kč. V porovnání s možným dosažením i na 50 % celkové výše nákladů formou přímé podpory je odpočet nezajímavým nástrojem podpory. Navíc největší procentuální zastoupení v odpočtu na výzkum a vývoj zaujímají mzdové náklady výzkumných a vývojových pracovníků, kterých VUOS zaměstnává v rámci snižování stavů stále méně.

Dalším důvodem ukončení využívání odpočtu byla aktualizace metodické pomůcky Frascati manuál v roce 2015, který přísněji definuje výzkumné a vývojové aktivity. Problematická je pro VUOS především nutnost splnit prvek novosti. Interně řešená novinka v rámci podniku nemusí být dostatečnou novostí v rámci daňové uznatelnosti výzkumu a vývoje. Vzhledem k tomu, že VUOS čerpá znalosti v odborných zdrojích týkajících se konkrétních výrob a poté je v rámci interního vývoje pouze upravuje, jednalo by se tím pádem pouze o inovační aktivity.

Následujícím důvodem pro zavržení současného využívání odpočtu na výzkum a vývoj je obava z expertního posudku vyhotoveného pro finanční úřad. VUOS má zkušenosti se zcela opačnými názorovými protipóly v oblasti dotací, kdy je třeba při schvalování využít znalecký posudek od oponenta. Oponentský posudek mnohdy vyjadřuje jiné názorové vnímání prvku novosti a jeho dopadu než původní posudek. Vzhledem k této zkušenosti nechtějí čekat na posudek jim dosud neznámého experta finanční správy.

K odborné konzultaci by pomohlo přijmout na další pozici pracovníka specializovaného na odpočet výzkumu a vývoje. Toto přání ze strany zaměstnanců však nepřispívá ke strategii v oblasti personální politiky VUOS, jehož cílem bylo v posledních letech snižování stavů. Externí poradenskou firmu VUOS zamítá kvůli možnému pochybení, s rizikem, že by sankce přecházely na VUOS.

Ilustrujícím příkladem komplikovanosti odpočtu je závazné posouzení poskytnuté VUOS správcem daně v posledním roce využívání odpočtu v roce 2013. Cílem projektu, jehož náklady se zabývá závazné posouzení, byl návrh syntézy látky určené k výrobě léčiv specifikované zákazníkem. Projekt výzkumu a vývoje zahrnoval návrh syntézy v laboratorním prostředí s vyzkoušením podmínek oxidace za přítomnosti peroxidu vodíku. V případě neúspěchu uvádějí využití dalších metod výroby, ve kterých by vznikl hydroxid sodný, který je vysoce hořlavý. Úspěšný projekt měl s sebou přinést návrh technologie realizovatelné na výrobním zařízení VUOS, přípravu funkčního vzorku a přípravu průvodní zprávy.

Požadavkem VUOS bylo také určení vhodnosti metodiky pro zjištění správné výše nákladů. Správce daně v závazném posouzení uvádí, že součástí závazného posouzení není určení správné metodiky stanovující výši vynaložených nákladů, ale pouze stanovení možnosti uplatnit náklady, u kterých má VUOS pochybnosti.

Cílem závazného posouzení není zhodnocení náležitostí projektu výzkumu a vývoje z hlediska plnění zákonných podmínek, které vymezují ocenitelný prvek novosti nebo vyjasnění technické nejistoty. Závazné posouzení stanovuje pouze uplatnitelnost nákladů v rámci odpočtu na výzkum a vývoj.

V příloze k žádosti o závazné posouzení je uveden mimo jiné rozpočet výzkumu a vývoje. Z tohoto rozpočtu vyplývá výčet uplatnitelných a neuplatnitelných nákladů, ke kterým se vyjádřil v závazném posouzení správce daně. Mezi uvedené uplatnitelné náklady v rámci závazného posouzení k tomuto konkrétnímu projektu patří:

- materiál s náklady na přepravné,
- přímé mzdy a odvody z přímých mezd,
- režijní materiál,
- daňové odpisy,
- cestovné,
- telefonní poplatky,
- energie.

Všechny tyto jmenované náklady musí mít přímou souvislost s daným projektem výzkumu a vývoje. U přímých mezd v této době správce daně nezahrnuje náhrady na dovolenou, jelikož se nejedná o skutečně vynaložené náklady na projekt výzkumu a vývoje, což již v současnosti není pravda. Náhrada za nemoc se do těchto nákladů také nezahrnuje. Oproti tomu je možné do odpočtu na výzkum a vývoj uznat kolektivní a roční zúčtování v poměru odpracovaných hodin výzkumného pracovníka na projektech výzkumu a vývoje.

Správce v části elektrické energie, tepla, plynu, vodného a stočného a režijních nákladů doporučuje obdobný postup jako při výpočtu režijních nákladů, a to pomocí rozvrhové základny v podobě pracovních hodin. Dalším z obav, které VUOS má, je střet zájmů v oblasti energetiky. Veškerou energii mají v rámci závodu Synthesia poskytovanou tamějšími závody. Cenu energií jim tím pádem určuje mateřská firma, a o tomto nákladu by mohly mít ve finanční správě jisté pochybnosti, jakožto o financování holdingové společnosti, nikoliv výzkumu a vývoje v dceřiné společnosti.

V odůvodnění jsou také uvedeny náklady, které nelze uznat do odpočtu. Podle správce na základě dotazu VUOS do odpočtu nákladů na výzkum a vývoj nelze zahrnout náklady na:

- kooperaci a služby,
- pojištění,
- náklady na reprezentaci,
- režijní služby,
- ostatní složky mzdy,
- úroky a ostatní finanční nároky,
- opravy a udržování,
- cestovné nad limit,
- jiné provozní náklady.

Náklady na kooperaci a služby se nemohou obecně uplatňovat v odpočtech na výzkum a vývoj. Pod pojmem kooperace je v tomto smyslu myšlen nákup zakázkových služeb od subdodavatele. Ovšem správce upozorňuje, že pokud se jedná o služby likvidace odpadu, které přímo souvisí s výzkumem a vývojem, tak jsou tyto náklady uplatnitelné.

Cestovné má svůj zákonný limit a v případě daňově neuznatelného nákladu nelze zahrnout do odpočtu. Do jiných provozních nákladů lze zahrnout odškodnění pracovních úrazů

pracovníků výzkumu a vývoje, rezervy a opravné položky, dary, odpisy pohledávek. Správce daně tyto náklady zdůvodňuje neexistencí přímé souvislosti s výzkumným a vývojovým projektem.

V případě kontroly ze strany finančního úřadu jsou v rozhodnutí o závazném posouzení uvedena další podmínky pro uplatnění. VUOS musí prokázat výsledky svého výzkumu a vývoje a své závěry. Také musí doložit souvislost mezi vynaloženými náklady a realizací projektu výzkumu a vývoje. Správce daně upozorňuje, že ke stanovení hodnoty nákladů na základě plánů rozpočtů je nedostačující.

Vzhledem ke svým zkušenostem a výše uvedeným důvodům VUOS ukončilo využívání této formy nepřímé podpory. Hlavním důvodem k ukončení využívání této formy podpory je vedla administrativní náročnost a nízké pokrytí zdrojů. Dotační programy jim přinášejí více financí a věnují se jim prioritně.

3.4 FIRMA XY

Dalším osloveným podnikem je podnik XY, který se zabývá výrobou rozbušek, své produkty dodávají na B2B trhu a zhruba 97 % celkové produkce tohoto podniku je vyváženo do celého světa.

Firma XY je součástí amerického korporátu. V ČR má pobočku, která zaměstnává více než 1 000 zaměstnanců. Výzkum a vývoj je také prováděn na české pobočce. Svůj výzkum a vývoj zaměřují na chemické typy rozbušek, elektronické moduly v rozbuškách a výrobní zařízení či postupy. Například v chemickém typu rozbušek se snaží o dosažení vyšší ekologičnosti, kdy se pokouší je vyrábět bez těžkých kovů.

Průměrně ročně dokončí a zahájí firma XY 10 až 20 nových projektů výzkumu a vývoje. Z nich zhruba 30-40 % nedojde k úspěšnému dokončení projektu. Tyto neúspěšné projekty se většinou revidují, zadá se nový upravený cíl projektu, což zpravidla vede k úspěšnému dokončení projektu.

Účetnictví vedou dle ČÚS, ale výkaznictví musí vést podle US GAAP, vzhledem k zahraniční vlastnické struktuře. Aby došlo k souladu mezi ČÚS a US GAAP, nedochází ve firmě XY k aktivaci dokončených projektů výzkumu a vývoje. Toto opatření má zamezit rozporům mezi odlišnými účetními přístupy k výzkumu a vývoji, jelikož dle US GAAP nelze výzkumné a vývojové náklady kromě zákonem předem vyjmenovaných podmínek kapitalizovat.

Jednotlivé výzkumné a vývojové projekty od sebe vzájemně odlišují pomocí čísla zakázky a střediska. K tomu mají k dispozici ERP systémy, pomocí nichž jsou schopni jednoduše vyfiltrovat a doložit náklady související s konkrétními projekty výzkumu a vývoje.

3.4.1 Podpora výzkumu a vývoje

Firma XY financuje své výzkumné a vývojové aktivity ze soukromých i veřejných zdrojů. Ze soukromých podnikových zdrojů financování výzkumu a vývoje využívá vlastní zdroje získávané v rámci korporátu nebo z vlastního zisku. Z veřejné podpory v současnosti využívají daňový odpočet na výzkum a vývoj. Ostatní formy nepřímé podpory běžné pro podniky v zahraničí například ve formě zvýhodněných půjček či záruk pro firmu XY nemají dle jejich pohledu v současnosti smysl. V případě legislativních změn zváží případné výhody plynoucí z ostatních forem nepřímé podpory výzkumu a vývoje.

Z forem přímé podpory ve formě dotací se firma XY neúspěšně pokoušela o zahrnutí svého výzkumu a vývoje do dotačního programu Aplikace. Tento dotační program je zaměřen na podniky všech velikostí s možností dotace pokrýt 65 % nákladů u žadatelů odpovídajících velikosti firmy XY. Mezi uplatnitelné náklady patří mzdy pracovníků podílejících se na samotném výzkumu a vývoji. Mezi další náklady lze řadit materiál, komponenty pro stavbu prototypů, služby expertů a dodávky třetích stran, cestovní náklady, licence, odpisy, cloudové služby, energetické náklady a další obdobné náklady, které souvisí s výzkumem a vývojem.

Firma XY nebyla vybrána v rámci tohoto dotačního programu z důvodů chybějící spolupráce s vysokými školami. K externí spolupráci je firma XY obezřetná, jelikož se obává možného úniku cenných informací. Z bezpečnostních důvodů proto odmítá úzkou spolupráci zaměřenou na výzkum a vývoj s jakoukoliv vysokou školou v ČR. Dotační programy vybírají a zvýhodňují projekty výzkumu a vývoje, které jsou realizovány v rámci spolupráce se zmíněnými vysokými školami. Firma XY se tak nedostala bodovým hodnocením svého projektu, ač její projekt výzkumu a vývoje splňoval všechny podmínky, mezi podniky, které byly z dotace podpořeny.

U ostatních dotačních programů je firma XY často mimo okruh podniků, které mají šanci získat dotaci, jelikož většina dotací na výzkum a vývoj směřuje k podpoře malých a středních podniků, nikoliv velkých. Další problematickou oblastí dotací pro firmu XY je přílišná administrativní náročnost, kterou vnímají jako neúměrně vysokou v porovnání s daňovým odpočtem.

3.4.2 Odpočet na výzkum a vývoj

Firma XY využívá pro své výzkumné a vývojové aktivity veřejnou nepřímou podporu ve formě daňového odpočtu na výzkum a vývoj. V porovnání s dotačními programy se jedná o relativně stálou formu podpory, která je určena všem bez ohledu na počet zaměstnanců, velikost zisku či dalších odlišovacích parametrů. Administrativně je z pohledu firmy XY daňový odpočet na výzkum a vývoj jednodušší a srozumitelnější.

I přes nízkou administrativní náročnost si firmy XY najímá externího experta, který se specializuje na problematiku daňového odpočtu na výzkum a vývoj. Tento expert jim pomáhá v případě nejasností a kontroluje pro firmu XY podklady pro projektovou dokumentaci. Jednou z obtížných situací je například uznávání projektové dokumentace pro zakázkovou výrobu podle přání zákazníka. V případě zakázkové výroby je nutné brát v úvahu, zda se opravdu jedná o výzkum a vývoj, nebo pouze o inovační úpravu výrobků dle přání zákazníka.

Další využití experta k odpočtu výzkumu a vývoje je ošetření formálních náležitostí, které jsou největším problémem většiny chybných projektových dokumentací. Dle firmy XY je pro jejich potřeby v pokynu č.MF-17 vše dostatečně vysvětleno. Část týkající se hodnocení projektu výzkumu a vývoje je zpracovávána výzkumnými a vývojovými zaměstnanci a následně zrevidována expertem.

Odhad doby řešení projektu výzkumu a vývoje vnímají, vzhledem k technické nejistotě výzkumu a vývoje, jako těžko předvídatelný. Doba projektu bývá z důvodu zastavení se v určité fázi spíše prodlužována, než zkracována.

K novému dodatku zákona o daních z příjmů platného od 1.1.2024 týkajícího se dodatečného vysvětlení obsahových náležitostí v případě pochybností na straně správce daně si nemyslí, že se fakticky něco mění. Dosud se firma XY setkala s pracovníky na finančním úřadě, které jim případné doplnění dokumentů v případě nejasností umožnily. Na tuto změnu tedy pohlíží jako na pouhou oficialitu, která tuto možnost zaručí.

Další změnu týkající se expertního hodnocení projektu výzkumu a vývoje pomocí expertů v dané oblasti z Technologické agentury ČR firma XY prozatím nemá potřebu této možnosti využívat. Do budoucna však zváží případné výhody této možnosti, neboť tento pilotní program vnímají prozatím jako novinku.

Firma XY se prozatím nesetkala s neuznáním odpočtu na výzkum a vývoj a dosud bylo při všech kontrolách finančního úřadu vše v pořádku. Závazného posouzení dosud nevyužili,

jelikož k těmto potřebám využívají služby externího experta, který jim reviduje uplatnitelnost nákladů.

Firma XY preferuje daňový odpočet na výzkum a vývoj kvůli jeho stálosti podpory. Dotační programy vnímá jako méně dostupné a administrativně náročnější, než odpočet na výzkum a vývoj. Nové změny v legislativě zatím nevnímá jako zásadní.

3.5 ONSEMI

Posledním z vybraných podniků je americká skupina onsemi, jejíž české společnosti z Rožnova pod Radhoštěm se zabývají mimo samotné výroby také výzkumem a vývojem. V ČR onsemi zaměstnává 2 200 pracovníků z čehož se zhruba 500 z nich zabývá výzkumem a vývojem. onsemi je také držitelem zhruba 300 patentů.

onsemi se zabývá vývojem výrobní technologie, které se zaměřují na výrobu křemíkových desek, desek a krystalů z karbidu křemíku a polovodičů. Dále provádí návrh a vývoj nových produktů například nových čipů podle konkrétních požadavků zákazníka k nabíjení akumulátorů pro zajištění delší životnosti. onsemi také vlastní laboratoře, ve kterých probíhají činnosti související s výzkumem a vývojem.

Ročně onsemi dokončí zhruba 10 výzkumných a vývojových projektů, na které má zpracovánu veškerou administrativu spojenou s veřejnou podporou. Nad tímto počtem je však množství menších výzkumných a vývojových aktivit, které však vzhledem k administrativní náročnosti nejsou řešeny jako samostatné projekty. Jejich průměrná doba vývoje součástek je v řádu měsíců, zatímco vývoj polovodičů se pohybuje v řádu let.

Zhruba 10 % projektů výzkumu a vývoje není dokončeno. Ne vždy se však jedná o neúspěšný projekt, ale někdy jde také o případ nízké využitelnosti na trhu, proto je projekt zastaven ve fázi před jeho dokončením. Ve většině svých projektů však onsemi nalezne požadované řešení a cíle výzkumu a vývoje je dosaženo úspěšně.

Výzkum a vývoj zaměřený na výrobní technologie nebo materiály vyrábí pro společnosti ve skupině onsemi. V rámci skupiny mají stanovený strategický cíl spolu se strategiemi v oblasti výzkumu a vývoje, který je úzce svázán se zákaznickými potřebami a požadavky. Při své výzkumné a vývojové aktivitě zároveň sledují konkurenci, podle jejíchž aktivit mohou měnit své strategie.

Jednotlivé součástky vyvíjí pro externí zákazníky na B2B trhu, mezi které lze řadit výrobce telefonů nebo automobilové společnosti. Tyto součástky poté dodávají zákazníkům

v podobě finálních výrobků nikoliv v podobě licence k výrobě. Svými odběrateli jsou vybíráni na základě jejich know-how a spolehlivosti. Zákazníci si u nich cení komplexnosti nabídnutých služeb, které v sobě zahrnují prvotní návrh, a končí dodávkou v požadované kvalitě za konkurenceschopnou cenu.

Účetnictví vedou dle ČÚS s tím, že vykazují dle US GAAP. Z těchto důvodů od sebe neoddělují výzkum a vývoj a neprobíhá aktivace nákladů do dlouhodobého majetku. V účetnictví nespátřují žádné nejasnosti.

3.5.1 Podpora výzkumu a vývoje

Výzkum a vývoj je hrazen finančními prostředky skupiny onsemi a veřejnou podporou, která činí zhruba 12 % z celkových nákladů. Ve skupině onsemi nerozlišují mezi způsobem financování výzkumu a vývoje a ostatními provozními náklady. Z tohoto hlediska nemá společnost onsemi zatím zájem o jiné formy nepřímé podpory, než je tomu u odpočtu na výzkum a vývoj.

Skupina onsemi využívá přímou i nepřímou formu podpory. Přímou formu získává v rámci dotačních programů z Technologické agentury ČR, ze strukturálních fondů EU či z dotačního programu Important Projects Of Common European Interest zkr. IPCEI. Nepřímou podporu využívá v podobě daňových odpočtů na výzkum a vývoj.

U přímé podpory si dotační dokumentaci společnost onsemi zpracovává sama. K vyššímu bodovému ohodnocení v různých dotačních programech jim přispívá jejich spolupráce s vysokými školami a výzkumnými ústavy. Jejich největším partnerem je Fakulta elektrotechnická Vysokého učení technického v Brně. Mezi další partnery patří například Univerzita Pardubice, Masarykova univerzita, Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Akademie věd či CEITEC - Central European Institute of Technology. Na zmíněných univerzitách využívají spolupráce k získání potenciálních budoucích zaměstnanců v oblasti polovodičů či materiálového inženýrství.

onsemi nemá 100 % úspěšnost v žádostech o dotace na výzkum a vývoj. Poskytovatelé dotačních programů mají omezené rozpočty, a tím pádem se nedostane na všechny podniky, jejichž projekty výzkumu a vývoje splňují daná kritéria. Jelikož jsou si v onsemi vědomi rozpočtových omezení a odlišných alternativních cílů jednotlivých poskytovatelů podpory, kteří se nezabývají pouze podporou výzkumu a vývoje, ale i jiných oblastí, tak se snaží o zvýšení svého bodového hodnocení, např. právě formou spolupráce s vysokými školami.

Z pohledu onsemi je administrativní náročnost jednotlivých forem podpory vysoká. Striktní dodržování formálních náležitostí, které s věcnou stránkou projektu výzkumu a vývoje nesouvisí, vnímají jako administrativní nadbytečnost. U dotačních programů získaných od Technologické agentury ČR přijde onsemi diskutabilní i povinnost oponentního posudku. Tento posudek je podle nich zbytečný a nevidí v externím ohodnocení svého projektu žádný přínos.

Dalším problémem v oblasti dotací vidí v přílišné složitosti systémů pro evropské dotace. Na tento systém nahlíží jako na příliš složitý a obtížně pochopitelný. Ze strany onsemi se jedná o uživatelsky nepříznivé prostředí, ke kterému je potřeba zdlouhavé školení.

Mezi další problematické oblasti patří nesjednocené podmínky. V rámci jednoho projektu se onsemi setkalo se 3 fázemi, kdy si pro každou etapu museli připravit obdobné záznamy s jinou strukturou. Úprava takto dokládáných dokumentů a výklad podmínek pro splnění dotací by se podle onsemi měl sjednotit, aby nedocházelo ke zbytečnému plýtvání časem administrativních pracovníků. Největší zlepšení v podpoře by onsemi uvítalo v celkovém sjednocení dotačních podmínek, ať už národních, tak i evropských, spolu s formálními požadavky daňového odpočtu. Kladně by se stavěli i k jednotným formulářům, které jednotliví poskytovatelé podpory vyžadují.

3.5.2 Odpočet na výzkum a vývoj

V onsemi využívají daňového odpočtu na výzkum a vývoj. K vyhotovení potřebné projektové dokumentace k výzkumu a vývoji využívají služeb specializované firmy. Pohled onsemi na zvýšení daní z příjmů právnických osob v roce 2024 nepředstavuje v oblasti výzkumu a vývoje výraznou změnu, a proto se jejich strategie v této oblasti nijak nezměnila.

onsemi vnímá i ostatní změny v posledních úpravách zákona o dani z příjmů jako krok správným směrem. Nová legislativní úprava z roku 2019 o zpracování projektové dokumentace až v průběhu je z pohledu onsemi lepší, protože mají čas na upřesnění doby trvání projektu a souvisejících nákladů. Zpřísnění požadavků na kvalitu projektové dokumentace však ještě nemohou posoudit, jelikož jim od novelizace projekty výzkumu a vývoje nikdo z finančního úřadu žádný projekt nekontroloval.

Nové zákonné zakotvení možnosti týkající se doplnění obsahových náležitostí vztahující se na projekty výzkumu a vývoje od roku 2024 vnímají jako zlepšení stávající situace. Jelikož se jedná o čerstvou novinku, tak se s touto záležitostí ještě nesetkali. Narazili však na různé přístupy ze strany finanční správy, kde získali poznatek, že záleží na případné benevolenci konkrétního kontrolora. Podle dotazovaného finančního ředitele v onsemi to může

být způsobeno různými podniky, které se touto cestou pokouší o daňové úniky. To poté vrhá špatné světlo i na podniky, které reálně vykonávají projekty výzkumu a vývoje. Dalším problémem může být fakt, že cílem finančního úřadu primárně není podpora výzkumu a vývoje, ale vybrat daň. Oproti tomu dotační projekty vyhlášené Technologickou agenturou ČR mají za svůj hlavní cíl podpořit výzkumné a vývojové aktivity, a tak nebývá tak striktní v možnosti dodatečného doplnění možných formálních náležitostí, ale zabývá se více věcnou stránkou věci.

V legislativním vymezení formálních náležitostí projektové dokumentace nespátřuje onsemi řádné sporné či těžko pochopitelné části. Problematickou oblast spatřuje v samotné definici výzkumu a vývoje a jeho odlišování od jiných činností, jako jsou inovační aktivity.

Jelikož v onsemi pracují lidé s letitými zkušenostmi v oblasti výzkumu a vývoje, část hodnocení projektu výzkumu a vývoje jim nedělala nikdy problém. Další výhodou pro správné zpracování projektové dokumentace spatřují ve velikosti vlastního podniku, kdy jsou tyto záznamy zpracovávány nejen výzkumnými a vývojovými pracovníky, ale i externími specialisty. Z tohoto důvodu také nikdy nežádali o závazné posouzení.

Část projektové dokumentace týkající se doby řešení a výše nákladů nemusí být příliš snadno odhadnutelná. Někdy je projekt úspěšně zakončen dříve, jindy to trvá pomaleji. Spolu s časem souvisí i výše nákladů, jelikož nejvyšší procentní podíl nákladů tvoří mzdy výzkumných a vývojových zaměstnanců, kteří na projektu pracují.

V minulosti nebyl jeden z projektů výzkumu a vývoje uznán k daňovému odpočtu. Jednalo se o formální záležitost v podobě chybného data, kdy jsou si v onsemi vědomi svého pochybení v rámci administrativního zpracování. V daném období i přesto stejně měli vyšší daňového odpočtu na výzkum a vývoj z ostatních uplatněných projektů vyšší než daňovou povinnost, a tak jim toto zamítnutí nezpůsobilo potíže. Vadí jim však přílišná orientace kontrol ze strany finanční správy na formální náležitosti projektové dokumentace, kdy je v těchto oblastech podporuje i Nejvyšší správní soud.

U proběhlých kontrol neměli nikdy žádný problém dokázat, že prováděli výzkumné a vývojové aktivity. Finanční správa se při svých kontrolách zaměřuje především na správnost administrativní stránkou projektu, nikoliv na věcnou.

Z pohledu finančního ředitele a zároveň člena Rady pro výzkum, vývoj a inovace, by měl stát motivovat podnikatele ke spolupráci s vysokými školami, stejně jako je tomu například v zahraničí. Pokud například podnik daruje škole v rámci spolupráce 1 milion Kč, měl by stát poskytnout škole podporu ve stejné výši. Dále vnímá, že v zahraničí podporují státy formou

nepřímých dotací podniky více, jako třeba ve Francii. Je mu jasné, že západní ekonomiky jsou v oblasti podpory výzkumu a vývoje v lepší situaci se státními rozpočtovými zdroji a případnými schodky v rozpočtu, než je tomu v ČR.

Finanční ředitel si myslí, že by se kromě sjednocení požadavků mezi přímou a nepřímou podporou měly také snížit požadavky na formální náležitosti nepřímé podpory. Jeho představa o lepším zavedení daňového odpočtu na výzkum a vývoj by se týkala pouze určitého typu firem, který v podstatě konstantně provádí výzkumné a vývojové aktivity. U těchto typů podniků by se mělo přejít z projektového vykazování na tzv. funkční vykazování. U tohoto typu firem je totiž skupina lidí s inženýrským či doktorským titulem, jejíž pracovní náplní je prokazatelně pouze výzkum a vývoj. Z tohoto důvodu je pro ně zbytečné vykazovat počet hodin na konkrétním projektu, jelikož ve finále je veškerý jejich pracovní čas věnován výzkumu a vývoji, na který je následně uplatňován odpočet.

Další změnu by finanční ředitel v rámci funkčního vykazování provedl v oblasti nákladů souvisejících s výzkumem a vývojem. Namísto podrobného zpracování nákladů pro každý jednotlivý projekt by nechal finanční správou posoudit výzkumné a vývojové středisko na předem vymezenou dobu, například na 3 roky. Na základě tohoto posouzení by poté bylo nebo nebylo možné zahrnout střediskové náklady do odpočtu na výzkum a vývoj. Po dalších 3 letech by došlo k dalšímu posouzení, avšak bez zbytečných administrativně a časově náročných plnění formálních náležitostí, ale jednalo by se pouze o stručné souhrnné popsání všech projektů.

Toto řešení by však příliš nebralo v úvahu rozlišování mezi výzkumnými a vývojovými aktivitami a těmi inovačními. Podle finančního ředitele onsemi, je však pro stát ve finále důležitější, zda po dokončení daných aktivit bude probíhat výroba v ČR, nebo pomocí licenčního práva bude výsledná výroba probíhat v zahraničním podniku. Podle něj není řešením rozlišovat mezi výzkumem a vývojem nebo inovacemi, ale zajistit následnou výrobu v ČR, která přinese budoucí zisky a státu příjmy v podobě daní.

Další problém vidí ve zbytečných administrativních záležitostech týkajících se krátkého pracovního pobytu odborníka ke konzultacím ve výzkumu a vývoji, který pochází z nečlenské země EU. Pro udělení pracovního víza je třeba čekat 1 rok, který je pro onsemi i pro odborníka z nečlenské země EU klíčový.

Společnost onsemi klade velký důraz na výzkum a vývoj a vnímá jej jako klíčový faktor pro dosažení konkurenceschopnosti. Využívá obě formy veřejné podpory, která je pro společnost důležitým zdrojem financování výzkumných a vývojových aktivit, nicméně vnímá

řadu problémů s administrativní náročností a přílišným zaměřením u správce daně na formální náležitosti. Společnost onsemi navrhuje řadu změn, které by mohly vést ke zjednodušení administrativy a k efektivnějšímu využití veřejné podpory.

3.6 ZHODNOCENÍ VEŘEJNÉ PODPORY V ČESKÉ REPUBLICE A DOPORUČENÍ

Ze statistických údajů ohledně výše daňového odpočtu je zřejmé, že největší procentuální podpora je poskytována velkým podnikům, které se většinou zabývají výzkumem a vývojem souvisle ve větším rozsahu. Větší podniky, jako je Firma XY či onsemi, mají většinou lepší finanční možnosti pro zaplacení specializovaných odborníků, které využívají ke zpracování své projektové dokumentace a minimalizují tak rizika neuznání odpočtu finančním úřadem.

U formálních náležitostí projektové dokumentace trvá finanční správa na precizním zpracování. Z tohoto důvodu je dle autorky této práce na místě pro podniky začínající s výzkumem a vývojem pro minimalizaci rizika lepší zvolit spolupráci s renomovanou odbornou firmou pro pomoc při zpracování projektové dokumentace a posouzení toho, zda se jedná o výzkum a vývoj.

Menší firmy zabývající se výzkumem a vývojem jsou však více motivovány vidinou získání veřejné podpory ve formě dotací. Z menších zakázkových projektů vzhledem k nižšímu počtu zaměstnanců zapojených do výzkumů a vývoje nezískávají na daňovém odpočtu tak vysokou podporu, jako z dotačních programů. V přímé formě podpory je navíc podnik vybrán se svým cílem a následně chybné výklady, či menší nesrovnalosti na rozdíl od chyb v dokumentaci odpočtu mu většinou neohrožují celou částku dotace.

V úvahu by měli brát poskytovatelé dotací spolu se správcem daně fakt, že je složité se v jejich požadavcích zorientovat. Cílem všech těchto nástrojů je podpora výzkumu a vývoje. Sjednocením jednotlivých formulářů a požadavků pro dokázání reálného průběhu činností výzkumu a vývoje by mělo být pro tyto orgány prioritou.

Dalším faktem je, že poměrně nízké procento počtu podniků pod zahraniční kontrolou užívá v průměru na podnik vyšší daňovou podporu. Je důležité výsledky výzkumu a vývoje prováděného v ČR a podporového z českých veřejných zdrojů navázat na tomto území. Podle vzoru v podobě evropského pohledu na podporu výzkumu a vývoje je nezbytné tyto činnosti propojit i s finální výrobou v daném podniku a dané zemi. Takovým způsobem nebude docházet k výzkumným a vývojovým aktivitám pro mateřské společnosti bez velkého vlivu na českou ekonomiku, ale bude docházet ke zvyšování HDP na území ČR. Z výše zmíněných

důvodů by se mohly u malých a středních podniků podporovat i inovační aktivity s navázanou následnou výrobou provádět na území ČR, jako je tomu například ve Francii.

Problémem daňového odpočtu je zpětné vrácení peněz z možného chybného úsudku na straně podnikatele nebo i nedostatečnosti ve formálních požadavcích. Pokud by však finanční správa nebo jiný orgán zabezpečily správnost odpočtu tím, že by na danou činnost byl předem vyhotoven posudek, tento krok by mohl povzbudit více podniků k využití této podpory. V tomto posudku by mohlo být i rozdělení podle náročnosti a přijetí rizika spojeného s činností ať už výzkumu, vývoje nebo inovací. K tomuto posouzení by bylo vhodné využít škálování TRL. Na základě této stupnice by se mohla odvíjet i případná výše daňové podpory, která by byla odlišná pro různé typy aktivit spadajících do TRL.

Alternativním řešením k problému potencionální nedostatečnosti formálních náležitostí ze strany podniků by podle autorka práce bylo lepší vzít v potaz míru porušení a podle toho i případné sankce. Pokud má být daňový odpočet podporou výzkumu a vývoje a podnik tyto aktivity skutečně vykonával, ale pochybil při sestavování projektové dokumentace, neměl by být sankciován vrácením celého odpočtu.

Na rozdíl například od Francie, v ČR nejsou zakotveny jiné formy nepřímé podpory než daňový odpočet na výzkum a vývoj. Největší částí z celkových nákladů uplatňovaných v odpočtu jsou přitom osobní náklady na výzkumné a vývojové zaměstnance. Pokud by bylo legislativně stanoveno minimální dosažené vzdělání, pro ošetření případných podvodných pracovních smluv, mohla by se podpora ubírat i jiným směrem. Například by veřejná podpora mohla zaměstnavateli pomáhat s odvody na sociálním pojištění těchto zaměstnanců.

Daňová podpora také není oproti přímé podpoře orientována na spolupráci podniků s vysokými školami. V zahraničí bývají podporováni doktorandi z vysokých škol pokrytím i 100 % jejich zákonných odvodů. Tímto krokem by se mohlo vzájemné partnerství prohloubit a studijní programy na všech stupních by mohly být úzce spojeny s konkrétními požadavky zaměstnavatelů.

Zajímavou myšlenkou byla i v rámci pilotního projektu prověřovaná spolupráce s Technologickou agenturou ČR. Orgány finanční správy se zabývají zejména správným výběrem daní, zatímco Technologická agentura ČR podporou výzkumu a vývoje. Dle názoru autorky této práce by se měla česká legislativa ubírat směrem přenosu odpovědnosti za nepřímou podporu ke specializovaným orgánům, jejichž hlavní náplní je podpora výzkumu a vývoje, nikoliv správa výběru daní.

Návrhy na změny podané SP ČR z roku 2024 (SP ČR, 2024) spočívající v administrativních, parametrických a systémových změn ukazují na nedostatky daňového odpočtu na výzkum a vývoj. Cílem návrhu je zatraktivnění daňového odpočtu, jelikož v posledních letech počet podniků využívajících této formy podpory ubývá. Některé body jsou shodné či podobné s výsledky této práce. Tato práce prezentuje požadavky respondentů na snížení administrativní náročnosti daňových odpočtů a zahrnutí dalších forem nepřímé podpory. Problém tohoto návrhu však autorka této práce spatřuje v omezeném státním rozpočtu, kdy je při současném stavu veřejných financí nereálné výrazné zvyšování celkové podpory. Výše nepřímé podpory výzkumu a vývoje je dle autorky práce srovnatelná se zahraničím. Důležité je zamezit odlivu české podpory přes zahraniční firmy, například již zmiňovaným napojením výzkumu a vývoje na výrobu v ČR.

Dotační politika sama o sobě nemusí být tím nejlepším ekonomickým nástrojem. Vymezuje jen určité vybrané oblasti výzkumu a vývoje hodné podpory, vytváří nerovnosti mezi podniky, které dosáhnou na dotace a které ne. Ač má dotační program usměrňovat cíle evropských podniků v oblastech výzkumu a vývoje, ne vždy je rozpočet k programu dostatečně velký na podporu všech výzkumných a vývojových návrhů. Z tohoto důvodu si stejně jako VUOS i autorka této práce myslí, že by bylo nejvhodnější dotační programy omezit na podporu menších a začínajících podniků.

Na základě vypracování této práce je v oblasti nepřímé podpory možné doporučit:

- přesunout odpovědnost za posouzení výzkumu a vývoje na odborné instituce,
- nastavit menší sankce za administrativních pochybení či při uplatnění odpočtu,
- sjednotit administrativní požadavky na projektovou dokumentaci s požadavky na přímou podporu nebo je alespoň přiblížit a zjednodušit,
- rozšířit a zjednodušit formy předběžné kontroly a posouzení zejména pro malé firmy a firmy začínající s výzkumem a vývojem,
- rozšířit nepřímou podporu směrem k inovacím,
- zakomponovat podmínky dalšího využití výsledků na území ČR v podobě návazné výroby,
- rozšířit podporu dle pozitivních zkušeností ze zahraničí na podporu zaměstnanců ve výzkumu a vývoji s doktorským vzděláním, nebo studentů doktorského studia.

System stávající podpory výzkumu a vývoje v ČR má své nedostatky, které brání některým zejména malým a středním podnikům v plném využití této formy nepřímé podpory, což může tyto podniky znevýhodňovat. Tato práce zdůrazňuje nutnost změny legislativy

směrem ke ztraktivnění daňového odpočtu. Tato změna by se měla zaměřit na zjednodušení administrativy, zefektivnění procesů a tím zajistit zpřístupnění podpory pro všechny typy podniků.

ZÁVĚR

Tato práce je zaměřena na problematiku výzkumu a vývoje z hlediska účetního vykazování a odpočtu na dani. V teoretické části práce je výzkum a vývoj definován z pohledu různých účetních standardů, které ovlivňují výši daňově uznatelných nákladů. Podle možnosti aktivace nákladů na výzkum a vývoj, které mají odlišný výklad v různých standardech mohou být výsledky výzkumu a vývoje odepisovány či být nákladem daného období. Tento aspekt je důležitý pro uplatnitelnost do daňového odpočtu na výzkum a vývoj, jelikož jednou z podmínek je nutnost daňové uznatelnosti nákladů.

Tato práce se zabývá současnou českou legislativou týkající se nepřímé podpory výzkumu a vývoje formou daňového odpočtu. Spolu s tímto hlavním tématem jsou porovnávány i jiné formy veřejné podpory, zejména přímá podpora formou dotací. Pro porovnání jsou v závěru teoretické části práce stručně představeny i některé další legislativy států EU, které nabízí i další formy nepřímé veřejné podpory, jako jsou záruky, výhodné půjčky či zvýhodnění týkající se zákonných odvodů za zaměstnance pracující ve výzkumu a vývoji.

Z mezistátního porovnání vyplývá, že ČR nemá kromě daňového odpočtu na výzkum a vývoj jiné formy nepřímé podpory. Podle bodů návrhu SP ČR z roku 2024 by měla česká legislativa rozšířit nepřímou podporu i směrem ke zvýhodnění zaměstnanců pracujících ve výzkumu a vývoji a jejich zákonných odvodů na sociální pojištění nebo záloh na daň, jako je tomu například v Rakousku. Další možností rozšíření nepřímé podpory je vyšší zvýhodnění doktorandů a tím i podpora partnerství mezi vysokými školami a podniky, jak nabízí např. Francie.

V praktické části práce je představena celková situace v oblasti nepřímé podpory a rozsah jejího využívání v ČR z dostupných statistických dat a stanovisko finanční správy k této problematice. Následné strukturované rozhovory ve třech podnicích zabývajících se výzkumem a vývojem shrnují konkrétní zkušenosti s nepřímou podporou a přináší i porovnání se zkušenostmi s čerpáním přímé podpory. Ve všech třech rozhovorech s podniky byla jako problémová oblast daňových odpočtů na dani z příjmů i dotací zmíněná přílišná administrativní náročnost. Finanční správa klade důraz na precizní zpracování projektové dokumentace, jejíž správnost je vyhodnocována až při kontrole daňové povinnosti správcem daně, která probíhá až po skončení samotného projektu. Respondenti by uvítali také sjednocené formuláře a požadavky na daňový odpočet výzkumu a vývoje spolu s dotačními programy, které jsou

v současnosti rozdílné, časově náročné na nastudování a implementaci vnitřních směrnic ke každému projektu.

V této práci se také objevuje definice inovačních aktivit v kontrastu s definicí výzkumu a vývoje přejatou z Frascatiho manuálu. Z tohoto pohledu bývá často obtížné posoudit, zda se jedná o výzkum a vývoj či o inovační aktivity. Po vzoru Francie by tak mohla i ČR vzít v úvahu možnost podporovat i inovační aktivity. V rámci pilotního projektu probíhajícího teprve od roku 2024 je odpovědnost za posouzení, zda se jedná o aktivity výzkumu a vývoje přenesena na Technologickou agenturu ČR. Tento krok má pomoci k získání zpětné důvěry podniků k uplatňování odpočtu na výzkum a vývoj, a tedy i přinést výzkumné a vývojové aktivity do ČR.

K zvýšení atraktivity odpočtu na dani měla přispět i legislativní změna z roku 2019, která už nepožaduje vyhotovení projektové dokumentace před samotným zahájením projektu výzkumu a vývoje, ale rozděluje tuto povinnost na dvě části. Na začátku projektu musí podnik zaslat oznámení ohledně svého záměru využít daňového odpočtu na výzkum a vývoj a svou projektovou dokumentaci musí vyhotovit do nejbližšího termínu podání příznání k dani z příjmů. Tuto možnost respondenti uplatňující odpočet uvítali.

S poslední legislativní změnou z roku 2024, týkající se možnosti doplnění dalších důkazních prostředků v případě pochybností ze strany správce daně ještě nemají respondenti zkušenosti, ale hodnotí ji jako krok správným směrem. Ze strany SP ČR je však tato změna chybně interpretována, a přáli by si, aby se toto doplnění týkalo případného doplnění formálních náležitostí, ve kterých subjekt pochybil. Finanční správa však v současnosti stále vyžaduje správnost formálních náležitostí, a tato změna se týká dodatečných doplnění, které s požadavky zákona o daních z příjmů § 34c týkajících se projektové dokumentace nesouvisí.

O nepříliš vstřícném nastavení podmínek nepřímé podpory výzkumu a vývoje v ČR svědčí skutečnost, že v posledních letech ubývá počet firem, které využívají odpočet na výzkum a vývoj, a to zejména u menších firem. Jedním z navrhovaných opatření je proto zvýšit jistotu ohledně odpočtu na výzkum a vývoj u podniků zajištěním předběžného zhodnocení, které je v současné době realizované pomocí pilotního programu Technologickou agenturou ČR. Mezi další doporučení patří snížení sankcí ze strany finanční správy týkajících se nedostačující projektové dokumentace s reálně probíhajícím výzkumem a vývojem. Dle autorky této práce by bylo přínosné přenést odpovědnost za věcnou kontrolu odpočtu na výzkum a vývoj na

organizaci zabývající se výhradně výzkumem a vývojem, nikoliv správou daní a v kompetenci správce daní ponechat kontrolu administrativní části.

POUŽITÁ LITERATURA

1. AICCON. Výzkum a vývoj v účetní praxi [online]. ©2021 Dostupné z: <https://aiccon.eu/blog/vyzkum-a-vyvoj-v-ucetni-praxi/>.
2. AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, IPR&D TASK FORCE. *Assets acquired in a business combination to be used in research and development activities: a focus on software, electronic and development activities: a focus on software, electronic devices, pharmaceutical industries devices, and pharmaceutical industries* [online]. American Institute of Certified Public Accountants, Inc. 2001. Dostupné z: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_guides/375.
3. AYMING. Uplatnitelné projekty výzkumu a vývoje [online]. ©2023 Dostupné z: <https://www.ayming.cz/sluzby/financovani-inovaci/odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj/uplatnitelne-projekty-vav/>.
4. BORAHAN, Zeynep Su. Research And Development In The European Union: An Analysis Of Two Decades [online]. *SEA-Practical Application of Science*. roč. 10, č. 28. 2022. Dostupné z: <https://ideas.repec.org/a/cmj/seapas/y2022i28p37-55.html>.
5. CAO, Yifei a WHYTE, Kemar. Corporate tax-shields and capital structure: leveling the playing field in debt vs equity finance [online]. *The European Journal of Finance*. roč. 29, č. 15, s. 1716-1735. 2022. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.1080/1351847X.2022.2158112>.
6. CEG. Dary a dotace z účetního a daňového pohledu [online]. *Connect Economic Group*. 2023. Dostupné také z: <https://www.connectgroup.cz/post/dary-a-dotace-z-ucetniho-a-danoveho-pohledu>.
7. COLOMBO, Massimo; D'ADDA, Diego a PIRELLI, Lorenzo. The participation of new technology-based firms in EU-funded R&D partnerships: The role of venture capital [online]. *Research Policy*. roč. 45, č. 2, s. 361-375. 2016. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.respol.2015.10.011>.
8. CZECHINVEST. Venture kapitál [online]. *CZECHINVEST*. ©2023. Dostupné z: <https://www.czechinvest.org/cz/Sluzby-pro-male-a-stredni-podnikatele/Chcete-dotace/OPPI/Vyuziti-novych-financnich-nastroju/Venture-kapital>.

9. ČSÚ. Daňová podpora výzkumu a vývoje - 2021 [online]. *Český statistický úřad*. 2023a. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/neprima-verejna-podpora-vyzkumu-a-vyvoje-2021>.
10. ČSÚ. Daňová podpora výzkumu a vývoje – 2022 [online]. *Český statistický úřad*. 2024. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/danova-podpora-vyzkumu-a-vyvoje-2022>.
11. ČSÚ. Státní rozpočtové výdaje na výzkum a vývoj – 2022 [online]. *Český statistický úřad*. 2023b. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/prima-verejna-podpora-vyzkumu-a-vyvoje-2022>.
12. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů [online]. 2018. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>.
13. DELOITTE. Survey of global investment and innovation incentives [online]. 2020. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/tax/articles/global-survey-of-investment-and-innovation-incentives.html>.
14. DELOITTE. SIC-32 — Intangible Assets – Web Site Costs. [online]. *IAS Plus*. ©2023. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-32>.
15. DĚRGEL, Ing. Martin. Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku [online]. *Živnostník.cz: portál pro drobné živnostníky a podnikatele*. 2022. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/porizeni-dlouhodobeho-nehmotneho-majetku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EsPWaaopBPzO5AnT20o5gvI/>.
16. DIMOS, Christos; PUGH, Geoff; HISARCIKLILAR, Mehtap; TALAM, Ema a JACKSON, Ian. The relative effectiveness of R&D tax credits and R&D subsidies: A comparative meta-regression analysis [online]. č. 115. 2022. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.technovation.2021.102450>.
17. DOLEŽAL, Ing.; ŘEHÁK, Ing. a PILAŘOVÁ, Ing. Dlouhodobý nehmotný majetek - odpisování [online]. 2017. Dostupné z: <https://www.testyprofi.cz/33/dlouhodoby-nehmotny-majetek-odpisovani-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EmtBL-kb09JENCq7b2MfOmf2ZspOsA8wwA/>.

18. DRÁB, Ondřej; NEŠLEHA, Matěj; MORÁVEK, Zdeněk; BERÁNEK, Petr; BLÁHA, Radim a kol. In: *Zákon o daních z příjmů: komentář*. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7.
19. DVOŘÁČKOVÁ, Ing. Ludmila. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje se změnami s účinností od 1. 1. 2024. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. Roč. 2024, č. 1, s. 18-21. 2024a.
20. DVOŘÁČKOVÁ, Ing. Ludmila. Vymezení pojmu „výzkum a vývoj“ pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a vymezení pojmu „ocenitelný prvek novosti“. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. Roč. 1, č. 2024, s. 22-27. 2024b.
21. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. online. 6. aktualizované a doplněné vydání. V Brně: BizBooks, 2022, 360 s. ISBN 978-80-265-1085-7.
22. Enspire Science. TRL Scale in Horizon Europe and ERC – explained [online]. ©2024. Dostupné z: <https://enspire.science/trl-scale-horizon-europe-erc-explained/>.
23. ENTREPRENDRE.SERVICE-PUBLIC.FR. Innovation Tax Credit (ITC) [online]. 2023. Dostupné z: <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F35494?lang=en>.
24. EUROPEAN COMMISSION. Public-private partnership promoting R&D and technology transfer between industry and academia [online]. 2021. Dostupné z: <https://projects.research-and-innovation.ec.europa.eu/en/research-area/industrial-research-and-innovation/eu-valorisation-policy/knowledge-valorisation-platform/repository/public-private-partnership-promoting-rd-and-technology-transfer-between-industry-and-academia>.
25. EUROPEAN COMMISSION. Funding programmes and open calls [online]. ©2023a. Dostupné z: https://research-and-innovation.ec.europa.eu/funding/funding-opportunities/funding-programmes-and-open-calls_en.
26. EUROPEAN COMMISSION. Research and innovation strategy 2020-2024 [online]. ©2023b. Dostupné z: https://research-and-innovation.ec.europa.eu/strategy/strategy-2020-2024_en?prefLang=cs.
27. EUROSTAT. EU expenditure on R&D reaches €352 billion in 2022 [online]. 2023. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/w/ddn-20231201-2>.

28. EY GLOBAL. *Worldwide R&D Incentives Reference Guide* [online]. ©2023. Dostupné také z: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-r-and-d-incentives-reference-guide.
29. FASB. *Accounting Standards Codification* [online]. 2024 Dostupné z: <https://www.fasb.org/standards>.
30. FERNANDES, António S.C. Assessing the technology contribution to value added [online]. 2012. roč. 2, č. 79, s. 281-297. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.techfore.2011.05.010>.
31. FINANČNÍ ZPRAVODAJ. POKYN č. MF-17: 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 [online]. *Finanční zpravodaj*. roč. 2020, č. 8. 2020. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/financni-zpravodaj/2020/financni-zpravodaj-cislo-8-2020-38405>.
32. GLON, Guillaume. France Corporate - Tax credits and incentives [online]. *PwC France*. 2023. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/tax-credits-and-incentives>.
33. GRANTEX ADVISORY GROUP. Odpočty na výzkum a vývoj [online]. ©2023 Dostupné z: <https://www.grantex.cz/odpocety-na-vyzkum-a-vyvoj>.
34. HAAS KUBÁTOVÁ, Bc. Alena. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady [online]. *Portal.pohoda.cz*. 2021. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/danove-uznatelne-a-neuznatelne-naklady/>.
35. HANÁČEK, Luděk a VRKOČ, Jakub. Nová pravidla pro daňový odpočet na výzkum a vývoj [online]. *DeloitteReport*. 2019. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/nova-pravidla-pro-danovy-odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj/>.
36. HORČIČKA, Ing. a VLČKOVÁ, Ing. Úvod do výzkumu a vývoje [online]. 2023. Dostupné z: <https://www.grantex.cz/blog/uvod-do-vyzkumu-a-vyvoje-1-dil>.
37. IFRS. Conceptual Framework for Financial Reporting: Conceptual Framework Project Summary [online]. 2018. Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>.

38. IFRS FOUNDATION. IAS 38 Intangible Assets [online]. 2020. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-38-intangible-assets.pdf>.
39. IFRS FOUNDATION. IFRS Interpretations Committee [online]. ©2023. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/groups/ifrs-interpretations-committee/>.
40. IFRS FOUNDATION. IFRS Accounting Standards [online]. ©2024. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.
41. INNOVATION LEADERSHIP AGENCY. Co je to TRL? [online]. ©2024. Dostupné z: https://www.ila.cz/aktuality/Co-je-to-TRL__s13x257.html.
42. JAKE&JAMES. Daňové vs. nedaňové náklady: jak je rozlišit? [online]. 2022. Dostupné z: <https://www.jake-james.cz/blog/danove-uznatelne-naklady>.
43. JANEČEK, Miroslav a MRÁČEK, Karel. *KA 7.2 : Organizace podpory výzkumu, experimentálního vývoje a inovací – Rada pro výzkum, vývoj a inovace, poskytovatelé, způsob poskytování podpory*. Technologická agentura ČR. 2016. ISBN 978-80-88169-01-7.
44. JINDROVÁ, Ing.; PROCHÁZKOVÁ, Ing. a STRAKOŠOVÁ, Ing. 012 - Nehmotné výsledky vývoje [online]. *Verlag Dashöfer*. 2023. Dostupné z: https://www.du.cz/33/012-nehmotne-vysledky-vyvoje-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EugQrRPOU40wrohXTC7dIXtJ8sG5KgU_iA/?query=012%20nehmotn%E9%20v%FDsledky%20v%FDzkumu%20a%20v%FDvoje&serp=1.
45. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle IFRS [online]. 2020. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/metodicka-pomucka-pro-audit-spolecnosti-pripravujicich-ucetni-zaverku-podle-ifrs>.
46. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. České účetní předpisy [online]. 2023. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/ceske-predpisy>.
47. KPMG. IFRS® compared to US GAAP [online]. 2022. Dostupné z: <https://frv.kpmg.us/reference-library/2022/ifrs-compared-to-us-gaap.html>.
48. LENIHAN, Helena; MULLIGAN, Kevin; DORAN, Justin; RAMMER, Christian a IPINNAIYE, Olubunmi. R&D grants and R&D tax credits to foreign-owned subsidiaries: Does supporting multinational enterprises' R&D pay off in terms of firm

- performance improvements for the host economy? [online]. *The Journal of Technology Transfer*. 2023. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.1007/s10961-023-09995-9>.
49. MAZARS. ČÁST ČTVRTÁ - způsoby oceňování. In: *Účetnictví podnikatelů: zákon o účetnictví, vyhláška, pokyn České účetní standardy ; Audit : velká novela zákona o auditorech od ... : redakční uzávěrka ..* ÚZ. Ostrava: Sagit. 2021. ISBN 9788074884481.
50. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů: Účetní metody § 56 Odpisování majetku odst. 2 [online]. s. 80. 2018. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>.
51. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Ozdravný balíček [online]. 2023. Dostupné také z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/ozdravny-balicek>.
52. NÚR. I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje: Interpretace Národní účetní rady [online]. 2020 Dostupné z: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgiclfmkaj/http://nur.cz/wp-content/uploads/2020/02/I-40.pdf>.
53. NÚR. I-45 Znehodnocení stálých hmotných a nehmotných aktiv – testování a vykazování: Interpretace Národní účetní rady [online]. 2021. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-45-znehodnoceni-stalych-hmotnych-a-nehmotnych-aktiv-testovani-a-vykazovani/>.
54. OECD. *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development* [online]. Paris: The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing. 2015. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.1787/9789264239012-en>.
55. OECD. The Impact of R&D tax incentives: Results from the OECD microBeRD+ project [online]. *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*. č. 159. 2023 Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/1937ac6b-en>.

56. PEŠEK, Martin. Podpora výzkumu a vývoje v České republice [online]. *Allforpower.cz*. 2022. Dostupné z: <https://allforpower.cz/vyzkum-vyvoj-inovace/podpora-vyzkumu-a-vyvoje-v-ceske-republice-527>.
57. PWC. 8.3 Research and development costs [online]. ©2023. Dostupné z: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/property_plant equip/property_plant equip_US/chapter_7_other_asse_US/73_research_and_deve_US.html#pwc-topic.dita_1744160608221839.
58. RYDVAL, Tomáš. *Náklady na výzkum a vývoj jako položka odčitatelná od základu daně*. Beckova edice právní instituty. V Praze: C.H. Beck. 2021. ISBN 978-80-7400-831-3.
59. SAGIT. Účet 012 - Nehmotné výsledky vývoje [online]. ©2023. Dostupné z: https://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_012.HTM.
60. SEGAL, Troy a BELLUCCO-CHATHAM, Amanda; BERRY-JOHNSON, Janet (ed.). Tax Credit: What It Is, How It Works, What Qualifies, 3 Types [online]. 2023 *Investopedia*. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/t/taxcredit.asp>.
61. SNOPKOVÁ, Petra. Podpora výzkumu a vývoje. In: RADVAN, Michal a MRKÝVKA, Petr. *Důchodové daně*. Brno: Masarykova univerzita, s. 143-162. 2016. ISBN 978-80-210-8395-0.
62. SP ČR. SP ČR: Česko musí ztraktivnit daňové odpočty na VaV [online]. 2024. Dostupné z: <https://www.spcr.cz/pro-media/tiskove-zpravy/16680-sp-cr-cesko-musi-zatraktivnit-danove-odpocety-na-vyzkum-a-vyvoj>.
63. STUART, Richard. U.S.GAAP vs. IFRS: Intangible assets other than goodwill [online]. s. 4. 2020. Dostupné z: https://rsmus.com/content/dam/rsm/insights/financial-reporting/us-gaap-vs-ifrs-comparisons/us_gaap_ifrs_intangible_assets_other_than_goodwill.pdf.
64. ŠUMICHRASTOVÁ, Kristína. Seriál k problematice projektové dokumentace pro účely odpočtu na podporu VaV: 3. díl – Doba trvání projektu, rozpočet projektu a řešitelé projektu [online]. 2023a. Dostupné z: <https://www.ayming.cz/aktualne/aktuality/serial-k-problematice-projektove-dokumentace-pro-ucely-odpocetu-na-podporu-vav-doba-trvani-projektu-resitele-projektu-a-rozpocet-projektu/>.

65. ŠUMICHRASTOVÁ, Kristína. Seriál k problematice projektové dokumentace pro účely odpočtu na podporu VaV: 4. díl – Definice způsobu kontroly a hodnocení projektu VaV [online]. 2023b. Dostupné z: <https://www.ayming.cz/aktualne/aktuality/serial-k-problematice-projektove-dokumentace-pro-ucely-odpocetu-na-podporu-vav-4-dil-definice-zpusobu-kontroly-a-hodnoceni-projektu-vav/>.
66. TECHNOLOGICKÉ CENTRUM AV ČR. Potenciál růstu soukromých investic ve výzkumu, vývoji a inovacích mající vliv na strukturu ekonomiky, zaměstnanost a veřejné rozpočty [online]. 2018. Dostupné z: https://www.spcr.cz/images/Studie__VaV_rozsirene_shrnuti.pdf.
67. TRI-MERIT. GAAP Requirements for the R&D Tax Credit: What You Need to Know [online]. 2022. Dostupné z: <https://tri-merit.com/gaap-requirements-for-r-d-tax-credit/>.
68. VĚDAVÝZKUM.CZ. Crowdfunding jako zdroj financování ve vědě [online]. 2019. Dostupné z: <https://vedavyzkum.cz/ze-zahranici/ze-zahranici/crowdfunding-jako-zdroj-financovani-ve-vede>.
69. VĚDAVÝZKUM.CZ. Dovolenu bude možné zahrnout do odpočtů na výzkum a vývoj [online]. 2020. Dostupné z: <https://vedavyzkum.cz/legislativa-a-pravo/legislativa-a-pravo/dovolenu-bude-mozne-zahrnout-do-odpocetu-na-vyzkum-a-vyvoj>.
70. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
71. WEBER, Antonín. Jak efektivně financovat výzkum a vývoj [online]. *Ekonom*. 2021. Dostupné z: <https://ekonom.cz/c1-67003810-jak-efektivne-financovat-vyzkum-a-vyvoj>.
72. WEIS, Tomáš a JEŘÁBEK, Jan. Daňové odpočty na výzkum a vývoj budou předvídatelnější. Věcnou stránku budou hodnotit experti TAČR [online]. Společná tisková zpráva Finanční správy ČR a Úřadu ministryně pro vědu, výzkum a inovace. 2024. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2024/danove-odpocety-na-vyzkum-a-vyvoj>.

73. XIANG, Xiaojian; LIU, Chuanjiang a YANG, Mian. Who is financing corporate green innovation? [online]. *International Review of Economics & Finance*. č. 78, s. 321-337. 2022. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.iref.2021.12.011>.
74. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
75. Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdější předpisů.
76. ZHAO, Yan; LYU, Jianlin a LYU, Wenrong. Decision Boundary of Knowledge Sharing between Innovation Alliance Firms [online]. 2023. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.3390/systems11020076>.

PŘÍLOHY

Příloha 1 <i>Strukturovaný dotazník</i>	82
---	----

Příloha 1 *Strukturovaný dotazník*

Typ výzkumu a vývoje

- 1) Jaké výzkumné a vývojové projekty zpracovává Váš podnik?
- 2) Kolik výzkumných projektů v průměru za rok ukončíte a začnete?
- 3) Jelikož jsou výzkumné a vývojové aktivity dle zákona definovány jako činnosti s nejistým výsledkem, jaké je procento výzkumných a vývojových aktivit, které nevedly k úspěšnému řešení? Jakým způsobem se s tím Váš podnik vypořádal?
- 4) Pro jaké firmy provádíte výzkum a vývoj? K jakému účelu jej využívají?
- 5) Provádíte činnosti výzkumu a vývoje i pro zahraniční firmy? Jestliže ano, jaký mají důvod k zadání výzkumné a vývojové činnosti právě v české firmě? (finanční, partnerství, kvalita,...)

Účetní pohled na výzkum a vývoj

- 1) Podle jakých účetních standardů účtujete? (IFRS, České účetní standardy) Existují nějaké oblasti účtování, které by bylo možné označit za problematické? Případně jaké a jak je Váš podnik vyřešil/řeší?
- 2) Jak vnímáte postupnou harmonizaci účetnictví v České republice s IFRS a její dopad na výkaznictví výzkumu a vývoje? Jakým způsobem ovlivní změna zákona o účetnictví vykazování výzkumu a vývoje či souvisejících nehmotných aktiv?
- 3) Vykonává VUOS činnosti výzkumu i vývoje, nebo pouze vývojové? Je pro Vás snadné je od sebe v rámci nákladů odlišit?
- 4) Jakým způsobem se promítají náklady vynaložené na výzkum a vývoj do běžné daňové zátěže (není myšlen odpočet) podniku? (náklady běžného období, odpisy nehmotných výsledků výzkumu a vývoje)

Způsob financování výzkumu a vývoje

- 1) Jakým způsobem financujete v současnosti výzkum a vývoj? Jaké jsou důvody pro zvolenou formu financování?
- 2) Jaké zdroje financování využíváte mimo veřejné podpory? (bankovní úvěry, z vlastních zdrojů,...) Jsou zvýhodněny nějakým způsobem výzkumné a vývojové aktivity oproti jiným obchodním úvěrům? Případně jakým způsobem tyto výhody vnímáte?
- 3) Jaká je průměrná výše procent z celkové částky daného projektu výzkumu a vývoje hrazená dotačními programy?

- 4) V rámci jakých dotačních programů získáváte finance? (Horizon 2020, programy zastřešované ministerstvem průmyslu a obchodu, Technologická agentura ČR atd.). Jaký vývoj v dotačním prostředí očekává Váš podnik ve své oblasti výzkumu a vývoje?
- 5) Myslíte si, že využijete nějakým způsobem navýšení sazby daně z příjmů z 19 % na 21 % v rámci konsolidačním balíčku v roce 2024? Využijete jí odpočtem na dani z příjmů ke snížení finanční zátěže?

Veřejná podpora výzkumu a vývoje

- 1) Jak byste zhodnotil/a obě formy (daňový odpočet a dotace) veřejné podpory z hlediska administrativní náročnosti, způsobu získání financí a podmínek pro splnění jednotlivých požadavků?
- 2) Využíváte pro zpracování potřebné dokumentace nějakou specializovanou firmu nebo odborníka? Ať už ke zpracování žádosti o dotace nebo k projektové dokumentaci v rámci odpočtu.
- 3) Jaký vliv měla na Vaši výzkumnou a vývojovou strategii uplatnění odpočtu na dani novelizace zákona v roce 2019? Je pro Váš podnik výhodnější zpracovávat projektovou dokumentaci až v průběhu řešení nebo před? Zvýšily se tímto posunem nároky finančního úřadu na přesnost požadované projektové dokumentace?
- 4) Jakým způsobem Váš podnik ovlivnilo doplnění zákona o daních z příjmu 2024 týkající se možnosti doplnění dokladů v případě pochybností ze strany správce daně?
- 5) Co si myslíte o pilotním projektu přezkoumávání obsahových náležitostí Technologickou agenturou ČR?
- 6) Jakou část projektové dokumentace byste označil/a za spornou nebo nepřesně definovanou a proč? Jak pohlížíte na nově vydaný Pokyn č. MF-17?
 - a. Jakým způsobem probíhá ve Vašem podniku hodnocení projektu výzkumu a vývoje?
 - b. Jakým způsobem probíhá odhad doby řešení a výše nákladů vynaložených na výzkum a vývoj? Jak moc jsou tyto plány později v průběhu řešení projektu splnitelné?
- 7) Byl Vám vždy uznán odpočet na výzkum a vývoj? Jestliže ne, jaká část dokumentace byla problematická?
- 8) Využil někdy Váš podnik možnosti závazného posouzení finančním úřadem? Případně, jaké zjištění toto posouzení Vašemu podniku přineslo?

- 9) Jakým způsobem finanční úřad rozhodne o splnění případně nesplnění podmínek při uznávání nákladů? Na co se při kontrolách odpočtu na výzkumu a vývoje především zaměřuje?
- 10) V případě kontroly finančního úřadu je složité zpětně dokládat, že se jednalo o výzkum a vývoj? Jaké části jsou případně problematické?
- 11) Existuje nějaká jiná část týkající se výzkumu a vývoje a jeho podpory, účtování či způsobu financování o které jsme se prozatím nebavili/y a je potřeba na ní při výzkumu a vývoji myslet?