

Uplatnění daňového zvýhodnění výskumu a vývoje v ČR u podnikatelských subjektů

Bakalářská práce

Vedúci práce:

Ing. Igor Pantůček

Estera Ferancová

Brno 2016

Pod'akovanie

Na tomto mieste by som sa rada poďakovala vedúcemu mojej bakalárskej práce Ing. Igorovi Pantůčkovi za jeho odbornú pomoc, cenné rady a pripomienky, ktoré prispeli k vypracovaniu tejto bakalárskej práce.

Čestné prehlásenie

Prehlasujem, že som túto prácu: **Uplatnenie daňového zvýhodnenia výskumu a vývoja v ČR u podnikateľských subjektov**

vypracovala samostatne a všetky použité zdroje a informácie sú uvedené v zozname použitej literatúry. Súhlasím, aby moja práca bola zverejnená v súlade s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách v znení neskorších predpisov, a v súlade s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Som si vedomá, že sa na moju prácu vzťahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brne má právo na uzatvorenie licenčnej zmluvy a použitie tejto práce ako školského diela podľa § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Ďalej sa zaväzujem, že pred spísaním licenčnej zmluvy o použití diela inou osobou (subjektom) si vyžiadam písomné stanovisko univerzity o tom, že predmetná licenčná zmluva nie je v rozpore s oprávnenými záujmami univerzity, a zaväzujem sa uhradiť prípadný príspevok na úhradu nákladov spojených so vznikom diela, a to až do ich skutočnej výšky.

V Brne dňa 20. mája 2016

Abstract

Ferancová, E. Application of tax credit of research and development in Czech republic by business entity. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2016.

This bachelor thesis concerns the application of tax deduction for support of research and development in Czech republic by business entity. Thesis is divided into two parts.

The first part contains definitions of basic terms in the field of research and development, description of direct and indirect support with emphasis on indirect support, especially in form of deductible item from the tax base in Czech republic. This part describes the fulfilment of conditions for deduction of expenses. In this part, there are included the tables and the graphs too.

The second part of this thesis is focused on analysis of projects for research and development and specification of problems that are committed by business entities while applying deduction of expenses for research and development. One of projects is used to show how to calculate the tax savings.

Keywords

Research and development, indirect support, deductible item, deduction of expenses.

Abstrakt

Ferancová, E. Uplatnenie daňového zvýhodnenia výskumu a vývoja v ČR u podnikateľských subjektov. Bakalárska práca. Brno: Mendelova univerzita v Brne, 2016.

Táto bakalárska práca sa zaoberá uplatnením daňového odpočtu na podporu výskumu a vývoja v Českej republike u podnikateľských subjektov. Práca je rozdelená do dvoch častí.

Prvá teoretická časť sa venuje charakteristike základných pojmov v oblasti výskumu a vývoja, popisu priamej a nepriamej podpory s dôrazom na využívanie nepriamej podpory, a to konkrétne vo forme odpočítateľnej položky od základu dane v Českej republike. Popisuje podmienky za akých je možné uplatniť odpočet výdavkov. V tejto kapitole sú zároveň zahrnuté aj tabuľky a grafy.

Praktická časť práce je zameraná na analýzu projektov výskumu a vývoja a vymedzenie problémových oblastí, ktorých sa podnikateľské subjekty dopúšťajú pri uplatňovaní odpočtu výdavkov na výskum a vývoj. Na jednom z projektov bol znázornený výpočet daňovej úspory.

Kľúčové slová

Výskum a vývoj, nepriama podpora, odpočítateľná položka, odpočet výdavkov.

Obsah

1	Úvod	11
2	Cieľ a metodika práce	12
2.1	Cieľ práce.....	12
2.2	Metodika práce.....	12
3	Prehľad literatúry	13
3.1	História výskumu a vývoja	13
3.2	Vymedzenie pojmov výskumu, vývoja a inovácií	14
3.2.1	Základný výskum	15
3.2.2	Aplikovaný výskum	15
3.2.3	Experimentálny vývoj.....	16
3.2.4	Inovácia	16
3.3	Sektory výskumu a vývoja	17
3.4	Vymedzenie činností výskumu a vývoja.....	23
3.5	Význam výskumu a vývoja v Českej republike	25
3.6	Priama a nepriama podpora výskumu a vývoja v Českej republike.....	27
3.6.1	Nástroje nepriamej podpory výskumu a vývoja	29
3.7	Daňový odpočet na výskum a vývoj v Českej republike.....	33
3.7.1	Projekt výskumu a vývoja	37
3.7.2	Oddelená evidencia nákladov na výskum a vývoj	38
3.8	Vynaložené výdavky na výskum a vývoj	39
3.8.1	Výdavky na služby	40
3.8.2	Nehmotné výsledky výskumu a vývoja a licenčné poplatky	40
3.8.3	Podpora z verejných zdrojov	41
3.9	Záväzné posúdenie	41
3.10	Dodatočné daňové priznanie	42
4	Projekty výskumu a vývoja pre účely uplatňovania odpočtu na výskum a vývoj v Českej republike	43
4.1	Spoločnosť A	43

4.1.1	Popis projektu spoločnosti	43
4.1.2	Evidencia nákladov Spoločnosti A	45
4.1.3	Technická neistota	49
4.1.4	Posúdenie projektu Spoločnosti A.....	50
4.1.5	Ďanová úspora Spoločnosti A	50
4.2	Spoločnosť B.....	50
4.2.1	Popis projektu spoločnosti	51
4.2.2	Evidencia nákladov Spoločnosti B	53
4.2.3	Riziko a prínos projektu	54
4.2.4	Posúdenie projektu Spoločnosti B	55
4.3	Spoločnosť C.....	56
4.3.1	Projekty Spoločnosti C.....	56
4.3.2	Záväzné posúdenie	57
4.3.3	Navrhované riešenie	59
5	Záver	61
6	Literatúra	63
7	Zoznam obrázkov	66
8	Zoznam tabuliek	67
9	Zoznam použitých skratiek	68

1 Úvod

Výskum a vývoj tvorí základný predpoklad pre rozvoj ekonomiky všetkých vyspelých krajín a výrazne zjednodušuje život spoločnosti. Najmä v 2. polovici 20. storočia sa preukázalo, že výskum, vývoj a inovácia vytvárajú najdôležitejší hybný faktor, ktorý prispieva k rozvoju ekonomického rastu a konkurencieschopnosti krajiny, ako aj k zvyšovaniu zamestnanosti či kvality života spoločnosti. Táto oblasť by preto nemala byť opomínaná.

Výskum a vývoj môže byť definovaný v rôznych smeroch a každý štát si samostatne určuje hranice činností v tejto oblasti. Z tohto dôvodu bolo potrebné vytvoriť jednotnú definíciu výskumu a vývoja, ktorá bola stanovená vo Frascati manuáli. Tento manuál bol prvýkrát vydaný pred viac ako 50 rokmi a stal sa medzinárodnou uznávaným štandardom v oblasti výskumu a vývoja. Táto príručka bola už niekoľkokrát aktualizovaná a posledné vydanie vyšlo len minulý rok.

Jednotlivé krajiny si dostatočne uvedomujú dôležitosť výskumu a vývoja v ich ekonomikách, nakoľko poznatky získané z tejto oblasti majú v praxi priaznivý vplyv na rozvoj konkurencieschopnosti ich ekonomiky. Práve zvyšovanie konkurencieschopnosti prispieva k hospodárskemu rastu, ktorý patrí k hlavným ukazovateľom pri porovnávaní ekonomickej vyspelosti jednotlivých krajín sveta. Jednou z úloh jednotlivých vlád je správne alokovať finančné prostriedky do výskumu a vývoja spôsobom, ktorý prinesie zhodnotenie týchto prostriedkov a zvýšenie potenciálu ekonomiky v danej krajine. Výskum a vývoj je pritom podporovaný rôznymi formami, pričom štát túto oblasť zabezpečuje predovšetkým priamou verejnou podporou, a to konkrétne v podobe účelovej alebo inštitucionálnej podpory výskumu a vývoja. Vedľa priamej podpory využívajú štáty aj nástroje podpory nepriamej, pri ktorých môžu jednotlivé subjekty využívať vlastné zdroje financovania za zvýhodnených podmienok.

Nástroje nepriamej podpory sú široko využívané napríklad v krajinách, ktoré sú členmi Európskej únie a Organizácie pre ekonomickú spoluprácu a rozvoj (OECD). Medzi najvýznamnejšie nástroje sa radia zľavy na dani, odpočty od základu dane a odklady platby dane. V Českej republike sa však využíva len obmedzený počet vyššie spomenutých nástrojov nepriamej podpory. Najvyužívanejším nástrojom je odpočet výdavkov na podporu výskumu a vývoja od základu dane, ktorému sa venuje práve táto bakalárska práca.

2 Cieľ a metodika práce

2.1 Cieľ práce

Cieľom bakalárskej práce je zhodnotenie uplatnenia daňového zvýhodnenia výskumu a vývoja v Českej republike u podnikateľských subjektov a definovanie podmienok potrebných na odpočet výdavkov od základu dane z príjmu právnických osôb.

Hlavným cieľom praktickej časti je na základe posúdenia projektov výskumu a vývoja, ktoré poskytli tri rôzne české spoločnosti, poukázať na problémové oblasti pri uplatnení odpočtu výdavkov od základu dane.

2.2 Metodika práce

Bakalárska práca je rozdelená na dve časti, ktoré sú rozdelené podľa súvislosti na jednotlivé kapitoly, podkapitoly a podpodkapitoly.

Prvá časť bakalárskej práce je teoretická a venuje sa charakterizovaniu základných pojmov v oblasti výskumu a vývoja ako je základný výskum, aplikovaný výskum, experimentálny vývoj atď. Táto teoretická časť je zameraná na vymedzenie činností, ktoré sú považované za výskum a vývoj a na stanovenie kritérií pre odlišenie výskumu a vývoja od iných rutinných činností. Podstatou tejto časti je najmä vymedzenie jednotlivých nástrojov nepriamej podpory výskumu a vývoja s dôrazom na využívanie odpočítateľnej položky podnikateľskými subjektmi v Českej republike. Pre správne uplatnenie odpočítateľnej položky na výskum a vývoj podnikateľskými subjektmi bolo dôležité stanoviť všetky potrebné kritéria a podmienky. V rámci teoretickej časti je popísaná aj priama podpora výskumu a vývoja, pretože v praxi sa uplatňuje kombinácia priamych a nepriamych nástrojov z dôvodu, že nie je možné zabezpečiť všetky podnety len jedným samostatným nástrojom podpory.

Druhá časť bakalárskej práce je praktická a zameraná je na analyzovanie projektov výskumu a vývoja, ktoré poskytli tri rôzne české spoločnosti. Hlavným cieľom tejto časti bolo rozobrať jednotlivé projekty a upozorniť na problémové oblasti, s ktorými sa stretávajú spoločnosti v praxi pri spracovávaní projektu výskumu a vývoja a pri uplatňovaní odpočítateľnej položky na výskum a vývoj. Prvý projekt bol posúdený z hľadiska správnosti, tzn. splnenie všetkých podstatných náležitostí projektu výskumu a vývoja ako sú technická neistota, oceníteľný prvok novosti, ciele projektu atď. Druhý projekt bol posúdený z hľadiska skutočne zahrnutých nákladov, a či spoločnosť postupovala pri uplatňovaní odpočtu podľa zákona o dani z príjmu. Záver praktickej časti je venovaný analýze štyroch projektov poslednej spoločnosti, na ktorých sa poukázalo na medzery v zákone o dani príjmu a na chyby, ktorých sa dopúšťajú nielen daňové subjekty, ale aj správca dane pri vydávaní záväzného posúdenia k projektu výskumu a vývoja.

3 Prehľad literatúry

3.1 História výskumu a vývoja

História výskumu a vývoja (VaV) siaha už do 90. rokov 18. storočia, kedy Francúzsko zaznamenalo prvé pokusy o ovládnutie vedy pre potreby spoločnosti. V tomto období boli zaznamenané významné výsledky, medzi ktoré môžeme zaradiť napríklad výbušné strely, semaforový telegraf či výrobu výbušného prachu. Pojem výskum a vývoj bol síce do 20. storočia neznámy, no od tejto doby sa stal dôležitým pojmom v slovníku rozvinutých krajín. Aj keď sú pojmy veda a výskum rovnako staré, vzťah medzi výskumom a vývojom nebol všeobecne pochopený až do 50. rokov 20. storočia. V súčasnosti pritom výskum a vývoj predstavuje základný prvok systému priemyselnej výroby. Nový pojem, ktorý bol zavedený pre nové procesy, výrobu nových výrobkov a má korene vo výskume, predstavuje slovo inovácia. Základom inovácie je vynález, ktorý vzniká vo výskume dôkladným skúmaním a metódou pokusov a omylov. Inovácia je definovaná ako aplikácia vynálezu k potrebám trhu (kip.zcu.cz, 2001).

Kým boli potrebné služby vedcov v oblasti priemyslu vo väčšom rozsahu, ubehlo od vzniku prvých vynálezov približne päťdesiat rokov. Neskôr sa k týmto vedcom pridali aj vynálezcovia, ktorí však za svoj úspech môžu vďačiť skôr intuícii a šikovnosti ako vedeckému bádaniu (kip.zcu.cz, 2001).

Zatiaľ, čo v Spojených štátoch amerických a v západnej Európe využívali jednotlivcov, v Nemecku vytvorili laboratória zamestnávajúce stovky ľudí vo vedec-kom výskume a zahájili dôkladné skúmanie podmienok vedeckého pokroku. V roku 1870 bol založený takzvaný Physikalische Technische Reichsanstalt, ústav stanovujúci štandardy pre nemecký priemysel. Následne bola založená Spoločnosť cisára Viléma, vytvárajúca prostredie pre spoluprácu firiem vo vedeckej oblasti (kip.zcu.cz, 2001).

Na konci 19. storočia začali vznikať malé laboratória aj v Spojených štátoch amerických. Laboratória v tom období založili spoločnosti Pensylvánia a Cambria Iron Co. Prvým významným laboratóriom pritom bolo laboratórium spoločnosti Edison Electric Light Company, ktoré zamestnávalo vo výskume a vývoji 20 ľudí. Výskum sa však začal brať vážne v amerických firmách až tesne pred prvou svetovou vojnou. Dokonca pokrok v Európe, s výnimkou Nemecka, bol ešte pomalší. Vo Veľkej Británii vznikali laboratória a hrozilo, že Veľká Británia bude mať prevahu nad Nemeckom, čo sa ale nestalo, pretože v praxi sa pracovalo veľmi málo. Aj Francúzsko, ktoré malo veľmi dobré postavenie v čistej vede a v tejto oblasti vynikalo, malo priemyselnú oblasť rozvinutú len málo (kip.zcu.cz, 2001).

Výrazná zmena nastala počas prvej svetovej vojny. V zbrojnom priemysle v krajinách zapojených do vojny boli odhalené slabé miesta, čo viedlo k podpore vedy. V roku 1915 bolo vo Veľkej Británii založené Ministerstvo pre vedecký a priemyselný výskum, a o rok neskôr vznikla v Spojených štátoch amerických Národná rada pre výskum. Tieto organizácie vznikli na podporu a koordináciu vý-

skumu pre vojenské účely a najväčším úspechom bolo presvedčenie jednotlivých krajín o potrebe výskumu a vývoja pre pokrok v priemysle (kip.zcu.cz, 2001).

Koniec vojny priniesol v industriálnych krajinách veľký rozvoj v budovaní laboratórií, a aj napriek zmätkom v riadiacej činnosti nasledoval výrazný technický pokrok. Počas tohto obdobia sa vyvinuli spoľahlivé mechanizmy ako lietadlá, automobily, rozhlasové prijímače a veľa ďalších vynálezov. Vedecké poznatky zvyšovali efektívnosť v priemysle, ktorá tak kompenzovala zhoršujúcu sa ekonomickú situáciu (kip.zcu.cz, 2001).

Na začiatku 30. rokov vyvrcholili ekonomické tlaky, ktoré boli vyvolané veľkou hospodárskou krízou a viedli k znižovaniu nákladov na výskum a vývoj. Až počas druhej svetovej vojny sa rozsah výskumu vrátil na úroveň z roku 1930 (kip.zcu.cz, 2001).

Po druhej svetovej vojne sa situácia kompletne zmenila. Priemysel v takmer celej Európe bol zničený a Spojené štáty americké boli silnejšie ako nikdy predtým. Tvorba atómovej bomby a rakety V-2 viedla spoločnosť k tomu, aby si uvedomila, aký veľký je potenciál výskumu. Jediným obmedzením výskumu bol nedostatočný počet kvalifikovaného personálu. Od roku 1945 sa však počet kvalifikovaných vedcov a inžinierov v priemyselných krajinách začal zvyšovať. Spojené štáty americké kompenzovali nízky počet zamestnancov vo vojenských oblastiach tým, že kládli väčší dôraz na letectvo, obranu a vesmírny výskum (kip.zcu.cz, 2001).

3.2 Vymedzenie pojmov výskumu, vývoja a inovácií

Táto bakalárska práca sa zaoberá výskumom a vývojom, a preto je dôležité tieto pojmy správne definovať. V určitom kontexte sa tieto pojmy môžu podobať, často môžu byť zamenené, či dokonca môžu splývať. Pojmy výskum a vývoj môžu byť definované v legislatívnych dokumentoch alebo rôznymi autormi s miernymi odchýlkami, no v zásade sú tieto definície veľmi podobné.

Výskum a vývoj je už desiatky rokov považovaný za dôležitý nástroj ekonomického rastu v rozvinutých krajinách. Určiť hranicu medzi výskumom a vývojom je však veľmi náročné, pretože tieto pojmy nielenže spolu súvisia, ale často sa aj prelínajú. O vymedzenie hranice medzi výskumom a vývojom sa pokúsila skupina národných expertov v roku 1963 vo Villa Falconieri v talianskom Frascati. Výsledkom tohto stretnutia bol Frascati manuál (Müllerová, 2006).

Doposiaľ bolo vydaných sedem Frascati manuálov, pričom posledné siedme vydanie bolo vydané len minulý rok 2015. Tento manuál nebol zatiaľ preložený do slovenského a českého jazyka. V práci je využitý Frascati manuál z roku 2002, pretože základné definície výskumu a vývoja sa vo všeobecnosti nezmenili.

S výskumom a vývojom je prepojená široká škála pojmov, ktorých znalosť je nemenej dôležitá. Základným pojmom, ktorý je nepochybne dôležité spomenúť, je veda. Podľa Jílkovej (2010), veda predstavuje poznávanie, ktoré je postupné a systematické a jeho cieľom je pochopenie, poznanie a následné vysvetlenie určitého javu a skutočnosti.

Výskum a experimentálny vývoj predstavuje tvorivú prácu, ktorá je založená na systematickom základe, a jej cieľom je zvýšiť objem znalostí, a to vrátane znalostí o kultúre, človeku a spoločnosti. Tento objem získaných znalostí je potom využívaný na navrhnutie nových aplikácií (OECD, 2002).

3.2.1 Základný výskum

Podľa Frascati manuálu (2002) sa pod pojmom základný výskum rozumie teoretická alebo experimentálna práca, ktorá je založená za účelom získania nových vedomostí a znalostí. Nejedná sa o primárne využitie a uplatnenie v praxi, ale o zdroj informácií pre ďalší výskum. Cieľom výskumu je formulovať a testovať hypotézy, zákony a teórie prostredníctvom analýzy vzťahov, vlastností a štruktúry. Výsledky výskumu sú zvyčajne z bezpečnostných dôvodov utajované, pri ich publikácii sú zverejňované vo vedeckých časopisoch, a v prípade záujmu zo strany kolegov sú im tieto výsledky zasielané.

Vedci majú v určitom rozsahu slobodu si určiť svoje vlastné ciele v rámci základného výskumu. Tento výskum je využívaný vo vysokoškolskom a v určitej miere aj vo vládnom sektore. Základný výskum je rozdelený na orientovaný a na čistý základný výskum. Orientovaný výskum je spojený s očakávaním, že poznatky vytvorené týmto výskumom budú pravdepodobne použité na riešenie problémov alebo možností, ktoré sú už v súčasnosti známe, alebo ktoré sú očakávané v budúcnosti. Čistý základný výskum sa od orientovaného výskumu odlišuje vytvorením poznatkov, ktoré neprinesú dlhodobý spoločenský a ekonomický úžitok. Nie je potrebné vynaložiť veľké úsilie na aplikovanie výsledkov tohto výskumu na problémy v praxi alebo na ich prenos do sektorov zodpovedajúcich za aplikáciu práve týchto výsledkov (OECD, 2002).

V praxi dochádza často k rozporom pri stanovení odpovede na otázku, čo je to základný výskum. Nájst' odpoveď je v praktickej rovine problém, kým v teoretickej rovine ako argument obstojí. Pri interpretácii zistených údajov je teda potrebné postupovať s opatrnosťou a rezervou.

3.2.2 Aplikovaný výskum

Aplikovaný výskum je definovaný v § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpore výskumu a vývoja z verejných prostriedkov a o zmene niektorých súvisiacich zákonov, ako výskum plánovane zameraný na získanie nových vedomostí a znalostí s praktickou realizáciou k dosiahnutiu stanovených cieľov. Výsledky výskumu sú aplikované tak na vývoj nových výrobkov, služieb a postupov, ako aj na ich zdokonaľovanie.

Stanovenie hranice medzi základným a aplikovaným výskumom nie je možné jednoznačne stanoviť a závisí od odboru. Neexistuje žiadna nalinkovaná čiara, ktorá by tieto kategórie delila, avšak v podnikateľskom sektore je rozlíšenie medzi týmito dvoma kategóriami výskumu určené na základe vytvorenia nového projektu pre skúmanie výsledkov základného výskumu. Znalosti a informácie získané aplikovaným výskumom sú často predmetom patentu, aby platili len pre jeden vý-

robok alebo pre danú sériu výrobkov, operácií, systémov alebo metód (OECD, 2002).

V 21. storočí sa výskum a vývoj dostáva do popredia v rámci celospoločenského rozvoja z dôvodu zvyšovania tlaku na vedu a výskum vo všetkých odboroch. Výsledky, ktoré sú získané aplikovaným výskumom tvoria predpoklad konkurencieschopnosti odborov a približujú ekonomiku založenú práve na znalostiach (Herzánová, Kovářová, 2010).

3.2.3 Experimentálny vývoj

Experimentálny vývoj je označený ako systematická práca, ktorej cieľom je využívanie získaných technologických, vedeckých a iných znalostí, zručností a skúseností z praxe a výskumu na návrh nových materiálov, výrobkov, procesov, systémov a služieb alebo na ich podstatné zlepšenie a zdokonaľovanie (OECD, 2002). Zahŕňa aj iné činnosti zamerané na nové výrobky, postupy a služby ako sú napr. definovanie koncepcie, plánovanie a dokumentácia. Do experimentálneho vývoja sa môže zahrnúť aj vývoj prototypu, pilotné projekty či testovanie a overovanie výrobkov, postupov a služieb, ktoré sú nové alebo zdokonalené. Nejedná sa však o pravidelne vykonávané zmeny výrobkov, postupov a služieb, hoci tieto zmeny môžu smerovať k ich zlepšeniu (Evropská komise, 2014). Činnosti experimentálneho vývoja, v prípade, ak nie sú určené k obchodnému využitiu, môžu smerovať k vytváraniu návrhov, plánov a inej dokumentácie (Jílková, 2010).

V spoločenských vedách je experimentálny výskum orientovaný na prenos získaných poznatkov do operačných programov a demonštračných projektov, a to za účelom testovania a vyhodnocovania (OECD, 2002).

3.2.4 Inovácia

Zákon č. 130/2002 Sb., o podpore výskumu a vývoja z verejných prostriedkov definuje inovácie ako zavedenie takých výrobkov, postupov alebo služieb do praxe, ktoré sú nové alebo podstatne zdokonalené. Podľa Kovalíkovej (2006) sa jedná o proces nahradzovania starých výrobkov za nové s cieľom udržať firmy na trhu. Inovácie vo väčšine európskych krajín nepochádzajú z výskumu a vývoja a nie je možné ich finančne podporovať.

Inovácie môžu nadobúdať rôzne formy a zákon o podpore výskumu a vývoja rozlišuje dve formy inovácií. Európska komisia (2014) definuje nasledujúce dve formy:

- *Inovácia postupov* – jedná sa o zlepšenie výroby alebo služieb prostredníctvom nových alebo zlepšených postupov. Za inováciu nemožno považovať malé zmeny alebo zlepšenie, obchodovanie s výrobkami, ktoré sú nové alebo zdokonalené, obnovenie a rozšírenie kapitálu, zvýšenie výrobnnej kapacity, zmeny vychádzajúce zo zmien v cenách činiteľov, úprav, lokalizácie, pravidelných sezónnych a cyklických zmien, pridanie výrobných alebo logistických systémov na zvýšenie kapacity pri poskytovaní služieb.

- *Organizačná inovácia* – je zlepšenie organizácie podniku, jej vonkajších vzťahov a pracoviska. Za inováciu nemožno považovať obnovenie a rozšírenie kapitálu, zmeny vychádzajúce zo zmien v cenách činiteľov, úprav, lokalizácie, pravidelných, sezónnych a cyklických zmien, zmeny založené na spôsoboch organizácie, ktoré sú už využívané v podniku napr. zmeny obchodných praktík, organizácia pracoviska a mimo firemné vzťahy. Zmeny spôsobu riadenia, fúzia a akvizícia sa taktiež nepovažujú za inováciu.

3.3 Sektory výskumu a vývoja

Pre uľahčenie zberu údajov o tokoch finančných prostriedkov na VaV, analýzu a interpretáciu údajov sa hlavné ukazovatele podľa Frascati manuálu rozdeľujú do piatich sektorov (podnikateľského, štátneho, súkromného neziskového, vysokoškolského a zahraničného), ktoré sa vo veľkej miere zhodujú s rozdelením do sektorov podľa Systému národných účtov (OECD, 2002).

Podnikateľský sektor

Podnikateľský sektor zahŕňa všetky firmy, inštitúcie a organizácie, ktorých cieľom je predat' širokej verejnosti za ekonomicky významnú cenu vyrobené výrobky a služby, ktoré sú ich hlavným predmetom činnosti. Tento sektor sa skladá zo súkromných podnikov, verejných podnikov a neziskových organizácií. Medzi *súkromné podniky* sa zaraďujú aj firmy, ktorých hlavnou činnosťou je VaV (laboratória a komerčné inštitúcie). Hlavnou činnosťou *verejných podnikov* je trhová výroba a predaj výrobkov a služieb, ktoré sú často vyrobené súkromnými firmami. Cena predávaných výrobkov je z politických dôvodov nižšia, ako sú celkové náklady na výrobu. *Neziskové organizácie* sa zameriavajú na výrobu a predaj výrobkov a služieb za cenu, ktorá by mala pokryť väčšiu časť nákladov alebo celkové náklady. Medzi neziskové organizácie môžeme zaradiť nemocnice, výskumné ústavy, kliniky, obchodné komory a pod. (OECD, 2002).

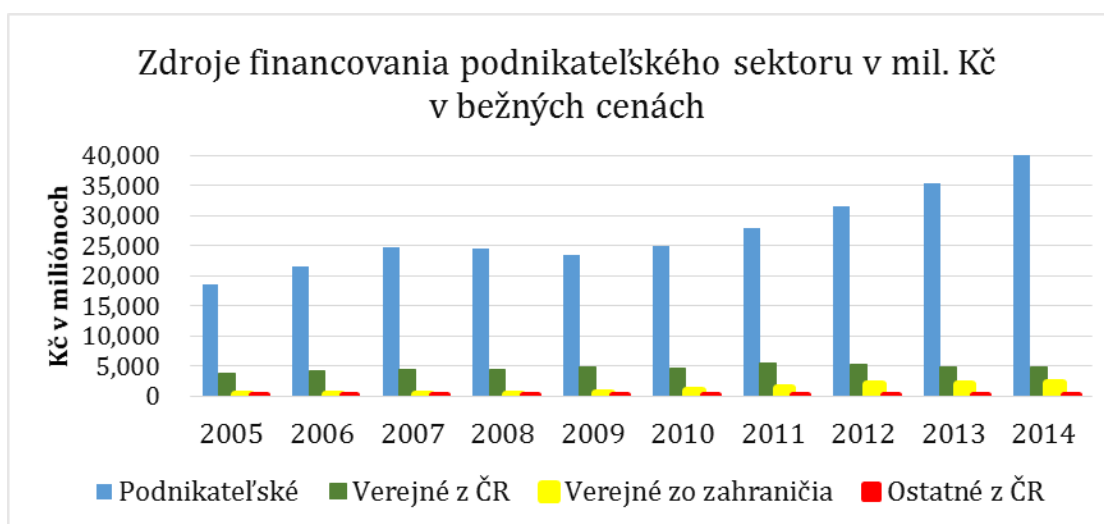
Nasledujúca tabuľka (Tab. 1) zobrazuje počet ekonomických subjektov vykonávajúcich VaV v podnikateľskom sektore od roku 2005. V tomto roku bola do daňového systému v Českej republike (ČR) zavedená odpočítateľná položka na podporu VaV.

Tab. 1 Počet ekonomických subjektov vykonávajúcich VaV v podnikateľskom sektore od roku 2005 do 2014

Ekonomické subjekty					
Rok	2005	2006	2007	2008	2009
Počet subjektov	1,588	1,710	1,741	1,764	1,869
Rok	2010	2011	2012	2013	2014
Počet subjektov	2,102	2,233	2,311	2,303	2,366

Zdroj: Český statistický úřad, 2016

Nasledujúci graf (Obr. 1) zobrazuje vývoj výdavkov vynaložených na VaV v podnikateľskom sektore v ČR podľa zdroju financovania v období od 2005 do 2014.



Obr. 1 Zdroje financovania výdavkov vynaložených na VaV v podnikateľskom sektore v miliónoch (mil.) Kč v bežných cenách od roku 2005 do 2014

Zdroj: Český statistický úřad, 2016

Ako možno vidieť z grafu (Obr. 1), najväčší zdroj financovania v tomto sektore predstavujú súkromné podnikateľské prostriedky. V priebehu obdobia je z grafu možné pozorovať, že objem finančných prostriedkov vynaložených na VaV v ČR z podnikateľských zdrojov sa zvýšil na dvojnásobok. Zvýšenie objemu výdavkov na VaV z tohto zdroja v podnikateľskom sektore môže byť spôsobené zavedením odpočítateľnej položky na podporu VaV do daňového systému ČR v roku 2005. V porovnaní s týmto zdrojom financovania sú finančné prostriedky z ostatných zdrojov v podnikateľskom sektore vynaložené v menšom objeme. V roku 2009 a 2010 podnikateľské prostriedky na VaV z dôvodu hospodárskej krízy poklesli, no verejné výdavky z ČR, ktoré zahŕňajú aj štátny rozpočet, sa výrazne nezmenili. Z toho je zjavné, že celkové výdavky vynaložené na VaV v tomto období poklesli.

Prostriedky, ktoré plynú zo zahraničia a ostatných zdrojov na VaV nepredstavujú hlavný zdroj financovania VaV v podnikateľskom sektore a ich objem je v porovnaní s podnikateľskými a verejnými zdrojmi z ČR zanedbateľný.

Po vstupe ČR do Európskej únie (EÚ) v roku 2004 sa objem finančných prostriedkov zo zahraničia na podporu VaV zvyšuje. Prostriedky, ktoré smerujú z EÚ na podporu VaV do jednotlivých členských krajín EÚ, vrátane ČR, sú dohodnuté na základe medzinárodných zmlúv, napr. Rámcového programu Európskeho spoločenstva. Každý štát EÚ sa dohodne s EÚ na operačných programoch, ktoré sú financované prostriedkami z európskych fondov, a to štrukturálneho fondu (Európskeho fondu regionálneho rozvoja a Európskeho sociálneho fondu) a Fondu súdržnosti (Herzánová, Kovářová, 2010). V súčasnosti je Horizont 2020 najväčším programom na podporu výskumu a inovácií na európskej úrovni. Rozpočet tohto programu je 80 miliárd (mld.) € na rok 2014 až 2020. Tento program sa zameriava na excelentnú vedu, spoločenské výzvy a vedúce postavenie priemyslu, ktorého cieľom je zaistenie špičkovej produkcie vedy a technológie na celosvetovej úrovni, odstránenie bariér pre inovácie a vytvorenie ľahších podmienok pre spoluprácu medzi verejným a súkromným podnikateľským sektorom v oblasti výskumu a vývoja (European commission, 2015).

Štátny sektor

Do tohto sektora sa zahŕňajú útvary, úrady a orgány, ktoré sú financované predovšetkým z verejných zdrojov. Do štátneho sektora patria konkrétne všetky orgány, ministerstvá a ustanovenia vlády (štátne alebo regionálne, ústredné, samosprávne, okresné alebo krajské, mestské alebo obecné), ktoré sa zaoberajú činnosťami ako správa, zabezpečenie verejného poriadku, obrana, zdravotnícke, kultúrne a vzdelávacie služby, technický rozvoj a podpora ekonomického rastu. Do štátneho sektora patria takisto aj pracoviská Akadémie vied, verejné výskumné inštitúcie, verejné knižnice a iné kultúrne zariadenia, ktoré vykonávajú ako svoju vedľajšiu činnosť VaV (OECD, 2002). Počet ekonomických subjektov v štátnom sektore v jednotlivých rokoch je znázornený v nasledujúcej tabuľke (Tab. 2).

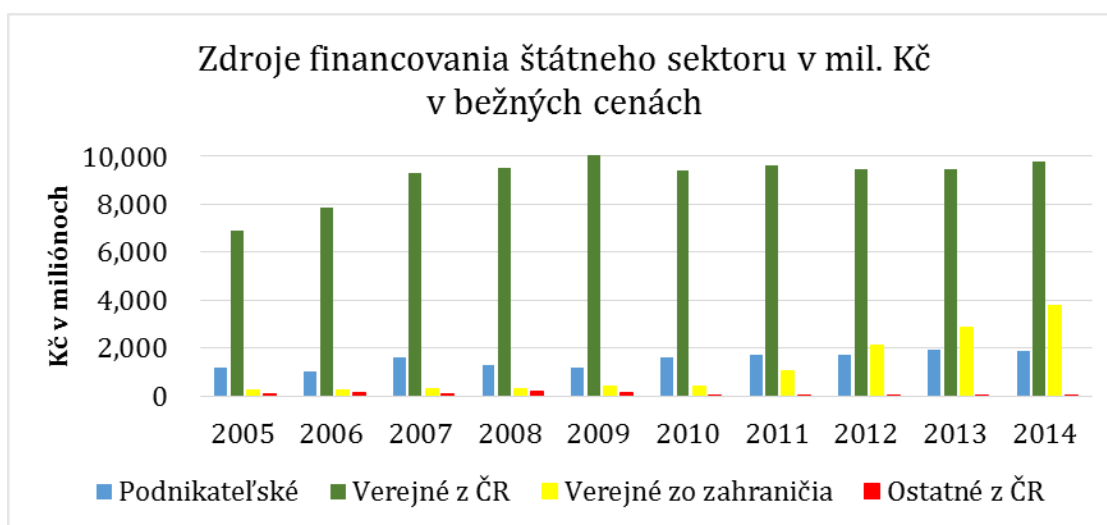
Tab. 2 Počet ekonomických subjektov vykonávajúcich VaV v štátnom sektore od roku 2005 do 2014

Ekonomické subjekty					
Rok	2005	2006	2007	2008	2009
Počet subjektov	160	153	157	159	160
Rok	2010	2011	2012	2013	2014
Počet subjektov	158	147	136	135	133

Zdroj: Český statistický úřad, 2016

Najdôležitejším zdrojom financovania výdavkov na VaV v štátnom sektore sú verejné prostriedky z ČR, ktoré tvoria najväčší objem finančných prostriedkov

v tomto sektore. Objem výdavkov z verejných prostriedkov sa od roku 2007 v ČR výrazne nezmenil, iba v roku 2010 výdavky presiahli hranicu 10 000 mil. Kč. Ako ale možno sledovať z grafu (Obr. 2), v posledných rokoch sa výrazne zvyšujú finančné prostriedky, ktoré smerujú zo zahraničia. Celkový objem výdavkov na VaV zo zahraničných zdrojov vzrástol v roku 2014 skoro na sedemnásobok v porovnaní s rokom 2005, v ktorom výdavky predstavovali 225 mil. Kč, pričom v roku 2014 dosiahli objem až 3 794 mil. Kč. Za zdroj financovania VaV v štátnom sektore sa považujú aj prostriedky vynaložené z podnikateľských zdrojov. Objem finančných prostriedkov z tohto zdroja v roku 2014 dosiahol 1 904 mil. Kč a v porovnaní s rokom 2005 sa výdavky zvýšili o 709 mil. Kč.



Obr. 2 Zdroje financovania výdavkov vynaložených na VaV v štátnom sektore v mil. Kč v bežných cenách od roku 2005 do 2014
Zdroj: Český statistický úřad, 2016

Herzánová a Kovářová (2010) uviedli, že pri plánovaní výdavkov zo štátneho rozpočtu do oblasti VaV je prioritou efektívne využitie prostriedkov, ktoré smerujú z EÚ. Verejné prostriedky ČR plynú z verejných rozpočtov (štátneho rozpočtu, rozpočtu obcí a krajov). Vo svojej národnej politike VaV si ČR stanovuje oblasti VaV, ktoré budú financované zo zdrojov EÚ, a ktoré z národných zdrojov. Určuje si aj oblasti VaV, ktoré podporovať nebude.

Súkromný neziskový sektor

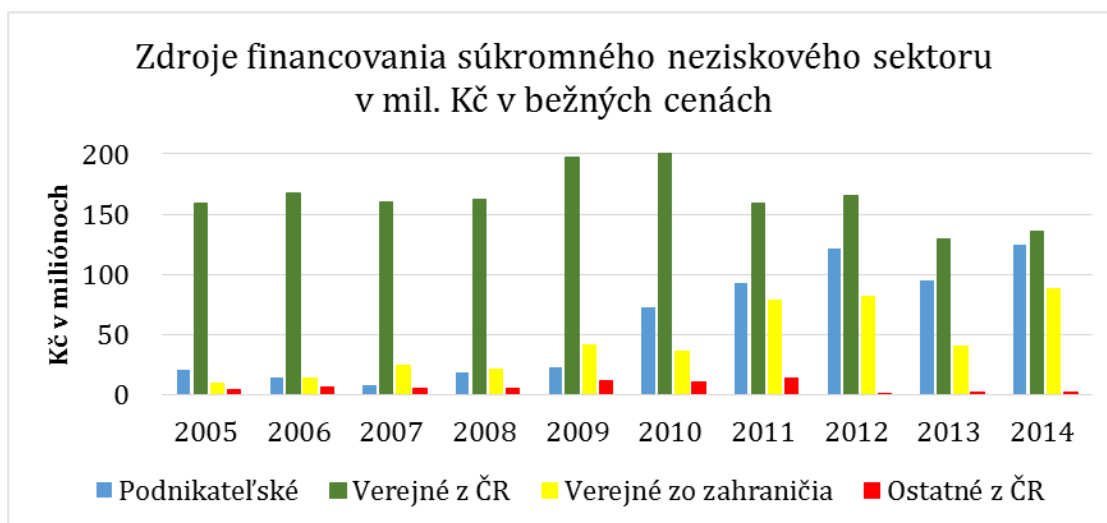
Súkromný neziskový sektor obsahuje súkromné neziskové inštitúcie vrátane súkromných jednotlivcov a domácností. Ich primárnym cieľom nie je vytvoriť zisk, ale poskytovať služby širokej verejnosti (domácnostiam). Do tohto sektora sa zaraďujú združenia výskumných organizácií, zväzy, spolky, spoločnosti, nadácie alebo hnutia (OECD, 2002). Počet ekonomických subjektov vykonávajúcich VaV, ktorý zobrazuje tabuľka (Tab. 3), sa od roku 2005 výrazne nezmenil.

Tab. 3 Počet ekonomických subjektov vykonávajúcich VaV v súkromnom neziskovom sektore od roku 2005 do 2014

Ekonomické subjekty					
Rok	2005	2006	2007	2008	2009
Počet subjektov	61	49	58	60	63
Rok	2010	2011	2012	2013	2014
Počet subjektov	68	72	68	62	64

Zdroj: Český statistický úřad, 2016

Podľa dát zo Českého štatistického úradu (ČSÚ) sú výdavky na VaV v súkromnom neziskovom sektore najviac financované z verejných zdrojov plynúcich z ČR. Najväčší objem výdavkov na VaV z tohto zdroja financovania bol dosiahnutý v roku 2010, kedy objem výdavkov presiahol 200 mil. Kč. V posledných rokoch ale objem týchto výdavkov výrazne poklesol. V roku 2014 výdavky na VaV z verejných zdrojov predstavovali len 134 mil. Kč. Ako ale možno sledovať z grafu (Obr. 3), finančné prostriedky určené na VaV z podnikateľských zdrojov sa prudko zvýšili od roku 2010, kedy ich objem začal stúpať niekoľkonásobným tempom. V roku 2014 sa objem výdavkov vynaložených na VaV z podnikateľských zdrojov približoval k objemu výdavkov na VaV financovaných z verejných zdrojov ČR. Rozdiel medzi týmito výdavkami predstavoval v roku 2014 len 12 mil. Kč. Finančné prostriedky, ktoré smerujú zo zahraničných zdrojov v tomto sektore taktiež zaznamenali rapidný nárast objemu. Ich objem v roku 2014 dosiahol až osemnásobok objemu z roku 2005. Objem celkových výdavkov na VaV v tomto sektore od roku 2005 vzrástol na takmer dvojnásobok.



Obr. 3 Zdroje financovania výdavkov na VaV v súkromnom neziskovom sektore v mil. Kč v bežných cenách od roku 2005 do 2014
Zdroj: Český statistický úřad, 2016

Vysokoškolský sektor

Tento sektor sa skladá z univerzít, technických odborných vysokých škôl a inštitúcií pomaturitného vzdelávania. Neprihliada sa na ich zdroj financovania, ani na právny stav. Patria sem aj výskumné inštitúcie, experimentálne stanice a kliniky, ktoré sú spravované alebo spojené s vysokoškolskými inštitúciami, a sú pod ich priamou kontrolou. V Systéme národných účtov tento sektor nie je definovaný, ale vo Frascati manuáli je stanovený pre významnú úlohu, ktorú predstavujú univerzity a inštitúcie pri zabezpečovaní VaV (OECD, 2002). Počet ekonomických subjektov v sektore od roku 2005 do 2014 zobrazuje nasledujúca tabuľka (Tab. 4).

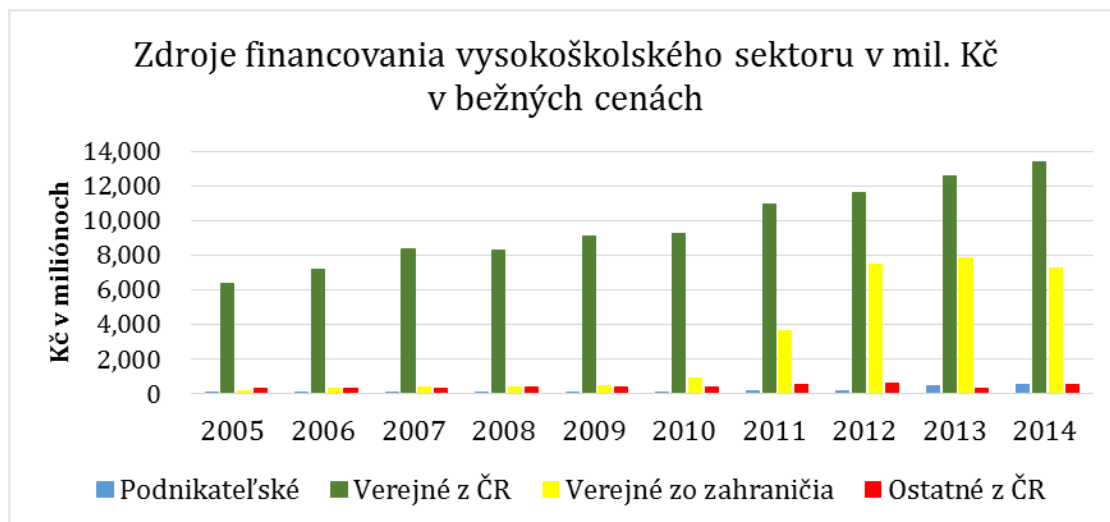
Tab. 4 Počet ekonomických subjektov vykonávajúcich VaV vo vysokoškolskom sektore od 2005 do 2014

Ekonomické subjekty					
Rok	2005	2006	2007	2008	2009
Počet subjektov	46	54	65	64	63
Rok	2010	2011	2012	2013	2014
Počet subjektov	64	62	63	68	66

Zdroj: Český statistický úřad, 2016

Vo vysokoškolskom sektore v ČR sú významné dva zdroje financovania výdavkov na VaV. Podľa štatistických dát sú najväčším zdrojom financovania výdavkov na VaV prostriedky, ktoré smerujú z verejných zdrojov ČR a každým rokom objem týchto prostriedkov stúpa. Od roku 2005 sa objem výdavkov na VaV z verejných zdrojov v tomto sektore zdvojnásobil. Druhým dôležitým zdrojom financovania

VaV sú prostriedky, ktoré plynú zo zahraničia. Ich objem od roku 2012 presahuje každým rokom 7 mld. Kč. Výdavky na VaV z podnikateľských a ostatných zdrojov v tejto oblasti predstavujú zanedbateľný objem vynaložených finančných prostriedkov.



Obr. 4 Zdroje financovania výdavkov na VaV vo vysokoškolskom sektore v mil. Kč v bežných cenách od roku 2005 do 2014

Zdroj: Český statistický úřad, 2016

Zahraničný sektor

Tento sektor zahŕňa jednotlivcov a inštitúcie, ktorí sú umiestnení mimo politickú hranicu krajiny. Výnimka sa vzťahuje na vozidlá, lietadlá, lode a vesmírne satelity obsluhované domácimi subjektmi a testovacie územia, ktoré sú týmito subjektmi získané. Medzi zahraničný sektor za zahŕňajú aj medzinárodné organizácie vrátane zariadení v príslušnej krajine. Do medzinárodných organizácií nepatria obchodné podniky. Zahraničný sektor sa do štatistických šetrení veľmi nezahŕňa. Objavuje sa iba ako zdroj financovania VaV, ktorý je klasifikovaný v jednom z predchádzajúcich štyroch sektorov, alebo ako miesto, kam smerujú ich výdavky na VaV (OECD, 2002).

3.4 Vymedzenie činností výskumu a vývoja

Ustanovenie § 2 ods. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpore výskumu a vývoja z verejných prostriedkov, definuje základné pojmy výskumu a vývoja v ČR. Definície uvedené v tomto zákone sa odvíjajú od Frascati manuálu. Táto príručka uvádza, že základným kritériom pre posúdenie či sa jedná o VaV je prítomnosť oceneného prvku novosti a vyjadrenie výskumnej alebo technickej neistoty (OECD, 2002). Prvok novosti je chápaný ako činnosť, ktorou spoločnosť získava nové riešenia, a tým rozširuje svoje skúsenosti. Výskumná a technická neistota vyjadruje určité riziko neistoty, že sa daný projekt nepodarí zrealizovať (Žmolík, 2013).

Činnosti, ktoré neobsahujú prvok novosti a prvok výskumnej a technickej neistoty nie sú považované za VaV. V praxi sú to napríklad činnosti, v ktorých sa nejedná o technické inovácie, ale iba o nejaké čiastočné zmeny a úpravy v produktoch, ktoré už existujú. Problém rozlíšenia nastáva pri akomkoľvek vývoji nového produktu, pretože každý produkt, vo väčšej či menšej miere, pochádza už z existujúceho produktu. Záleží už len na posúdení, nakoľko je prvok novosti prítomný pri technickom a technologickom riešení (Burian, 2016).

Ministerstvo financií (MF) Českej republiky vypracovalo v spolupráci s Radou pre výskum a vývoj Pokyn D-288, ktorý sa zaoberá jednotlivými nákladmi vynaloženými na VaV, ktoré poplatník môže uplatniť pri odpočte na podporu VaV od základu dane z príjmu. S účinnosťou od 1. januára 2014 boli premietnuté do Pokynu D-288 zmeny, ktoré nastali v súvislosti s § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z príjmu (ZDP). Tento pokyn uvádza aj činnosti, na ktoré nie je možné uplatniť odpočet od základu dane. V tabuľke (Tab. 5) je uvedených niekoľko príkladov z Pokynu D-288 MF ČR.

Tab. 5 Príklady činností, ktoré sú uznateľné a neuznateľné ako VaV

Činnosti uznateľné ako VaV	Činnosti neuznateľné ako VaV
Experimentálne a teoretické práce	Vzdelávanie a výcvik pracovníkov
Systematické využitie poznatkov výskumu na nové technológie, výrobky, materiály, zariadenia alebo na ich zlepšenie	Administratívne a právne úkony spojené s patentovaním a licenčnou službou
Výroba prototypu alebo funkčného vzorku produktu	Činnosti inovačného charakteru, ktoré nezahŕňajú ocenený prvok novosti
Overenie prototypu	Štúdie prevoditeľnosti
Koncepčné alebo metodické práce	Stále analýzy
Vývoj softwaru s využitím znalostí z výskumu	Príbuzné vedecko-technické činnosti napr. klasifikácia, analyzovanie
Zdravotnícky a farmaceutický VaV	Štandardný vývoj softwaru a PC údržba
Projekčné a konštrukčné práce	Bežné používanie lekárskeho znalostí
Služby napr. VaV rizikových modelov	Administratívne a podporné činnosti

Zdroj: Pokyn D-288 MF ČR, 2005

Podľa príručky Frascati manuál (2002), ktorá je medzinárodne uznávaná, sa odporúča použiť doplnujúce kritériá na oddelenie činností VaV od príbuzných činností:

- stanovenie cieľov a po ukončení projektu vyhodnotenie dosiahnutých cieľov;
- zistenie nových a neodhalených javov, štruktúry a vzťahov v projekte;
- predpoklad nového a hlbšieho chápania javov, vzťahov a princípov s významom pre viac ako jednu organizáciu;
- prvok novosti a inovácie v projekte;

- aplikovanie nových znalostí a metód;
- patentovanie očakávaných prínosov;
- kvalifikácia personálu zaradeného v projekte;
- zistenie používaných metód;
- financovanie projektu vybraným programom;
- všeobecná miera zistenia výsledkov projektu;
- súvisiace vedecké, priemyselné a technické činnosti s projektom.

Tieto kritéria sú doplnkové a podmienkou nie je splnenie všetkých kritérií na to, aby bola činnosť považovaná za výskum a vývoj (OECD, 2002). Jedným z ďalších doplnkových kritérií pre posúdenie činnosti VaV je posudok oponenta, a to v prípade, ak je výskumná činnosť spracovaná formou projektu. Toto posúdenie si poplatník môže nechať vykonať výskumným ústavom alebo vysokou školou. Poplatník takýmto spôsobom môže predísť neistote o tom, či je odpočet uplatnený v súlade so zákonom, a v prípade pochybností zo strany správcu dane bude mať odôvodnenie v posudku od oponenta (Žmolík, 2013).

Vykonávanie viacerých činností v rámci jednej organizácie spôsobuje problémy s odlišením činností VaV od iných vedeckých a technických činností. Tieto činnosti sa v prieskumnej praxi odlišujú na základe znalostí. Sekundárna činnosť vykonávaná firmou, inštitúciou alebo skupinou inštitúcií, ktorá nie je považovaná za VaV, je zahrnutá do činnosti VaV len v prípade, ak je potrebná pre hlavnú činnosť, ktorou je VaV. V opačnom prípade sekundárna činnosť nesmie byť zahrnutá do VaV (OECD, 2002).

3.5 Význam výskumu a vývoja v Českej republike

V dnešnej dobe narastá dôležitosť výskumu, vývoja a inovácií (VaVaI) pre udržanie konkurencieschopnosti. Prispela k tomu globalizácia a ekonomická kríza, ktorá tento trend ešte posilnila (Nováková, 2011). Pod pojmom globalizácia sa rozumie „celosvetové prolínání hospodárskych, obchodných a ekonomických procesů“ (Petríček, 2007). Rozvoj moderných technológií celú situáciu ešte viac zjednodušil a urýchlil. Spoločnosti neriešia ako vyrobiť svoje výrobky a služby, ale zaoberajú sa problémom ako uspieť na trhu, ktorý je v súčasnosti vysoko konkurenčný (Petríček, 2007). Vo vyspelých krajinách konkurencieschopnosť znamená technologický pokrok a kvalitu. Kríza ale spôsobila vo všetkých krajinách EÚ značné problémy, konkrétne veľké schodky v rozpočte jednotlivých krajín a štátne dlhy. Jednotlivé krajiny EÚ sú si vedomé dôležitosť inovácií, a preto je podpora výskumu, vývoja a inovácií zahrnutá aj v dokumentoch EÚ (Nováková, 2011).

Výskum a vývoj sa v súčasnosti dostáva do popredia celosvetového záujmu vďaka snahe o transfer a efektívne uplatnenie výsledkov VaV v praxi, a to takmer vo všetkých oblastiach národného hospodárstva. Práve výsledky VaV prispievajú k zvyšovaniu konkurencieschopnosti podnikateľských subjektov, úrovne kvality

života a podporujú produktivitu podniku. V neposlednej rade napomáhajú priblížiť spoločnosť k ekonomike (Herzánová, Kovářová, 2010).

Podmienky pre zlepšenie a kultiváciu podnikateľského sektoru sú v Českej republike priaznivé. Česká republika je od roku 2004 riadnym členom EÚ a podnikatelia v tejto krajine sú otvorení novým zmenám a sú dostatočne adaptabilní aj vďaka nedávnym zmenám v ekonomickom prostredí. Podnikatelia tieto zmeny v podnikateľskom sektore v určitom smere očakávajú v ich prospech, dokonca ich doslova vyžadujú (Petříček, 2007).

Výskum, vývoj a inovácia predstavujú, ako už je vyššie spomenuté, jeden z najdôležitejších zdrojov ekonomického a technologického rozvoja, konkurencieschopnosti a prispievajú k zlepšovaniu úrovne života, či už na makroekonomickej alebo mikroekonomickej úrovni a vytvárajú dôležitú oblasť ekonomiky, ktorá by nemala byť zanedbávaná. Každá krajina pristupuje k VaVaI a financovaniu tejto oblasti rôznym spôsobom. Niektoré krajiny na túto oblasť vynakladajú veľké čiastky, iné v tejto oblasti nekladú veľký dôraz (Horký, Kouba, 2013).

V jednotlivých krajinách zeme prebieha VaV najmä v sektore verejnom a súkromnom, pričom je nazývaný ako verejný a podnikový výskum. Tieto dva sektory nie sú rozdielne len spôsobom financovania, ale aj cieľmi, ktoré jednotlivé subjekty sledujú. Súkromný podnikový výskum sa vyznačuje prehlbujúcou sa globalizáciou a zvyšujúcou sa konkurenciou na trhu. Na druhej strane verejný výskum sa zameriava na ciele jednotlivých krajín, čím ovplyvňuje ich ekonomiku. Výsledky verejného výskumu môžu vplyvať na ekonomiku v každej krajine, preto je kladený dôraz na produktivitu a konkurencieschopnosť podniku, zamestnanosť a v neposlednom rade na zvyšovanie kvality života (Herzánová, Kovářová, 2010).

V súčasnej dobe v Českej republike prebieha program Horizont 2020, ktorý ovplyvní vedu a výskum v rokoch 2014 až 2020 na európskej úrovni. Jedná sa o rámec pre výskum a inováciu integrujúci aktivity, ktoré boli už riešené v 7. Rámcovom programe pre výskum, technický rozvoj a demonštráciu, v Európskom inštitúte inovácií a technológií a pod. (Blažka, Chvojka, Šperlink, 2015). Tento program obsahuje širokú škálu opatrení a metód zameraných na proces základného výskumu, až po inovatívne produkty a ich následné uvedenie na trh a kladie dôraz na väčšiu podporu malých a stredných podnikov. Jedná sa o komplexný program VaV (European commission, 2015).

Práve mikroekonomické subjekty (firmy) predstavujú realizátorov inovácií, ktorí prispievajú k ekonomickému a spoločenskému rozvoju na základe pozitívnych poznatkov z vedy a výskumu. Tieto osoby ako podnikatelia tvoria iniciátorov a hybnú silu rozvoja ekonomiky. Bohužiaľ, podnikateľské subjekty musia byť podporované a motivované k spolupráci s verejnými inštitúciami, ako aj k vlastnej výskumnej činnosti, inak by motivácia z ich strany nebola dostatočná. V dnešnej dobe existujú rôzne faktory na podporu podnikateľských subjektov, ktoré motivujú k progresívnym myšlienkam, zdokonaľovaniu, vylepšovaniu a hľadaniu konkurenčných výhod na základe spotrebiteľských preferencií, potrieb a prianí. Výskumná činnosť a transfer nových skúseností a znalostí v praxi sú podporované vhodnými finančnými podporami, rozvojom programov pre celoživotné vzdeláva-

nie, lepším prepojením verejného a podnikateľského sektora a ich spolupráce, zlepšovaním podmienok pre štúdium a aj pre samotný výskum. Avšak samotný výskum neprináša rozvoj krajiny, dôležitá je úspešná implementácia výsledkov do praxe (Jílková, 2010).

3.6 Priama a nepriama podpora výskumu a vývoja v Českej republike

Primárnym nástrojom financovania VaV v ČR je štátny rozpočet, hneď po súkromných investíciách získaných z podnikateľských zdrojov. Priama verejná podpora VaV v ČR predstavuje poskytovanie verejných finančných prostriedkov vo forme inštitucionálnej dotácie, ktorá je poskytovaná na výskumné a vývojové činnosti vo výskumných inštitúciách, a tiež účelovej dotácie, ktorá je určená na konkrétne projekty VaV realizované prostredníctvom programov VaV (ČSÚ, 2015a).

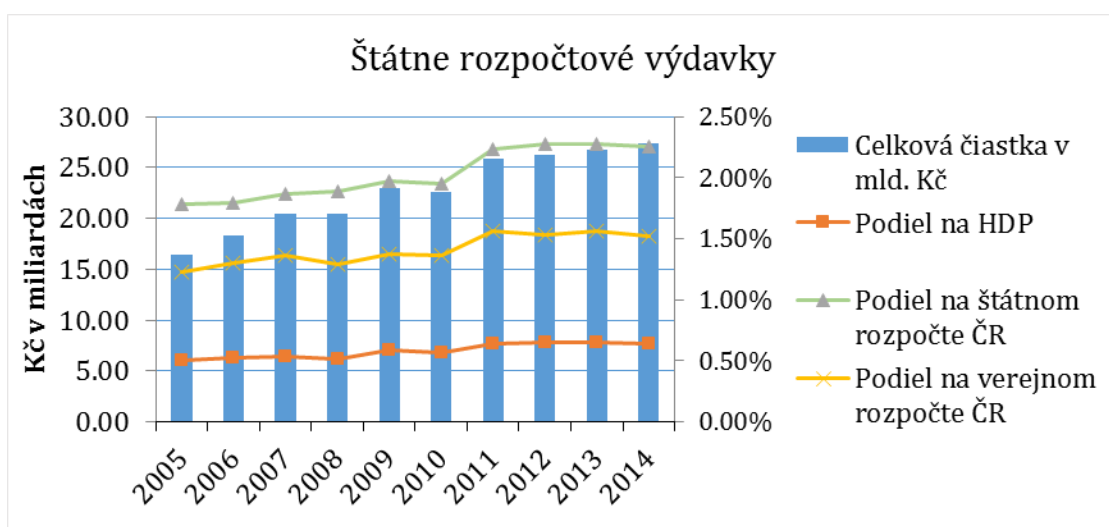
Priama verejná podpora je poskytovaná v ČR na základe zákona č. 130/2002 Sb., o podpore výskumu a vývoja z verejných prostriedkov. Medzi jednotlivé druhy priamej podpory patrí:

- podpora programových a grantových projektov;
- podpora špecifického výskumu na vysokých školách;
- podpora koncepčného rozvoja z dlhodobého hľadiska vo výskumných organizáciách;
- podpora infraštruktúr;
- podpora VaV na medzinárodnej úrovni;
- spoluúčasť pri financovaní operačných programov vo VaV (Peroutková, 2012).

Výhodou priamej podpory je zameranie finančných prostriedkov na konkrétne definovaný cieľ VaV. Naproti tomu za nevýhodu je označovaný selektívny prístup poskytovania verejných finančných zdrojov, ktorý je často ovplyvnený skupinovými a subjektívnymi záujmami. Negatívnou stránkou sú taktiež vysoké náklady na administratívu, hodnotenie, kontrolu projektov VaV a pod. (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

Priamou verejnou podporou výskumu a vývoja sa zaoberá štatistika štátnych rozpočtových výdavkov na výskum a vývoj (Government Budget Appropriations for Research and Development), ktorá delí podporu podľa socioekonomických cieľov. V ČR bola zavedená v roku 2002, ako harmonizácia českej a únijnej štatistiky. Táto štatistika zahŕňa všetky finančné prostriedky na podporu VaV, ktoré idú z verejných rozpočtov. Do štatistiky sa zahŕňajú aj prostriedky, ktoré plynú zo zahraničia, no finančné prostriedky, ktoré sú určené na podporu inovácií a predfinancovanie projektu VaV zo štatutárnych fondov, sú z tejto štatistiky vylúčené (ČSÚ, 2015b).

Nasledujúci graf (Obr. 5) zobrazuje vývoj štátnych rozpočtových výdavkov na VaV v období od 2005 do 2014 v ČR. V roku 2014 predstavovali štátne rozpočtové výdavky na VaV 27 284 mil. Kč. Štátny rozpočet je stále druhým najvýznamnejším zdrojom financovania VaV po súkromných podnikateľských zdrojoch. Plánované štátne rozpočtové výdavky na VaV na rok 2014 boli schválené vo výške 26 635 mil. Kč, čím skutočné výdavky prekročili plánované výdavky o 649 mil. Kč. Podiel štátnych rozpočtových výdavkov na VaV v roku 2014 predstavoval 0,64 % na HPD. Ako je z grafu zrejmé, od roku 2011 sa podiel výdavkov na HDP výrazne nezmenil. Na celkovom štátnom rozpočte ČR sa v roku 2014 výdavky na VaV podieľali vo výške 2,25 %. Podiel od roku 2005 pomalým tempom stúpa, avšak v roku 2014 podiel poklesol oproti roku 2013 o 0,03 percentuálneho bodu. Na verejnom rozpočte ČR v roku 2014 sa výdavky vynaložené na VaV podieľali 1,52 %.



Obr. 5 Štátné rozpočtové výdavky na VaV od roku 2005 do 2014

Zdroj: Český statistický úřad, 2015c

Okrem priamej podpory sa v ČR uplatňuje aj nepriama podpora, ktorá vhodne dopĺňa priamu podporu stimuláciou podnikateľského sektora k investovaniu do činností VaV za zvýhodnených podmienok. V posledných rokoch je venovaná zvýšená pozornosť na nepriamu podporu práve z dôvodu zvýhodnených podmienok vo forme zrýchleného odpisovania, daňového zvýhodnenia, podpory rizikového kapitálu, zvýhodnených podmienok na úver a pod. Nepriama podpora je poskytovaná malým, stredným a taktiež veľkým podnikom, a zameriava sa na rôzne ciele akými sú zamestnanosť, rozvoj regiónu a kooperácia medzi súkromným a verejným sektorom (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

V praxi sa uplatňuje kombinácia priamych a nepriamych nástrojov podpory, pretože nie je možné zabezpečiť celú škálu podnetov len jedným samostatným nástrojom. Pri uplatňovaní nástrojov je ale potrebné dohliadať na to, aby medzi sebou nevytvárali jednotlivé nástroje vytlačací efekt. Kombinácie rôznych nástrojov

podpory VaV sa časom menia a prispôsobujú sa podmienkam danej ekonomiky a spoločnosti (Adámková, 2008).

Medzi hlavné výhody nepriamej podpory VaV patrí:

- konkurenčné prostredie nenarušané plošným uplatňovaním podpory;
- stimulácia investičnej činnosti VaV v podnikateľskom sektore;
- rovnaké podmienky pre uplatnenie nepriamej podpory pre všetky subjekty (využitie všetkými subjektmi podnikateľskej sféry);
- objektívna a efektívna alokácia investičných prostriedkov podnikateľskými subjektmi do činností VaV, najmä technológií;
- menšie náklady spojené s administratívou a financovaním ako u priamej podpory;
- podnikateľské subjekty majú istotu a stabilitu pri investovaní prostriedkov do VaV, napr. určitá právna istota;
- povzbudenie širšieho záujmu o VaV a jeho financovanie;
- možnosť financovania VaV z rôznych zdrojov tzv. sponzoring (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012; Peroutková, 2012).

Rovnako ako má priama podpora svoje výhody a nevýhody, tak aj nepriama podpora VaV so sebou nesie určité nevýhody. Jedna z hlavných nevýhod spočíva v komplikácii daňovej legislatívy pri poskytovaní daňovej podpory, ktorá sa odchyľuje od základných predpokladov daní tzn. neutrality, transparentnosti a jednoducho- chosti. V rámci výhody je uvedená plošnosť podpory, ktorá je spojená aj s nevýho- dou, a to neschopnosťou cielene nasmerovať prostriedky, aby boli v súlade s celo- spoločenskými záujmami. Nepriama podpora je poskytovaná iba v prípade, ak exis- tuje daňová povinnosť tzn. ak subjekty vykazujú kladný výsledok hospodárenia. Pri poskytovaní podpory existuje určité riziko zneužitia, a to najmä v prípade ne- presného stanovenia daňovej legislatívy či nedostatočných väzieb v účtovníctve. Dôležité je tiež venovať pozornosť na vymedzenie činností do VaV a nákladov, kto- ré sú s nimi spojené. Z pohľadu fiškálnej stability je komplikované stanoviť predik- ciu dopadov na očakávané daňové príjmy, a preto je stabilita často iba predstiera- ná (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

3.6.1 Nástroje nepriamej podpory výskumu a vývoja

Podnikateľský sektor je tvorený celou radou aspektov, ktoré ho ovplyvňujú. Okrem rôznych typov programov, stimulov a podpôr, sa jedná tiež o nastavenie daní, rôz- ne formy úveru, výšky úveru, záruk a pod. pre podnikateľské subjekty (Petríček, 2007).

V súčasnosti v podnikateľskom sektore medzi rozšírené nástroje nepriamej podpory VaV patria daňové úľavy a stimuly. Daňové stimuly sa využívajú k povzbudeniu podnikateľských subjektov, aby investovali väčšie finančné pro- striedky do oblasti VaV. Tieto daňové stimuly často odrážajú ciele typu „*méně státu, více trhu*“ (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012). Cieľom je vytvoriť atraktívne pro-

stredie pre investície, ktoré vedú k rastu konkurencieschopnosti a v konečnom dôsledku k rastu ekonomiky v krajine. Daňové opatrenia v oblasti VaV nie sú využívané iba v krajinách s liberálnou ekonomikou, ale tiež v krajinách, kde hrá v ekonomike významnú úlohu štát. Môžeme sa s nimi stretnúť v krajinách s rôznou rozpočtovou, hospodárskou, inovačnou a výskumnou politikou (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

Nástroje nepriamej podpory, najmä daňové, sa v porovnaní s poskytovaním priamej podpory vyznačujú vyššou objektivitou pri alokácii finančných prostriedkov. Daňové úľavy sa využívajú na kompenzáciu vysokých daní, ktoré majú nepriaznivý dopad na VaV, a sú spojené so striktnými podmienkami pri ich poskytovaní. V posledných rokoch sa daňovým úľavám v oblasti VaV venuje väčšia pozornosť. V súčasnosti sa daňové stimuly využívajú vo väčšine členských krajín EÚ a vo viac ako 20 krajinách OECD, zatiaľ čo na začiatku 90. rokov sa daňové stimuly využívali len v 12 krajinách OECD. Z uvedeného vyplýva, že hlavným zámerom využívania daňových stimulov a iných foriem nepriamej podpory je povzbudiť a stimulovať podnikateľský sektor k vyšším výskumným a inovačným činnostiam a k ich financovaniu. Daňové úľavy sú označované ako daňové výdavky, ktoré tvoria rovnocennú zložku k priamym rozpočtovým výdavkom, a spolu sú označované ako „*hrubé vládne rozpočtové výdaje*“ (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

Daňové stimuly sa vo svete rozdeľujú do troch skupín:

- *Objemové a plošné* – poskytujú sa vo forme odmeny investorom a závisia na objeme finančných prostriedkov, ktoré vynaložili v priebehu fiškálneho roku do VaV. Objem vynaložených prostriedkov zahrňujúci iba bežné (neinvestičné) výdavky sa využíva v krajinách ako Česká republika, Veľká Británia, Dánsko, Nórsko atď. Okrem bežných výdavkov sa môžu zahrnúť do objemu vynaložených prostriedkov aj výdavky na stroje a zariadenia. Tento typ daňového zvýhodnenia sa využíva napr. v Rakúsku, Taliansku, Francúzsku a v Austrálii.
- *Prírastkové* – podporujú investorov pri zvýšení finančných prostriedkov vynaložených do VaV oproti stanovenému vecnému a časovému základu.
- *Zmiešané* – odmeňovanie investorov do VaV závisí na objeme vynaložených výdavkov a prírastkov do tejto oblasti (Adámková, 2008; Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

Štát môže uskutočňovať nepriamu podporu rôznymi nástrojmi. Medzi najpoužívanejšie nástroje nepriamej podpory VaV patrí odpočet neinvestičných výdavkov na VaV od bežných príjmov, daňový dobropis, odpočty od základu dane, špeciálne daňové stimuly, daňové úľavy pre malé a stredné podniky, odpisová politika a podpora rizikového kapitálu (Adámková, 2008). Ako nástroj nepriamej podpory sa využíva aj zníženie odvodov sociálneho poistenia zamestnávateľa za pracovníkov vo výskume a vývoji a zvýhodnené úvery pre VaV (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

Nástroje nepriamej podpory sa využívajú v rôznych formách a sú spájané predovšetkým s podporou v oblasti daní. Z tohto dôvodu sú nástroje nepriamej podpory vo svete využívané najviac. V súčasnosti sa rôzne daňové stimuly a úľavy vyu-

žívajú aj vo väčšine krajín EÚ vrátane Českej republiky (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012). Ako nástroj nepriamej podpory je v ČR najviac využívaný odpočet výdavkov na VaV od základu dane.

Odpočet neinvestičných výdavkov na VaV od bežných príjmov

Uplatňuje sa ako plošné opatrenie vo všetkých krajinách OECD a EÚ pre daňových poplatníkov. Výdavky sú odpočítateľné od príjmov v prípade, ak sú vynaložené na dosiahnutie, zaistenie a udržanie príjmov, ktoré podliehajú dani. Nerozlišuje sa či VaV bol uskutočnený vlastnými silami alebo realizovaný externými výskumnými organizáciami (Adamková, 2008).

V praxi existujú tri spôsoby odpočtu neinvestičných výdavkov z príjmov:

- odpočet sa uplatňuje bezprostredne v roku, kedy boli tieto výdavky vynaložené;
- odpočet neinvestičných výdavkov je odložený do ďalších rokov, v ktorých sa výnos z VaV bude realizovať (tento typ odpočtu sa využíva v Japonsku a USA ako náklad budúcich období);
- kombinácia predchádzajúcich dvoch spôsobov. Tento spôsob odpočtu výdavkov je využívaný vo Veľkej Británii a v Írsku (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

Od 90. rokov sa presadzuje fakultatívny prístup a jednotlivé krajiny majú možnosť si vybrať medzi prvým a druhým spôsobom odpočtu neinvestičných výdavkov (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

Daňový dobropis (tzv. tax credit)

Daňový dobropis je percentuálne stanovená čiastka, ktorá je odpočítateľná od vypočítanej a splatnej dane, prislúchajúca podnikateľským subjektom, ktorí buď investujú finančné prostriedky do vlastného VaV alebo ho nakupujú od externých výskumných organizácií. Čiastka sa stanovuje dvoma spôsobmi, a to paušálnou sadzbou z celkového objemu výdavkov vynaložených na VaV v danom fiškálnom roku alebo sadzbou, ktorá závisí na objeme prírastku výdavkov vynaložených na VaV v danom fiškálnom roku v porovnaní s vymedzeným časom alebo stanoveným základom. Daňový dobropis sa vzťahuje na všetky výdavky vynaložené na VaV a ich časti s výnimkou výdavkov určených na obstaranie nehnuteľností pre tento účel. V krajinách EÚ a OECD je to jeden z najpoužívanejších daňových stimulov. Tento nástroj nepriamej podpory je preferovaný zo strany podnikateľských subjektov, pri jeho plošnom uplatnení nedochádza k narušeniu konkurenčného prostredia (Adamková, 2008). Daňový dobropis je najvhodnejší a najprínosnejší pre veľké podniky a z toho dôvodu v niektorých krajinách upravili daňovú legislatívu, aby tento nástroj nepriamej podpory mohli využívať aj malé a stredné podniky (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

Odpočet od základu dane

Položky odpočítateľné od základu dane znamenajú zníženie zisku o stanovené percento výdavkov na VaV, a tým aj zníženie daňového základu podniku. Typickým príkladom položky znižujúcej základ dane je dar poskytnutý za účelom financovania VaV (Adámková, 2008). V mnohých krajinách (Česká republika, Rakúsko, Veľká Británia) boli zavedené daňové úľavy ako odpočet časti nákladov na VaV od základu dane. Odpočet je ale možné uplatniť iba na náklady, ktoré sú daňovo uznateľné (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012). Pre firmy to znamená, že si môžu uplatniť odpočet uznateľných nákladov na VaV o viac ako 100 % zo základu dane. Rovnako ako daňový dobropis, tak aj odpočet od základu dane nespôsobuje narušenie konkurenčného prostredia plošným uplatnením. Odpočty sú využívané takisto v krajinách EÚ s dobrými ekonomickými výsledkami (Adámková, 2008).

Špeciálne daňové stimuly

Ako špeciálnu formu daňového stimulu je možné uviesť podporu podnikateľského sektora o záujem zamestnávať viac ľudí vo VaV. K daňovým úľavám, ktoré sa zameriavajú na vytváranie nových pracovných miest vo VaV, patria špeciálne zľavy na dane zo mzdy. Daňové dobropisy sú taktiež využívané ako špeciálne daňové stimuly, ktoré majú motivovať firmy k zamestnávaniu viac ľudí, ktorí sú v doktorandskom štúdiu alebo štúdiu už dokončili. Rozlišuje sa zľava na dane pri vytvorení nových pracovných príležitostí pre ľudí a zníženie odvodov sociálneho poistenia zamestnávateľa za pracovníkov vo VaV. Tieto podpory motivujú najmä malé a stredné podniky v zamestnávaní ľudí, ktorí sú v oblasti VaV kvalifikovaní (Adámková, 2008).

Ďalšou formou špeciálneho daňového stimulu je podpora podnikateľského sektora v zavádzaní a využívaní high-tech. Existujú aj iné formy daňovej podpory, medzi ktoré je možné zaradiť napr. zníženie alebo oslobodenie dane z príjmu pri predaji duševného vlastníctva a podpora výskumnej spolupráce medzi súkromným a verejným sektorom. Zvláštnym prípadom sú daňové zľavy, ktoré môžu podniky využiť pri zadávaní výskumného riešenia pre univerzity alebo verejné výskumné inštitúcie (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

Daňové úľavy pre malé stredné podniky

Krajiny EÚ sa snažia podporiť malé a stredné podniky (MSP) v oblasti výskumu a vývoja z dôvodu neschopnosti týchto firiem prekonať tržné zlyhanie a neschopnosti disponovať s dostatočne veľkými finančnými prostriedkami na prekonanie neziskového obdobia. Na rozdiel od veľkých firiem, ktoré sa spoliehajú na cudzie zdroje krytia, malé a stredné podniky sa spoliehajú práve na svoje vlastné zdroje financovania do oblasti VaV. Česká vláda sa dlho spoliehala na podporu z vládnych zdrojov, grantov a investícií zo zahraničia. Ale takisto ako aj iné vyspelé krajiny, aj ČR chcela urýchliť VaV v súkromnej sfére, a preto od roku 2005 zaviedla daňové úľavy na VaV (Bočková, 2012). Potrebu podpory malých a stredných podnikov zdôrazňujú aj orgány EÚ napr. Stratégia Európa 2020 bola predložená v roku 2010,

kde EÚ stanovila 5 cieľov a jedným z nich je práve podpora MSP (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

Odpisová politika

Jedná sa o zrýchlené (degresívne) odpisovanie investičného majetku, ktorý bol obstaraný za účelom využitia v oblasti VaV. V prvom roku obstarania je možné odpísať majetok vo výške 100 % z hodnoty, alebo percentuálne celkovo vysokou čiastkou. Zrýchlené odpisovanie pomáha k urýchleniu obstarania novej techniky a prístrojov, pretože pri používaní dochádza k rýchlej morálnej amortizácii a vďaka tomu sú firmy schopné udržať si porovnateľnú a konkurencieschopnú infraštruktúru techniky (Adámková, 2008).

Rizikový kapitál

Nevýhodou ČR pri podpore rizikového kapitálu sú malé skúsenosti a obava podnikov, že stratia ich vplyv na manažmente podniku vrátane nedostatočnej legislatívy. K podpore rizikového kapitálu sa využívajú daňové stimuly, mechanizmy záruk, subvencované úvery a jednou z možností je aj priama účasť štátu (Adámková, 2008). K stimulácii rizikového kapitálu sa uplatňuje taktiež oslobodenie výnosu kapitálu od dane, nižšie zdanenie príjmov akcionárov a pod. (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

Zníženie odvodov sociálneho poistenia zamestnávateľov

Platenie nižších odvodov na sociálne poistenie patrí k nástrojom nepriamej podpory VaV, ktorý stimuluje podnikateľské subjekty k zamestnávaniu pracovníkov vo výskume a vývoji, pretože znižuje náklady zamestnávateľom na ich pracovníkov v danej oblasti (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012).

3.7 Daňový odpočet na výskum a vývoj v Českej republike

Do začiatku roku 2005 existovala v ČR daňová podpora na VaV v podobe odpočtu darov na VaV, daňových odpisov nehmotných výsledkov činností VaV a taktiež oslobodenia dane zo zisku u nepodnikateľských subjektov na podporu VaV. S účinnosťou od 1. januára 2005 v ČR pribudol ďalší nástroj daňovej podpory vo forme 100 % odpočtu výdavkov od základu dane pri realizácii projektu na výskum a vývoj (Charvátová, 2006). Tento daňový nástroj podporuje české firmy vo zvyšovaní svojej konkurencieschopnosti, a to nielen v ČR ale aj mimo nej a v rozvoji samotných firiem, ich zamestnancov a vlastného portfólia ich výrobkov a služieb (smartech.cz, 2016). Do prijatia tejto odpočítateľnej položky od základu dane z príjmu u poplatníkov, ktorí vykonávajú činnosti v oblasti výskumu a vývoja, nebol v ČR kladený veľký dôraz na význam daňovej podpory v oblasti VaV (Janeček, Mráček, Neumajer, 2012). Vo všeobecnosti nie je povinnosť uplatnenia odpočtu. Výška daňového odpočtu je upravená v § 34a zákona č. 586/1992 Sb., o dani z príjmu.

Od roku 2014 je sadzba daňového odpočtu v ČR diferencovaná. Súčet odpočtu na podporu VaV predstavuje:

- 100 % výdavkov, ktoré boli vynaložené na VaV v období realizácie projektu VaV a neprevyšujú súhrn výdavkov na VaV v rozhodnej dobe, ktoré sa zahŕňajú do odpočtu a sú vynaložené na realizáciu projektu VaV;
- 110 % výdavkov, ktoré boli vynaložené na VaV v období realizácie projektu VaV a prevyšujú súhrn výdavkov na VaV v rozhodnej dobe, ktoré sa zahŕňajú do odpočtu a sú vynaložené na realizáciu projektu VaV (§ 34a ZDP).

Pod pojmom rozhodná doba sa rozumie doba, ktorá sa v dĺžke zhoduje s obdobím, za ktoré sa podáva daňové priznanie a končí dňom predchádzajúcemu dňu, v ktorom obdobie začína. V prípade, ak za sebou nasledujú dve obdobia, ktoré sú rovnako dlhé, rozhodnou dobou je predchádzajúce obdobie (Pelc, Pelech, 2015). V § 34a ods. 3 ZDP je obdobie definované ako zdaňovacie obdobie alebo obdobie, za ktoré sa podáva daňové priznanie.

Je dôležité uvedomiť si, že zatiaľ čo zisk podlieha dani, tak v prípade vzniku straty z podnikateľských aktivít neinkasuje poplatník negatívnu daň. Vzniknutú stratu si môže poplatník zahrnúť do daňovo uznateľných výdavkov v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, čo ale so sebou nesie nevýhodu v podobe diskontovanej hodnoty straty v budúcich rokoch (Široký, 2009).

V ČR sa používa ako odpočítateľná položka strata¹ z minulých rokov a aj poskytnuté dary². V ZDP ale nie je stanovené poradie odpočítateľných položiek od základu dane, a preto je na poplatníkovi, v akom poradí odpočet uplatní. Ako prvý môže poplatník uplatniť odpočet podľa § 34 ods. 1 ZDP (odpočet straty z minulých rokov) alebo odpočet na VaV, alebo odpočet na podporu odborného vzdelávania. Poplatník pri uplatnení odpočítateľnej položky musí rešpektovať stanovené lehoty (Ministerstvo financií, 2005; Ministerstvo financií, 2014). Pri odpočte daňovej straty podľa § 34 ods. 1 ZDP je to maximálne 5 zdaňovacích období, ktoré nasledujú bezprostredne po období, v ktorom sa vymerala daňová strata. V akom roku a aká čiastka sa uplatní z minulej straty záleží iba na poplatníkovi. Daňovú stratu nemôže využiť poplatník, ktorý si uplatňuje výdavky paušálom. (Dušek, 2015). Uplatniť odpočet môže poplatník na podporu výskumu a vývoja a podporu odborného vzdelania z dôvodu daňovej strany alebo nízkeho základu dane, a to najneskôr v treťom období, ktoré nasleduje po období, kedy vznikla strata alebo nízky daňový základ (§ 34 ods. 5 ZDP). Do nasledujúcich troch období pre účely odpočtu na podporu výskumu a vývoja sa počítajú aj obdobia, ktoré nie sú zdaňovacím obdobím, ale za toto obdobie sa podáva daňové priznanie. V období, v ktorom poplatníkovi vznikne dostatočne vysoký základ dane a zároveň mu vznikne nárok na odpočet na podporu VaV, ktorý neuplatní alebo ho neuplatní v plnej výške, nebude môcť tento odpočet preniesť do ďalších období (Ministerstvo financií, 2014).

¹ § 34 ods. 1 zákona č. 586/1992 Zb., o dani z príjmu

² § 20 ods. 8 zákona č. 586/1992 Zb., o dani z príjmu

Pre lepšiu priehľadnosť uvádza nasledujúca tabuľka (Tab. 6) výpočet dane z príjmu právnických osôb (PO), v ktorej je zreteľne vidieť postup uplatnenia odpočtu.

Tab. 6 Výpočet dane z príjmu PO v ČR

Výsledok hospodárenia pred zdanením (výnosy - náklady) = zisk
+ Položky zvyšujúce výsledok hospodárenia
- Položky znižujúce výsledok hospodárenia
= Obecný základ dane (daňová strata)
- Odpočítateľné položky od základu dane (§ 34 ZDP)
- Položky znižujúce základ dane (§ 20 ZDP)
= Základ dane (zaokrúhlenie podľa § 20 ods. 11 ZDP)
* Sadzba dane z príjmu PO
= Daň zo základu dane
- Zľavy na dani podľa § 35, 35a, 35b ZDP
= Daň po zľave
- Zápočet dane zaplatenej v zahraničí
+ Daň zo samostatného základu dane
= Daňová povinnosť celkom
- Zaplatené zálohy
= Preplatok alebo doplatok

Zdroj: Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015

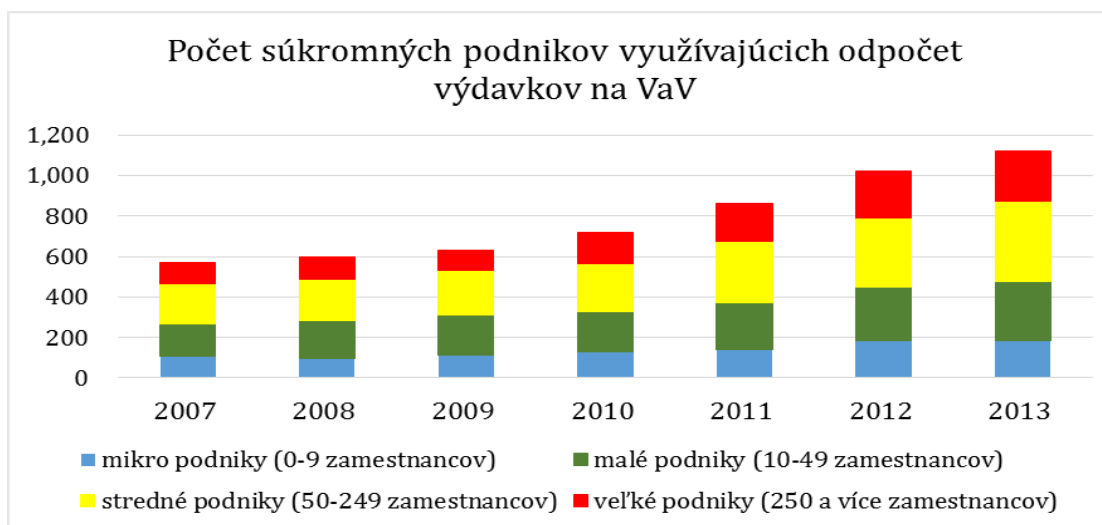
Tabuľka (Tab. 7) zobrazuje počet právnických osôb v ČR, ktorí uplatnili odpočet výdavkov na podporu VaV. V roku 2005 a 2006 sú údaje o právnických osobách uvedené len v celkovom počte, pretože až od roku 2007 sa začali údaje, ktoré sa týkali nepriamej podpory, sledovať viac. Od roku 2005, kedy bola zavedená odpočítateľná položka do daňovej sústavy, je možné sledovať v Českej republike nárast počtu právnických subjektov, ktorí využívajú možnosť odpočtu výdavkov na podporu VaV. K roku 2013, od zavedenia odpočítateľnej položky v roku 2005, narástol celkový počet právnických osôb využívajúcich nepriamu podporu až o 2,5násobok svojej pôvodnej hodnoty.

Tab. 7 Počet právnických osôb uplatňujúcich odpočet výdavkov na VaV od roku 2005 do 2013

Rok	Počet právnických osôb	
	Súkromné podniky	Celkom
2005	-	454
2006	-	533
2007	570	583
2008	596	608
2009	632	641
2010	716	739
2011	859	892
2012	1 021	1 057
2013	1 120	1 146

Zdroj: Český statistický úřad, 2015a

Súkromné podniky sú sledované podľa platného rozdelenia v ČR na mikro, malé, stredné a veľké podniky až od roku 2007. Graf (Obr. 6) zobrazuje počet súkromných podnikov, ktoré využívajú odpočítateľnú položku na podporu VaV v ČR v období od 2007 do 2013. Ako vyplýva z grafu, najviac podnikateľských subjektov, ktorí využívajú odpočítateľnú položku, sú najmä mikro, malé a stredné podniky.

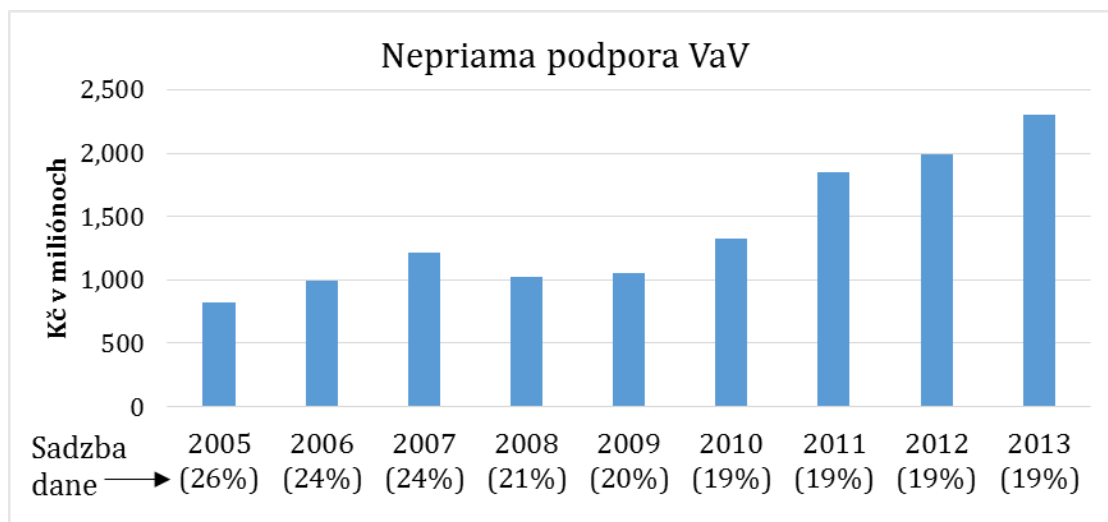


Obr. 6 Počet súkromných podnikov podľa ich veľkosti v Českej republike využívajúcich odpočet výdavkov na VaV od roku 2007 do 2013

Zdroj: Český statistický úřad, 2015a

Výška nepriamej podpory v ČR závisí na dvoch faktoroch, a to na celkovej výške odpočítateľnej položky na VaV, ktorú si uplatní PO v danom roku, a daňovej sadzbe, ktorá je platná pre daný rok (ČSÚ, 2015a). Výšku nepriamej podpory v ČR v jednotlivých rokoch ilustruje nasledujúci graf (Obr. 7). Ako je možné vidieť z grafu, v posledných rokoch sa v ČR kladie väčší význam pri uplatňovaní odpočtu výdavkov na podporu VaV. Objem nepriamej podpory každým rokom narastá

a v roku 2013 predstavoval 2 305 mil. Kč. V rokoch 2008 a 2009 objem celkovej nepriamej podpory v ČR poklesol z dôvodu hospodárskej krízy, ktorá sa odzrkadlila vo všetkých oblastiach ekonomiky, vrátane VaV.



Obr. 7 Výška nepriamej podpory v Českej republike od roku 2005 do 2013

Zdroj: Český statistický úřad, 2015a

3.7.1 Projekt výskumu a vývoja

Jednou z nevyhnutných podmienok právnickej osoby pre uplatnenie daňového odpočtu na VaV je spracovať tzv. projekt výskumu a vývoja, ktorého náležitosti sú od roku 2006 definované v ZDP. Tieto náležitosti ešte v roku 2005 neboli v zákone stanové (Charvátová, 2006). Povinnosť spracovania projektu výskumu a vývoja bola do zákona doplnená za účelom, aby bol poplatník schopný zrozumiteľne a riadne predložiť technickú podstatu výskumu a vývoja. Na základe tohto projektu sa stanoví, či poplatník splnil všetky podstatné náležitosti pre uplatnenie odpočtu (Burian, 2016). Jedná sa o písomný dokument, ktorý musí byť zostavený a schválený pred zahájením projektu, a v ktorom poplatník dane stanoví svoju činnosť vo VaV (Ministerstvo financií, 2005). Poplatník predloží tento základný dokument správcovi dane, čím preukáže nárok na uplatnenie odpočtu od základu dane. Poplatník môže požiadať finančný úrad o záväzné posúdenie o tom, či sa jedná o činnosť výskumu a vývoja (Dušek, 2015). Tento dokument musí obsahovať nasledujúce náležitosti:

- meno obchodnej firmy alebo meno a sídlo poplatníka, ak sa jedná o právnickú osobu;
- meno, miesto podnikania a trvalý pobyt, ak sa jedná o fyzickú osobu;
- pridelené daňové identifikačné číslo;
- ciele projektu, ktoré musia byť dosiahnuteľné a hodnotiteľné po skončení projektu;

- dátum zahájenia a ukončenia projektu;
- predpokladané výdavky na celý projekt a predpokladané výdavky na jednotlivé roky riešenia projektu;
- mená osôb zaisťujúcich odborné riešenie projektu a uvedenie ich kvalifikácie a ich formy pracovnoprávneho vzťahu k poplatníkovi dane;
- forma kontroly, hodnotenie postupu pri riešení projektu a výsledkov dosiahnutých v projekte;
- meno osoby zodpovednej za projekt aj s podpisom;
- miesto a dátum, kedy bol projekt schválený (§ 34c ods. 1 ZDP).

Podľa § 34c ods. 3 ZDP je osobou zodpovednou za projekt VaV u poplatníka dane z príjmu fyzických osôb tento poplatník a u právnických osôb štatutárny orgán alebo člen štatutárneho orgánu.

3.7.2 Oddelená evidencia nákladov na výskum a vývoj

Poplatník, ktorý aplikuje ustanovenie § 34 ods. 4 a 5. ZDP je povinný viesť oddelenú daňovú evidenciu výdavkov (nákladov) na jednotlivé projekty a účtovné prípady. Evidencia musí byť prehľadná a preukázateľná na základe ustanovenia § 34 ods. 4 a 5 ZDP, pričom zodpovednosť nesie poplatník (Ministerstvo financií, 2005).

Základnou podmienkou uplatnenia odpočtu je, ako je už vyššie spomenuté, predloženie oddelenej daňovej evidencie nákladov vynaložených na príslušný projekt, pričom jednotlivé náklady musia byť odôvodnené a doložené napr. o využitie prístrojov, použitie nákladových sadziieb, pracovné zmluvy a pod. Metodika vedenia nákladov musí byť u každého poplatníka z formálneho hľadiska rešpektovaná (Rada pro výzkum a vývoj, 2006). Výdavky (náklady) pre účely daňového odpočtu sú podrobnejšie vymedzené v Pokyne D-288 v časti 5, vydanom MF ČR v roku 2005.

Daňová evidencia je definovaná v zákone č. 586/1992 Sb., o dani z príjmu v § 7b ako evidencia zaisťujúca stanovenie základu dane a dane z príjmu. Táto evidencia obsahuje údaje o príjmoch a výdavkoch, ktoré sú členené pre účely zistenia základu dane, a údaje o majetku a dlhoch. (Cardová, 2010).

Podľa Pokynu D-288 MF ČR, ktorý bol v roku 2014 upravený k jednotnému postupu pri uplatňovaní odpočtu podľa § 34 ods. 4 a 5 ZDP sa za výdavky (náklady) vynaložené na projekt VaV považujú:

- osobné výdavky (náklady) na zamestnancov pracujúcich v oblasti VaV, akademických zamestnancov, technických a pomocných pracovníkov poplatníka, administratívnych a robotníckych zamestnancov podieľajúcich sa na projekte VaV; do osobných výdavkov (nákladov) sa zahŕňajú:
 1. platy a mzdy, ktoré prislúchajú zamestnancom pracujúcich výhradne na projekte VaV na základe pracovnej zmluvy;

2. časť platu alebo mzdy, ktorá prislúcha zamestnancom a zodpovedá ich záväzku pri riešení projektu alebo podieľaní sa na projekte;
 3. zvýšené čiastky platu alebo mzdy zamestnancov podieľajúcich sa na projekte VaV;
 4. odmeny, ktoré sú uzatvorené v priamom vzťahu pri riešení projektu VaV a sú poskytované na základe dohody o pracovnej činnosti, dohody o poskytnutí práce alebo podobné dohody na základe zahraničných právnych predpisov;
- odpisy alebo len časť odpisu hmotného hnutel'ného majetku a nehmotného majetku, s výnimkou nehmotného majetku výsledkov VaV zaobstaraného od iných osôb, používaného pri riešení projektu podľa § 26 až 32a ZDP vrátane účtovných odpisov podľa § 24 ods. 2 písm. v) ZDP;
 - ďalšie výdavky (náklady), ktoré vznikli v priamej súvislosti s projektom a sú vedené v oddelenej evidencii podľa ZDP napr. zásoby, výdavky (náklady) na materiál, drobný hmotný a nehmotný materiál, výdavky na elektrickú energiu, vodné, stočné, plyn, teplo, telekomunikačné poplatky, výdavky na knihy a časopisy;
 - úplata alebo len časť úplaty súvisiacej s realizáciou projektu VaV pri finančnom leasingu hmotného hnutel'ného majetku;
 - cestovné náhrady vzniknuté v priamej súvislosti s projektom, ktoré sú poskytované zamestnávateľom svojim zamestnancom pracujúcim vo výskume a vývoji podľa zvláštnych právnych predpisov³.

Za výdavky (náklady), ktoré boli vynaložené na realizáciu projektu VaV pre účely § 34 ods. 4 ZDP, nie je možné považovať zostatkovú cenu majetku, ktorý bol už vyradený.

3.8 Vynaložené výdavky na výskum a vývoj

Výdavky (náklady), ktoré je možné považovať za výdavky (náklady) zahrňané do odpočtu dane musia súvisieť s VaV, ktoré poplatník vynaložil pri realizácii projektu VaV na experimentálnu alebo teoretickú prácu, projekčné a konštrukčné práce, výpočty, návrh technológií, výrobu funkčnej vzorky, prototypu alebo jeho časti, ktorá súvisí s realizáciou projektu VaV. Odpočet od základu dane sa týka iba výdavkov (nákladov), ktoré sú vynaložené na dosiahnutie, zaistenie a udržanie príjmu a vedú sa v oddelenej daňovej evidencii (§ 34b ods. 1 ZDP). Ak tieto výdavky súvisia iba z časti s realizáciou projektu VaV, do odpočtu výdavkov vynaložených na VaV sa zahŕňa iba ich pomerná časť (§ 34b ods. 3 ZDP).

³ Zákon č. 119/1992 Sb., o cestovných náhradách, v znení neskorších predpisov (predpis bol zrušený zákonom č. 262/2006 Sb.)

3.8.1 Výdavky na služby

Podľa § 34b ods. 2 zákona č. 586/1992. Sb., o dani z príjmu, nie je možné uplatniť odpočet výdavkov (nákladov) na VaV vynaložených vo všeobecnosti na služby. Ale výdavky (náklady) vynaložené na služby v súvislosti s realizáciou projektu, ktoré sú obstarané od verejnej vysokej školy alebo výskumnej organizácie, je možné od základu dane odpočítať. Odpočet je tiež možné uplatniť na výdavky, ktoré sú vynaložené na úhradu finančného leasingu hmotného hnutel'ného majetku a vzťahujú sa na realizáciu projektu VaV.

Poplatník dane nemôže uplatniť odpočet výdavkov (nákladov) na VaV od základu dane, ktoré vynaložil na činnosti v súvislosti s realizáciou projektu VaV a obstaral tieto činnosti ako službu od inej osoby. Ako už bolo vyššie uvádzané, výnimka sa vzťahuje na osoby, ktoré sú verejnou vysokou školou alebo výskumnou organizáciou. Napríklad, ak si poplatník, ktorý má ako predmet projektu VaV vývin a výrobu liekov, objedná externé subjekty na testovanie jeho liekov (Ministerstvo financií, 2005; Ministerstvo financií, 2014).

Odpočet výdavkov (nákladov) nie je možné uplatniť ani na prvotné náklady, ktoré boli vynaložené za externé služby, akými sú napr. náklady na reprezentáciu, poradenstvo, konzultáciu, externé vzdelávanie, účasť na konferenciách vrátane cestovných nákladov atď. Uplatniť odpočet výdavkov (nákladov) nie je možné podľa Pokynu D-288 ani na administratívne činnosti a ostatné podporné činnosti, medzi ktoré môžeme zaradiť manažérske, personálne, IT a finančné činnosti, výdavky na prepravu, opravu a ochranu objektu. Tieto služby sú vykonávané buď vlastnými zamestnancami poplatníka alebo externými subjektmi. Nejedná sa teda o výdavky, ktoré poplatník vynaložil na VaV, pretože neobsahujú ocenený prvok novosti (Ministerstvo financií, 2005; Ministerstvo financií, 2014).

Dôvodom, prečo zákon vylučuje možnosť odpočtu výdavkov na služby je, aby nedochádzalo k daňovému zvýhodneniu pri jednom plnení u dvoch subjektov. Môže hroziť situácia, že jednu a tu istú položku uplatní v odpočte ako poskytovateľ, tak aj prijímateľ služby. Z tohto dôvodu zákon vylučuje zdanenie výdavkov na služby. Odpočet je však možné uplatniť u výdavkov (nákladoch) na spotrebované nákupy, ktoré sú vynaložené v priamej súvislosti s projektom a poplatník je schopný preukázať, že vynaložené výdavky podmieňujú činnosť výskumu a vývoja. Jedná sa napr. o telekomunikačné poplatky, teplo, plyn, elektrická energia (Burian, 2016).

Zákon o dani z príjmu bližšie nešpecifikuje pojem „služba“. Ak porovnáme definíciu pojmu „služba“ v ekonomickej teórii a v iných právnych predpisoch, tak prídem k záveru, že sa jednotlivé definície nezhodujú (Dráb et al., 2005).

3.8.2 Nehmotné výsledky výskumu a vývoja a licenčné poplatky

Jedným z ďalších výdavkov (nákladov), u ktorých nie je možné uplatniť odpočet, sú výdavky (náklady) vynaložené na nehmotné výsledky VaV, ktoré sú obstarané od iných osôb. Výnimka sa vzťahuje na výdavky (náklady) vynaložené na realizáciu

projektu VaV, ktoré sú obstarané od verejnej vysokej školy alebo výskumnej organizácie (§ 34b ods. 2 ZDP).

Zákon o dani z príjmu definuje aj licenčné poplatky ako výdavky (náklady), na ktoré sa odpočet výdavkov vynaložených na VaV nevzťahuje (§ 34b ods. 2 ZDP).

3.8.3 Podpora z verejných zdrojov

Odpočet nie je možné uplatniť na výdavky VaV, na ktoré bola čo i len z časti poskytnutá verejná podpora. V prípade, ak je poplatníkovi poskytnutá finančná podpora z verejných prostriedkov na realizáciu jeho projektu VaV v súlade so zákonom o podpore VaV (zákon č. 130/2002 Sb., o podpore výskumu a vývoja z verejných prostriedkov), ktorý je financovaný podielovo, má sa za to, že na všetky výdavky (náklady), na ktoré bola verejná podpora poskytnutá, nie je možné uplatniť odpočet od základu dane (Ministerstvo financií, 2005). Pokyn teda výslovne stanovuje, že nie je možné uplatniť odpočet pri podielovom financovaní nákladov.

Pri stanovení odpočtu na podporu VaV je ďalej dôležité vylúčiť také jednotlivé výdavky (náklady), ktoré boli podporené samostatne z verejných prostriedkov, aj napriek tomu, že sú zahrnuté v nepodporených projektoch VaV (Ministerstvo financií, 2005).

Pokyn D-288 MF ČR definuje verejné zdroje ako dotácie a prostriedky, ktoré sú poskytované zo štátneho rozpočtu, z rozpočtu obcí a krajov, štátnych fondov a ďalej prostriedky pridelené podľa zákona o podpore VaV ako granty Európskeho spoločenstva, dotácie, príspevky a podpory z iných peňažných fondov od iných štátov.

V prípade, že podpora z verejných zdrojov je poskytnutá iba čiastočne na výdavky (náklady), nie je možné uplatniť odpočet od základu dane podľa § 34 ods. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z príjmu. Pokiaľ je podpora poskytnutá k nákladom a nevzťahuje sa k realizácii projektu VaV, nemá táto podpora z verejných zdrojov vplyv na uplatnenie odpočtu podľa § 34 ods. 4 a 5 (Ministerstvo financií, 2005).

Podľa Buriana (2016) je na mieste v zmysle jazykového výkladu v Pokyne D-288 hodnotiť každý jednotlivý náklad samostatne. Pokiaľ sú niektoré náklady v celom rozsahu financované vlastnými súkromnými zdrojmi poplatníka dane a naopak niektoré náklady sú zase financované v celom rozsahu dotáciami, malo by sa takto postupovať aj pri hodnotení pre účely odpočtu výdavkov vynaložených pri realizácii projektu VaV. Nikde v zákone nie je totiž stanovené, že projekt sa má posudzovať ako celok. Téma o uplatňovaní nákladov, na ktoré bola poskytnutá verejná podpora, by mala byť v Pokyne D-288 spracovaná lepšie, aby nedochádzalo k pochybnostiam pri jazykovom výklade.

3.9 Záväzné posúdenie

Poplatník môže požiadať o záväzné posúdenie o tom, či výdavky (náklady), ktoré boli vynaložené na realizáciu projektu VaV v danom zdaňovacom období, sú výdavkami (nákladmi), na ktoré je možné uplatniť odpočet od základu dane u svojho

miestne príslušného správcu dane. Toto záväzné posúdenie je zakotvené v zákone o dani z príjmu od 1. januára 2008, pre prípad, kedy má poplatník pochybnosti, nakoľko určenie výdavkov (nákladov), na ktoré je možné uplatniť odpočet od základu dane, je pomerne zložitá (Kořínek, 2010).

V § 34e ods. 3 zákona č. 586/2002 Sb., o dani z príjmu, sú uvedené všetky podstatné náležitosti, ktoré poplatník musí uviesť pri žiadosti o záväzné posúdenie. Poplatník vo svojej žiadosti o záväzné posúdenie popíše výdavky, pri ktorých ma pochybnosti o ich zaradení do odpočtu a tiež vysvetlí, akým spôsobom výdavky rozdeľuje (Burian, 2016).

Záväzné posúdenie je spoplatnené správnym poplatkom vo výške 10 000 Kč na pokrytie správnych nákladov. Poplatník však nemá istotu v tom, kedy rozhodnutie dostane, nakoľko zákon tento termín nestanovuje (Pelc, Pelech, 2015).

Správca dane na žiadosť poplatníka vydá rozhodnutie o záväznom posúdení a proti tomuto rozhodnutiu nie je možné použiť opravné prostriedky (§ 132 Daňový rád). V prípade, ak je poplatníkovi doručené rozhodnutie o záväznom posúdení až po uplynutí lehoty pre podanie daňového priznania, ktorého sa týka záväzné posúdenie, poplatník môže podať dodatočné daňové priznanie, v ktorom si uplatní odpočítateľnú položku na VaV (§ 34e ods. 4 ZDP).

3.10 Dodatočné daňové priznanie

V praxi môže nastať situácia, kedy poplatník už uplatnil odpočet na podporu VaV a následne mu vznikne dodatočne vymeraná daň, ktorá zmení poplatníkovi základ dane, od ktorého bola odpočítateľná položka už odpočítaná. V prípade, ak poplatníkovi vznikne nižší základ dane na základe podaného dodatočného daňového priznania alebo konania, ktoré bolo uskutočnené z podnetu správcu dane, a tým dôjde k zníženiu odpočítateľnej položky, môže poplatník uplatniť zostávajúcu časť odpočtu, ktorá dosiaľ uplatnená nebola, a to v najbližšom zdaňovacom období, ktoré nasleduje po dodatočnom vymeraní. Dôležité je však dodržať tri zdaňovacie obdobia, ktoré bezprostredne plynú po zdaňovacom období alebo období, v ktorom vznikol nárok na odpočet, a za ktorý sa podáva daňové priznanie (Ministerstvo financií, 2005; Ministerstvo financií, 2014).

4 Projekty výskumu a vývoja pre účely uplatňovania odpočtu na výskum a vývoj v Českej republike

Daňový odpočet na výskumu a vývoj je obrovským lákadlom pre mnohé firmy v Českej republike. Veľa firiem však tento daňový odpočet nevyužíva, a to z dôvodu nejasností o tom, čo to projekt výskumu a vývoju vlastne je. Pre účely tejto bakalárskej práce sú využité projekty na výskum a vývoj od troch rôznych reálnych českých firiem, na ktorých sa poukázalo na problematické oblasti pri uplatňovaní odpočtu výdavkov na podporu VaV v Českej republike.

Použitá dáta vo všetkých projektoch sú do určitej miery upravené pre zachovanie anonymity firiem a jednotlivé firmy nie sú uvedené pod reálnym názvom, ale ako Spoločnosť A, Spoločnosť B a Spoločnosť C.

4.1 Spoločnosť A

Prvý spracovaný projekt v tejto časti bakalárskej práce je poskytnutý firmou, ktorá bola založená v roku 1990 ako akciová spoločnosť. Predmetom činnosti tejto spoločnosti je oblasť IT, konkrétne vývoj kvalitných a najmodernejších ekonomických systémov a poskytovanie služieb zákazníkom na vysokej úrovni. Spoločnosť na trhu zamestnáva viac ako 90 zamestnancov a jej ročný obrat predstavuje približne 144 mil. Kč, čím spĺňa podmienku stredne veľkého podniku v Českej republike. Okrem Českej republiky pôsobí táto spoločnosť aj na Slovensku a v iných krajinách EÚ.

V dnešnej dobe sa ekonomika rozvíja rýchlym tempom a udržať konkurencieschopnosť podniku je veľmi náročné a zložité. Vystupuje neustála potreba výroby a služby zdokonaľovať a prichádzať s novými vynálezmi, ktorými firmy uspokojia svojich zákazníkov, nakoľko ich nároky a požiadavky sa neustále menia a zväčšujú. V súčasnosti zákazníci tejto spoločnosti vyžadujú väčší komfort a rýchlosť ekonomických systémov ako aj spoľahlivosť zálohovania zvyšujúceho sa množstva dát. Zvyšujú sa tiež požiadavky na využívanie ekonomického systému so vzdialeným prístupom a možnosťou zdieľať dáta z viacerých miest. Spoločnosť sa preto rozhodla zdokonaľiť svoj ekonomický systém, ktorý ponúka na trhu svojim zákazníkom, a tým zvýšiť svoju konkurencieschopnosť na trhu. Ekonomický systém spoločnosti je navrhnutý tak, aby bol cenovo dostupný nielen pre stredné a veľké firmy, ale aj pre firmy malé. Systém je navrhnutý na mieru zákazníkovi podľa jeho požiadaviek, a ten potom platí už len za to, čo v systéme skutočne využije.

4.1.1 Popis projektu spoločnosti

Spoločnosť A sa rozhodla navrhnutím ekonomického softwaru v roku 2005 zvýšiť svoju konkurencieschopnosť na trhu. Práve v tomto roku vznikla daňová úľava na

podporu výskumu a vývoja v Českej republike, a to konkrétne v podobe uplatnenia odpočtu výdavkov na výskum a vývoj od základu dane. Pri tejto realizácii ekonomického softwaru si teda spoločnosť mohla odpočítať náklady na výskum a vývoj od svojho základu dane, čo však platí iba pri dodržaní zákonných podmienok, tzn. musela vytvoriť projekt výskumu a vývoja so všetkými podstatnými náležitosťami potrebnými k uplatneniu odpočítateľnej položky na podporu výskumu a vývoja.

Je nevyhnutné mať projekt VaV vždy v poriadku a spracovať ho pred samotným začiatkom projektu, tzn. ešte pred tým, ako vzniknú prvé náklady súvisiace s riešením projektu VaV. Projekt Spoločnosti A bol schválený štatutárnym orgánom a uviedol sa dátum, miesto a mená osôb, ktorí projekt schválili, avšak spoločnosť tieto údaje neposkytla z dôvodu zachovania anonymity.

Nasledujúca tabuľka (Tab. 8) zobrazuje projekt VaV Spoločnosti A a jeho podstatné náležitosti. K podstatným náležitostiam projektu pritom patria základné identifikačné údaje o spoločnosti, ktoré taktiež nie sú uvedené z dôvodu zachovania anonymity spoločnosti. Rovnako nie sú uvedené ani mená osôb, ktoré sa podieľali na riešení projektu. Uvedený je len počet osôb podieľajúcich sa na realizácii projektu a ich jednotlivé funkcie.

Tab. 8 Projekt výskumu a vývoju Spoločnosti A pre ekonomický software

Ekonomický software	
Názov firmy:	<ul style="list-style-type: none"> • Spoločnosť B
Sídlo firmy:	<ul style="list-style-type: none"> • XX, Brno
Identifikačné číslo:	<ul style="list-style-type: none"> • Anonymné
Začiatok projektu:	<ul style="list-style-type: none"> • 1. august 2005
Koniec projektu:	<ul style="list-style-type: none"> • 31. december 2008
Ciele projektu:	<ul style="list-style-type: none"> • Vytvorenie modelu ekonomického softwaru s možnosťou inštalácie serveru samotným zákazníkom bez odbornej pomoci. • Vývojové práce pre umožnenie vzdialeného prístupu k dátam a prístupu k dátam prostredníctvom mobilných telekomunikačných prostriedkov. • Vývojové práce za účelom otvorenosti dátovej komunikácie s okolím, legislatívnej a jazykovej lokalizácie. • Navrhnutie modelu ekonomického softwaru tak, aby spoločnosti mohli svojim zákazníkom poskytnúť software, v ktorom by oni sami účtovali.
Osoby podieľajúce sa na projekte:	<ul style="list-style-type: none"> • Vedúci projektu • Software architekt • Analytik • Grafik • 4 programátori • Dokumentarista • 2 testovači
Spôsob kontroly:	<ul style="list-style-type: none"> • Neuvedené
Dátum, miesto, meno a priezvisko oprávnených osôb:	<ul style="list-style-type: none"> • Anonymné

Zdroj: Spracovanie na základe podkladov od Spoločnosti A

Projekt Spoločnosti A je až na jednu chybu spracovaný dôkladne a obsahuje všetky podstatné náležitosti. Spoločnosť A v projekte neuviedla spôsob kontroly, ktorý sa radí k podstatným náležitostiam podľa Pokynu D-288 MF ČR.

4.1.2 Evidencia nákladov Spoločnosti A

Podmienkou pri uplatnení odpočtu výdavkov podľa § 34 ods. 4 a 5 ZDP je vedenie oddelenej evidencie nákladov na jednotlivé projekty a účtovné prípady. Spoločnosť A evidovala náklady na tento projekt dvojakým spôsobom, ktorý na seba nad-

väzoval. V prvom spôsobe rozdelila náklady na osobné náklady, priamy materiál, cestovné náklady a odpisy majetku. Tento spôsob evidencie je operatívny a je vedený v excelovskej tabuľke. V osobných nákladoch spoločnosť evidovala odpracované hodiny jednotlivých zamestnancov spoločnosti, ktorí sa podieľali na riešení projektu výskumu a vývoja. Na základe týchto odpracovaných hodín bola na konci mesiaca vykalkulovaná hrubá mzda zamestnancov. Avšak viazaná k projektu mohla byť iba tá časť mzdy, ktorá prislúchala k podielu odpracovaných hodín zamestnanca na riešení projektu. Do priameho materiálu bol zaradený majetok, ktorý bol využitý len pre účely riešenia projektu spoločnosti. Cestovné náklady podľa zákona zahŕňali náklady na pracovné cesty súvisiace výhradne len s projektom. V rámci odpisu majetku boli zahrnuté len odpisy počítačov a serverov, ktorých obstarávacia cena bola vyššia ako 40 000 Kč.

Druhý spôsob evidencie nákladov v Spoločnosti A bol účtovnícky, v ktorom jednotlivé doklady, ktoré súviseli s projektom boli označované analyticky. V prípade, ak s projektom súvisela iba časť dokladu, bol tento doklad v účtovníckom deníku zaúčtovaný na viac riadkov, a to aj s príslušným analytickým označením, aby sa odlíšil od dokladov, ktoré s daným projektom nesúviseli.

Zákon o dani z príjmu jasne stanovuje požiadavku prehľadnosti a preukázateľnosti nákladov vynaložených na projekt VaV v prípade, ak si poplatník chce uplatniť odpočet podľa § 34 ods. 4 a 5 ZDP. Spoločnosť preto pri evidovaní nákladov pristupovala s čo najväčšou opatrnosťou. Na základe tejto oddelenej evidencie Spoločnosť A v prípade pochybností zo strany finančného úradu preukázala oprávnenosť uplatnenia odpočítateľnej položky od základu dane.

Nasledujúca tabuľka (Tab. 9) ilustruje náklady, ktoré boli vynaložené Spoločnosťou A pri riešení projektu VaV. Napriek tomu, že náklady z tejto tabuľky boli vynaložené v súvislosti s projektom VaV, Spoločnosť A ich uviedla do evidencie nákladov, na ktoré nebolo možné uplatniť odpočítateľnú položku od základu dane podľa zákona o dani z príjmu a Pokynu D-288. Náklady vynaložené na projekt sú vynásobené koeficientom, aby sa zachovala anonymita spoločnosti.

Tab. 9 Neodpočítateľné náklady Spoločnosti A na výskum a vývoj

Náklady	Suma v Kč
Účtovníctvo	94 500
Fakturácia	54 000
Účtovnícke výkazy	13 500
Vykazovanie podľa Európskych štandardov	27 000
Testovanie	378 000
MCS/MD	745 920
Preklad v nemeckom jazyku – účtovníctvo, fakturácia	108 000
Preklad v anglickom jazyku – účtovníctvo, fakturácia	108 000
Preklad v slovenskom jazyku – účtovníctvo, fakturácia	108 000
Testovanie ekonomického modulu	360 000
Porovnávanie dát	252 000
Napojenie na MS CRM	180 000
Outsourcing – cestovné príkazy	180 000
Analytické práce spojené s majetkom	13 500
Analytické práce spojené s účtovníctvom	36 000
Prepojenie na mzdový systém	18 000
Prepojenie systému	18 000
Certifikácia	30 240
Duálna prevádzka I	180 000
Mobilné riešenie	225 000
Napojenie na eShop	108 000
Tlačové zostavy v MS Excel	18 000
Preklad v nemeckom jazyku – sklady a objednávky	54 000
Preklad v anglickom jazyku – sklady a objednávky	54 000
Preklad v slovenskom jazyku – sklady a objednávky	54 000
Analýza modulu	54 000
Outsourcing – predajný systém	180 000
Audit	45 000
Revízia prekladu v anglickom jazyku	9 000
Revízia prekladu v nemeckom jazyku	9 000
Revízia prekladu v slovenskom jazyku	9 000
Outsourcing - Mzdy	180 000
Celkom	3 903 660

Zdroj: Spracovanie na základe podkladov od Spoločnosti A

Najdôležitejšími nákladmi Spoločnosti A sú náklady, na ktoré mohla uplatniť odpočet od základu dane na podporu výskumu a vývoja podľa § 34 ods. 4 a 5 ZDP. Odpočítateľné náklady vynaložené na projekt VaV sú uvedené v nasledujúcej tabuľke (Tab. 10). Jednotlivé náklady, rovnako ako náklady z predchádzajúcej tabuľky, sú upravené koeficientom pre zachovanie anonymity.

Tab. 10 Odpočítateľné náklady Spoločnosti A na výskum a vývoj

Obdobie	Osobné náklady	Priamy materiál	Cestovné náklady	Odpisy majetku	Celkové náklady
1Q/2006	1 080 000				1 080 000
2Q/2006	1 080 000	27 000			1 107 000
3Q/2006	1 080 000	45 000	180 000		1 305 000
4Q/2006	1 620 000			22 500	1 642 500
Celkom 2006					5 134 500
1Q/2007	1 980 000				1 980 000
2Q/2007	1 980 000	63 000	135 000		2 025 000
3Q/2007	2 970 000	90 000	45 000		2 700 000
4Q/2007	1 530 000			27 000	1 557 000
Celkom 2007					8 262 000
1Q/2008	1 980 000	67 500			1 980 000
2Q/2008	1 980 000		45 000		2 025 000
3Q/2008	1 980 000	67 500			1 710 000
4Q/2008	1 980 000			18 000	1 665 000
Celkom 2008					7 380 000
Celkom					20 776 500

Zdroj: Spracovanie na základe podkladov od Spoločnosti A

Pri dokladovaní jednotlivých nákladov býva kontrola veľmi striktná a o niektoré náklady sa zaujíma detailnejšie. Jedná sa predovšetkým o osobné (personálne) náklady, ktoré zaujímajú každú finančnú kontrolu. Spracovanie evidencie týchto nákladov je dokonca najjednoduchšie. Každý projekt VaV, vrátane tohto, potrebuje pracovníkov z oblasti techniky a vývoja. Do osobných nákladov projektu nie je možné zahrnúť činnosti zamestnancov, ktorí pracujú na centrálnych oddeleniach, napr. oddelenie účtovníctva, auditu, správy a pod. Ani Spoločnosť A, ktorej projekt VaV je spracovaný v tejto praktickej časti bakalárskej práce, nezahrnula do odpočítateľných nákladov tie náklady, ktoré sú podľa zákona vylúčené a nie je možné na ne uplatniť odpočet. Tabuľka (Tab. 9) zobrazuje náklady (účtovníctvo, fakturácia, účtovné výkazy, vykazovanie podľa Európskych štandardov a pod.), ktoré Spoločnosť A nezahrnula do odpočtu. Pri výpočte osobných nákladov, ktoré sú zahrnuté do odpočtu, je potrebné vychádzať z celoročných alebo mesačných úhrnov mzdových nákladov, z ktorých sa vypočítajú náklady na projekt VaV, a to na základe odpracovaných hodín zamestnancov na projekte VaV. Spoločnosť A vychádzala z mesačných úhrnov, ktoré viedla v excelovskej tabuľke na základe odpracovaných hodín jednotlivých zamestnancov na projekt VaV.

Dôležité je uvedomiť si, či sa pre spoločnosť vyplatí sledovať a následne uplatniť odpočet na niektoré náklady. Medzi tieto náklady patria cestovné náklady, ktoré si Spoločnosť A uplatnila, avšak ich doloženie môže byť v určitých prípadoch zložité a väčšinou sa môže jednať o nepodstatnú časť nákladov.

Komplikácie pri evidencii môžu nastať aj pri materiály. Je dôležité, aby spoločnosť viedla riadnu evidenciu materiálu, pri ktorej by bolo jasne preukázateľné, koľko materiálu sa minulo na testovanie v rámci projektu VaV, a koľko na bežné činnosti. Spoločnosť A zaradila do svojej evidencie, ktorú viedla v excelovskej tabuľke, len materiál, ktorý bol na daný projekt využitý. Spoločnosť A preto nemala žiadne problémy pri preukázaní oprávnenosti uplatnenia týchto nákladov.

Uplatnenie nákladov v praxi je komplikované aj u odpisoch. Jedná sa o technológie a software, ktoré sú využívané ako na projekt VaV, tak aj na iné rutinné činnosti. U Spoločnosti A problém s odpisom majetku nebol, pretože spoločnosť uplatnila odpočet len na počítače a software, ktoré boli využívané výlučne len na projekt VaV a ich obstarávacia cena bola, ako už bolo vyššie spomenuté, vyššia ako 40 000 Kč. V prípade, ak by chceli firmy využiť odpis majetku ako odpočet na zníženie svojho základu dane a využívať zariadenie nie len na riešenie projektu VaV, je dôležité viesť kvalitnú a podrobnú evidenciu času zariadení, z ktorej by jasne vyplývalo, koľko času bolo zariadenie využívané na projekt VaV a koľko na bežné činnosti. Odporúča sa buď viesť riadnu evidenciu času jednotlivých zariadení, alebo pri komplikovanej preukázateľnosti vôbec neuplatňovať odpisy majetku.

Spoločnosť A nevyužila v projekte žiadne dotácie z verejných zdrojov. V prípade, ak by zariadenia boli obstarané na základe dotácii, nebolo by možné, aby Spoločnosť A a ani žiadna iná spoločnosť uplatnila odpočet na odpisy od základu dane.

4.1.3 Technická neistota

Kontroly zo strany finančných úradov boli zamerané zo začiatku zavedenia odpočtu na výskum a vývoj najmä na formálnu stránku, pri ktorých sa sústreďovali na riadne vedenú evidenciu nákladov a ich prepojenie s účtovníctvom a na spracovanie dokumentov, ktoré boli firmy pri kontrole povinné finančnému úradu predložiť. Okrem riadnej evidencie nákladov, ktorú viedla Spoločnosť A, je ale dôležité preukázať aj oceneľný prvok novosti a vyjasnenie výskumnej a technickej neistoty, aby spoločnosť preukázala, v čom sa ich projekt VaV odlišuje od iných rutinných činností.

Spoločnosť A sa z pohľadu výskumnej alebo technickej neistoty zaoberala odstránením neistoty, ktorá bola spojená s vývojom ich ekonomického softwaru, pretože ani v Českej republike, ani nikde vo svete, v tej dobe neexistoval rovnaký ani podobný ekonomický software založený na technológii, aký obsahoval ich software, ktorý bol cieľom projektu VaV. V rámci technickej neistoty Spoločnosť A taktiež riešila, aby bolo možné daný software používať nielen cez počítačové zariadenia, ale aj cez zariadenia mobilné, a aby tento software zabezpečil bezpečný prenos dát z pôvodných systémov do systémov nových a neprišlo tak k úniku dát pre chybný hardware.

4.1.4 Posúdenie projektu Spoločnosti A

Spoločnosť A postupovala pri spracovaní projektu VaV podľa pokynu D-288 MF ČR a v tomto dokumente vymedzila svoju činnosť a všetky potrebné náležitosti pred zahájením riešenia projektu. Predložený projekt teda spĺňa všetky potrebné náležitosti a vyhovuje aktuálnemu zneniu zákona. Projekt Spoločnosti A môžeme skutočne považovať za projekt VaV a ako argument sa uvádza, že vývoj ekonomického softwaru, ktorý bol cieľom tohto projektu, trval 3 roky, čo jasne dokazuje, že sa nejednalo o rutinnú ale o dlhodobú činnosť, ktorá bola technicky veľmi komplikovaná a vyžadovala systematickú prácu. Základným kritériom pre odlišenie ostatných činností od výskumu a vývoja je oceníteľný prvok novosti a výskumná alebo technická neistota. Ako bolo vyššie spomenuté, predložený projekt obsahoval technickú neistotu, s ktorou sa daná spoločnosť zaoberala s cieľom jej odstránenia.

4.1.5 Daňová úspora Spoločnosti A

Projekt Spoločnosti A je použitý ako ukážka výpočtu daňovej úspory v ČR. Pre výpočet je potrebný základ dane, ktorý je vopred stanovený, a nie je potrebné sa ďalej zaoberať jeho výpočtom. Pri výpočte daňovej úspory je potrebné stanoviť správne náklady, ktoré vstupujú do odpočítateľnej položky. Zákon o dani z príjmu v ČR jasne stanovil náklady, ktoré je možné zahrnúť do odpočtu od základu dane, a to: osobné náklady, priamy materiál, cestovné náklady a odpis majetku. Pri výpočte daňovej úspory je potrebná aj sadzba dane právnických osôb, ktorá v ČR predstavuje 19 %.

Tab. 11 Výpočet daňovej úspory v ČR

Základ dane	100 000 000
Výška odpočítateľných nákladov	20 776 500
Upravený základ dane	$100\,000\,000 - 20\,776\,500 = 79\,223\,500$
Daň z príjmu právnických osôb (19 %)	$79\,223\,500 * 0,19 = 15\,052\,465$
Daňová úspora v Kč	$100\,000\,000 * 0,19 = 19\,000\,000$ $19\,000\,000 - 15\,052\,465 = 3\,947\,535$
Daňová úspora v %	$3\,947\,535 / 19\,000\,000 = 0,21\%$

Zdroj: Vlastné spracovanie

4.2 Spoločnosť B

Spoločnosť B bola založená v roku 1998 ako spoločnosť s ručením obmedzeným za účelom vývoja a výroby pultruzných strojov v Brne. Konkrétne sa jedná o technológiu na ťaženie polymerných kompozitných profilov. V ich výrobnom sortimente má celú radu automatických servoelektrických recipročných pultruzných zariadení a zákazníkom poskytuje aj ich technologické know-how pre pultruzné zariadenia. K dispozícii má aj vynikajúce laboratórne vybavenie pre technologickú

podporu zákazníkov, pretože spoločnosť okrem vývoja, výroby a poskytovania know-how poskytuje aj služby pre zákazníkov v oblasti materiálového výskumu polymerných kompozitov. V laboratóriách robí rôzne analýzy polymerných matríc, reológiu materiálov, testovanie polymerných kompozitov a pod. Cieľom tejto spoločnosti je poskytnúť ich zákazníkom komplexný balíček služieb v oblasti materiálového inžinierstva, technologického riešenia, a to vrátane výroby strojov a zariadení. Spoločnosť B získala aj certifikát na akosť ISO 9001:2008 Bureau Veritas.

4.2.1 Popis projektu spoločnosti

Projekt VaV Spoločnosti B bol zahájený v roku 2011 a hlavným cieľom bol výskum a vývoj nových kompozitných materiálov a vývoj ich novej výrobnéj technológie. Výsledkom projektu boli nové materiály a nová technológia ich výroby. Dosiahnuté výsledky projektu spoločnosť plánovala využiť v budúcnosti na stavbu nových technologických zariadení v ich výrobnom programe a poskytovať licencie k novo vyvinutému technologickému know-how. Hlavnou podstatou projektu bol vývoj jednotlivých zložiek kompozitných materiálov, vývoj presných postupov ich aplikácie, vývoj technologického procesu, vývoj optimálneho zloženia pojivového systému, vývoj skladby výstuže, vývoj procesu pre aplikáciu zložiek kompozitu a návrh technologických podmienok potrebných pre kontinuálne lisovanie. Projekt Spoločnosti B využíval najnovšie materiálové komponenty, ktoré boli dostupné na trhu, a laboratóriá vybavené špičkovými vedeckými zariadeniami.

Nasledujúca tabuľka (Tab. 12) zobrazuje projekt Spoločnosti B aj so všetkými podstatnými náležitosťami. Niektoré údaje, rovnako ako u predchádzajúcej firmy, buď nie sú uvedené alebo sú do určitej miery pozmenené.

Tab. 12 Projekt výskumu a vývoja Spoločnosti B

Výskum a vývoj nových kompozitných materiálov a novej technológie výroby	
Názov firmy:	<ul style="list-style-type: none"> • Spoločnosť B
Sídlo firmy:	<ul style="list-style-type: none"> • Brno
Identifikačné číslo:	<ul style="list-style-type: none"> • Anonymné
Začiatok projektu:	<ul style="list-style-type: none"> • 1. január 2011
Koniec projektu:	<ul style="list-style-type: none"> • 31. december 2012
Ciele projektu:	<ul style="list-style-type: none"> • Vývoj nových materiálov pre plošné kompozity. • Vývoj nových výrobných technológií.
Predpokladané výdavky:	<ul style="list-style-type: none"> • Rok 2011: 3 000 000 Kč • Rok 2012: 1 000 000 Kč • Celkom: 4 000 000 Kč
Osoby podieľajúce sa na projekte:	<ul style="list-style-type: none"> • Vedúci projektu so 6 ročnou praxou vo výučbe stavby strojov na univerzite v Brne. Tituly Ing. A Ph.D. získal za prácu v oblasti testovania keramických materiálov v oblasti materiálového inžinierstva kompozitov.
Spôsob kontroly:	<ul style="list-style-type: none"> • Podľa internej smernice spoločnosti a podľa štandardov ISO 9001:2008 formou auditov vykonávaných firmou XY. • Spoločnosť B má systém akosti ISO 9001:2008 a certifikovaný systém akosti od Bureau Veritas s akreditáciou UKAS.
Projekt schválil:	<ul style="list-style-type: none"> • Jednatel' Spoločnosti B
Dátum a miesto schválenia:	<ul style="list-style-type: none"> • 10. december 2010 v Brne

Zdroj: Spracovanie na základe podkladov od Spoločnosti B

Projekt Spoločnosti B je spracovaný dôkladne a obsahuje všetky podstatné náležitosti na základe ustanovenia zákona o dani z príjmu a Pokynu D-288.

4.2.2 Evidencia nákladov Spoločnosti B

Spoločnosť B vynaložila v súvislosti s výskumom a vývojom za celú dobu riešenia projektu VaV zo svojich súkromných finančných prostriedkov nasledujúce náklady.

Tab. 13 Náklady na výskum a vývoj Spoločnosti B

Druh nákladu	Čiastka v Kč
Nástroje	800 000
Pomocný materiál	300 000
Prístroje na testovanie	2 400 000
Služby	300 000
Materiál	200 000
Náklady celkom	4 000 000

Zdroj: Spracovanie na základe podkladov od Spoločnosti B

Pri kontrole finančným úradom bolo zistené, že Spoločnosť B v oddelenej evidencii do odpočítateľných nákladov vynaložených na výskum a vývoj zahrnuje služby zakúpené od iných subjektov v hodnote 300 000 Kč. Pokyn D-288 MF ČR ale jasne stanovuje, že do nákladov na odpočet od základu dane nie je možné zahrnúť náklady vynaložené na služby vo všeobecnosti. Do odpočtu je možné zahrnúť iba náklady na spotrebované nákupy, ktoré boli vynaložené Spoločnosťou B v priamej súvislosti s riešením projektu. Ako príklad sa uvádzajú náklady na vodné a stočné, plyn, elektrická energia, teplo a telekomunikačné poplatky. Ďalej je v pokyne jasne uvedené, že odpočet nie je možné uplatniť na náklady vynaložené na externé služby, ktoré si Spoločnosť B uplatnila. Finančný úrad preto nemôže uznať všetky náklady Spoločnosti B, ktoré boli vynaložené na služby obstarané od externých subjektov ako daňovo odpočítateľné od základu dane, pretože v zákone je jasne stanovené, že na takéto náklady nie je v žiadnom prípade možné uplatniť odpočet od základu dane na podporu výskumu a vývoja. Z tohto dôvodu musí Spoločnosť B tieto náklady zahrnúť do evidencie neodpočítateľných nákladov, aj keď súvisia s riešením projektu VaV. Spoločnosť B by si mohla uplatniť náklady na služby od iných subjektov len vtedy, ak by obstarala služby od verejnej vysokej školy alebo výskumnej organizácie, ktoré sú vymedzené v zákone č. 130/2002 Sb., o podpore výskumu a vývoja z verejných prostriedkov.

Spoločnosť B viedla riadnu evidenciu materiálu rovnako ako Spoločnosť A. Na základe tejto oddelenej evidencie je možné jasne stanoviť, koľko materiálu bolo využitého na testovanie pri riešení projektu a koľko na iné činnosti, ktoré nie sú považované za VaV. Spoločnosť B do svojej oddelenej evidencie zahrnuje materiál a pomocný materiál, ktorý bol využitý len na VaV. Náklady na materiál pri riešení projektu Spoločnosti B predstavovali 200 000 Kč a na pomocný materiál 300 000 Kč. Zo strany finančného úradu by nemal byť problém pri uplatnení nákladov vynaložených na materiál, pretože materiál bol využitý len na daný projekt VaV. Finančný úrad môže mať ale pochybnosti pri uplatňovaní nákladov na materiál v prípade, ak by spoločnosť nepredložila riadne spracovanú evidenciu materiá-

lu, pretože by nebolo jasné, koľko materiálu bolo v skutočnosti využitého na VaV a koľko na iné rutinné činnosti. Ak by Spoločnosť B využívala materiál aj na iné činnosti ako len na VaV, do odpočtu by mohla zahrnúť len tú časť nákladov na materiál, ktorý bol využitý iba v rámci projektu VaV.

Do evidencie nákladov odpočítateľných od základu dane Spoločnosť B zahrnuje tiež odpisy dlhodobého majetku (strojov), ktorý bol zakúpený 14 dní pred ukončením projektu. Spoločnosť B uplatnila odpočet na odpis strojov v plnej výške, ako keby tieto stroje boli využívané počas celej doby riešenia projektu (2 roky). Tu nastáva situácia, kedy je potrebné uvedomiť si, či je vôbec možné takéto odpisy zahrnúť do nákladov na odpočet. V prípade, ak by to možné bolo, je dôležité zvážiť, či je oprávnené zahrnúť odpis do odpočtu v plnej výške, ako keby boli stroje používané celé 2 roky projektu. Je nevyhnutné, aby Spoločnosť B viedla riadnu evidenciu času zariadení, aby bolo možné určiť, koľko času boli stroje využívané v rámci projektu VaV, a koľko na rutinné činnosti. Na základe tejto evidencie by sa jasne stanovilo, aká pomerná časť odpisu strojov môže byť zahrnutá do odpočtu od základu dane. Ako je spomenuté aj pri Spoločnosti A, v prípade, ak je komplikované preukázať oprávnenosť uplatnenia odpočtu na odpisy majetku, je odporúčané neuplatniť odpočet vôbec.

Spoločnosť B síce uplatnila odpočet na odpis strojov v plnej výške, no zo strany finančného úradu to nemôže byť akceptovateľné z dôvodu, že stroje neboli využívané počas celej doby riešenia projektu, ale len 14 dní pred koncom projektu. Finančný úrad logicky vyžaduje preukázanie, že stroje boli využívané skutočne len na projekt VaV. V takomto prípade Spoločnosť B musí predložiť riadne vedenú evidenciu času strojov. Podľa tejto evidencie by sa uplatnil odpis strojov len do výšky, ktorá by zodpovedala času, počas ktorého boli stroje používané len na projekt VaV. Finančný úrad ale v žiadnom prípade (ani pri preukázaní, že stroje boli naozaj využívané len na činnosti VaV v rámci projektu) neakceptuje uplatnenie odpočtu na odpis strojov v plnej výške, pretože stroje neboli využívané počas celej doby riešenia projektu, ale len posledných 14 dní. Daňový odpis podľa zákona znamená časť vstupnej ceny, ktorú si spoločnosť môže uplatniť ako daňovo uznateľnú na konci zdaňovacieho obdobia, pričom ročný daňový odpis je rovnaký aj u majetku, ktorý bol obstaraný až v decembri, ako je tomu aj v tomto prípade. Z tohto jasne vyplýva, že Spoločnosť B si mala uplatniť odpis strojov len za posledný rok riešenia projektu, v ktorom boli stroje obstarané, a v pomernej výške odpisu, ktorá by zodpovedala času, počas ktorého stroje boli použité len na projekt VaV a nie na iné rutinné činnosti.

4.2.3 Riziko a prínos projektu

Snahou Spoločnosti B je na základe výsledkov výskumu a vývoja poskytnúť ich zákazníkom na trhu nové technologické zariadenia a technologické know-how, ktoré by poskytovali formou licencie alebo odkúpenia. Projekt, ktorý Spoločnosť B vypracovala pred zahájením samotného projektu pre ich činnosť v oblasti VaV nesie určité riziká, ale aj prínosy. Prvým cieľom projektu bol vývoj nových materiálov pre kompozity, pri ktorom sa predpokladalo riziko približne 40 %. Vyššia miera

úspechu sa predpokladala z dôvodu, že Spoločnosť B funguje na trhu od roku 1998 a počas tohto obdobia si vybudovala spoločnosť ich vlastné technologické know-how. Druhým cieľom projektu bol vývoj novej technológie výroby, pri ktorom sa predpokladala vyššia miera rizika ako u prvého zadaného cieľa, pretože táto oblasť bola pre Spoločnosť B úplne nová. Riziko spojené s touto novou technológiou bolo stanovené na základe expertnej analýzy na úroveň až 70 %. Spomenuté riziká Spoločnosti B predstavujú objasnenie technickej a výskumnej neistoty, ktorú finančné úrady pri kontrolách vyžadujú doložiť, aby spoločnosť preukázala, v akých ohľadoch sa ich technológia odlišuje od bežnej rutiny a v čom sa objavil prvok novosti.

Pre preukázanie prvku novosti a technickej neistoty Spoločnosť B spracovala aj popis jednotlivých fáz projektu. V prvej fáze projektu boli stanovené tieto ciele:

- vývoj presných špecifikácii jednotlivých zložiek kompozitu;
- vývoj zloženia pojivového systému;
- vývoj optimálnej skladby výstuže;
- vývoj postupu technologickej aplikácie výstuže;
- laboratórne testovanie kompozitov pomocou termickej analýzy.

Druhá fáza projektu zahŕňala vývoj technologického procesu a testovanie výstupných parametrov. Popis jednotlivých fáz projektu je taktiež požiadavkou finančných úradov pri kontrolách, aby spoločnosti vysvetlili relevanciu jednotlivých fáz na projekte VaV.

V predložennom projekte Spoločnosť B uviedla aj prínos výskumu a vývoja, ktorý v niektorých prípadoch finančné úrady môžu žiadať od spoločnosti ako popis situácie pred zahájením projektu (očakávaný prínos projektu). Prínosom Spoločnosti B pri vývoji nového materiálu a technológie bol predpoklad zvýšenia produktivity výroby plošných, kontinuálne lisovaných materiálov a zvýšenia technických parametrov vďaka novým vlastnostiam nového kompozitu.

4.2.4 Posúdenie projektu Spoločnosti B

Projekt Spoločnosti B spĺňa všetky predpísané náležitosti podľa Pokynu D-288 MF ČR, no napriek bezchybne spracovanému projektu nastali pri preukazovaní oprávnenosti uplatnenia nákladov určité chyby. Prvou chybou Spoločnosti B bolo zahrnutie služieb od externých subjektov do odpočítateľných nákladov aj napriek tomu, že v zákone je jasne stanovené, že takéto náklady nie je možné zahrnúť do odpočtu na podporu VaV. Druhý problém, ktorý nastal pri uplatňovaní nákladov je, že Spoločnosť B zahrnula odpis strojov do odpočtu v plnej výške, ako keby boli stroje využívané celé 2 roky projektu. V skutočnosti boli ale stroje zakúpené a využívané len 14 dní pred samotným ukončením projektu. Pri odpisoch sa odporúča teda buď vôbec neuplatniť odpočet, ak je preukázanie oprávnenosti veľmi komplikované, alebo viesť riadnu evidenciu času strojov. Tu však aj napriek riadnej evidencii času strojov nebol správne uplatnený odpočet na odpis. Z hľadiska VaV je ale možné tento projekt považovať za projekt vykonávaný v oblasti VaV,

pretože obsahuje základné kritérium (prvok novosti a vyjasnenie technickej alebo výskumnej neistoty) pre odlíšenie VaV od iných rutinných činností.

4.3 Spoločnosť C

Poslednou spoločnosťou je Spoločnosť C, ktorá bola založená v roku 1991 ako česká spoločnosť s ručením obmedzeným. V súčasnej dobe spoločnosť dosahuje vysokej úrovne na trhu v oblasti energetiky, na ktorom poskytuje zákazníkom podľa ich požiadaviek konštrukcie, výrobu, výstavbu a sprevádzkovanie energetických komponentov s výkonom do 100 MW. V roku 2014 spoločnosť dosiahla viac ako 556 000 000 Kč tržieb a čistý zisk predstavoval 8 700 000 Kč. Aj napriek vysokým tržbám a zisku spoločnosť nedosiahla plánovaný objem z dôvodu stagnácie trhu v oblasti energetiky.

Cieľom spoločnosti je rozšírenie výroby a dodávky turbín aj na čínsky trh a využiť tak výhody dodávok kompresorov, ktoré sú poháňané turbínou. Spoločnosť C poskytuje ich zákazníkom energetické komponenty na výrobu elektriny a tepla ekologickým spôsobom.

4.3.1 Projekty Spoločnosti C

V praxi v oblasti VaV existuje rozdiel medzi nákladmi, ktoré sú uznateľné ako náklady projektu VaV a nákladmi, na ktoré je možné uplatniť odpočet od základu dane podľa § 34 ZDP. Ustanovenie v zákone umožňuje poplatníkom pri pochybnostiach podať žiadosť o záväzné posúdenie u správcu dane, či sa u výdavkov (nákladoch) vynaložených na VaV skutočne jedná o výdavky vynaložené pri realizácii projektu VaV, a či je ich možné odpočítať od základu dane podľa § 34 ZDP. Táto časť bakalárskej práce je zameraná práve na posúdenie, či žiadosť o vydanie záväznej informácie podľa § 34e ZDP nie je stanovená pre spoločnosti zavádzajúcim spôsobom, kedy nie je posudzovaný samotný projekt VaV, ale len náklady na VaV. Pre účely posúdenia záväznej informácie vydané správcom dane sú využité 4 projekty VaV, ktoré poskytla Spoločnosť C, ktorá spracovala projekty na základe Pokynu D-288 MF ČR.

Prvý projekt VaV spočíval v návrhu turboagregátov pre parné turbíny s regulovaným odberom pary s výkonom 7 MW, ich výrobe, montáži, testovaníu a zavedeníu do prevádzky. Cieľom projektu bola snaha o zlepšenie turboagregátov vďaka prvkom novosti:

- vývoj riešenia pre minimalizovanie straty axiálneho ložiska;
- optimalizácia konštrukcie axiálneho ložiska;
- vývoj, optimalizácia a následne konštrukcia časti turbínovej skrine;
- vývoj s cieľom optimalizovať regulovaný odber pary za účelom zvýšiť efektívnosť turboagregátov.

Výroba turbín zahrnovala technologické inovácie, najmä v oblasti axiálneho ložiska, turbínovej skrine a vyrovnávacieho piestu. Pri výrobe a montáži turbín boli

uskutočnené komplexné skúšky a certifikácia. Prínosom projektu bolo vyvinutie nových technických riešení, ktoré by zvýšili konkurencieschopnosť spoločnosti na trhu. Pred samotným uvedením technológie do prevádzky bolo dôležité odstrániť technickú neistotu pomocou meraní a skúšok. Výsledky projektu boli priebežne vyhodnocované a po úspešnom testovaní bola technológia poskytnutá odberateľovi.

Ďalší projekt VaV bol zameraný na návrh turboagregátov pre parné protitlakové turbíny s regulovaným odberom pary s výkonom 28,5 MW. Cieľ projektu spočíval vo zvýšení efektívnosti technického riešenia turboagregátov s využitím prvkov novosti:

- vyšší počet ventilov pre vyšší výkon a efektívnosť turbín;
- vývoj nových bandáží lopatiek RS;
- vývoj a konštrukcia novej koncepcie vstupnej časti turbínovej skrine;
- vývoj a overenie turbíny na základe štandardov SIL3 podľa EN61508.

Aj pri tomto projekte bola riešená otázka odstránenia technickej neistoty a po všetkých meraniach a testovaniach bola nová technológia odovzdaná odberateľovi.

Tretí projekt Spoločnosti C spočíval taktiež vo vývoji regulátorov, ale pre kondenzačné turbíny s výkonom 25 MW. V projekte Spoločnosť C vymenovala jednotlivé ciele projektu, ako aj u predchádzajúcich dvoch projektoch, a taktiež pri vývoji novej technológie boli využité prvky novosti.

V poslednom projekte sa Spoločnosť C zaoberala vývojom parného kotla na spaľovanie biomasy, jeho montážou, testovaním a uvedením parného kotla do prevádzky. V projekte podľa Pokynu D-288 boli stanovené ciele projektu s využitím prvkov novosti:

- optimalizovanie spaľovania s ohľadom na tvorbu emisií vďaka postupnému prívodu spaľovacieho vzduchu do spaľovacej komory;
- vývoj systému na vracanie nedopalu do spaľovacieho priestoru kotla;
- zvýšenie efektívnosti kotla a optimalizovanie prvkov pneudopravy;
- vývoj a testovanie riadiaceho systému kotla s použitím PLC.

Jedná sa o unikátnu technológiu, ktorá bola spojená s celou radou technických a technologických problémov, ktoré bolo treba vyriešiť. Prínosom tohto projektu bolo zlepšenie parametrov parného kotla a aplikácia výsledných riešení projektu na produkciu kotlov na biomasu. Rovnako, ako aj u všetkých predchádzajúcich projektoch, bolo treba uskutočniť všetky potrebné merania a testovania na odstránenie technickej neistoty.

4.3.2 Záväzné posúdenie

Na základe pochybností o nákladoch vynaložených na VaV podala Spoločnosť C dňa 29. septembra 2014 žiadosť o záväzné posúdenie podľa § 34e ZDP u správcu dane. Spoločnosť podala túto žiadosť na posúdenie, či sa u nákladov, ktoré vynalo-

žila na dané 4 projekty, jedná skutočne o náklady vynaložené pri realizácii projektu VaV v danom zdaňovacom období, a či je možné uplatniť odpočet na tieto náklady podľa § 34 ods. 4 a 6 ZDP v znení, ktoré bolo účinné do 31. decembra 2013. Pri záväznom posudzovaní správca dane vykonal podrobné vyšetrovanie a preveril všetky dokumenty priamo v Spoločnosti C. V tomto daňovom konaní správca dane vyžadoval od spoločnosti detailné vysvetlenie k jednotlivým projektom VaV. Správca dane vydal dňa 20. mája 2015 rozhodnutie o záväznom posúdení, v ktorom posúdil, či sa jedná skutočne o náklady vynaložené pri realizácii projektu VaV v danom zdaňovacom období, a či spoločnosť môže vynaložené náklady na projekty odpočítať od základu dane. Na základe všetkých údajov správca dane posúdil preverované náklady za uznateľné pre VaV. Konkrétne v rozhodnutí o záväznom posúdení uviedol, že osobné a materiálové náklady sú nákladmi, ktoré je možné odpočítať od základu dane podľa § 34 ZDP v znení, ktoré bolo účinné do 31. decembra 2013:

- v zdaňovacom období od 1. januára 2011 do 31. decembra 2011 vo výške 131 309 439 Kč;
- v zdaňovacom období od 1. januára 2012 do 31. decembra 2012 vo výške 83 290 553 Kč;
- v zdaňovacom období od 1. januára 2013 do 31. decembra 2013 vo výške 54 579 869 Kč.

Rozhodnutie o záväznom posúdení bolo platné za skutočnosti, že boli splnené všetky podmienky podľa § 34 ods. 4 a 5 ZDP v znení, ktoré bolo účinné do 31. decembra 2013. Ďalšou podmienkou pre platné rozhodnutie bolo splnenie, že výskum a vývoj Spoločnosti C bude obsahovať oceníteľný prvok novosti a vyjasnenie výskumnej alebo technickej neistoty podľa § 2 ods. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpore výskumu a vývoja z verejných prostriedkov. Dňa 10. júna 2015, 11. júna 2015 a 15. júna 2015 v súvislosti s rozhodnutím o záväznom posúdení vydaným správcem dane podala Spoločnosť C dodatočné daňové priznania k dani z príjmu PO za zdaňovacie obdobie 2011, 2012 a 2013. Odpočet nákladov na výskum a vývoj podľa § 34 ZDP uplatnila na riadku 242, pričom ale v riadnom daňovom priznaní si neuplatnila odpočet na výskum a vývoj. Dodatočné daňové priznanie si mohla uplatniť na základe § 34e ods. 4 ZDP, v ktorom je uvedené, že dodatočné daňové priznanie môže podať daňový subjekt v prípade, ak uplynie doba pre riadne podanie daňového priznania za obdobie, ktorého sa týka rozhodnutie o záväznom posúdení.

Po podaní dodatočných daňových priznaní Spoločnosťou C nastali pochybnosti zo strany správcu dane. Ten na základe podaných dodatočných priznaní zahájil dňa 9. júla 2015 postup k odstráneniu pochybností za zdaňovacie obdobie 2011, 2012 a 2013. Spoločnosť C sa samozrejme bráni, pretože uplatnila odpočty nákladov na VaV na základe rozhodnutia o záväznom posúdení, ktoré bolo vydané tým istým správcem dane, ktorý má teraz pochybnosti, pri použití rovnakých podkladov ako pri záväznom posudzovaní, o tom, či projekty sú v skutočnosti projektmi VaV. Paradoxom tohto postupu je, že preverovanie nákladov na uplatnenie odpo-

čtu na VaV na základe podanej žiadosti o záväzné posúdenie vykonával ten istý úradník, ktorý teraz aj preveruje dané projekty VaV Spoločnosti C. Tu nastáva situácia, kedy je potreba si uvedomiť a položiť si otázku, či už pri preverovaní nákladov vedel úradník posúdiť, že projekty Spoločnosti C môžu mať nedostatky.

Spoločnosť C podala sťažnosť proti postupu správca dane, v ktorej uvádza, že správca dane vydal pochybnosti na základe rovnakých dokumentov, ktoré spoločnosť poskytla pri žiadosti o záväzné posúdenie. Od rozhodnutia o záväznom posúdení neprišlo k žiadnej zmene v údajoch, ktoré boli poskytnuté správcovi dane. Spoločnosť C na základe zahájeného postupu zistila, že pri záväznom posudzovaní sa jedná len o posudzovanie charakteru nákladov, a v žiadnom prípade sa neposudzuje, či daný výskum a vývoj obsahuje oceneľný prvok novosti a vyjasnenie výskumnej alebo technickej neistoty, ktoré predstavujú základné kritérium odlišujúce činnosti výskumu a vývoja od iných rutinných činností. Práve oceneľný prvok novosti, výskumná alebo technická neistota sú základným kritériom pre uplatnenie odpočítateľnej položky na podporu VaV.

V sťažnosti Spoločnosť C použila proti správcovi dane rozsudok 10 Afs 24/2014 Najvyššieho správneho súdu v Českej republike zo dňa 11. júna 2015, v ktorom sa uvádza, že úradníci nedisponujú dostatočnými technickými znalosťami na to, aby mohli posudzovať dôkazné prostriedky, ktoré majú technickú povahu za účelom preukázania prítomnosti oceneľného prvku novosti a výskumnej alebo technickej neistoty a rovnako, aby mohli posudzovať aj projekty VaV. Správca dane je povinný zabezpečiť nezávislého znalca, čo v tomto prípade neurobil a rozhodol len od stola. Spoločnosť C tvrdí, že správca dane nie je v žiadnom prípade schopný vymedziť prvok novosti, a preto boli predložené svedecké výpovede dvoch znalcov pracujúcich v oblasti technických vied, ktorí potvrdzujú existenciu oceneľného prvku novosti vo všetkých štyroch projektoch. Výpovede znalcov správca dane ale neakceptoval s odôvodnením, že medzi Spoločnosťou C a spracovateľmi svedeckých posudkov existuje bližšia osobná väzba, čo u správcu dane spôsobuje pochybnosti o nestrannosti a objektivite predložených posudkov. Správca dane preto od Spoločnosti C požadoval doloženie stavebných a výkresových technických dokumentov, testy k jednotlivým projektom a ďalšie potrebné dokumenty, ktoré Spoločnosť C predložila 23. januára 2016. V súčasnej dobe správca dane vyhodnocuje predložené dokumenty bez zbytočných prietahov a výsledné stanovisko do dnešného dňa, t. j. 26. apríla 2016, nie je známe.

4.3.3 Navrhované riešenie

Na základe zistených skutočností sa odporúča upraviť § 34e ZDP tak, aby pre spoločnosti záväzné posúdenie spracované správcom dane nebolo zavádzajúce a neposudzoval sa iba charakter vynaložených nákladov na projekt VaV, ale aj celkový charakter projektu. Predmetne sa odporúča posúdenie, či daný projekt obsahuje oceneľný prvok novosti a výskumnú alebo technickú neistotu, ktoré tvoria základné kritérium odlišujúce činnosti výskumu a vývoja od ostatných príbuzných činností. Až po posúdení projektu z pohľadu výskumu a vývoja, ktorým získa daňový subjekt istotu, že je projekt naozaj projektom VaV, sa môže správca dane za-

merať na posudzovanie charakteru jednotlivých nákladov vynaložených v projekte. Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z príjmu toto ustanovenie o posudzovaní projektu z pohľadu VaV neobsahuje, a preto v praxi dochádza ku komplikáciám pri uplatňovaní odpočtu nákladov na VaV.

S týmto problémom súvisia aj nedostatočné vedomosti v oblasti výskumu a vývoja zo strany úradníkov, ktorí posudzujú jednotlivé projekty a vydávajú rozhodnutia o záväznom posudzovaní. Bolo by žiaduce, aby do zákona bola jasne stanovená povinnosť správcu dane zabezpečiť nezávislého znalca, ktorý by posúdil najskôr samotný projekt z pohľadu VaV, a následne jednotlivé náklady vynaložené na projekt.

Firmy v Českej republike investujúce do výskumu a vývoja majú v súčasnosti nádej, že sa im podarí pri uplatňovaní odpočtu na VaV ušetriť viac ako doposiaľ, a to vďaka rozsudku Najvyššie správneho súdu Českej republiky, ktorý stanovil v rozsudku 10 Afs 24/2014 povinnosť správcu dane zabezpečiť znalca na záväzné posudzovanie projektov. Argumenty, že si správcovia dane nemôžu dovoliť znalca, pretože je to finančne nákladné už neobstoja z dôvodu, že aj daňové subjekty musia mať príležitosť na obhájenie projektov VaV.

5 Záver

Hlavným zámerom tejto bakalárskej práce bolo poukázať na jednotlivé aspekty pri uplatňovaní odpočtu výdavkov od základu dane z príjmu na podporu VaV u podnikateľských subjektov v Českej republike.

Teoretická časť práce bola na začiatku venovaná krátkemu popisu histórie v oblasti výskumu a charakteristike základných pojmov, konkrétne charakteristike základného výskumu, aplikovaného výskumu, experimentálneho vývoja a inovácii. Pri definovaní jednotlivých pojmov sa vychádzalo zo zákona o podpore výskumu a vývoja z verejných prostriedkov a použitá bola aj príručka Frascati, ktorá je medzinárodne uznávaná. V jednej z podkapitol teoretickej časti sa vymedzili všetky sektory, v ktorých sa VaV uskutočňuje. Každý sektor zahŕňa tabuľku s počtom ekonomických subjektov vykonávajúcich VaV v rámci Českej republiky od roku 2005 a graf, ktorý ilustruje vývoj výdavkov vynaložených na VaV v danom sektore podľa zdroju financovania. Dáta boli získané z Českého štatistického úradu. Ďalšia podkapitola bola zameraná na vymedzenie činností, ktoré je možné považovať za VaV a uvedené sú aj príklady činností, ktoré za VaV považovať nemožno. Stanovené boli aj doplňujúce kritéria podľa Frascati manuálu za účelom odlíšenia VaV od iných príbuzných činností. V rámci teoretickej časti bolo dôležité popísať priamu aj nepriamu podporu VaV, pretože v praxi sa navzájom dopĺňajú.

Podstatou celej bakalárskej práce bolo zameranie sa na nepriamu formu podpory, konkrétne daňový odpočet nákladov od základu dane uplatňovaný podnikateľskými subjektmi v Českej republike. Daňovému odpočtu na VaV bola venovaná celá podkapitola rozdelená do častí, v ktorých boli vymedzené jednotlivé kritériá a podmienky potrebné pre uplatnenie tohto odpočtu podľa zákona č. 586/1992 Sb., o dani z príjmu, zákona č. 130/2002 Sb., o podpore výskumu a vývoja z verejných prostriedkov a Pokynu D-288 MF ČR.

Hlavným cieľom bakalárskej práce bolo vytvoriť náhľad do problematiky pri uplatňovaní daňového odpočtu. Jedná sa o rozsiahlu problematiku, ktorú nie je možné v danom type práce rozobrať zo všetkých aspektov, a preto druhá časť bakalárskej práce bola venovaná analýze projektov VaV poskytnutých od 3 spoločností. Všetky podklady boli od jednotlivých spoločností poskytnuté vo forme popisu pre zachovanie ich anonymity. Na základe analýzy projektov bolo poukázané na problémové oblasti pri uplatňovaní odpočtu výdavkov na VaV v praxi. Prvý projekt VaV od Spoločnosti A bol posúdený z hľadiska správnosti vytvorenia projektu. V rámci projektu neboli zistené žiadne chyby. Projekt bol vypracovaný podľa Pokynu D-288, v ktorom sú vymedzené všetky potrebné náležitosti, ktoré musí projekt VaV obsahovať. Druhý projekt poskytla Spoločnosť B, pričom tento projekt bol posudzovaný z hľadiska skutočne zahrnutých nákladov. V tomto prípade boli zistené závažné chyby, ktorých sa Spoločnosť B dopustila pri odpočte. Prvou zásadnou chybou bolo uplatnenie odpočtu na služby, ktoré boli obstarané od iných subjektov. V zákone o dani z príjmu a v Pokyne D-288 je jasne stanovené, že nie je možné uplatniť odpočet na služby vo všeobecnosti a na služby, ktoré boli obstarané od externých subjektov. Druhý problém nastal pri majetku, ktorý bol zakúpený

len 14 dní pred ukončením projektu, no odpis tohto majetku bol uplatnený v plnej výške, ako keby boli stroje využívané počas celej doby projektu. Tu nastala situácia, kedy bolo potrebné zvážiť, či bolo lepšie neuplatniť odpočet vôbec, alebo viesť riadnu evidenciu času zariadení a na základe tejto evidencie stanoviť pomernú časť odpisu, ktorá by prislúchala času strojov využívaných len na projekt VaV. Spoločnosť B aj napriek vedenej evidencii neuplatnila odpočet na odpis strojov v správnej výške.

V poslednej časti tejto kapitoly boli spracované štyri projekty od Spoločnosti C, na ktorých sa poukázalo na medzery v zákone o dani z príjmu. Pri posudzovaní projektov bolo zistené, že tento zákon má určité nedostatky a je potrebné doplniť § 34 tak, aby záväzné posúdenie pre daňové subjekty nebolo zavádzajúce. Ak daňový subjekt podá žiadosť o záväzné posúdenie, zákon ukladá povinnosť správcovi dane vydať rozhodnutie o záväznom posúdení, v ktorom posudzujú len náklady a nie základné kritéria projektu, ktoré odlišujú VaV od iných rutinných činností. Z tohto dôvodu je potrebné zákon upraviť tak, aby sa posudzoval aj samotný projekt z pohľadu splnenia podmienok VaV, a až potom sa posudzovali jednotlivé náklady, ktoré boli vynaložené na projekt. Na základe zistených skutočností v projektoch, ktoré poskytla Spoločnosť C, sa odporúča, aby správca dane zaobstaral znalca, ktorý bude vykonávať záväzné posúdenie namiesto úradníkov, ktorí nemajú dostatočné vedomosti a znalosti o VaV. Pre neodborné posúdenie projektov môžu firmy prísť o možnosť uplatnenia odpočtu a zníženia vynaložených finančných prostriedkov na VaV. Najvyšší správny súd Českej republiky vydal v roku 2016 rozsudok, v ktorom stanovil povinnosť, aby správca dane zaobstaral nezávislého znalca na posudzovanie projektov VaV. Na základe tohto rozsudku sa firmám zvýšila nádej, že pri uplatňovaní odpočtu ušetria viac ako doteraz, nakoľko nebudú o ich projektoch rozhodovať úradníci, ale znalci z oblasti VaV.

6 Literatúra

- ADÁMKOVÁ, PETRA. *Nástroje nepřímé podpory výzkumu a vývoje v ČR*. In: ACTA UNIVERSITATIS BRUNENSIS IURIDICA No 337: Dny práva – 2008 2. ročník mezinárodní konference pořádané Právnickou fakultou Masarykovy univerzity. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2008, 1929 s. ISBN 978-80-210-4733-4.
- BLAŽKA, MAREK, CHVOJKA, MILOŠ, ŠPERLINK, KAREL. *Průvodce systémem veřejné podpory výzkumu, vývoje a inovací v České republice 2015*. 17. aktualiz. vyd. Ostrava: TANGER spol. s r. o., 2015, 183 s. ISBN 978-80-87294-57-4.
- BOČKOVÁ, NINA. *Vliv daňových pobídek na konkurenceschopnost MSP*. [online]. 2012 [cit. 2016-02-11]. Dostupné z: http://www.cutn.sk/Library/proceedings/mch_2012/editovane_prispevky/Bo%04%8Dkov%C3%A11.pdf
- BURIAN, ONDŘEJ. *Daňová podpora výzkumu a vývoje*. [online]. 2016 [cit. 2016-03-09]. Dostupné z: <http://www.burianpartner.cz/clanek.php?id=7&pravo=1>
- CARDOVÁ, ZDENKA. *Daňová evidence a účetnictví individuálního podnikatele*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 160 s. ISBN 978-80-7357-502-1.
- CHARVÁTOVÁ, Jana. *Daňová podpora výzkumu a vývoje v České republice*. [online]. 2006 [cit. 2016-02-18]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1168874612_sb_charvatova.pdf
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru*. [online]. 2015a [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/neprima_podpora_vyzkumu_a_vyvoje_v_podnikatelskem_sektoru
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Přímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice 2014*. [online]. 2015b [cit. 2016-03-08]. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/10180/23198142/gbard_211001_15.pdf/f573b22a-2ad8-4809-a1f5-bef4133d6c1d?version=1.1
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Státní rozpočtové výdaje na výzkum a vývoj*. [online]. 2015c [cit. 2016-03-10]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/statni-rozpocetove-vydaje-na-vyzkum-a-vyvoj>
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Výzkum a vývoj*. [online]. 2016 [cit. 2016-03-10]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/statistika_vyzkumu_a_vyvoje
- DRÁB, ONDŘEJ ET AL. *Vymezení obsahu pojmu „služby“ pro účely uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj*. [online]. 2005 [cit. 2016-03-25]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis26_10_2005.pdf
- DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2015*. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2015, 208 s. ISBN 978-80-247-5435-2.

- EUROPION COMMISSION. *What is Horizont 2020?* [online]. 2015 [cit. 2016-03-14]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/programmes/horizon2020/en/what-horizon-2020>
- EVROPSKÁ KOMISE. *Sdělení komise – Rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací.* [online]. 2014 [cit. 2016-03-14]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A52014XC0627%2801%29>
- HERZÁNOVÁ, RADMILA, KOVÁŘOVÁ, ANNA. *Financování vědy a výzkumu.* Olomouc: Moravská vysoká škola Olomouc, o. p. s., 2010, 65 s. ISBN 978-80-87240-25-0.
- HORKÝ, ŠTĚPÁN, KOUBA, LUDĚK. *Financování výzkumu a vývoje v nových členských státech EU a jeho efektivnost.* In: Acta academica karviniensia. 2013, č. 4. [online]. 2013 [cit. 2016-02-05]. Dostupné z: http://sekarl.euba.sk/arl-eu/sk/detail-eu_un_cat-0181231-Financovani-vyzkumu-a-vyvoje-v-novach-clenskych-statech-EU-a-jeho-efektivnost/
- JANEČEK, MIROSLAV, MRÁČEK, KAREL, NEUMAJER, VÁCLAV. *Nepřímá podpora výzkumu, vývoje a inovací.* [online]. 2012. [cit. 2016-02-22]. Dostupné z: http://www.vyzkum.cz/storage/att/39215D8989628142C1E6B779600FF5B8/Nepriima_podpora_VaVal_2012.pdf
- JÍLKOVÁ, EVA. *Ekonomie vědy a výzkumu.* Olomouc: Moravská vysoká škola Olomouc, o. p. s., 2010, 77 s. ISBN 978-80-87240-27-4.
- KIP.ZCU.CZ. *Historie a význam.* [online]. 2001 [cit. 2016-01-15]. Dostupné z: http://www.kip.zcu.cz/kursy/svt/svt_www/6_soubory/6_2.html
- KOŘÍNEK, MILOŠ. *Závazné posouzení u daně z příjmů.* [online]. 2010 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9797v12670-zavazne-posouzeni-u-dane-z-prijmu/>
- KOVALÍKOVÁ, HANA. *Výzkum, vývoj a inovace.* [online]. 2006 [cit. 2016-02-20]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d134v110-vyzkum-a-vyvoj-inovace/>
- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Pokyn D-288.* [online]. 2005 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <http://www.vyzkum-vyvoj.cz/default.asp?nDepartmentID=34>
- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Sdělení k Pokynu č. D – 288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.* Finanční zpravodaj, 2014, r. XLVIII, č. 4, 150-152 s. ISSN 322-9653.
- MÜLLEROVÁ, LIBUŠE. *Vymezení a účtování nákladů na výzkum a vývoj pro účely daňového odpočtu.* [online]. 2006 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.vyzkum-vyvoj.cz/default.asp?nDepartmentID=43&nLanguageID=1>
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD ČESKÉ REPUBLIKY. *Rozsudek jménem republiky: 10 Afs 24/2014 - 119.* [online]. 2014 [cit. 2016-04-28]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&SimpleSearch=1&rjz_id=11&rok=2014&senat=10&cislo=24&soud=13&pagesource=0

- NOVÁKOVÁ, JANA. *Výzkum, vývoj a inovace v EU: Přelévání znalostí a vliv tohoto procesu na tvorbu inovací*. [online]. 2011 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://ces.vse.cz/wp-content/novakova.pdf>
- OECD. *Frascati manuál*. [online]. 2002 [cit. 2016-03-16]. Dostupné z: <http://www.vyzkum-vyvoj.cz/default.asp?nDepartmentID=41&n%20-Language ID=1>
- PELC, VLADIMÍR, PELECH, PETR. *Daně z příjmů s komentářem 2015*. 15. aktualiz. vyd. Praha: ANAG, spol. s r. o., 2015, 1056 s. ISBN 978-80-7263-943-4.
- PEROUTKOVÁ, HANA. *Přímá a nepřímá podpora VaV v podnikatelském sektoru z veřejných zdrojů*. [online]. 2012 [cit. 2016-02-14]. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/10180/23164307/csu_tc_2012_peroutkova.pdf/f8c7e273-d4b1-47a6-8df8-f848910cc35c
- PETŘÍČEK, VÁCLAV. *Česká podpora podnikání v evropském kontextu*. 1. vyd. Praha: Corona Communications s. r. o., 2007, 179 s. ISBN 978-80-903954-2-8.
- PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, PETRA, OTAVOVÁ, MILENA. *Daň z příjmu srozumitelně*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing s. r. o., 2015, 169 s. ISBN 978-80-7418-243-3.
- RADA PRO VÝZKUM A VÝVOJ, *Návrh - Doporučení Rady pro výzkum a vývoj k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, při odpočtu výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje od základu daně*. [online]. 2006 [cit. 2016-02-20]. Dostupné z: <http://www.vyzkum.cz/storage/att/70493421CA76640B37F300FF337B76AB/Doporu%C4%8Den%C3%AD%20RVV%20k%20ZDP.pdf>
- SMARTECH.CZ. *VaV v praxi 3: Jak uspořít na daních ve výzkumu a vývoji*. [online]. 2016 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <http://www.smartech.cz/novinky/vav-v-prai-3-jak-usporit-na-danich-ve-vyzkumu-a-vyvoji>
- ŠIROKÝ, JAN. *Možné daňové nástroje podpory vědy a výzkumu*. In. Sborník z mezinárodní konference Veřejná ekonomika a správa 2009. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2009, 21-29 s. ISBN 978-80-248-2049-1.
- Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v znění pozdějších předpisů
- ŽMOLÍK, CHRISTIAN. *Odčitatelná položka z titulu výzkumu a vývoje*. [online]. 2013 [cit. 2016-01-30]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d43393v54582-odcitatelna-polozka-z-titulu-vyzkumu-a-vyvo-je/?search_query=v%C3%BDzkum%20a%20v%C3%BDvoj&search_results_page=

7 Zoznam obrázkov

- Obr. 1** Zdroje financovania výdavkov vynaložených na VaV v podnikateľskom sektore v miliónoch (mil.) Kč v bežných cenách od roku 2005 do 2014 Zdroj: Český statistický úřad, 2016 18
- Obr. 2** Zdroje financovania výdavkov vynaložených na VaV v štátnom sektore v mil. Kč v bežných cenách od roku 2005 do 2014 Zdroj: Český statistický úřad, 2016 20
- Obr. 3** Zdroje financovania výdavkov na VaV v súkromnom neziskovom sektore v mil. Kč v bežných cenách od roku 2005 do 2014 Zdroj: Český statistický úřad, 2016 22
- Obr. 4** Zdroje financovania výdavkov na VaV vo vysokoškolskom sektore v mil. Kč v bežných cenách od roku 2005 do 2014 Zdroj: Český statistický úřad, 2016 23
- Obr. 5** Štátne rozpočtové výdavky na VaV od roku 2005 do 2014 Zdroj: Český statistický úřad, 2015c 28
- Obr. 6** Počet súkromných podnikov podľa ich veľkosti v Českej republike využívajúcich odpočet výdavkov na VaV od roku 2007 do 2013 Zdroj: Český statistický úřad, 2015a 36
- Obr. 7** Výška nepriamej podpory v Českej republike od roku 2005 do 2013 Zdroj: Český statistický úřad, 2015a 37

8 Zoznam tabuliek

Tab. 1	Počet ekonomických subjektov vykonávajúcich VaV v podnikateľskom sektore od roku 2005 do 2014	18
Tab. 2	Počet ekonomických subjektov vykonávajúcich VaV v štátnom sektore od roku 2005 do 2014	19
Tab. 3	Počet ekonomických subjektov vykonávajúcich VaV v súkromnom neziskovom sektore od roku 2005 do 2014	21
Tab. 4	Počet ekonomických subjektov vykonávajúcich VaV vo vysokoškolskom sektore od 2005 do 2014	22
Tab. 5	Príklady činností, ktoré sú uznateľné a neuznateľné ako VaV	24
Tab. 6	Výpočet dane z príjmu PO v ČR	35
Tab. 7	Počet právnických osôb uplatňujúcich odpočet výdavkov na VaV od roku 2005 do 2013	36
Tab. 8	Projekt výskumu a vývoju Spoločnosti A pre ekonomický software	45
Tab. 9	Neodpočítateľné náklady Spoločnosti A na výskum a vývoj	47
Tab. 10	Odpočítateľné náklady Spoločnosti A na výskum a vývoj	48
Tab. 11	Výpočet daňovej úspory v ČR	50
Tab. 12	Projekt výskumu a vývoja Spoločnosti B	52
Tab. 13	Náklady na výskum a vývoj Spoločnosti B	53

9 Zoznam použitých skratiek

€	Euro
a pod.	A podobne
atď.	A tak ďalej
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
EÚ	Európska únia
Kč.	Koruna česká
mil.	Milión
mld.	Miliarda
MF	Ministerstvo financií
MSP	Malé a stredné podniky
napr.	Napríklad
OECD	Organizácia pre ekonomickú spoluprácu a rozvoj
PO	Právnická osoba
t. j.	To jest
tzn.	To znamená
tzv.	Takzvaný
VaV	Výskum a vývoj
VaVaI	Výskum, vývoj a inovácia
ZDP	Zákon o dani z príjmu