

# Metodický postup uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV v České republice

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D.

Bc. Dana Fialová

Brno 2017

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu mé diplomové práce panu Ing. Břetislavu Andrlíkovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a vstřícnost při psaní této práce. Dále chci poděkovat společnosti OPOP spol. s r. o. za poskytnutí nezbytně nutného projektu výzkumu a vývoje, který posloužil k vypracování samotného metodického postupu uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v České republice. Poděkování patří i mé rodině za podporu ve studiu.

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Metodický postup uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV v České republice** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 22. května 2017

---

## **Abstract**

FIALOVÁ, DANA. Methodological procedure for the application of deductible item to support R & D in the Czech Republic. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2017.

This Diploma's thesis is focused in problems on application of the deductible item for support research and development in the Czech Republic. This work is divided into the two main parts. Theoretical one defines aspects of the income tax, support of the research and development in the Czech Republic and abroad. Practical chapter is made by two parts. First one makes real example which presents practical application of the deductible item for support research and development with rules of Czech legislation. In second one is created separate methodological procedure of deductible item application for support of the research and development in Czech Republic.

## **Keywords**

Corporate income tax, research and development, deductible item to support research and development, research and development project.

## **Abstrakt**

FIALOVÁ, DANA. Metodický postup uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV v České republice. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita, 2017.

Tato diplomová práce je zaměřena na problematiku uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v České republice. Práce je rozdělena do dvou částí. Teoretická část vymezuje aspekty důchodové daně, podporu výzkumu a vývoje v České republice a podporu výzkumu a vývoje v zahraničí. Praktická část je tvořena dvěma celky. První celek tvoří reálný příklad, na němž je prezentována praktická aplikace odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje za podmínek stanových českou legislativou. V rámci druhého celku je vytvářen samotný metodický postup uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v České republice.

## **Klíčová slova**

Daň z příjmů právnických osob, výzkum a vývoj, odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje, projekt výzkumu a vývoje.

# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod práce</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>Cíl a metodika práce</b>	<b>12</b>
2.1	Cíl práce.....	12
2.2	Metodika práce .....	12
<b>3</b>	<b>Aspekty důchodové daně</b>	<b>14</b>
<b>4</b>	<b>Daň z příjmů právnických osob</b>	<b>18</b>
<b>5</b>	<b>Podpora výzkumu a vývoje v České republice</b>	<b>23</b>
5.1	Definice pojmu výzkum a vývoj.....	24
5.2	Přímá a nepřímá podpora výzkumu a vývoje .....	24
5.3	Vývoj nepřímé podpory výzkumu a vývoje v České republice .....	26
5.4	Legislativa upravující odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje v České republice .....	30
5.5	Identifikace činností (ne)souvisejících s realizací projektu výzkumu a vývoje.....	31
5.6	Základní podmínky pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj.....	33
5.7	Výdaje (náklady) vynaložené na projekt VaV .....	35
5.8	Výše odpočtu od základu daně.....	35
5.9	Souběh přímé a nepřímé podpory výzkumu a vývoje .....	36
5.10	Souběh odčitatelných položek.....	37
5.11	Problematika uplatnitelnost výdajů (nákladů)na výzkum a vývoj .....	37
5.12	Finanční kontrola .....	39
5.13	Vybrané rozsudky Nejvyššího správního soudu .....	39
5.14	Orgány podporující výzkum a vývoj v České republice .....	40
<b>6</b>	<b>Podpora výzkumu a vývoje v zahraničí</b>	<b>43</b>
6.1	Nepřímá podpora výzkumu a vývoje na Slovensku .....	46
6.2	Nepřímá podpora výzkumu a vývoje ve Velké Británii.....	47
6.3	Nepřímá podpora výzkumu a vývoje ve Francii .....	48

---

<b>7</b>	<b>Praktická část</b>	<b>50</b>
7.1	Informace o společnosti OPOP spol. s r. o.....	51
7.2	Projekt výzkumu a vývoje .....	52
7.3	Praktická aplikace odpočtu na podporu VaV .....	59
7.3.1	Aplikace odčitatelné položky na podporu VaV – rok 2012.....	60
7.3.1	Aplikace odčitatelné položky na podporu VaV – roky 2013 a 2014 ...	62
7.4	Metodický postup uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV v České republice .....	64
<b>8</b>	<b>Diskuze</b>	<b>71</b>
<b>9</b>	<b>Závěr</b>	<b>75</b>
<b>10</b>	<b>Literatura</b>	<b>78</b>

## Seznam obrázků

<b>Obr. 1</b>	<b>Rozdělení důchodových daní</b>	<b>15</b>
<b>Obr. 2</b>	<b>Příjmy státního rozpočtu v roce 2016</b>	<b>16</b>
<b>Obr. 3</b>	<b>Vývoj důchodových daní v letech 2014 – 2016 (v miliardách Kč)</b>	<b>16</b>
<b>Obr. 4</b>	<b>Vývoj odpočtu na podporu VaV v České republice (2005 – 2014)</b>	<b>26</b>
<b>Obr. 5</b>	<b>Soukromé podniky využívající nepřímou podporu VaV dle velikosti (2010 – 2015)</b>	<b>27</b>
<b>Obr. 6</b>	<b>Soukromé podniky využívající nepřímou podporu VaV dle odvětvových sekcí klasifikace CZ - NACE (počty, struktura v %), 2010 a 2015</b>	<b>28</b>
<b>Obr. 7</b>	<b>Podíl nepřímé podpory VaV na HDP ve vybraných zemích OECD v roce 2014</b>	<b>29</b>
<b>Obr. 8</b>	<b>Podíl přímé a nepřímé podpory VaV na HDP u podniků – mezinárodní srovnání</b>	<b>30</b>
<b>Obr. 9</b>	<b>Tabulka b), oddíl F – odpočty podle § 34 odst. 4 zákona</b>	<b>38</b>
<b>Obr. 10</b>	<b>Hrubé domácí výdaje na VaV v členských zemích Evropské unie</b>	<b>44</b>

## Seznam tabulek

Tab. 1	Schéma pro výpočet daně z příjmů právnických osob	19
Tab. 2	Vývoj nominálních sazeb daně z příjmů právnických osob v České republice (1993 – 2017)	21
Tab. 3	Zálohy na daň z příjmů podle poslední známé daňové povinnosti (v Kč)	22
Tab. 4	Financování VaV v soukromých podnicích České republiky – podíl na HDP České republiky (v %)	30
Tab. 5	Činnosti, které (ne) lze zahrnout mezi činnosti VaV pro účely odpočtu od základu daně z příjmů	31
Tab. 6	Režimy daňových pobídek na VaV ve vybraných státech Evropské unie	45
Tab. 7	Základní identifikační údaje společnosti OPOP spol. s r. o.	52
Tab. 8	Mezní hodnoty emisí	53
Tab. 9	Doba řešení projektů	55
Tab. 10	Předpokládané výdaje (náklady) v Kč	56
Tab. 11	Členové řešitelského týmu	58
Tab. 12	Zjednodušené schéma pro výpočet DPP0 (dvojí uplatnění nákladů na VaV)	59
Tab. 13	Komparace: využití odpočtu vs. nevyužití odpočtu – rok 2012 (v Kč)	61
Tab. 14	Komparace: daňová úspora při (ne)využití odpočtu na VaV – rok 2012	62
Tab. 15	Komparace: využití odpočtu vs. nevyužití odpočtu – roky 2013 a 2014 (v Kč)	63
Tab. 16	Komparace: daňová úspora při (ne)využití odpočtu na VaV – roky 2013, 2014	63



## Seznam zkratek

£	libra
CII	Le Crédit d'impôt Innovation
CIR	Credit impôt Recherche
CO	oxid uhelnatý
ČSÚ	Český statistický úřad
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPPO	daň z příjmů právnických osob
GA	Grantová agentura
HDP	hrubý domácí produkt
JEI	Jeune Enterprise Innovante
KČ	koruna česká
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
MŠMT	Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OGC	organický uhlík
OPOP	Okresní průmyslový a opravárenský podnik
PZDP	poslední známá daňová povinnost
RVVI	Rada pro výzkum, vývoj a inovace
TA	Technologická agentura
USD	americký dolar
VaV	výzkum a vývoj
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

# 1 Úvod práce

Výzkum a vývoj disponuje v rámci vyspělých států nezastupitelným postavením. Ekonomové na celém světě se shodují na jednom. Výzkum a vývoj představuje dlouhodobý hnací motor celé ekonomiky. A právě z tohoto důvodu je ve většině zemí světa podpora výzkumných, vývojových a vědeckých činností považována za jednu z nejdůležitějších vládních priorit, která by měla být příslušnými ministerstvy dané země dostatečně povzbuzována.

Prostřednictvím rozvíjení a podpory výzkumných, vývojových a vědeckých činností lze dosáhnout zvyšující se konkurenceschopnosti, produktivity a hospodárnosti. Taktéž lze dosáhnout dlouhodobého hospodářského růstu a napomoci vyřešit související problematické oblasti, kterou představuje například vysoká nezaměstnanost. Ta může být snížena právě prostřednictvím investic do výzkumných, vývojových a vědeckých činností, které s největší pravděpodobností povedou k výrobě lepších a rozmanitějších výrobků, v důsledku čehož dojde ke zvýšení poptávky po těchto výrobcích, a tím pádem i k tvorbě nových pracovních míst.

Jednotlivé země si jsou plně vědomy důležitosti výzkumu a vývoje v jejich ekonomikách, a také toho, nakolik poznatky získané z této oblasti pozitivně ovlivňují konkurenceschopnost jejich země. O skutečnosti, že podpora výzkumu a vývoje je směrodatnou oblastí určující úroveň jednotlivých zemí, svědčí i rozhodnutí Evropské unie. Ta v rámci Lisabonské strategie a nyní i v rámci strategie Evropa 2020, usiluje o to, aby členské státy vynakládaly na výzkumné, vývojové a vědecké činnosti 3 % svého hrubého domácího produktu. Tímto stanoveným cílem chce Evropská unie dosáhnout toho, aby jednotlivé členské státy disponovaly vysokou ekonomickou dynamikou a vysokou konkurenceschopností, která je postavena především na znalostech.

Česká republika si je důležitostí výzkumu a vývoje taktéž plně vědoma, o čemž vypovídají i každoročně vynakládané horentní částky směřované do těchto oblastí. V rámci České republiky je podporován výzkum a vývoj dvěma způsoby. První způsob představuje přímá podpora neboli financování z veřejných zdrojů, a to především ve formě grantů či dotací. Druhý způsob představuje nepřímá podpora výzkumu a vývoje, kde se vláda snaží dostatečně motivovat podnikatelské subjekty k investicím do výzkumných, vývojových a vědeckých oblastí. V rámci této diplomové práce byla pozornost primárně zacílena na druhý z uvedených způsobů podpory výzkumu a vývoje, tedy na nepřímou podporu. Práce je věnována konkrétně uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje, která v České republice funguje od roku 2005. Od vzniku tohoto typu odpočtu došlo k řadě modifikací, ovšem stále je problematika odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje pro některé podnikatelské subjekty značně neprůhledná a vykazuje řadu skrytých rizik. Současně nedisponuje problematika odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje komplexností, jelikož je upravena ve více zákonech.

Tyto skutečnosti lze označit za motiv vzniku této diplomové práce týkající se problematiky uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v České republice. Tato práce by měla čtenáři poskytnout ucelenou představu o této pro-

---

blematicke, měla by učinit celou problematiku transparentnější a přehlednější, a současně by měla předložit návrh metodického postupu uplatnění odčitelné položky na podporu výzkumu a vývoje v České republice.

## 2 Cíl a metodika práce

### 2.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je na základě získaných teoretických poznatků, a současně na základě projektu výzkumu a vývoje od společnosti OPOP spol. s r. o. vytvořit metodický postup uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v České republice, který bude představovat podpůrné vodítko pro právnické osoby usilující o uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje. Prostřednictvím tohoto metodického postupu dojde k vytyčení cesty, kterou se podnikatelské subjekty zabývající se touto problematikou mají udávat, aby dosáhli daňové úlevy, jež sníží jejich daňovou povinnost prostřednictvím dvojího uplatnění výdajů (nákladů).

V této práci bude taktéž usilováno o potvrzení argumentu říkajícím, že odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje je silným motivačním stimulem k většímu objemu investic směřovaných do této oblasti. K potvrzení tohoto argumentu bude využito nově nabytých informací a zejména projektu výzkumu a vývoje získaného od společnosti OPOP spol. s r. o. Na základě těchto informací bude vytvořen reálný příklad, na němž bude demonstrována velikost daňové úspory na celkové daňové povinnosti podnikatelského subjektu, které lze dosáhnout prostřednictvím reálné aplikace odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje.

### 2.2 Metodika práce

Diplomová práce bude členěna do kapitol a podkapitol, které na sebe budou logicky a obsahově navazovat a přispějí tak k poskytnutí uceleného přehledu o problematice odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v České republice.

Poznatky získané v rámci literární rešerše budou představovat základní východisko pro naplnění stanovených cílů. Bude využito aktuálního legislativního rámce upravující odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje v České republice, odborné literatury, odborných článků, internetových zdrojů, ale také judikátů Nejvyššího správního soudu týkající se této problematiky. V rámci této části práce bude využita metoda deskripce, která poslouží k popsání zkoumaného jevu včetně možných úskalí, které v souvislosti s problematikou odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje hrozí. Za pomoci metody analýzy bude zkoumána míra využití tohoto typu odpočtu daňovými poplatníky na území České republiky. Celá literární rešerše bude pro přehlednost doplněna řadou schémat a tabulek.

V praktické části této práce bude využito poznatků nabytých v rámci literární rešerše. Na základě těchto poznatků bude nejprve analyzován reálný projekt výzkumu a vývoje poskytnutý společností OPOP spol. s r. o., na jehož základě bude usilováno o potvrzení argumentu o existenci přínosu plynoucího z uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumných, vývojových či vědeckých činností. K potvrzení tohoto argumentu bude využito příkladu vycházejícího z výše zmíněného projektu výzkumu a vývoje. Na tento příklad bude aplikován odpočet na pod-

poru výzkumu a vývoje, a to v obou svých modifikacích. K vyčíslení reálné daňové úspory podnikatelského subjektu, která je způsobena využitím odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje bude využito metody komparace.

Další částí vlastní práce bude tvorba metodického postupu uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v České republice. Nejprve bude analyzován projekt výzkumu a vývoje poskytnutý společností OPOP spol. s r. o. Na základě tohoto projektu budou identifikovány klíčové oblasti, kterým bude následně, při samotné tvorbě metodického postupu uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v České republice, věnována zvýšená pozornost. K tvorbě tohoto metodického postupu bude využit nejen zmíněný projekt výzkumu a vývoje, ale také veškeré nově nabyté poznatky získané v rámci literární rešerše a zejména z judikátů Nejvyššího správního soudu, které vymezí úzká místa související s touto problematikou. Samotná tvorba metodického postupu uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v České republice bude spočívat v konstrukci logicky po sobě jdoucích kroků. V případě respektování tohoto metodického postupu by mělo, ze strany podnikatelského subjektu, dojít k bezproblémovému uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje.

V diskuzi práce bude polemizováno o výsledcích dosažených v rámci vlastní práce. Současně budou detekovány případné nedostatky týkající se této problematiky, a v návaznosti na tyto skutečnosti doporučeny kroky, které by měly vést ke zlepšení situace.

Závěrečná část práce je věnována shrnutí získaných poznatků, zhodnocení celé práce a zdůraznění možných úskalí v souvislosti s problematikou odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje v České republice.

### 3 Aspekty důchodové daně

Daně jsou nedílnou součástí lidské společnosti, bez ohledu na ekonomické, kulturní a politické rozdíly mezi jednotlivými zeměmi. Jsou definovány jako roční poplatky vybírané z výdělečných příjmů, kterými se rozumí mzdy, platy či provize. Ale i z nevýdělečných příjmů, které představují například dividendy, úroky či nájemné. Význam daní pro hospodářský chod státu je nepopiratelný. Jelikož je však ze strany daňových poplatníků k placení daní všeobecná nechuť, je na místě vymezit obecné pravidlo každého daňového zákona. Za tímto pravidlem stojí řádné a včasné plnění daňových povinností, pomocí nichž se daňoví poplatníci podílí na zabezpečování finančních prostředků potřebných k financování veřejných potřeb. (Andrejovská a Hudáková, 2016; Radvan a Mrkývka, 2016)

Důchodové daně jsou jedním z nejpřínosnějších finančních zdrojů směřujících do veřejných rozpočtů. V odborných publikacích existuje celá řada definic pro důchodovou daň. Jedna z nich se zakládá na tvrzení, že důchodová daň je daň z důchodu. Přičemž důchodem se rozumí takový důchod, který je definován zákonem a podle zákona je zdanitelný. Na tento pojem lze nahlížet i obšírněji, a to sice dvěma přístupy definující tuto daň. První přístup prosazovaný například ve Velké Británii definuje příjmy, které podléhají této dani. Jestliže je objeven příjem, který není uveden v jednotlivých třídách, v rámci kterých jsou příjmy členěny, nemůže být z právního hlediska považován za důchod a není tedy zdaňován. Druhý přístup vychází z logické definice důchodu a následně upravuje právní definici tak, aby měla pokud možno, co nejblíže k logické definici. (Jackson, 2003; Široký, 2008)

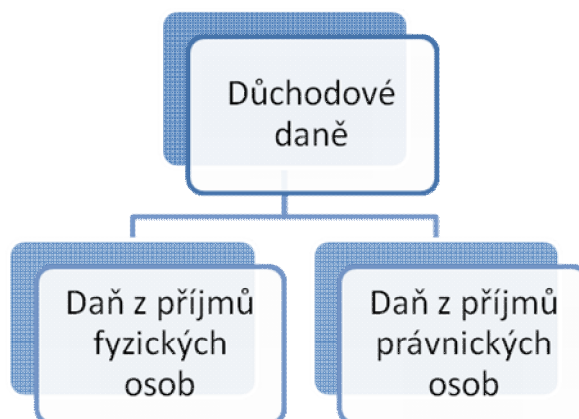
Ovšem nejznámější a nejvyčerpávající tezi předložil Henry Simons, který definoval důchod jako *„algebraický součet tržní hodnoty práv vykonávaných při spotřebě a změny hodnoty souboru vlastnických práv mezi začátkem a koncem příslušného období. Jinými slovy, je to vlastně výsledek obsažený přiřčením spotřeby během daného období k „bohatství“ na konci tohoto období a odečtením „bohatství“ na začátku období.“* (Jackson, 2003)

Ačkoliv je daň z prvního příjmu obecně spojována s Egyptem, základní myšlenku, na jejíž bázi vznikla před více než 200 lety důchodová daň, předložil Sir William Petty, který požadoval transformaci ekonomických aktivit milionů jednotlivců, výrobců a spotřebitelů do národních účtů příjmů, produkce a výdajů. Důvodem zavedení této daně byla potřeba financovat boj proti Napoleonské Francii. Ovšem vznik moderní daně z příjmů je obvykle spojován s rokem 1799. V tomto roce došlo k zavedení daně z příjmů ve Velké Británii premiérem Williamem Pittem, jehož cílem bylo pomocí vybraných prostředků financovat zbraně a vybavení pro francouzskou revoluční válku. (Thompson, 2013)

Co se týče Spojených států amerických, zde došlo kuložení první daně z příjmů v roce 1861 s cílem financovat válečné úsilí v nadcházející americké občanské válce. V roce 1913 se prostřednictvím šestého dodatku k ústavě stala daň z příjmů trvalou součástí daňového systému Spojených států amerických. Z výše uvedeného lze dojít k jednoznačnému závěru. Ve většině ekonomik docházelo k zavedení důchodových daní z prostých důvodů. Nepříznivé ekonomické situace

doprovázené hrozbou deficitního financování nebo nežádoucí politické situace a kulturní rozdíly, které mnohdy vyústily ve válečné konflikty, si vyžádaly nutnost financování nákladů, jež s sebou přinášejí. Z tohoto důvodu se vlády uchýlovaly k přijetí a zavedení nepopulárního řešení v podobě daní z příjmů, které prošly od svého vzniku až do současnosti množstvím změn a i v současném jednadvacátém století představují důležitý zdroj vládních příjmů. (Trescott,2016)

Důchodové daně respektive daně z příjmů se dostávají do hledáčku ekonomů především v souvislosti se zkoumáním pravděpodobného vlivu na spotřebu, spoření, práci a postoje lidí vůči postoupení rizika. Taktéž v rámci něho dochází k ovlivnění distribuce před a po dani. Daně z příjmů, jak znázorňuje níže uvedené schéma, se pro účely teorie a praxe rozdělují na dva typy. Toto rozdělení je nezbytné kvůli určitým odlišnostem, které mezi sebou jednotlivé daně vykazují. Jedná se například o odlišnosti v konstrukci výpočtu samotné daně či aplikace odlišné daňové sazby. Prvním typem je osobní daň, respektive daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“). V rámci tohoto typu zdanění je daň vybírána, jak již název napovídá, z příjmů fyzických osob či domácností. Druhým typem je daň z příjmů korporací, respektive daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“), která je vybírána ze zisků firem. Daň z příjmů představuje významnou část finančních prostředků plynoucích do státního rozpočtu. Takto získané zdroje následně slouží veřejnosti a taktéž vládě, která jimi financuje své aktivity. Tato skutečnost je důvodem pro její neustálé zkoumání a veřejné diskuze. (Kubátová, 2010; Pavlova, 2016)

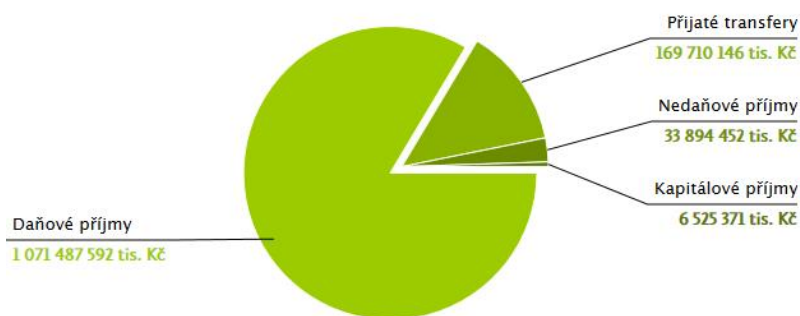


Obr. 1 Rozdělení důchodových daní

Zdroj: Vlastní zpracování

Vezmeme-li v potaz důchodové daně jakožto jeden z příjmů státního rozpočtu České republiky, je bezpochyby na místě zmínit se o jejich současné pozici. Od roku 2012 až do roku 2016 dochází každoročně k pravidelnému nárůstu jak daňových příjmů, tak i příjmů z pojistného na sociální zabezpečení. Výsadní postavení v zabezpečování příjmové strany rozpočtu k roku 2016 patří onomu zmíněnému pojistnému, které disponuje takřka 36 % na celkových příjmech (422,0 miliard korun). Následují ho příjmy z daně z přidané hodnoty, které se přičinily k přebytku státního rozpočtu 21,0 % celkových příjmů (247,7 miliard). A trojici nejproduktiv-

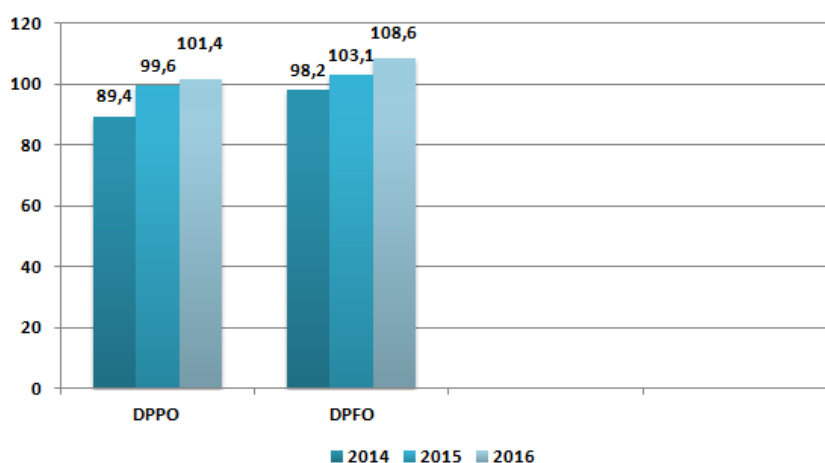
nějších tvůrců příjmové strany rozpočtu uzavírají právě důchodové daně, které přispěly 17,8 % celkových příjmů (118,7 miliard korun). Celkové daňové příjmy, jejichž součástí jsou také důchodové daně, tvoří k roku 2016 neuvěřitelných 83,6 %, jak ukazuje níže uvedený koláčový graf. Je zde současně vidět, jakou pozici zaujímají ostatní příjmové složky státního rozpočtu České republiky. (Ministerstvo financí, 2016)



Obr. 2 Příjmy státního rozpočtu v roce 2016

Zdroj: Monitor (Ministerstvo financí), 2016

Důchodové daně tvoří, jak již bylo řečeno DPFO a DPPO. Je na místě položit otázku, který z těchto dvou typů důchodových daní se více zasluhuje o vyšší výběr daní do státního rozpočtu. S rozdílem v řádech jednotek miliard korun vyhrává tento „souboj“ DPFO, což je pravděpodobně způsobeno větším množstvím daňových poplatníků odvádějící tuto daň, kterých je v České republice kolem 4 000 000. Největší podíl na takto vybrané dani má daň ze závislé činnosti, která tvoří bezmála polovinu celkové vybrané DPFO. (Ministerstvo financí, 2016)



Obr. 3 Vývoj důchodových daní v letech 2014 – 2016 (v miliardách Kč)

Zdroj: Ministerstvo financí, 2016



Jelikož tato diplomová práce je cílena primárně na korporátní zdaňování, bude následující část směřována tímto směrem. DPPO lze bezpochyby považovat za klíčovou daň, která má pevně dané místo v daňových systémech ve většině zemí světa. Tato daň taktéž zaujímá funkci ukazatele rentability a hospodářské činnosti z podnikové sféry ekonomiky, a současně odráží stav hospodářství jako celku. (Paientko a Proskura, 2016)

V rámci DPPO se dostávají do sporu dva přístupy, které nahlíží zcela odlišně na existenci tohoto typu zdaňování. Jedná se o Integralistický přístup, který neschvaluje dvojí zdanění zisku, ke kterému dochází. A to poprvé na podnikatelské úrovni (prostřednictvím daně ze zisku) a podruhé na úrovni samotného poplatníka daně (například ve formě daně ze zisku či daně uvalené na dividendy a podobně). Naopak zastánci Absolutistického přístupu obhajují existenci tohoto typu zdanění. Prohlašují, že velké firmy jsou právní jednotky s vlastním rozhodováním, mají vlastní zdanitelnou kapacitu a ovlivňují ekonomické procesy. Dle nich je DPPO kompenzací za limitované ručení vlastníků společnosti za své závazky, a současně za využívání veřejných služeb. (Široký, 2008)

Navzdory dlouhé existenci DPPO v daňovém systému, nelze tuto daň popsat jako trvanlivou a neměnnou část daňové politiky. Korporátní daň je předmětem častých změn a úprav, a proto je nezbytné sledovat její vývoj nejen v národních podmínkách. Je nutné rozšířit její zkoumání i na evropskou úroveň, jelikož jednotlivé země vykazují značné rozdíly v případě daně z příjmů právnických osob jako hospodářského a politického nástroje, které významně ovlivňují umístění společnosti, a současně mají přímý vliv na domácí a zahraniční přímé investice. (Barrious a kol., 2008)

Korporátní daň je potencionálně flexibilní, nákladově efektivní a administrativně účinný regulační instrument. A právě z těchto důvodů disponuje obrovským prostorem pro pomoc společnosti k dosažení jejích cílů. To je zvláště důležité v kontextu, ve kterém je DPPO v současné době provozována. (Bowler – Smith, 2015)

## 4 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob náleží společně s daní z příjmů fyzických osob do takzvaných přímých daní důchodového typu in personam. Tato daň je uvalována jednak na subjekty, jež jsou založeny právním aktem za účelem podnikání, ovšem vztahuje se také na subjekty typu nadace a někdejší občanské sdružení, které je v současné době známo pod názvem spolek. (Dvořáková, 2016)

Dle Jaroše (2013) lze DPPO ve vztahu k ostatním daním považovat za „královnu“ daní. K pochopení této problematiky jsou nezbytnou nutností nejen znalosti vyplývající ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, upravující tuto daň, ale také znalosti vyplývající z účetních předpisů, které slouží jako podklad pro zjištění výsledku hospodaření, a následně také pro zjištění základu daně. A právě konstrukce základu DPPO je považována za jednodušší než u zdanění příjmů fyzických osob. Důvodem je výpočet daně, který lze zjednodušeně realizovat pouze v pěti krocích. V prvním kroku je vymezen základ daně, v druhém kroku je nutné konkretizovat možné odpočty od tohoto základu, v následujícím třetím kroku je aplikována sazba DPPO, ve čtvrtém kroku dochází k uplatnění možných slev na daní a v posledním kroku je již získána konečná daň. (Hamerníková a Maaytová, 2011)

Z pohledu daňové správy a jejich nákladů lze za další výhodu této daně považovat nižší počet daňových subjektů v porovnání se subjekty, které jsou zdaňovány v rámci DPFO. V České republice se vyskytuje zhruba 350 000 právnických osob a 4 000 000 osob fyzických. Dalším pozitivem této daně, jež vede k nižším administrativním nákladům, jimiž jsou myšleny celkové náklady spojené s výběrem daní, je skutečnost, že obsahuje méně specifických daňových úlev ve srovnání se zdaněním fyzických osob. Za přednost lze taktéž považovat jednoduchost konstrukce základu daně, která vychází z výsledku hospodaření účetní jednotky zjištěného z účetnictví. Jelikož výsledek hospodaření je vnímán, jako formálně závazný zdroj informací je tedy následná kontrola finančním úřadem snazší. Ovšem samotný výsledek hospodaření nelze považovat za základ daně, a to z důvodu dodržení věrného zobrazení reality. Je nutné účtovat rovněž o nákladech a výnosech. (Maaytová a kol., 2015)

Co se týče osoby poplatníka v rámci DPPO, jeho vymezení je možné nalézt v § 17 ZDP. Poplatníkem je například právnická osoba, organizační složka státu, fond penzijní společnosti či svěřenecký fondy a tak podobně. V rámci tohoto paragrafu dochází také k rozdělení poplatníků na daňové rezidenty a nerezidenty. Daňovým rezidentem je právnická osoba mající sídlo nebo místo vedení na území České republiky, pokud není smlouvou o zamezení dvojího zdanění stanoveno jinak. Kdežto u daňového nerezidenta je situace opačná. Nemá sídlo ani místo vedení v České republice, a proto zde daní pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky. (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015)

V rámci předmětu DPPO jsou zahrnovány veškeré příjmy, respektive výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. (Široký, 2013)

Následující tabulka zachycuje schéma pro stanovení DPPO. Jednotlivé položky obsažené v této tabulce jsou blíže specifikovány v textu níže.

Tab. 1 Schéma pro výpočet daně z příjmů právnických osob

<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>
- příjmy, které nejsou předmětem daně
- příjmy osvobozené od daně
- příjmy nezahrnované do základu daně
- neúčtetní náklady, které lze uznat jako daňové, jsou-li zaplacený
- rezervy a opravné položky, které nejsou daňové
+ částky zkracující příjmy
+ účetní náklady, které lze uznat jako daňové, jsou-li zaplacený
= základ daně
- odpočty podle § 34 (ztráta z podnikání, odpočet na podporu výzkumu a vývoje, odpočet na podporu odborného vzdělávání)
= základ daně po odpočtu položek v § 34
- odpočty podle § 20 (bezúplatná plnění v maximální stanovené výši)
= základ daně po odpočtu položek v § 34 a v § 20 (zaokrouhlit na celé tisíce Kč dolů)
x sazba daně podle § 21
= daň
- slevy na dani podle § 35 na zaměstnance se zdravotním postižením
= daň po slevách
- zaplacené zálohy podle § 38a
= doplatek nebo přeplatek daně

Zdroj: Hejduková, 2015

Prvním z mnoha kroků, které musí být vykonány v souvislosti se stanovením DPPO je stanovení základu daně. U poplatníků vedoucí účetnictví se při jeho stanovení vychází z hospodářského výsledku před zdaněním, tedy ze zisku či ztráty. Naopak u poplatníků, kteří účetnictví nevedou, se při stanovení základu daně vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji, přičemž příjmy jsou zde myšleny jak peněžité, tak i nepeněžité plnění. Jak již bylo zmíněno samotný výsledek hospodaření, respektive rozdíl mezi příjmy a výdaji, nelze považovat za základ daně, a proto je nutné s ním dále pracovat. (Radvan, 2015)

Právnická osoba získá základ daně z hospodářského výsledku před zdaněním, který je nutné upravit jak na straně výnosů, tak i na straně nákladů. Co se týče výnosů, je nezbytné vždy vyloučit příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy osvobozené od daně a příjmy zdaněné v rámci samostatného základu daně. Příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou specifikovány v § 18/2 ZDP. Jedná se například o příjmy svěřeneckého fondu za splnění určitých podmínek, příjmy zdravotní pojišťovny plynoucí ve stanovené formě a podobně. Další příjmy, které je nutné odečíst, jsou příjmy osvobozené od daně vymezené v § 19 ZDP. Hlavním důvodem

existence osvobozených příjmů je podpora žádoucích aktivit (například osvobození příjmů z ekologických zdrojů energie) či rezignace na výběr daně z těžce evidovaných příjmů (například výnosy z kostelních sbírek). Další skupinou příjmů osvobozených od daně jsou podíly na zisku vyplácené mezi mateřskou a dceřinou společností, a to jak v tuzemsku, tak i mezi jinými členskými státy Evropské unie. Některé příjmy jsou zdaněny v rámci samostatného základu daně, a proto je nutné, je z běžného základu daně vyloučit. Jako příklad tohoto příjmu lze uvést neosvobozené přijaté dividendy. (Maaytová a kol., 2015)

Co se týče nákladů, je nutné posoudit, zda se jedná o náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jestliže nesplňují tuto podmínku, musí být ze základu daně vyloučeny, což vede v konečném důsledku ke zvýšení základu daně o daňově neuznatelné náklady. Podrobná pravidla a limity pro různé druhy výdajů specifikuje ZDP. Příkladem daňově neuznatelných nákladů mohou být například výdaje na reprezentaci, penále a pokuty vůči správci daně a podobně. Účetní upravující výsledek hospodaření před zdaněním na základ daně by měl věnovat zvýšenou pozornost především odpisům, které tvoří významnou skupinu nákladů. A to zejména z důvodu nesouladu mezi účetními a daňovými odpisy, který zvyšuje či snižuje daňově uznatelné náklady. Jestliže jsou účetní odpisy vyšší než odpisy daňové, dochází ke snížení daňově uznatelných nákladů, a tím pádem ke zvýšení základu daně. V opačné situaci, kdy jsou účetní odpisy nižší než odpisy daňové, dojde ke zvýšení daňově uznatelných nákladů, a tím pádem ke snížení základu daně. (Maaytová a kol., 2015)

Existují i položky vyžadující úpravy jak na straně nákladů, tak na straně výnosů. Příkladem mohou být rezervy a opravné položky. Jejich tvorba zvyšuje náklady a jejich rozpuštění následně zvyšuje výnosy, přičemž jejich daňová uznatelnost je dána výší vytvořené rezervy či opravné položky v souladu se zákonem o rezervách. Dalším příkladem mohou být smluvní pokuty a penále, které se stávají daňově uznatelnými v okamžiku jejich zaplacení. Pokud tedy nebyly nákladové smluvní pokuty a penále zaplacené, je nutné vyjmout je ze základu daně. Co se týče přijatých smluvních pokut a penále, ty jsou daňově uznatelným výnosem taktéž okamžikem jejich zaplacení. (Maaytová a kol., 2015)

Základ daně mohou snížit odčitatelné položky, které upravuje § 34 ZDP. Hlavním účelem odpočtů je podpořit žádoucí činnosti poplatníků. Nejznámější odčitatelnou položkou je daňová ztráta, která vznikla, a současně byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část. Tento odpočet lze uplatnit nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích od jejího vyměření. Současně ji lze uplatnit pouze v případě kladného základu daně, respektive odpočet ztráty nesmí přesahovat základ daně. Další odčitatelnou položkou je odpočet na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „VaV“), kdy lze uplatnit 100 %, popřípadě až 110 % výdajů (nákladů) vynaložených v daném zdaňovacím období na realizaci projektů VaV. Této problematice se bude podrobněji zabývat kapitola 5. Poslední odčitatelnou položkou, o které se zákon zmiňuje v rámci § 34 ZDP, je odpočet na podporu odborného vzdělávání. Tento odpočet je tvořen sumou odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta

v rámci odborného vzdělávání. Po těchto odpočtech je získán základ daně po odpočtu položek v § 34. Ovšem toto snížení není konečné, jak ukazuje § 20 ZDP. Zákon říká, že většina veřejně prospěšných poplatníků může svůj základ daně snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, jestliže použije prostředky získané touto úsporou na dani ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činností, z nichž jsou získané příjmy předmětem daně. Použití této úspory je časově limitováno, a to konkrétně ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Jestliže 30% odpočet nedosahuje 300 000 Kč, může veřejně prospěšný poplatník odečíst 300 000 Kč, ovšem maximálně do výše základu daně. Další možností, jak snížit základ daně je poskytnutí daru. Pro získání odpočtu je nutné splnit podmínky určené ZDP. Možnost odpočtu je rovněž limitována, a to konkrétně tak, že hodnota bezúplatného plnění musí být alespoň 2 000 Kč, a současně lze v úhrnu odečíst maximálně 10 % ze základu daně sníženého dle § 34 ZDP. (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015; § 20 ZDP, 2016)

Takto získaný základ daně po odečtení odčitatelných položek dle § 34 a § 20 je zaokrouhlen na celé tisíce korun dolů a následně násoben platnou nominální sazbou daně z příjmů právnických osob, která pro rok 2017 činí 19 %. Samotná nominální sazba daně z příjmů právnických osob je již dlouhodobě procentní lineární. Z tabulky níže lze vidět tendenci ke snižování této daně, kdy se ze 45 % v roce 1993 snížila na 19 % v roce 2017, což značí snížení o více než polovinu původní nominální sazby. (Hejduková, 2015)

Tab. 2 Vývoj nominálních sazeb daně z příjmů právnických osob v České republice (1993 – 2017)

ukazatel	1993	1994	1995	1996 1997	1998 1999	2000 2003	2004
<b>sazba (v %)</b>	45	42	41	39	35	31	28

ukazatel	2005	2006 2007	2008	2009	2010 2016	2017
<b>sazba (v %)</b>	26	24	21	20	19	19

Zdroj: Hejduková, 2015

Vypočtenou daň lze následně snížit prostřednictvím slev, které upravuje § 35 ZDP. V případě DPPO lze využít slevy při zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Daň je možné snížit o částku 18 000 Kč za jednoho zaměstnance se zdravotním postižením, vyjma zaměstnance s těžším zdravotním postižením a o částku 60 000 Kč za zaměstnance s těžším zdravotním postižením. Částka je uvedena na průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců zaokrouhlená na

dvě desetinná místa. Další slevou na dani, kterou může právnická osoba uplatnit je sleva dle § 35a a § 35b ZDP, a to v případě, kdy jí byl poskytnut příslib investiční pobídky dle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, a současně došlo ke splnění všeobecných podmínek, které jsou stanovené zvláštním právním předpisem a splnění zvláštních podmínek, které jsou stanoveny zákonem o dani z příjmů. (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015)

V případě, že má právnická osoba povinnost platit zálohy na daň z příjmů v průběhu zdaňovacího období, bude daň po slevách snížena o část, kterou představují právě zaplacené zálohy dle § 38a ZDP. Tyto zálohy se odvíjí od poslední známé daňové povinnosti, která je uvedena v posledním daňovém přiznání a je účinná od 1. dne po datu, ke kterému je přiznání podáno. Postup stanovení výše záloh je stanoven v tabulce níže. (Hejduková, 2015; Šulcová – Seidlová a kol., 2014)

Tab. 3 Zálohy na daň z příjmů podle poslední známé daňové povinnosti (v Kč)

PZDP (v Kč)	výše zálohy	periodicita záloh	splatnost jednotlivých záloh
<b>PZDP ≤ 30 000</b>	0	neplatí se	-
<b>30 000 &lt; PZDP ≤ 150 000</b>	40% PZDP	šestiměsíční	15. den 6. a 12. měsíce zdaňovacího období
<b>PZDP &gt; 150 000</b>	¼ PZDP	tříměsíční	15. den 3., 6., 9. a 12. měsíce zdaňovacího období

Zdroj: § 20 ZDP, 2016

Po případném odečtení záloh již lze identifikovat, zda má právnická osoba doplatek nebo přeplatek daně a může podat daňové přiznání. Daňové přiznání podává právnická osoba nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Jestliže se jedná o právnickou osobu, která má zákonnou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, respektive za ni vypracovává a podává daňové přiznání daňový poradce, prodlužuje se lhůta o další 3 měsíce a daňové přiznání tedy musí být podáno nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. (Finanční správa, 2017)

## 5 Podpora výzkumu a vývoje v České republice

Lisabonská strategie přijatá Evropskou radou v březnu 2000 si kladla za cíl vytvořit z Evropské unie do roku 2010 „nejdynamičtější a nejkonkurenceschopnější ekonomiku světa založenou na znalostech, schopnou hospodářského růstu, vytváření více kvalitních pracovních příležitostí a zachovávající sociální soudržnost“. Lisabonská strategie byla především reakcí na oslabování ekonomické výkonnosti a konkurenceschopnosti Evropské unie vůči jejím hlavním konkurentům, Japonsku a Spojeným státům americkým. Jestliže by Evropská rada neřešila tuto situaci, mohlo by dojít nejen ke zhoršení konkurenční schopnosti ve světě, ale současně i ke ztrátě globální pozice. Požadavky Evropské rady byly jasné. Evropa potřebuje obnovit vysokou ekonomickou dynamiku a vysokou konkurenceschopnost, která je postavena na znalostech. Schválená Lisabonská strategie obsahovala pilíř, který byl zaměřen na zvýšení výdajů na VaV a inovace, s cílem investovat 3 % z hrubého domácího produktu členských států. Z tohoto požadavku lze konstatovat, že podpora VaV a inovací je důležitým cílem Evropské unie, ve kterém pokračuje i v rámci strategie Evropa 2020. (Urban, 2011)

V České republice má podpora VaV přímou podobu, konkrétně financování z veřejných zdrojů ve formě grantů a dotací, kde je cíl stanoven na 1 % hrubého domácího produktu a nepřímou podobu například ve formě odpočtu vynaložených výdajů na VaV od základu daně z příjmů, kde je cíl stanoven na 2 % hrubého domácího produktu. Lze vidět, že je cíleno spíše na nepřímou podporu VaV neboli podporu ze soukromých zdrojů. Možná i z tohoto důvodu začala myšlenka daňové podpory formou odčitatelné položky od základu daně nabývat na síle již na podzim roku 2004, kdy se tento odpočet dostal do projednávání v rámci pozměňovacích návrhů k novele. Do konce roku 2004 byla daňová podpora VaV představována osvobozením od daně ze zisku, který byl využit na podporu této oblasti, dále měla podobu daňových odpisů nehmotných výsledků VaV a v poslední řadě existovala možnost odečíst dar na VaV. Zájem na přijetí úpravy zákona, který by upravoval odčitatelnou položku, byl však o to silnější. Předmětné ustanovení však bylo šito horkou jehlou, a tím pádem vyvstalo mnoho otázek a problémů, které byly spojeny s praktickou aplikací tohoto odpočtu. Od 1. ledna 2005 se stala možnost uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV účinná, přičemž hlavním důvodem zavedení tohoto odpočtu byla podpora konkurenceschopnosti ekonomiky České republiky a růstu soukromých výdajů do této oblasti. (Dráb a kol., 2005; Charvátová, 2006; Orlová, 2015)

Dle Tidda (2007) vyplývá konkurenční výhoda z velké části z inovací. Přestože připouští existenci konkurenční výhody i z jiných zdrojů, například z velikosti podniku či z vlastnictví určitého majetku, v praxi dochází k upřednostňování společností, které dokáží využít své znalosti, zkušenosti a technologické dovednosti. Tento trend se uplatňuje jak na individuální úrovni, i jako stálý zdroj národního ekonomického růstu. VaV a inovace lze považovat za motor moderní ekonomiky,

který přeměňuje nápady a znalosti v produkty a služby. Z pohledu státu je proto nezbytné podporovat tyto aktivity zvyšující konkurenceschopnost země, pomáhající usnadnit, zjednodušit a zlevnit život v dané zemi.

## 5.1 Definice pojmu výzkum a vývoj

VaV lze dle OECD (2002) definovat jako tvůrčí činnost, která je prováděna systematicky za účelem zvýšení úrovně znalostí související s člověkem, kulturou a společností, a následném využití těchto vědomostí s cílem vymyšlení nových aplikací.

Pojem VaV lze definovat také odděleně. Halásek a Lenert (2009) nahlíží na výzkum jako na poznávací tvůrčí činnost konanou systematicky, objektivně, průkazně a přesně s cílem objevování nových skutečností a dosažení nových znalostí. Tato činnost může být vykonávána i opakovaně, ovšem vždy musí vzniknout něco nového. Naopak vývoj je dle Kovalíkové (2006) tvůrčí technická činnost, která se zakládá na systematickém využívání poznatků získaných výzkumem, sloužící k vytvoření technicky a ekonomicky nejúčinnějšímu postupu.

Dle Jílkové (2010), a současně v souladu s § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků se výzkumem pro účely zákona rozumí základní nebo aplikovaný výzkum a vývojem experimentální vývoj. Pro podnikatelské subjekty přichází v úvahu následující možnosti:

- *Základní výzkum* neboli badatelský výzkum je rozdělován na teoretickou a experimentální práci. Ta je vykonávána především za účelem získávání nových vědomostí o základních principech jevů a znalostí, jejichž primárním účelem však není uplatnění nebo využití těchto poznatků v praxi. Tento typ výzkumu je mnohdy považován za základní zdroj informací, který slouží pro další výzkum, který se již zaměřuje spíše na praktickou realizaci. Jinak řečeno výsledky získané tímto výzkumem tvoří základový kámen pro aplikovaný výzkum.
- *Aplikovaný výzkum* respektive cílený výzkum vychází z výsledků získaných badatelským výzkumem, které tvoří východisko pro jeho praktickou realizaci. Aplikovaný výzkum je taktéž rozdělován na teoretickou a experimentální práci, která je směřována k získávání nových znalostí a dovedností vedoucích k vývoji nových nebo značně vylepšených výrobků, postupů a služeb s budoucím využitím v praxi.
- *Experimentální vývoj* je systematická tvůrčí práce využívající jak teoretických vědomostí, tak i praktických znalostí, jejichž výsledkem jsou návrhy nových či značně vylepšených výrobků, postupů či služeb.

## 5.2 Přímá a nepřímá podpora výzkumu a vývoje

V České republice je možné VaV podpořit přímou či nepřímou cestou. Mezi těmito způsoby, jak motivovat podnikatelské subjekty, aby více investovali do této oblasti,



existují určité odlišnosti. A to jak ve způsobu jejich poskytování, tak i v pozitivích které s sebou přinášejí, ale i nedostacích, jež musí být v rámci daného typu podpory strpěny.

### **Přímá podpora výzkumu a vývoje**

V rámci tohoto typu podpory jsou poskytovány veřejné neboli státní finanční prostředky za účelem podpory žádoucích aktivit. Jedná se například o institucionální podpory, účelové podpory grantových a programových projektů, podpory mezinárodní spolupráce ve VaV a tak dále. Výhoda této podpory je spatřována v možnosti zaměření podpory na předem známé cíle. Ovšem výhoda této podpory je současně do určité míry i její nevýhodou, čímž je myšlen selektivní přístup, který může být ovlivněn subjektivními i skupinovými zájmy. Součástí bývají i vysoké náklady spojené s administrativní činností, která zahrnuje například hodnocení a kontrolu projektů. (Janeček a kol., 2012)

### **Nepřímá podpora výzkumu a vývoje**

V rámci tohoto typu podpory existuje mnoho nástrojů, které vláda využívá v rámci podpory VaV. Jedná se například o daňové pobídky a úlevy, urychlené odpisování, zvýhodněné úvěry a podobně. Hlavním důvod, proč stát poskytuje tato zvýhodnění, spočívá v tvorbě podnětů a podmínek činící investice do VaV pro podnikatelské subjekty atraktivnější a zajímavější. (Adámková, 2008)

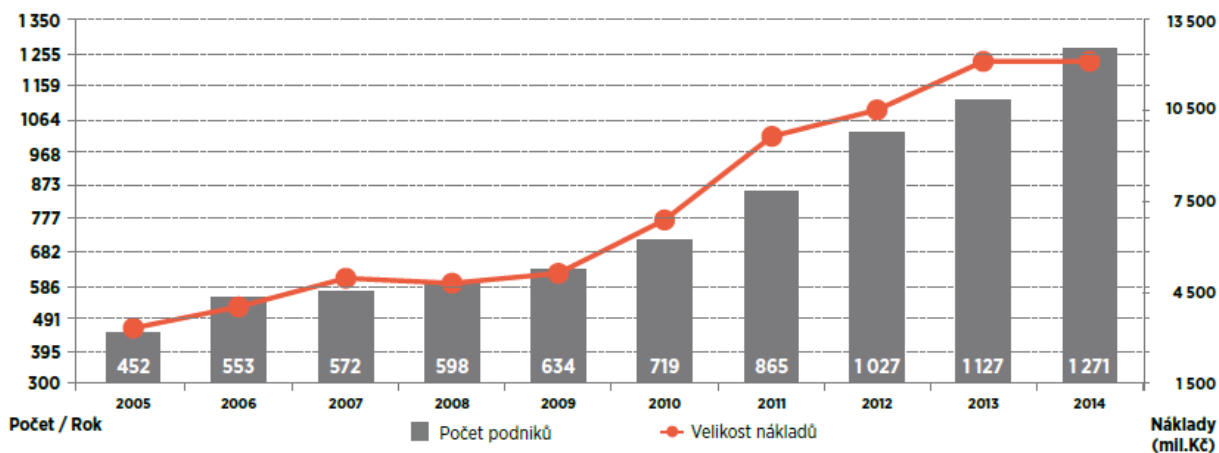
V následujících odstavcích jsou dle Janečka a kol. (2012) definovány pozitiva a negativa, které s sebou přináší tento typ podpory. Výhody nepřímé podpory VaV (orientováno především na odčitatelnou položku na podporu VaV) jsou rozsáhlé. Lze zmínit, že její zavedení povzbuzuje a stimuluje investice do VaV a inovací. Nenarušuje konkurenční prostředí v případě plošné aplikace, a to z důvodu existence rovných a stejných podmínek pro všechny subjekty. Z pohledu správy přináší nižší administrativní náklady v porovnání s nástroji přímého financování, jelikož dochází ke zrušení administrativních nákladů, které jsou spojené s procesem žádosti o dotaci. Rovněž snižuje nejistotu podnikatelských subjektů a vytváří jistotu pro společností při financování výzkumu.

Ovšem každá mince má dvě strany a jinak tomu není ani v případě nepřímé podpory VaV. Problémem ke kterému dochází, je vznik složitější daňové legislativy, která se odchyluje od požadavků kladených na jednoduchost, transparentnost a neutralitu daní. K dosažení nároku na odčitatelnou položku na podporu VaV vede dlouhá cesta, která vyžaduje poměrně náročné a komplexní zpracování. Jelikož je tento odpočet používán plošně, přichází vláda o možnost cílit na konkrétní výzkumná řešení celospolečenských témat. Dalším problémem je nutná vazba na zisk respektive skutečnost, že lze tento odpočet využít pouze v případě kladného hospodářského výsledku, což je často problémem a brání tak využití zejména malým a středním podnikům. Hrozí i riziko neoprávněného využití tohoto odpočtu, k čemuž může dojít v případě nepřesných formulací v daňové legislativě či nedostatečných vazeb v účetnictví.

### 5.3 Vývoj nepřímé podpory výzkumu a vývoje v České republice

Prvopočátek nepřímé podpory VaV v podobě odpočtu od základu daně z příjmu je datován již v roce 1944 v Kanadě, z které se postupem času rozšířil do Evropy. Odpočet na podporu VaV v různých obdobích byl zaveden prakticky ve všech evropských zemích, s výjimkou Německa, které podporuje VaV výhradně přímou formou. Do České republiky dorazil tento typ podpory VaV v roce 2005. (Novotná, 2016)

Vývoj nepřímé podpory VaV v České republice je znázorněn na níže uvedené desetileté časové řadě. V počátečních letech se daňoví poplatníci stavěli k využití možnosti tohoto odpočtu víceméně skepticky, čemuž nasvědčuje první rok zavedení, kdy se pouze 452 podniků rozhodlo uplatnit si dvakrát výdaje (náklady) vynaložené na VaV, a to v celkové výši 861 milionů korun. Ovšem s delším obdobím, vzrůstal zájem daňových poplatníků o využití odpočtu na podporu VaV, a to meziročně v průměru o 15,3 %. To potvrzuje i každoroční nárůst jak počtu podniků, které odpočet vykazují ve svých daňových přiznáních, tak nárůst celkové výše uplatněných nákladů. Po deseti letech od spuštění se počet daňových poplatníků využívající této daňové úlevy téměř ztrojnásobil, což potvrzují i trojnásobně vyšší uplatněné náklady.



Obr. 4 Vývoj odpočtu na podporu VaV v České republice (2005 – 2014)

Zdroj: Ayming, 2016

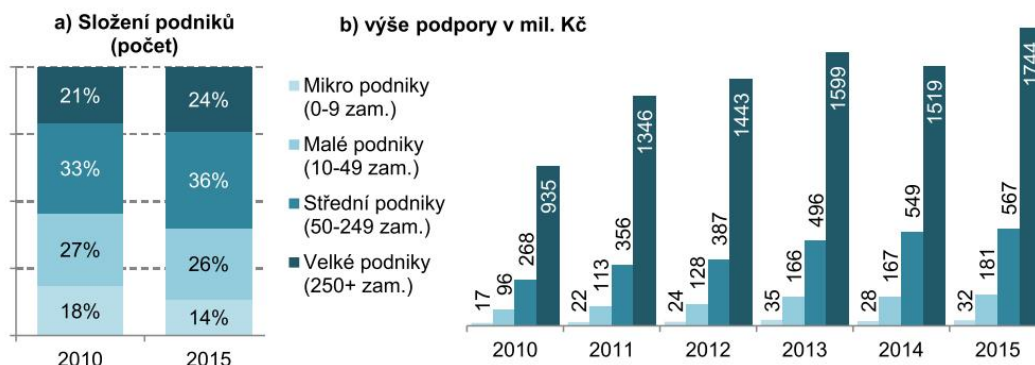
Český statistický úřad vydává každoročně v průběhu měsíce března komplexní zprávu s názvem „Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice“. V rámci této zprávy je analyzován vždy předminulý rok a veřejnosti jsou předkládány veškeré dostupné informace týkající se odčitatelné položky na podporu VaV. Tento časový odstup je pravděpodobně způsoben časově velmi náročným zpracováním údajů, jejichž zdrojem jsou logicky daňová přiznání daňových poplatníků uplatňující odčitatelnou položku na podporu VaV.

V letech 2010 – 2015 se celkový objem odečtených výdajů (nákladů) spojených s vykonáváním VaV vyšplhal na 64,3 miliardy korun. Po aplikaci daňové saz-

by ve výši 19 %, získaly právnické osoby daňovou úsporu ve výši 12,2 miliard korun. (Český statistický úřad, 2017)

Český statistický úřad bohužel nedisponuje konkrétními daty týkající se fyzických osob. Cílí především na právnické osoby, u kterých je předpokládána větší pravděpodobnost vynakládání výdajů (nákladů) na provádění vědecké, výzkumné či vývojové činnosti. To ovšem neznamená, že by byla podpora VaV fyzickým osobám cizí. V roce 2015 si fyzické osoby odečetli výdaje (náklady) na VaV v celkové výši 30 milionů korun a dosáhli tak daňové úlevy ve výši 5,7 milionů korun. Český stát vynakládá na podporu VaV každoročně horentní sumy. Dle poslední dostupné zprávy bylo vynaloženo v roce 2015 formou přímé a nepřímé podpory celkem 88,7 miliard korun, přičemž soukromé podniky se na této sumě podílely téměř z poloviny, respektive 46 miliardy korun. Český stát vynaložil na podporu VaV přímou a nepřímou cestou celkem 31,1 miliard korun. Z této sumy připadlo nepřímé podpoře VaV více než jedna třetina, respektive 2,5 miliardy korun. Dvě třetiny této částky, 3,2 miliardy korun náleží přímé podpoře, z čehož lze usoudit, že tato forma podpory, i nadále zůstává číslem jedna v podpoře VaV. (Český statistický úřad, 2017)

V následujících odstavcích bylo využito zprávy Českého statistického úřadu (2017), která obsahuje všechny potřebné informace od roku 2005 do roku 2015. K poslednímu analyzovanému roku, roku 2015, bylo zjištěno, že odpočtu na podporu VaV využívají nejvíce střední podniky, a to celkem v 471 případech s daňovou podporou v celkové výši 567 milionů korun. Což je pochopitelné, vzhledem k tomu, že početně převažují mezi účetními jednotkami provádějící VaV na území České republiky. V závěsu za středními podniky jsou malé podniky, které uplatnily odpočet na podporu VaV ve 343 případech a získaly tak daňovou podporu ve výši 181 milionů korun. Podrobnější údaje uvádí obrázky pod textem. Levý obrázek zobrazuje složení podniků dle jejich velikosti, pravý obrázek pak odráží celkovou výši podpory v milionech korun.



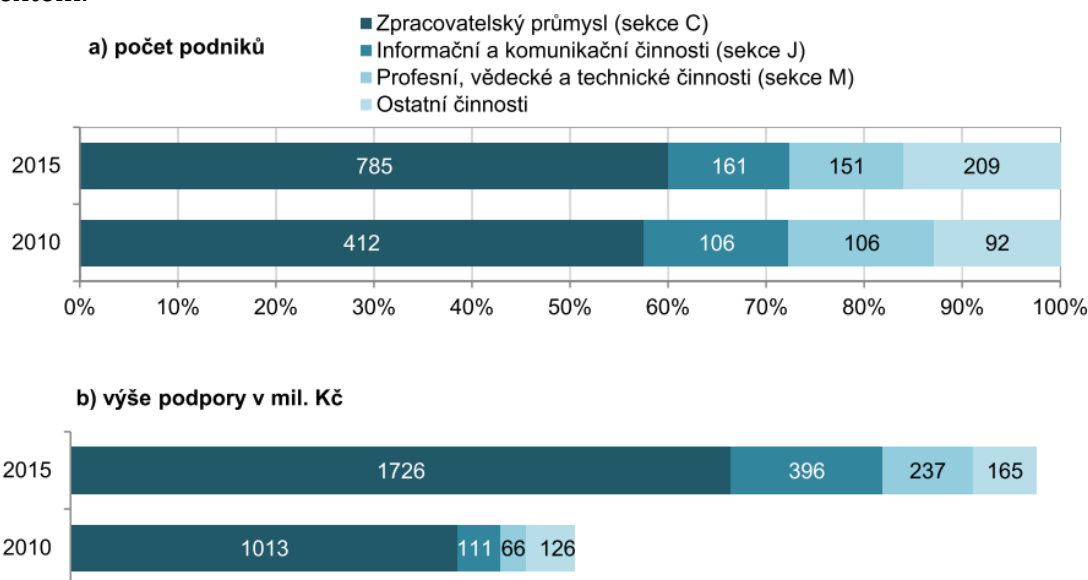
Obr. 5 Soukromé podniky využívající nepřímou podporu VaV dle velikosti (2010 – 2015)

Zdroj: ČSÚ – Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice - 2015, 2017

Co se týče ekonomické činnosti, kterou vykonávají podniky využívající nepřímé podpory VaV, zde bez pochyby dominují společnosti podnikající ve zpracovatelském průmyslu. K roku 2015 žádalo o daňový odpočet výdajů na podporu VaV

785 soukromých společností, což je dvakrát více než v roce 2007. V rámci zpracovatelského průmyslu převažují společnosti, které podnikají ve strojírenském průmyslu. Zde využívá nepřímou podporu VaV téměř polovina podniků. Strojírenský průmysl následuje výroba kovových konstrukcí a výrobků, elektrotechnický průmysl či elektronický průmysl. Skutečnost, že odpočet na podporu VaV je v hojně míře využíván především společnostmi, které mají co dočinění s technikou, ještě více zdůrazňuje nutnost zkušeného technického konzultanta, který dokáže správně identifikovat, co je, respektive není VaV.

S větším odstupem za zpracovatelským průmyslem se umístila informační a komunikační činnost, ale také profesní, vědecká a technická činnost. Překvapením se stal zájem o nepřímou podporu VaV ze strany peněžnictví a pojišťovnictví, kde podniky preferují využití tohoto nástroje před přímou podporou VaV, kterou v roce 2015 nevyužil ani jeden z nich. Podrobnější údaje předkládá obrázek pod textem.

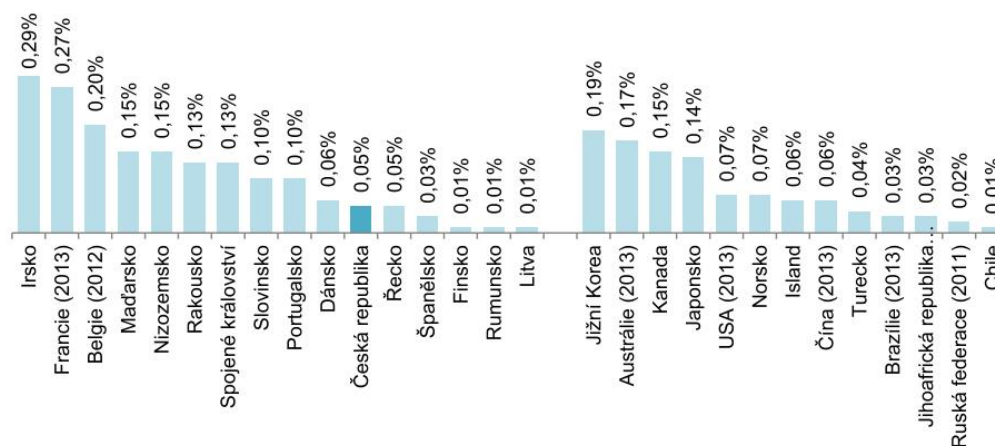


Obr. 6 Soukromé podniky využívající nepřímou podporu VaV dle odvětvových sekcí klasifikace CZ - NACE (počty, struktura v %), 2010 a 2015

Zdroj: ČSÚ – Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice - 2015, 2017

Jak již bylo řečeno, nepřímá podpora VaV není v současnosti neznámým pojmem. Proto je na místě, zmínit se o ní i v mezinárodním kontextu. Následující graf ukazuje nepřímou podporu VaV ve vybraných zemích OECD. Nejlepší pozici zaujímá o pouhé dvě setiny procenta Irsko. Hned za ním se umístila Francie, která jako jedna z mála zemí dosahuje vyšších hodnot v rámci nepřímé podpory VaV než prostřednictvím přímé formy podpory ze státního rozpočtu. Co se týče České republiky, ta se nachází na velmi zajímavé pozici, která je totožná s Dánskem, Spojenými státy americkými a Čínou. Vezmeme-li v potaz státy, které přistoupily do Evropské unie v roce 2004, tedy ve stejném roce jako Česká republika, lepší pozici vykazují v porovnání s tuzemskem pouze Maďarsko a Slovinsko. V rámci asijských ekono-

mik vykazuje nejlepší pozici Jižní Korea s 0,19 % oproti Japonsku s 0,14 %. Tato skutečnost je velmi zajímavá, jelikož výdaje (náklady) vynaložené na VaV v Japonsku v roce 2014 byly bezmála třikrát větší než v Jižní Koreji.



Obr. 7 Podíl nepřímé podpory VaV na HDP ve vybraných zemích OECD v roce 2014

Zdroj: ČSÚ – Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice - 2015, 2017

Členských zemí Evropské unie se týká cíl nastavený Lisabonskou strategií, který usiluje o zvyšování výdajů na VaV, a to minimálně ve výši 3 % hrubého domácího produktu členských zemí. Ačkoliv je těmito výdaji míněna suma přímé podpory VaV i nepřímé podpory VaV, nebyl v České republice za celou dobu existence podpory VaV tento cíl naplněn, z čehož lze usuzovat, že k jeho dosažení vede pravděpodobně dlouhá cesta. Ovšem ani ostatní členové Evropské unie dle údajů z roku 2014 nedosáhli oněch zmíněných tří procent, jak je vidět na následujícím obrázku.

Země	Celková veřejná podpora VaV	Nepřímá veřejná podpora VaV	Přímá veřejná podpora VaV
<b>EU</b>			
Francie (2013)	0,39%	0,27%	0,12%
Irsko (2014)	0,36%	0,29%	0,07%
Maďarsko (2014)	0,31%	0,15%	0,16%
Belgie (2012)	0,30%	0,20%	0,10%
Rakousko (2014)	0,27%	0,13%	0,14%
Slovinsko (2014)	0,24%	0,10%	0,14%
Spojené království (2014)	0,23%	0,13%	0,10%
Nizozemsko (2014)	0,17%	0,15%	0,02%
<b>Česká republika (2014)</b>	<b>0,16%</b>	<b>0,05%</b>	<b>0,11%</b>
Portugalsko (2014)	0,15%	0,10%	0,05%
Švédsko (2014)	0,13%	0,00%	0,13%

Dánsko (2014)	0,10%	0,06%	0,04%
Španělsko (2014)	0,09%	0,03%	0,06%
Řecko (2014)	0,08%	0,05%	0,03%
Estonsko (2014)	0,07%	0,00%	0,07%
Německo (2014)	0,07%	0,00%	0,07%
Finsko (2014)	0,07%	0,01%	0,06%
Itálie (2013)	0,05%	0,00%	0,05%
Polsko (2014)	0,05%	0,00%	0,05%

Obr. 8 Podíl přímé a nepřímé podpory VaV na HDP u podniků – mezinárodní srovnání

Zdroj: ČSÚ – Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice - 2015, 2017

Podrobná data od roku 2005 do roku 2015 týkající se přímé respektive nepřímé podpory VaV vyjádřený jako podíl na hrubém domácím produktu České republiky v procentech jsou uvedeny v tabulce níže. Z údajů je možné vyvodit, že dochází k lineárnímu trendu s občasnou oscilací, a to jak směrem nahoru, tak dolů. Současně lze vidět, že cíly nastaveného Lisabonskou strategií se Česká republika ani zdaleka nepřiblížila.

Tab. 4 Financování VaV v soukromých podnicích České republiky – podíl na HDP České republiky (v %)

rok	přímá podpora	nepřímá podpora	celkem domácí zdroje
2005	0,09	0,03	0,12
2006	0,10	0,03	0,13
2007	0,09	0,03	0,12
2008	0,08	0,03	0,11
2009	0,09	0,03	0,12
2010	0,09	0,03	0,12
2011	0,11	0,05	0,16
2012	0,11	0,05	0,16
2013	0,10	0,06	0,15
2014	0,09	0,05	0,14
2015	0,07	0,06	0,12

Zdroj: ČSÚ – Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice - 2015, 2017

#### 5.4 Legislativa upravující odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje v České republice

Podnikatelský subjekt usilující o získání nároku na odpočet položky na podporu VaV od základu daně se neobejde bez základní trojice právních dokumentů upravující tuto oblast. První klíčový zákon představuje zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který se zmiňuje o možnosti snížení základu daně prostřednictvím odpočtu na podporu VaV a podporu odborného vzdělávání. Tato problematika je řešena od §34a až do §34e včetně. V §34a hovoří zákon o výši odpočtu na podporu VaV, §34b obsahuje výčet výdajů vynaložených na VaV,

kteří lze zahrnout do odpočtu. Definice projektu VaV včetně potřebných náležitostí lze nalézt v §34c. Zákon neopomíná taktéž řešení odpočtu na podporu VaV u společností osobních obchodních společností, tato problematika je stanovena v §34d. Na žádost poplatníka může být taktéž provedeno závazné posouzení vynaložených výdajů na VaV zahrnutých do odpočtu, což řeší §34e. Výše uvedené části zákona budou detailněji rozpracovány v rámci následujících kapitol. Druhý zákon vycházející z terminologie příručky Frascati manual OECD 2002 je zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů. Tento zákon byl považován za stěžejní hlavně z důvodu přesné definice pojmu „vývoj“, kterou v současné době ovšem obsahuje i posledním z trojice právních zákonů. Tím je metodický pokyn Ministerstva financí České republiky D-288 sloužící k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tento pokyn není považován za právně závazný, je pouhým vodítkem po daňové subjekty a pracovníky finanční správy, který by měl být nápomocen při posuzování, zda je možné považovat výdaje (náklady) odečítané od základu daně za výdaje (náklady) vynaložené na VaV. Při splnění této skutečnosti a dalších vymezených podmínek je možné pomocí těchto výdajů (nákladů) snížit základ daně. Za další metodické pomůcky jsou považovány Doporučení Rady pro výzkum a vývoj k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů či přímo Frascati manuál. (Orlová, 2015)

## 5.5 Identifikace činností (ne)souvisejících s realizací projektu výzkumu a vývoje

Za nejsložitější část celého procesu je považováno stanovení hranice, která rozdělí činnosti na dva celky. A to na činnosti, které je možné považovat za činnosti související s projektem VaV a takzvané ostatní příbuzné činnosti, kterými mohou být například inovace, které v sobě ovšem nezahrnují charakteristiku VaV. Následující tabulka zachycuje některé z těchto činností.

**Tab. 5** Činnosti, které (ne)lze zahrnout mezi činnosti VaV pro účely odpočtu od základu daně z příjmů

činnosti, které lze považovat za VaV	činnosti, které nelze považovat za VaV
- experimentální, vývojové či teoretické práce vlastních výrobců a služeb	- administrativní a právní úkony související s patentovou a licenční činností
- projekční a konstrukční práce	- informační služby
- návrhy technologií	- vzdělání a výcvik pracovníků
- unikátní zakázková výroba	- stálé analýzy
- vytváření a zavádění procesů	- udržovací šlechtění

- vývoj a úpravy informačních systémů, jejich databází, ...	- běžné použití lékařských znalostí
- vývoj specifického softwaru sloužícího pro ovládání a řízení strojů, technologií	- standardní vývoj softwaru a počítačová údržba
- použití nových technologií a jejich následné zavádění do praxe	- příbuzné vědeckotechnické činnosti
- výroba prototypů a zkušebních vzorků	- administrativa a ostatní podpůrné činnosti
- ověřování prototypů, testování a výroba funkčních vzorků či prototypu produktu	- činnosti s inovačním charakterem postrádající prvek novosti

Zdroj: Pokyn D-288 (článek 3 a 4), 2005

### Základní a pomocná kritéria

Dle Pokynu D-288 (2005), článek 2, však existují i takzvaná základní kritéria napomáhající odlišit VaV od ostatních příbuzných činností. Projekt je považován za projekt VaV v případě, že:

- *V sobě obsahuje ocenitelný prvek novosti, který je chápán, jako činnost v rámci které společnost získává nové zkušenosti. Je nutné posoudit, zda je projekt pro firmu rutinní záležitostí nebo se prostřednictvím něho zvyšuje interní know-how.*
- *A současně dochází k vyjasňování výzkumné nebo technické nejistoty. Tím je myšlena nutnost existence rizika, že nemusí dojít k dokončení projektu dle stanoveného plánu. V takové situaci je potřeba posoudit, jaké fáze projektu byly pro společnost evidentní a naplánované, a současně v jakých fázích projektu se objevovala nejistota ohledně jejich dokončení. (Rýdl, 2014)*

Linie mezi výše zmíněnými činnostmi je mnohdy velice tenká, čemuž nasvědčuje i prohlášení předsedkyně Technologické agentury České republiky Rut Bízkové, která na podzim roku 2015 vydala tiskovou zprávu, ve kterém hodnotí odborné znalecké posouzení jako nedostatečné. Příčinou jsou nejasnosti ohledně toho, co lze v konkrétních projektech ještě považovat za VaV a co už nikoliv. Tento problém by měl být vyřešen adekvátním systémem, v rámci kterého dojde k posuzování projektů pomocí institucí disponující znalci v jednotlivých oborech. Určité kroky v rámci řešení tohoto problému již byly učiněny. Školením, které se zabývá touto problematikou, prošlo přes 200 zaměstnanců Generálního finančního ředitelství a finančních úřadu, a současně byly vypracovány metodické pomůcky řešící otázky ohledně novosti a technické jistoty. To je však pouhý začátek cesty ke zdokonalování v této oblasti. Česká republika hledá inspiraci například ve Velké Británii, kde probíhá posouzení výzkumných projektů kvalifikovanými odborníky v dané oblasti, kteří využívají i katalogů s příklady a podobně. (Bízková, 2015)



K posouzení, zda v sobě projekt VaV obsahuje ocenitelný prvek novosti, a současně v rámci tohoto projektu dochází k vyjasňování výzkumné nebo technické nejistoty, bývají využívána takzvaná doplňující neboli pomocná kritéria, která jsou obsažena v následujícím výčtu:

- stanovené cíle projektu (dosažitelnost a zhodnotitelnost po ukončení projektu),
- prvek novosti a novátorství (v rámci možných informací, které může mít poplatník k dispozici v dané době),
- hledání dříve neodhalených jevů, struktur nebo vztahů,
- aplikace poznatků nebo techniky novou cestou,
- výsledek obsahuje nové, hlubší chápání jevů, vztahů, principů s významem širším než pro jednoho poplatníka,
- očekávaný přínos, například patent, licence, chráněný vzor a podobně,
- požadované znalosti pracovníků pracujících na projektu,
- využívané metody,
- souvislost s větším celkem (například s programem, s činností podniku),
- míra obecnosti předpokládaných výsledků,
- souvislost projektu s jinou vědeckotechnickou činností.

Není podmínkou splnit všechny doplňující kritéria, aby byly činnosti považovány za VaV. (Pokyn D-288: bod 2, 2005)

## 5.6 Základní podmínky pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj

### Projekt výzkumu a vývoje

Povinností podnikatelského subjektu je vypracovat dokument známý jako projekt VaV, který je nezbytný pro posouzení možnosti uplatnit odpočet. Účelem tohoto dokumentu je řádné a srozumitelné stanovení, v čem tkví technická podstata výzkumné činnosti, zda došlo k naplnění této podstaty a hlavně zda jsou splněny podmínky pro uplatnění daňového odpočtu. Současně musí dojít ke schválení tohoto projektu poplatníkem před započítáním řešení záměru. (Burian, 2009)

V rámci projektu VaV by měl podnikatelský subjekt odpovědět na následující otázky:

- základní identifikační údaje o poplatníkovi (název poplatníka nebo obchodní firma, sídlo, identifikační číslo a podobně),
- cíle projektu dosažitelné v průběhu řešení projektu a zhodnotitelné po jeho skončení,
- časový interval řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu),

- uvažované celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a uvažované výdaje (náklady) v průběhu jednotlivých let, kdy dochází k řešení projektu,
- identifikace osob, jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, které budou pověřeny odborným zajištěním řešení projektu,
- stanovení způsobu kontroly a vyhodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,
- místo, datum a identifikace odpovědné osoby, jež schválila projekt před zahájením jeho řešení; odpovědnou osobou je myšlen poplatník v případě fyzické osoby nebo osoba, která vystupuje jako statutární orgán poplatníka nebo jeho člen. (Pokyn D-288: článek 1, 2005)

Dle Buriana (2009) je zásadní stanovit cíle výzkumné nebo vývojové činnosti a podrobně je identifikovat. A to způsobem, který zajistí jasnou srozumitelnost nejen odborníkovi, ale i laickému posuzovateli. Z důvodu zajištění dostatečného množství důkazního materiálu od podnikatelského subjektu je nutné zpracování tohoto projektu v písemné podobě.

### **Oddělená evidence nákladů**

Další podmínkou, která musí být splněna, aby mohl vzniknout nárok na uplatnění odpočtu je oddělená evidence výdajů (nákladů) od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tato podmínka je definována v § 34b odst. 1 písm. c ZDP, ovšem zákon blíže nespecifikuje, co se rozumí oddělenou evidencí. Dle prohlášení učiněného Ministerstvem financí České republiky je možné za oddělenou evidenci pro tyto účely považovat metodiku zvolenou poplatníkem, kterou bude v jednotlivých letech adekvátním způsobem dodržovat. (Müllerová, 2014)

V případě poplatníků vedoucích účetnictví se nabízí dvě možnosti řešící tuto situaci. Prvním východiskem je evidence nákladů na VaV prostřednictvím samostatného vnitropodnikového střediska. Druhým, pravděpodobně používanějším způsobem z pohledu poplatníků, je využití analytické evidence. Co se týká poplatníků vedoucích daňovou evidenci, ti v případě vynakládání výdajů na VaV s největší pravděpodobností rozšíří evidenci příjmů a výdajů o informaci, zda se jedná o výdaj vynaložený na VaV. Případným řešením by bylo i vedení samostatné knihy výdajů. Vyjma výše zmíněných postupů vedoucích k naplnění této podmínky, může poplatník definovat a následně vést evidenci i jakýmkoli jiným průkazným způsobem. Příkladem může být forma excelovské tabulky. Hlavním účelem zavedení tohoto požadavku je především dosažení přehlednosti a prokazatelnosti, přičemž je doporučováno, aby byla evidence vedena pokud možno co nejpodrobněji. Důvodem je především případná daňová kontrola, která si může vyžádat prokázání, že existuje jednoznačná vazba mezi vynaloženými výdaji (náklady) na materiál a služby a účelem VaV. Pokud poplatník neprokáže, že tomu tak skutečně je, dojde k neuznání odčitatelné položky, a tím pádem ke zvýšení základu daně a také daňové povinnosti. (Dráb a kol., 2005)

S požadavkem na oddělenou evidenci nákladů je spojena i otázka, jakým způsobem vést náklady poplatníka, které souvisí s VaV jen z části. Jak v případě výše zmíněného požadavku, tak i tuto problematiku řeší ZDP nedostatečně, a to způsobem uvedeným v § 34b odst. 3. Jsou-li vynaloženy výdaje (náklady), které souvisí s činností VaV pouze částečně, lze od základu daně odečíst pouze tuto jejich část. Z čehož vyplývá povinnost poplatníka určit, kolik z vynaložených výdajů (nákladů) bylo vydáno na činnosti VaV a kolik na činnosti ostatní. Při řešení těchto situací používají poplatníci vlastní kritéria respektive takzvaný alokační klíč. Jako příklad lze uvést fond pracovní doby či poměr stanovený jako počet pracovníků VaV, kteří využívají určité zařízení k celkovému počtu pracovníků. Kritérium by mělo být zahrnuto do vnitropodnikového předpisu, a současně by bylo na místě archivovat podklady, které sloužily k jeho vytvoření. Důvodem takovýchto opatření je především případný přezkum správcem daně, a proto je vhodné archivovat tyto dokumenty alespoň po dobu, v nichž odčitatelná položka vznikla, byla nebo mohla být uplatněna. (Dráb a kol., 2005; Orlová, 2015)

## 5.7 Výdaje (náklady) vynaložené na projekt VaV

Výdaje (náklady) jež jsou považovány za vynaložené v rámci projektu VaV podrobně specifikuje článek 5 Pokynu D-288. Obsahuje následující položky:

- osobní výdaje na výzkumné a vývojové pracovníky, akademické pracovníky a techniky,
- odpisy hmotného movitého a nehmotného majetku využívaného v přímé souvislosti s řešením projektu,
- další provozní výdaje, které vznikly v přímé souvislosti s řešením projektu, například výdaje (náklady) na materiál, výdaje na knihy a časopisy a podobně,
- úplata nebo její část u finančního leasingu hmotného movitého majetku souvisejícího s realizací projektu,
- cestovní náhrady poskytnuté zaměstnancům za podmínky vzniku v přímé souvislosti s řešením projektu.

Za náklad nelze pro účely odpočtu od základu daně z příjmů považovat zůstatkovou cenu vyřazeného majetku. (Pokyn D-288: článek 5, 2005)

## 5.8 Výše odpočtu od základu daně

Možnost snížit základ daně prostřednictvím odčitatelné položky na podporu VaV existuje v České republice od 1. ledna 2005. Prostřednictvím tohoto odpočtu podněcuje vláda v podnikatelských subjektech motivaci ke zvyšování jejich výdajů do VaV. Motivaci zde představuje zejména existence možnosti uplatnit výdaje na VaV dvakrát, ovšem za předpokladu splnění zákonných podmínek. Jednou jako řádně vynaložené výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů a podruhé

v podobně odčitatelné položky, kterou lze ponížít základ daně. (Brychta a kol., 2015)

Možnost této daňové optimalizace je ukotvena v § 34, § 34a – § 34e ZDP. Od zavedení tohoto odpočtu až do roku 2013 včetně bylo možné odečíst výdaje (náklady) související s projektem VaV v plné výši 100 %. Ovšem od 1. ledna 2014 došlo v souvislosti s rekodifikací občanského zákoníku i ke změnám v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jednalo se o změny přímo související s odčitatelnou položkou od základu daně z příjmů právnických osob. Změna s sebou přinášela rozšíření počtu paragrafů v ZDP, které se zabývají problematikou odpočtu na podporu VaV, čímž je myšleno například definování pojmu projekt VaV. Nejvýznamnější a pro podnikatelské subjekty potěšující změnu však představuje navýšení odpočtu, který lze uplatnit z meziročního přírůstku výdajů (nákladů) na projekt VaV. Další změnou je vyjmutí nákladů na certifikaci z výdajů (nákladů) uplatnitelných jako odčitatelnou položku. Tento krok je odůvodňován zejména nejednotností postupu z pohledu správců daně. Na druhé straně vznikla možnost uplatnit služby a výdaje (náklady) na nehmotné výsledky související s prováděním projektu VaV do odpočtu od základu daně. Ovšem pouze za splnění podmínky, že tyto služby jsou pořízeny od veřejné vysoké školy či výzkumné organizace. Dále je možné uplatnit do odpočtu také úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku související s prováděním projektu VaV. (Truhlářová, 2014)

Dle znění ZDP platného od 1. ledna 2014, lze uplatnit odpočet na podporu VaV ve výši:

- „100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu,
- 110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu.“

Rozhodnou dobou je myšlena doba končící dnem, který předchází dni, ve kterém začíná období, a současně trvá stejně dlouho jako období. Přičemž obdobím se rozumí zdaňovací období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. (§ 34a ZDP, 2016)

## 5.9 Souběh přímé a nepřímé podpory výzkumu a vývoje

Uplatňování odčitatelné položky na podporu VaV souvisí i s využíváním podpory z veřejných zdrojů. Přičemž veřejnými zdroji se rozumí prostředky, které jsou poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, z grantů Evropských společností a z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu. Obzvláště opatrné tak musejí být společnosti čerpající dotace, jelikož zákon neu-

možňuje souběžné využívání dotace a daňového odpočtu na podporu VaV. Hlavním důvodem tohoto opatření je zamezení dvojí podpoře u jednoho totožného výdaje (nákladu). (Burian, 2009; Pokyn D-288: článek 8, 2005)

Podpora z veřejných zdrojů je prováděna dvěma způsoby. Jednak lze poskytnout podporu na celý projekt VaV. V tomto případě dochází k alespoň částečné podpoře každého jednotlivého nákladu, který souvisí s VaV. Může nastat i situace, kdy dotace nepokryje všechny náklady, jež byly vynaloženy na VaV. Ovšem ani v takovém případě není možné uplatnit odčitelnou položku. Za druhé je možné poskytnout podporu na konkrétní náklad, který souvisí s projektem VaV. Z logiky věci vyplývá nemožnost uplatnitelnosti takto podpořeného nákladu jako odčitelné položky. Ve specifických případech lze uplatnit jak daňový odpočet, tak i dotaci. Jedná se například o situaci, kdy byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů k nákladům, které nesouvisí s projektem VaV. V takovém případě nic nebrání uplatnění odčitelné položky. Bližší identifikaci jednotlivých situací, kdy nelze uplatnit odpočet, jestliže dojde k souběhu přímé a nepřímé podpory VaV vymezuje článek 8 Pokynu D-288. (Žmolík, 2013)

## 5.10 Souběh odčitelných položek

Jak již bylo zmíněno v kapitole 3 – Daň z příjmů právnických osob, základ daně lze snížit o odčitelné položky, kterými se rozumí ztráta z podnikání, odpočet na podporu VaV a odpočet na podporu odborného vzdělávání. Jaký postup má poplatník zvolit, dojde-li k souběhu těchto odpočtů? Zákon nenařizuje striktní pořadí odčitelných položek snižující základ daně. I v tomto případě je tak rozhodnutí ponecháno čistě na poplatníkovi, ovšem je podmíněné respektováním lhůt, které jsou stanoveny pro možnost uplatnění jednotlivých odpočtů. (Pokyn D-288: článek 9, 2005)

## 5.11 Problematika uplatnitelnost výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj

Výdaje (náklady), s kterými poplatník zamýšlí snížit svůj základ daně, musí být výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Současně musí být zaúčtované, časově a věcně rozlišené a daňově uznatelné v období vzniku nároku na odpočet. V případě, že je daňová uznatelnost podmíněna okamžikem zaplacení, tak musí být zaplacený. U majetku, který je používán v přímé souvislosti s řešením projektu je možné uplatnit pro účely odpočtu pouze daňový odpis. Přesné určení časového období, kdy dochází k uplatnění výdajů (nákladů) na VaV jakožto jednu ze součástí odpočtu daně lze nalézt v článku 6 Pokynu D-288, kde jsou uvedeny i praktické příklady období, za které se podává daňové přiznání. (Pokyn D-288: článek 6, 2005; Orlová, 2015)

Daňový odpočet je možné uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém vznikl nárok na odpočet, za předpokladu, že v tomto období nedošlo k vykázání daňové ztráty respektive záporného základu daně. V takové situaci se odpočet uplatní v

nejbližším možném zdaňovacím období, kdy poprvé dojde k vykázání kladného základu daně, nejpozději však ve třetím období, které následuje po období, ve kterém odpočet vznikl. Obdobím se pro účely § 34a odst. 3 ZDP rozumí zdaňovací období, nebo období, za které se podává daňové přiznání. (Burian, 2009)

Řadu otázek vzbuzuje i podání dodatečného daňového přiznání. Jedná se o situaci, kdy společnost podá řádné daňové přiznání za zdaňovací období, v němž uplatňuje odčitatelnou položku na podporu VaV ve výši 100 %. Ovšem v dalším zdaňovacím období je společností podáno dodatečné daňové přiznání s nižším základem daně před uplatněním odpočtu, a proto je nutné dodatečně uplatnit nižší odčitatelnou položku například ve výši 60 %. Vystává otázka, zda může společností být uplatněna zbývající část odpočtu ve výši 40 %. Zákon umožňuje převedení této neuplatněné části odpočtu do dalšího období, za podmínky, že nedošlo k uplynutí lhůty tří období, které bezprostředně následují po zdaňovacím období či období, za které je podáváno daňové přiznání, ve kterém vznikl nárok na odpočet. (Trezzaiová, 2005)

Co se týče vyčíslení odpočtu na VaV v daňovém přiznání právnických osob za zdaňovací období, uvádí se tato částka na řádek číslo 242. Tímto způsobem dojde k dvojímu uplatnění vynaložených nákladů, a tím pádem i ke snížení základu daně. Součástí daňového přiznání je i níže uvedená tabulka, kde je úkolem poplatníka specifikovat celkovou výši nároku na odpočet, včetně výše odpočtu, která bude v jednotlivých letech uplatňována. (Orlová, 2015)

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

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

Obr. 9 Tabulka b), oddíl F – odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

Zdroj: Přiznání k dani z příjmů právnických osob

V případě neuplatněného odpočtu, může být tento odpočet uplatněn právním nástupcem, a to v případě dle § 23a ZDP, který popisuje převod obchodního závodu na obchodní korporaci, a také dle § 23c ZDP upravující fúze a rozdělení obchodních korporací. Podmínkou je zde opět tříletá lhůta. V žádném jiném případě není přenos neuplatněného odpočtu dovolen. (Pokyn D-288: článek 12, 2005)

## 5.12 Finanční kontrola

V rámci dokazování nároku na odčitatelnou položku na podporu VaV je zásadní, aby podnikatelský subjekt disponoval takovou podpůrnou a smluvní dokumentací, která podá jednoznačné informace o činnostech, které vycházejí z technické nejistoty, a současně obsahují ocenitelný prvek novosti. Podpůrnou dokumentaci se rozumí zejména projekt VaV a dále znalecký posudek, který slouží jako osvědčení, že činnosti, které byly vykonané podnikatelským subjektem v daném zdaňovacím období, obsahují dvě výše zmíněná základní kritéria. A právě odlišení činností VaV od činností rutinního nebo administrativního charakteru se různí z pohledu technika, ekonoma a taktéž správce daně, což v konečném výsledku vede k různým neshodám mezi podnikatelskými subjekty a jejich správci daně, které mohou vyústit, až k soudním sporům. (Kaštanovský a kol., 2015)

Ačkoliv Pokyn D - 288 slouží jako podpůrné vodítko pro posouzení činností, které lze považovat za související s projektem VaV, není zdaleka možné zahrnout do tohoto pokynu veškeré možnosti. Současně česká legislativa a praxe neobsahuje možnost odpočet na podporu VaV prokonzultovat se správcem daně předem. Podnikatelský subjekt však může dle § 34e ZDP požádat správce daně o závazné posouzení výdajů na VaV, ovšem řada podnikatelských subjektů tuto službu nevyužívá, a to zejména z důvodu, že správce daně posoudí pouze informace, které mu podnikatelský subjekt poskytne a také kvůli nemožnosti odvolat se proti rozhodnutí. Důvodem může být i skutečnost, že závazné posouzení je zpravidla zdlouhavý proces trvající několik měsíců, ve kterém dochází k posouzení pouze způsobilých výdajů (nákladů), nikoliv činností. V neposlední řadě je toto posouzení zpoplatněno správním poplatkem ve výši 10 000 Kč. (Výzkumný a zkušební letecký ústav, 2015)

Ministerstvo průmyslu a obchodu uvádí přehled pochybení, která byla detekována pracovníky tohoto ministerstva při kontrolách projektů průmyslového VaV. Jedná se o četné chyby, které vychází například z nedostatečného zpracování interních předpisů, z nepřijatelných postupů při čerpání a použití dotace či z vykazování nákladů (výdajů), které nejsou uznatelné ve smyslu projektu VaV. Účelem příspěvku tohoto ministerstva je zredukovat nesprávnosti v projektu VaV již ze strany podnikatelského subjektu, a tím pádem zefektivnit kontrolu prováděnou pracovníky příslušného ministerstva. (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2011)

## 5.13 Vybrané rozsudky Nejvyššího správního soudu

Mezi správci daně a daňovými poplatníky panuje v souvislosti s uplatněním odčitatelné položky na podporu VaV řada nejasností. Tyto rozpory mohou v konečném důsledku vyústit až k soudním řízením, což dokazuje i fakt, že od vzniku tohoto odpočtu až do současnosti proběhla řada soudních sporů, a to jak na úrovni krajských soudů, tak na úrovni Nejvyššího správního soudu, který z logiky věci disponuje větší vahou. Na straně žalobce se většinou nachází společnost, jež se cítí být ukřivděna dodatečným vyměřením daně z příjmů právnických osob (z důvodu neuznaného odpočtu na VaV), a současně i vzniklým penálem (z důvodu nezaplacení

výše zmíněné daně). Jedná se o částky v řádech desetitisíců až statisíců korun. Na straně obžalovaného stojí správce daně místně příslušného finančního úřadu, který odůvodňuje neuznání odpočtu. Příkladem může být rozsudek 9 Afs 144/2016 – 51 z roku 2017, kdy správce daně dodatečně doměřil DPPO včetně penále v celkové výši 1 021 320 Kč. Důvodem rozepře bylo nedostatečně prokázané důkazní břemeno na straně stěžovatelky, týkající se vyložených osobních a provozních nákladů na účely definované v projektu VaV. Tato pochybnost vyplývala zejména z neprůkazné evidence těchto nákladů. Nedošlo tedy k evidentnímu oddělení nákladů vynaložených výlučně na projekt VaV, a proto požadoval správce daně zaplacení dodatečně vyměřené daně včetně penále. Co se týče jiných důvodů, které vedou k neuznání odpočtu na VaV, ty souvisí ve většině případů s projektem VaV. Problém nastává, jestliže je projekt VaV nedostatečně zpracován, to znamená, že neobsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti. Problémem je také pozdní vypracování projektu VaV, jelikož je nepřípustné vypracovat zmíněný projekt až po zahájení realizace daného výzkumu či vývoje. (Nejvyšší správní soud, 2017)

Ovšem ani správci daně nejsou neomylní, což potvrzuje například rozsudek 1 Afs 174/2016 – 38 z roku 2016, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu o dodatečném vyměření DPPO. Správce daně se tehdy mylně domníval, že projekt VaV neobsahuje ocenitelný prvek novosti, což bylo způsobeno jeho nedodatečnými technickými znalostmi nutnými k posouzení existence prvku novosti. (Nejvyšší správní soud, 2016)

Rozsudky proběhlých soudních řízení jsou veřejně dostupné na webové stránce <https://www.danovykonzultant.cz/reserse>. Před sestavováním projektu VaV a související projektové dokumentace nebude na škodu prostudování těchto rozsudků daňovými poplatníky usilujícími o získání daňového odpočtu na podporu VaV, jelikož to může být obrovským přínosem. Daňové poplatníky navedou na správnou cestu při vytváření potřebné dokumentace, upozorní jakým chybám se vyvarovat či jak je zcela eliminovat, aby byla zajištěna jistota při získání nároku na tento odpočet.

## 5.14 Orgány podporující výzkum a vývoj v České republice

V rámci zvyšování konkurenceschopnosti jednotlivých společností, ale i dalšího rozvoje celé země, využívá Česká republika mimo nepřímé podpory, i podporu přímou, jejímž prostřednictvím směřuje investice do VaV. Následující text stručně vymezuje některé činnosti orgánů podílejících se na podpoře výzkumné, vývojové a inovační činnosti v České republice.

### **Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (MŠMT)**

MŠMT lze považovat za ústřední orgán státní správy pro vědní politiku, VaV, a to včetně mezinárodní spolupráce v této oblasti. Tento orgán je odpovědný zejména za přípravu Národní politiky VaV České republiky, které jsou v souladu s mezinárodními smlouvami, dále připravuje právní předpisy VaV a vyhodnocuje důsledky



ostatních právních předpisů na VaV, zabývá se i mezinárodní spoluprací České republiky ve VaV nebo podporou velké infrastruktury či specifického vysokoškolského výzkumu. (Halásek a Lenert, 2009)

### **Ministerstvo průmyslu a obchodu (MPO)**

MPO je rovněž považováno za ústřední orgán státní správy se zaměřením na průmyslovou politiku, rozvoj techniky a technologií malých a středních podniků a především se zaměřuje na podporu podnikatelského VaV. MPO zaštiťuje i agenturu CzechInvest, jejímž cílem je v rámci podpory podnikání a investic posílit konkurenceschopnost české ekonomiky. (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2015)

### **Rada pro výzkum, vývoj a inovace (RVVI)**

RVVI vystupuje v roli odborného a poradního orgánu vlády v oblasti VaV a inovací. Hlavní myšlenka tohoto orgánu vychází z činností prováděných Radou pro VaV a Radou vlády České republiky pro VaV, v nichž RVVI přirozeně pokračuje. Legislativně je tento orgán ukotven v zákoně č. 130/2002 Sb. o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, přičemž účinným se stal od 1. července 2009. V rámci značného množství činností, které RVVI zabezpečuje, lze zmínit například přípravu a následnou kontrolu realizace Národní politiky VaV a inovací ve spolupráci s MŠMT a v souladu s mezinárodními smlouvami, dále stanovení Metodiky hodnocení výsledků výzkumných organizací a z toho vycházející samostatné hodnocení dosažení stanovených cílů. V rámci svých pravomocí rozhoduje tento orgán i o členech představenstva a předsedovi TA a GA. Dále jsou prostřednictvím RVVI zpracovávány roční analýzy a hodnocení stavu VaV a inovací v České republice, a současně dochází ke srovnání se zahraničím. Důležitou součástí je i tvorba střednědobého výhledu podpory VaV a inovací. (Zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, 2002)

Místopředseda vlády pro VaV a inovace Pavel Bělobrádek představil v srpnu roku 2016 věcný záměr zákona o podpoře VaV a inovací, který by se mohl stát v blízké době realitou. V souvislosti s mezinárodním auditem došlo ke zjištění, že systém VaV je doposud poměrně roztržštěn. Východiskem z této situace by mohl být vznik Ministerstva pro VaV, který se zakládá na myšlence sjednocení lidí, kteří dokáží přispět ke zjednodušení administrativy a odstranění byrokracie, a současně umožní vědcům pracovat na obsahu jejich poslání. V rámci přehlednosti a efektivnosti tohoto systému je počítáno i se snížením počtu rozpočtových kapitol. Jedním z cílů by mělo být posílení spolupráce mezi vědeckými institucemi a privátním sektorem, a to především v oblasti průmyslu, jelikož Česká republika je považována za nejprůmyslovější zemi Evropské unie. (Bělobrádek, 2016)

### **Technologická agentura (TA)**

TA byla založena dle § 36a zákona č. 130/2002 Sb. o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací s účinností od 1. července 2009. Tato agentura je organizační složkou státu a správcem rozpočtové kapitoly. Jejím hlavním úkolem je zabezpečení přípravy a realizace programů aplikovaného výzkumu, vývoje a ino-

vací, a současně poskytování cílené podpory těchto programů, které jsou z větší části financovány ze státního rozpočtu. V rámci této agentury vzniklo již sedm programů, a to konkrétně Alfa, Beta/2, Gama, Delta, Epsilon, Omega a program Centra kompetence, které cílí zejména na podporu VaV. Tyto kroky by měly přispět ke zvýšení konkurenceschopnosti, a také k hospodářskému růstu České republiky. Mezi další úkoly lze zařadit spolupráci mezi výzkumnými organizacemi a podnikatelskou sférou, jejíž hlavním cílem je dosažení efektivní spolupráce a dosažení vzájemného obohacení. (Technologická agentura České republiky, 2015)

### **Grantová agentura České republiky (GA)**

GA zahájila svoji činnost již v roce 1993. Je organizační složkou státu, samostatnou účetní jednotkou, a tím pádem i samostatně hospodaří s účelovými a institucionálními prostředky plynoucími ze státního rozpočtu. Od ostatních orgánů podporující VaV se odlišuje tím, že jako jediná instituce v České republice poskytuje cílenou podporu z veřejných zdrojů zaměřenou na projekty základního výzkumu. Z této skutečnosti vychází i cíle GA, v rámci kterých lze zmínit například podporu mezinárodní vědecké spolupráce v základním výzkumu, podporu mladých a začínajících vědeckých pracovníků, ale také dohlížení na vynakládání svěřených prostředků ku prospěchu české vědy. (Grantová agentura České republiky, 2016)

## 6 Podpora výzkumu a vývoje v zahraničí

Finanční krize, která o sobě v plné síle dala vědět zejména v roce 2008, byla jedním z důvodů vedoucí ke zvyšování zájmu o využívání daňových pobídek na VaV a inovace. V souvislosti s nastalou nepříznivou situací, existovaly dva různé důvody, které vedly k většímu využívání této daňové optimalizace. Za prvé, v důsledku finanční krize byly mnohé vlády povinny zavést konsolidační opatření zvyšující náročnost vyrovnání výdajů na výzkumnou, vývojovou a inovační politiku vůči výdajům směřující do ostatních politik. Za druhé, krizí způsobený pokles ekonomické aktivity, kladl ještě větší důraz na hledání nových zdrojů růstu. (European Commission, 2014)

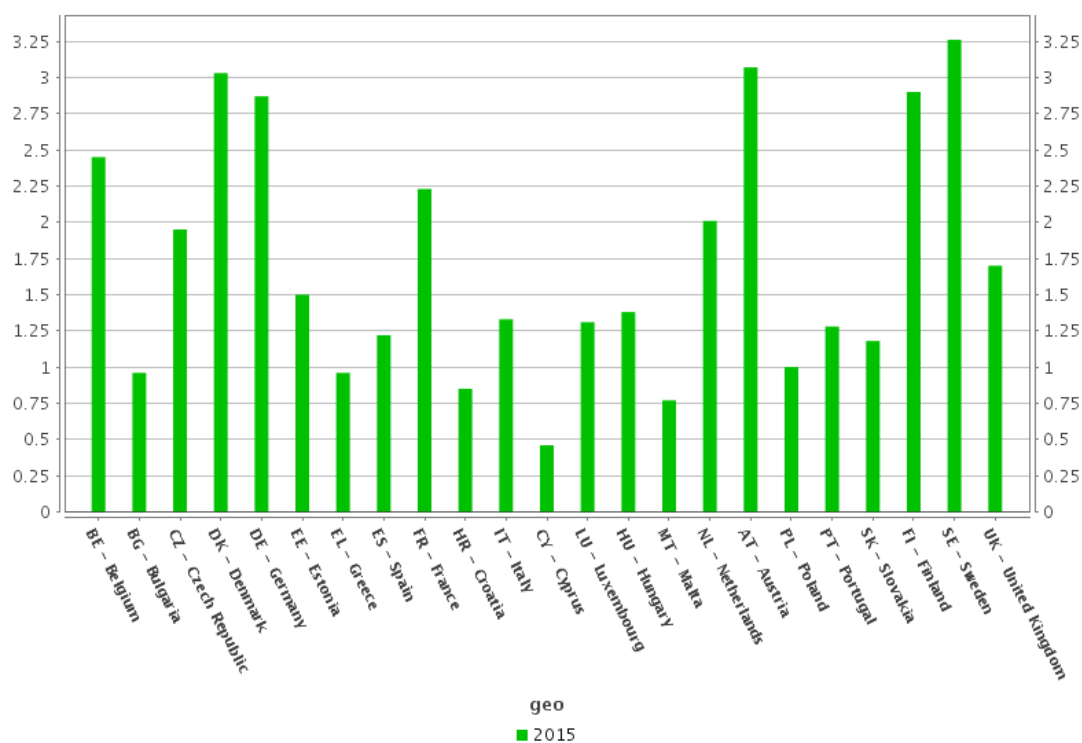
V období hospodářské recese se projevuje sklon k urychlení strukturálních změn a vytváření nových výzev a příležitostí. Většina zemí světa se snaží překonat krizi stále většími investicemi do budoucnosti, kterou představují VaV a inovace. V souvislosti s rostoucím zájmem o používání daňových pobídek na VaV vyvstává otázka, jak efektivní jsou tyto politické nástroje? Převážná většina studií dochází k závěru, že podpora tímto způsobem je účinná při stimulaci VaV, ovšem odhady velikosti dopadů těchto efektů nejsou srovnatelné napříč zeměmi vzhledem k rozdílné metodice. (European Commission, 2014; OECD, 2015b)

Již od poloviny 80. let 20. století docházelo k významnému vynakládání výdajů do oblasti základního výzkumu, který měl přednost před aplikovaným výzkumem a experimentálním vývojem, z čehož lze usoudit, že mnohé vlády kladly důraz na financování vědeckého výzkumu. Za jasné vítěze ve financování základního výzkumu je považována Korea a Čína. Daňové pobídky na VaV jsou poměrně široce rozšířené zejména ve vyspělých ekonomikách, včetně Spojených států amerických a Japonska, kteří jsou považováni za vůdčí země v této oblasti. V rámci Evropské unie nemají v současné době pouze Německo a Estonsko daňovou politiku zaměřenou nepřímo na stimulaci VaV a inovací. (European Commission, 2014)

Investice do této oblasti se stupňují, čemuž odpovídá i skutečnost, že v roce 2013 vzrostly celkové výdaje v zemích OECD v reálném vyjádření o 2,7 %, ovšem v poměru k hrubému národnímu produktu zůstaly výdaje stejné jako v roce 2012, a to na úrovni 2,4 %. Inovace nespočívají pouze v investicích do oblasti VaV, ale také na vzájemně se doplňujících aktivech, jako jsou software, design nebo lidský kapitál respektive znalostní kapitál. (OECD, 2015b)

V roce 2013 bylo přibližně 6,9 % z podnikového VaV přímo financováno vládami, přičemž daňové pobídky představují ekvivalent dodatečného veřejného financování ve výši 5,2 %. Využívání daňových pobídek na VaV se všeobecně zvyšuje vzhledem k různým formám přímé podpory. Mezi země patřící k největším poskytovatelům kombinované podpory pro podnikový VaV jako procento hrubého domácího produktu k roku 2013 patří Korea či Ruská federace. Naopak Spojené státy americké, Francie a Čína se řadí k největším poskytovatelům daňové podpory. V roce 2015, 28 zemí OECD využívalo daňové pobídky na podporu podnikatelského VaV, přičemž tato podpora tvořila v roce 2013 téměř 50 miliard USD a postupem času neustále roste. (OECD, 2015a)

Co se týče členů Evropské unie, některé státy mají stále daleko k dosažení determinovaného cíle ve výši 3 % výdajů z hrubého domácího produktu členských států směřovaných do VaV. Prozatím bylo dosaženo pouze malého pokroku od spuštění strategie Evropa 2020, ovšem tento nepřiliš lichotivý vývoj podněcuje vlády k o to větší stimulaci soukromých výdajů na VaV prostřednictvím daňových pobídek. Tento systém zároveň přispívá k větší odolnosti společností během krizových let. (Garnier a kol., 2014)



Obr. 10 Hrubé domácí výdaje na VaV v členských zemích Evropské unie

Zdroj: Eurostat, 2017

### Daňové pobídky na VaV ve státech Evropské unie

V Evropské unii, jsou vládní úřady nuceny přijmout aktivní opatření s cílem podpořit činnosti v oblasti VaV. Od roku 2011 došlo ke zvýšení počtu členských států Evropské unie aplikujících daňové pobídky z 10 na 20 k roku 2013. (Trandafir a Ristea, 2014)

V zemích Evropské unie fungují různé druhy daňových pobídek, proto budou v následujícím textu pro lepší pochopení představeny režimy, které jednotlivé země aplikují v rámci podpory VaV.

### 1. Dle výpočtu základu pro daňový odpočet

- a) Výsledky VaV – daňový odpočet se vypočítá použitím sazby do výše a struktury způsobilých výdajů na VaV.
- b) Výdaje na VaV - daňový odpočet se vypočítá použitím sazby do výše a struktury způsobilých výdajů na VaV.
- c) Kombinace

### 2. Dle oprávněných výdajů

- a) Kapitálové výdaje – daňový odpočet se vypočítá použitím sazby na kapitálové výdaje.
- b) Běžné výdaje – daňový odpočet se vypočítá použitím sazby na běžné výdaje, nejčastěji se jedná o personální výdaje.
- c) Kombinace

### 3. Dle daňového odpočtu

- a) Dodatečný odpočet či osvobození – výhoda je spatřována ve snížení některých platebních povinností, která má podnikatelský subjekt ke státnímu rozpočtu.
- b) Hotovostní náhrada – výhodou je možnost hotovostní náhrady, čímž se pozitivně ovlivňuje skutečné cash flow podniku.
- c) Kombinace

### 4. Dle dynamiky daňového odpočtu

- a) Plochý systém – spočívá v použití konstantního daňového odpočtu bez ohledu na výše výdajů vynaložených na projekt VaV.
- b) Progresivní systém – spočívá v použití vyšší mezní daňové sazby pro přebytek.
- c) Regresivní systém – spočívá v použití nižší mezní daňové sazby pro přebytek.

### 5. Dle příjemce diferenciaci

- a) Nediferencovaný – použijí se stejné podmínky, které platí pro všechny podniky.
- b) Diferenciaci podle velikosti – spočívá v použití vyšších pobídek pro malé a střední podniky. (Popa a kol., 2012)

Použití režimů daňových pobídek na VaV ve vybraných státech Evropské unie zobrazuje níže uvedená tabulka.

Tab. 6 Režimy daňových pobídek na VaV ve vybraných státech Evropské unie

země	1.	2.	3.	4.	5.
<b>Rakousko</b>	výdaje	kap. v.	hotovost.	plochý s.	nedifiren.
<b>Belgie</b>	komb.	komb.	odpočet	plochý s.	nedifiren.
<b>Česká republika</b>	výdaje	kap. v.	odpočet	plochý s.	nedifiren.

<b>Francie</b>	výdaje	kap. v.	odpočet	regres. s.	nedifiren.
<b>Maďarsko</b>	komb.	komb.	odpočet	ploché s.	nedifiren.
<b>Irsko</b>	výdaje	kap. v.	odpočet	progres. s.	nedifiren.
<b>Malta</b>	komb.	kap. v.	odpočet	ploché s.	nedifiren.
<b>Nizozemsko</b>	komb.	běžné v.	hotovost.	ploché s.	nedifiren.
<b>Polsko</b>	výdaje	kap. v.	odpočet	ploché s.	diferen.
<b>Portugalsko</b>	výdaje	komb.	odpočet	progres. s.	nedifiren.
<b>Španělsko</b>	komb.	komb.	odpočet	progres. s.	nedifiren.
<b>Velká Británie</b>	výdaje	komb.	komb.	ploché s.	diferen.

Zdroj: Global Guide to R&D Tax Incentives, Taxand, 2012

Rozvíjení VaV je důležitým faktorem zvyšující konkurenceschopnost, produktivitu, hospodárnost, a současně vede k dosažení dlouhodobého hospodářského růstu, protože napomáhá k řešení dalších souvisejících problémů. Jako příklad lze uvést vysokou nezaměstnanost. Ta může být snížena prostřednictvím investic do VaV, které povedou k lepším a rozmanitějším výrobkům, vyšší poptávce, a tím pádem pravděpodobně i k tvorbě nových pracovních míst. (Hurduzeu a Lazar, 2016)

Každá země má právo si vybrat, zda bude podporovat VaV přímo nebo nepřímo formou daňové pobídky. Země, které se rozhodnou vydat touto cestou zvyšují své národní a mezinárodní investice. Ovšem druhy daňových pobídek závisí i na typu daňového systému a určitých politických cílů. Zavedení daňových pobídek umožňuje snížení nedostatků v určitých oblastech fiskální struktury a podporuje soukromý sektor, jakožto i účast v ekonomických a sociálních programech. (Hodžić, 2012)

## 6.1 Nepřímá podpora výzkumu a vývoje na Slovensku

V České republice existuje možnost odčitatelné položky na podporu VaV již od roku 2005, ovšem u našich východních sousedů je možnost, jak si snížit náklady vynaložené na výzkumnou, vývojovou či vědeckou činnost novinkou, starou 2 roky. Teprve od 1. ledna 2015 vstoupil v platnost nový typ daňového zvýhodnění pro daňové poplatníky, kteří vykonávají VaV. Takzvaný super odpočet, spočívá stejně jako v České republice, v odpočtu výdajů (nákladů) vynaložených na VaV od základu daně. Odpočet výdajů (nákladů) vynaložených na VaV si může uplatnit právnická či fyzická osoba s příjmy z podnikání či z jiné samostatné výdělečné činnosti bez ohledu na to, zda je účetní jednotkou nebo vede daňovou evidenci. Daňový subjekt si uplatní odpočet na podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, přičemž tomuto odpočtu nepředchází žádný schvalovací proces. Tento postup je na první pohled totožný s českým odpočtem na podporu VaV, avšak slovenský super odpočet na podporu VaV vykazuje drobné nuance, která budou uvedeny v následujícím textu. (Finančná správa Slovenská republika, 2015)

Při realizaci projektu VaV je možné od základu daně sníženého o odpočet daňové ztráty odečíst součet 25 % výdajů (nákladů) vynaložených na VaV každý rok, 25 % výdajů na mzdy a odvody absolventů do 26 let podílejících se na VaV a 25 % meziročního nárůstu všech daňově uznatelných výdajů (nákladů) vynaložených na VaV. Slovenské společnosti tak mohou ušetřit od 5,5 % do 16,5 % nákladů vynaložených na VaV každý rok. I přesto je to však čtyřnásobně méně než v České republice. Zájem o super odpočet bohužel není velký, jak dokazuje analýza z roku 2015, kdy super odpočtu využilo pouze padesát společností. (Finančné riaditeľstvo SR, 2016; TERAZ, 2016)

Nejzásadnějším rozdílem mezi českým a slovenským systémem je skutečnost, že Ministerstvo financí Slovenské republiky každoročně zveřejňuje projekty VaV, jejichž výdaje (náklady) byly zahrnuty do super odpočtu, na svém webovém portále. Jedná se konkrétně o zveřejnění cílů projektů, výše uplatněných odpočtů, základních údajích o subjektech či dat začátku realizace projektů. Od tohoto zveřejnění si Ministerstvo financí slibuje zabezpečení lepší informovanosti veřejnosti, která povede k větší daňové transparentnosti podnikatelského prostředí. Mezi další rozdíly lze zmínit, že v případě daňové ztráty se super odpočet přenáší do dalšího zdaňovacího období, nejvíce však do následujících čtyř let (v České republice je možné přenášet odpočet maximálně tři roky). Ve slovenském systému existují i určitá omezení. Jestliže daňový poplatník prodá nehmotné výsledky VaV, na které si uplatňoval super odpočet, ztrácí nárok na odpočet v příslušném zdaňovacím období, a současně je povinný podat dodatečné daňové přiznání za každé zdaňovací období, ve kterém tento odpočet uplatnil. (Finančné riaditeľstvo SR, 2016; Smart-Tech Solutions SK, 2016)

## 6.2 Nepřímá podpora výzkumu a vývoje ve Velké Británii

Ve Velké Británii vychází podpora VaV zejména ze vzájemné spolupráce mezi veřejným a soukromým sektorem, jejichž cílem je zesílení podnikových inovačních aktivit, a současně vytváření a rozvíjení kvalifikovaných lidských zdrojů. (Kešner, 2010)

Dle Buffone (2014) podporuje stát výzkumné, vývojové a vědecké aktivity různými způsoby. Jedná se například o daňové zvýhodnění, daňové odpočty, zrychlené odpisování aktiv využívaných pro podporu VaV, peněžní dotace a podobně.

Ze všech uvedených způsobů podpory VaV bude pozornost zaměřena na daňové zvýhodnění, jež je jakousi obdobou českého odpočtu na podporu VaV. Tento typ nepřímé podpory VaV funguje od roku 2000, avšak od tohoto roku prošel značným množstvím změn, které vedly zejména k neustálému růstu procentní sazby. Poskytování daňové slevy bylo do roku 2012 značně omezeno. Podmínkou bylo vynaložení nákladů na VaV v minimální výši 10 000 £ za dané zdaňovací období. Tato minimální hranice však byla zrušena právě v roce 2012. Současně byla nastavena maximální výše dobropisu, která činí 7,5 milionů eur. (HM Revenue & Customs, 2015)

V praxi existují dva programy pro uplatnění daňového zvýhodnění, které se rozlišují v závislosti na velikosti společnosti. Konkrétně se jedná o program pro malé a střední podniky a program pro velké podniky. V rámci programu pro malé a střední podniky je základní nutností splnění vymezených podmínek, kterými jsou například: počet zaměstnanců menší než 500, roční obrát nižší než 100 milionů euro a podobně. Daňové zvýhodnění následně činí 125 %. Společnosti mohou tedy celkově odečíst 225 %, jelikož samotné výdaje jsou daňově uznatelným nákladem. Jestliže společnost vykazuje ztrátu, může si tento odpočet přenést do dalších období, případně si může od příslušného daňového úřadu nechat vyplatit 11 % z 225 % výdajů, které mohla společnost v daném období uplatnit. Co se týče programu pro velké podniky, sem spadají všechny společnosti, které nesplňují podmínky programu pro malé a střední podniky. V rámci tohoto programu není systém moc štědrý, umožňuje odečíst pouze 30 % výdajů vynaložených v souvislosti s VaV. Společnosti mohou celkově odečíst 130 %, jelikož samotné výdaje jsou daňově uznatelným nákladem. (Pope a Roantree, 2014).

### 6.3 Nepřímá podpora výzkumu a vývoje ve Francii

Francie jako jedna z mála zemí dosahuje lepších výsledků v podpoře VaV nepřímou formou než prostřednictvím přímé formy ze státního rozpočtu. Podporuje tak podniky v investicích do výzkumných, vývojových a vědeckých činností, a to zejména prostřednictvím daňového odpočtu na podporu VaV. Dle průzkumů dochází tímto způsobem ke snížení nákladů na výzkumníka o 1/3 a činí tak francouzské výzkumníky nejvýkonnější na světě. Toto tvrzení potvrzuje i OECD, která považuje francouzskou daňovou pobídku za jednu z nejlepších na světě. (Bird & Bird, 2014)

Francouzská vláda vytvořila různé pobídky na podporu inovativních společností, a to především prostřednictvím statusu JEI (Jeune Enterprise Innovante) a CIR (Credit impôt Recherche). JEI umožňuje společnostem těžit z řad daňových a sociálních redukcí, jako jsou například osvobození společnosti od daně po dobu prvních dvou let, či osvobození od příspěvku na sociální zabezpečení a podobně. Společnosti ovšem musí mít status malého či středního podniku, být mladší 8 let, a současně být nezávislí. (Maupard, 2016)

CIR představuje finanční páku pro VaV, který umožňuje společnostem financovat technologické riziko, které je spojené s nejistotou přítomnou v každém novém projektu. Společnosti si mohou odečíst 30 % nákladů, jestliže suma nákladů je nižší nebo rovno 100 milionů euro, a současně 5 % nákladů, které přesahují částku 100 milionů euro. Podmínkou pro uplatnění této daňové výhody je splnění dvou základních kritérií, a to mít příjmy podléhající dani z příjmů, a současně vynakládat výdaje na VaV. Pojmy VaV je myšlen základní či aplikovaný výzkum, ale také experimentální vývoj, jejichž definice jsou totožné jako v České republice. (Maupard, 2016)

V roce 2013 byl status CIR rozšířen o návrh a pilotní instalaci nových produktů. Tato sleva na dani se nazývá CII (Le Crédit d'impôt Innovation) a je určena pro



malé a střední podniky. Týká se hmotných a nehmotných výrobků, které nejsou zatím na trhu, a současně se liší od současných či minulých výrobků s vynikajícími technickými parametry, ekodesignem, použitelností nebo funkčností. V tomto případě činí daňových dobropis 20 % a limit výdajů je 400 000 euro ročně. Takovýmto způsobem mohou společnosti získat daňovou výhodu i v řádech milionů euro, ovšem s rostoucí daňovou výhodou se zvyšuje i pravděpodobnost, že tato společnost bude předmětem daňové kontroly. (Maupard, 2016)

## 7 Praktická část

Základním stavebním kamenem této části práce je projekt VaV, který je považován za výchozí dokument v souvislosti s uplatněním odpočtu na výzkumnou, vývojovou a vědeckou činnost. Ovšem mimo tento projekt dokládají daňoví poplatníci i rozsáhlejší projektovou dokumentaci, v níž více popisují jednotlivé detaily prokazující přítomnost prvku novosti a technické nejistoty, který by měl výrobek obsahovat. Čím rozsáhlejší a hlavně detailnější projektová dokumentace je, tím méně je pak uplatněný daňový odpočet na VaV napadnutelný z pohledu správce daně při případné daňové kontrole.

V rámci procesu získávání projektu VaV byli osloveni téměř tři desítky společností, které lze rozdělit do dvou skupin. První skupinu tvoří společnosti, jejichž hlavní činností je zajištění hladké cesty k uplatnění odpočtu na podporu VaV pro své klienty. V praxi tyto společnosti prověřují, zda výrobek společnosti, která usiluje o daňový odpočet na podporu VaV splňuje potřebná kritéria, tedy zda obsahuje prvek novosti a výzkumné, respektive technické nejistoty. Dále společnosti vytváří projekt VaV včetně projektové dokumentace, a současně usilují, aby nedošlo ke zpochybnění nároku na odpočet VaV správcem daně.

Druhou skupinu tvoří společnosti, které se snaží o využití této daňové úlevy svépomocí, to znamená, že provádí všechny výše uvedené činnosti související s VaV samy, bez pomoci specializované společnosti podnikající v tomto oboru.

V rámci procesu získávání projektu VaV byli ve většině případů kontaktováni jednatele těchto společností a ve stručnosti jim byla vysvětlena celá situace. Na zprávy bylo odpověděno téměř vždy, ovšem ne s pozitivním výsledkem. Vzhledem k tomu, že první skupina společností má se svými klienty uzavřenou dohodu o mlčenlivosti, a to z důvodu manipulace s velice citlivými informacemi týkající se know - how dané společnosti usilující o daňové úlevy na podporu VaV, nebylo umožněno sdílet se mnou projekt VaV, i kdyby byly důvěrné informace skryty. V případě úniku jakýkoliv informací se společnost, jež se specializuje na provádění této služby svým klientům, vystavuje smluvním sankcím, a taktéž ztrátě důvěryhodnosti pro potencionální klienty. Společnosti nemohou poskytnout ani prázdný dokument projektu VaV, jelikož ten obsahuje ve většině případů metodiku k uplatnění odpočtu na podporu VaV, a tak by pro změnu mohlo dojít k poškození know - how společnosti zprostředkující odpočet na podporu VaV.

Východisko z této situace přišlo od výkonného ředitele společnosti OPOP spol. s r. o., pana inženýra Michala Dostála, který mi byl při řešení tohoto problému velmi nápomocen a poskytl mi rozsáhlou projektovou dokumentaci k vývoji jednotlivých typů kotlů, jímž se společnost zabývala již v roce 2012. Tato projektová dokumentace obsahovala kromě zmíněného projektu VaV, jehož součástí byly i předpokládané výdaje (náklady), také návrhy na vývoj konkrétních typů výrobků, protokoly o počáteční zkoušce výrobků, testy z technologických institutů či následné certifikace těchto výrobků. Pro účely této práce však postačí pouze projekt VaV včetně výdajů (nákladů) souvisejících s jeho realizací.

## 7.1 Informace o společnosti OPOP spol. s r. o.

OPOP neboli Okresní průmyslový a opravárenský podnik je česká společnost s bohatou historií. Společnost vznikla již v roce 1949 jako státní podnik, přičemž v roce 1994 vznikla společnost OPOP spol. s r. o., tak jak je známá v současnosti. Sídlo společnosti se nachází ve Valašském Meziříčí, ovšem v rámci této společnosti existuje i dceřiná společnost OPOP Slovakia v Prievidzi. (OPOP, 2017)

Společnost se specializuje především na topenářskou techniku, konkrétně na kotle s ručním přikládáním ocelové a litinové, peletové kotle, kotle zplyňovací a lázeňská kamna. Při výrobě produktů je kladen důraz na úsporný provoz, dlouhou životnost a také komfortní obsluhu. Společnost působí na území České republiky více než 65 let, a proto není žádným překvapením, že tradičním odbytištěm kotlů je tuzemsko. Avšak více než 60% podíl na tržbách tvoří export do zahraničí, a to do více než 25 zemí světa. (OPOP, 2017)

OPOP dbá v první řadě na spokojenost svých zákazníků, čemuž přizpůsobuje svůj produktový sortiment, a tímto způsobem se udržuje ve střehu vůči konkurenčním společnostem. Na základě této skutečnosti není žádným překvapením, že se společnost aktivně angažuje na poli výzkumu a vývoje, drží krok se současnými požadavky trhu, trendy a legislativy, a současně je tak o krok napřed před konkurencí. (OPOP, 2017)

## 7.2 Projekt výzkumu a vývoje

V následující podkapitole bude předveden reálný dokument s názvem Projekty výzkumu a vývoje, a to konkrétně výše zmíněné společnosti OPOP spol. s r. o.

### Projekty výzkumu a vývoje

#### 1. Základní identifikační údaje

Tab. 7 Základní identifikační údaje společnosti OPOP spol. s r. o.

<b>název organizace</b>	OPOP spol. s r. o.
<b>sídlo</b>	Zašovská 750, 757 01Valašské Meziříčí, CZ
<b>IČO</b>	47674105
<b>DIČ</b>	CZ47674105
<b>statutární zástupce</b>	Romana Pospěchová Odstrčilová, Ing. Jan Ostrčil
<b>kontakty</b>	Tel.: +420 571 675 589, e-mail: sales@opop.cz

Zdroj: OPOP spol. s r. o. - Projekty VaV, 2012

#### 2. Cíle projektu dosažitelné v průběhu řešení projektu a zhodnotitelné po jeho ukončení

##### **Seznámení se s platnou legislativou**

Soustavně zpřísnující se požadavky na kvalitu spalování fosilních a biopaliv v kotlích pro vytápění domácností vedou výrobce ke snaze o vývoj nových spalovacích zařízení, která produkují méně emisí znečišťujících látek (CO, OGC a podobně) a kladou vyšší požadavky na účinnost využití tepla obsaženého v palivu.

Ministerstvo životního prostředí odhaduje, že 70-80 % všech provozovaných spalovacích zdrojů na pevná paliva v domácnostech České republiky je tvořeno spalovacími zařízeními, která splní pouze 1. či 2. emisní třídu. Emisní třída (viz tabulka 8) jednotlivých spalovacích zařízení je ukazatel, který nám dává základní přehled o tom jak je který kotel ekologický, tedy jak se podílí na vypouštění znečišťujících látek do ovzduší. S touto takzvanou emisní třídou souvisí také nové legislativní požadavky zákona o ovzduší.

Novela zákona 201/2012 Sb. o ochraně ovzduší změnila od 1. 9. 2012 podmínky provozování kotlů na tuhá paliva. Zákon se vztahuje na teplovodní zařízení se jmenovitým tepelným příkonem 10-300kW. Dnem 1. 1. 2014 bude ukončen prodej kotlů na tuhá paliva splňující podmínky 1. a 2. emisní třídy podle ČSN EN 303-5. Od 1. 1. 2017 bude mít uživatel povinnost předložit na základě požadavku obecního úřadu revizi domácího kotle na tuhá paliva pod pokutou až 20 000 Kč. A konečně od 1. 9. 2022 bude mít uživatel povinnost prokázat, že jeho

kotel splňuje podmínky minimálně 3. emisní třídy. OPOP jako tradiční český výrobce chce být na tyto legislativní změny v čas připraven a být konkurenceschopný.

Tab. 8 Mezní hodnoty emisí

Dodávka paliva	Palivo	Jmenovitý tepelný výkon kW	Mezní hodnoty emisí								
			CO			OGC			prach		
			mg/m <sup>3</sup> při 10% O <sub>2</sub> <sup>a</sup>								
			třída	třída	třída	třída	třída	třída	třída	třída	třída
ruční	biopaliva	≤ 50	5 000	1 200	700	150	50	30	150	75	60
		> 50 ≤ 150	2 500			100			150		
		> 150 ≤ 500	1 200			100			150		
	fosilní paliva	≤ 50	5 000			150			125		
		> 50 ≤ 150	2 500			100			125		
		> 150 ≤ 500	1 200			100			125		
samočinná	biopaliva	≤ 50	3 000	1 000	500	100	30	20	150	60	40
		> 50 ≤ 150	2 500			80			150		
		> 150 ≤ 500	1 200			80			150		
	fosilní paliva	≤ 50	3 000			100			125		
		> 50 ≤ 150	2 500			80			125		
		> 150 ≤ 500	1 200			80			125		

POZNÁMKA 1 Hodnoty prachu v této tabulce vycházejí ze zkušeností s gravimetrickou filtrační metodou. Použitá metoda musí být uvedena v protokolu o zkoušce. Emise pevných částic, měřeno podle této evropské normy, nezahrnuje kondenzovatelné organické látky, které mohou tvořit dodatečné pevné částice, když se spaliny smísí s okolním vzduchem. Hodnoty nejsou proto přímo srovnatelné s hodnotami naměřenými metodami s ředěním v tunelu, ani nemohou být přímo převedeny do koncentrací částic v okolním vzduchu.

POZNÁMKA 2 Dodatečné zkušební metody a mezní hodnoty emisí, které platí v některých zemích, jsou uvedeny v odchylkách typu A v příloze C.

<sup>a</sup> Vztahuje se k suchým spalínám, 0 °C, 1 013 mbar.

<sup>b</sup> Kotle třídy 3 pro paliva typu E podle 1.2.1 nebo e-paliva podle 1.2.3 v této tabulce a označené klasifikací E-paliva a e-paliva nemusí splňovat požadavky na emise prachu. Skutečná hodnota musí být uvedena v technické dokumentaci a nesmí překročit 200 mg/m<sup>3</sup> při 10% O<sub>2</sub>.

Zdroj: OPOP spol. s r. o. - Projekty VaV, 2012

## Vyvíjené produkty v roce 2012

a) Odhořivací kotel s ruční dodávkou paliva ve třech výkonových řadách - dřevo, hnědé uhlí (názvy výrobků: H416EKO, H420EKO, H425EKO)

V této kategorii jsou zastoupeny ocelové teplovodní kotle s ruční dodávkou paliva. Neprohořívá zde celé palivo v násypce, ale odhořívá pouze palivo v její spodní části. Spaliny jsou vedeny mimo násypku. Regulace je řešena množstvím přivedeného vzduchu. Ocelový teplovodní kotel řady H4xx EKO je svou konstrukcí a povrchovou úpravou určen pro etážové i ústřední vytápění rodinných domků, nebo vhodných výrobních provozů s maximální hydrostatickou výškou otopné vody 20 m. Kotel H4xx EKO je určen pro spalování tuhých paliv, tj. hnědého uhlí a dřev. Jedná se o nové nástupce stávající řady prohřívacích kotlů řady H4 V, které OPOP nabízí ve svém portfoliu již několik let. Avšak z důvodu zrušení 1. a 2. emisní třídy se nebudou moci prodávat od 1. 1. 2014.

Seznam kritérií, které musí výrobek splňovat:

- Splnění požadavků EN 303-5 pro emisní třídu číslo 3 a výše,
- záruční palivo: hnědé uhlí a dřevo,

- jmenovitý výkon u produktové řady se bude pohybovat v rozmezí od 15 – 25 kW, kotle budou postupně odstupňovány ve třech variantách,
- možnost použití peletového hořáku pro automatický provoz kotle,
- tloušťka plechu: 5 mm,
- velká násypná šachta,
- litinové posuvné rošty,
- vestavěná chladicí smyčka,
- moderní a elegantní vzhled.

b) Automatický kotel se samočinnou dodávkou paliva ve třech výkonových řadách na dřevěné pelety (názvy výrobků: BlackStar 20 Comfort, BlackStar 30 Comfort, BlackStar 40 Comfort )

c) Automatický kotel se samočinnou dodávkou paliva o výkonu 150kW na dřevěné pelety (pracovní název výrobku: MAX 150)

Automatické kotle představují modernější technologii spalování na principu samočinné dodávky paliva. Tyto kotle spalují dřevěné pelety. Díky automatickému podávání paliva se komfort vytápění blíží komfortu vytápění plynem či elektrickou. Kotle se vyznačují vysokou účinností nad 90 % v celém rozsahu výkonů, snadnou obsluhou a přesnou regulací.

Seznam kritérií, které musí výrobek splňovat:

- Splnění požadavků EN 303-5 pro emisní třídu číslo 3 a výše,
- záruční palivo: dřevěné pelety, které bude dodávat peletový hořák,
- jmenovitý výkon se bude pohybovat v rozsahu: 10-20 kW u BS20 COMFORT, 20-30 kW u BS30 COMFORT, 30-40 kW u BS40 COMFORT a 150 kW u MAX 150,
- čištění přepážek bude probíhat automaticky,
- čištění trubkovnice bude prováděno stlačeným vzduchem,
- do kotle bude umístěno připojení pro lambda sondu,
- nový moderní design pro možné sjednocení s násypkou,
- malé rozměry a hmotnost kotle pro variantu BlackStar,
- možnost umístění hořáku z levé, nebo z pravé strany pro variantu BlackStar.

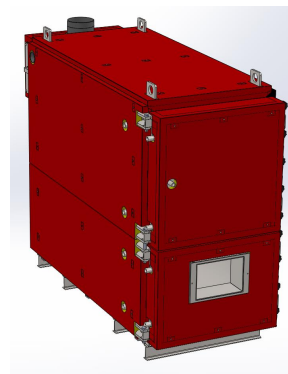
Ad a)



Ad b)



Ad c)



### 3. Doba řešení projektů (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu)

Tab. 9 Doba řešení projektů

<b>vývojový projekt</b>	<b>datum zahájení</b>	<b>datum ukončení</b>
<b>teplovodní kotel H416 EKO</b>	1. 5. 2012	15. 9. 2012
<b>teplovodní kotel H420 EKO</b>	13. 4. 2012	15. 10. 2012
<b>teplovodní kotel H425 EKO</b>	1. 3. 2012	31. 5. 2012
<b>kotel pro vysoký výkon – 150kW</b>	20. 3. 2012	20. 10. 2012
<b>teplovodní kotel BlackStar 20 Comfort</b>	9. 2. 2012	12. 12. 2012
<b>teplovodní kotel BlackStar 30 Comfort</b>	6. 6. 2012	20. 12. 2012
<b>teplovodní kotel BlackStar 40 Comfort</b>	25. 9. 2012	20. 12. 2012

Zdroj: OPOP spol. s. r. o. - Vývojové produkty, 2012

#### 4. Předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu

Tab. 10 Předpokládané výdaje (náklady) v Kč

náklady	H416 EKO	H420 EKO	H425 EKO	kotel pro vysoký výkon – 150kW	BlackStar 20 Comfort	BlackStar 30 Comfort	BlackStar 40 Comfort	celkem
výkres. dok. Mikuda/hod	187,5	200	350	0	30	35	67,5	-
průměr	157,6	157,6	157,6	157,6	157,6	157,6	157,6	-
<b>celkem</b>	<b>29550</b>	<b>31520</b>	<b>55160</b>	<b>0</b>	<b>4728</b>	<b>5516</b>	<b>10638</b>	<b>137112</b>
výkres. dok. Zubatý/hod	37,5	48	0	225	265	140	0	-
průměr	134,6	134,6	134,6	134,6	134,6	134,6	134,6	-
<b>celkem</b>	<b>5047,5</b>	<b>6460,8</b>	<b>0</b>	<b>30285</b>	<b>35669</b>	<b>18844</b>	<b>0</b>	<b>96306,3</b>
testování (firma) Mikuda/hod	80	75	150	1	1	1	1	-
průměr	157,6	157,6	157,6	157,6	157,6	157,6	157,6	-
<b>celkem</b>	<b>12608</b>	<b>11820</b>	<b>23640</b>	<b>157,6</b>	<b>157,6</b>	<b>157,6</b>	<b>157,6</b>	<b>48698,4</b>
testování (institut) hod	135	36	80	1	1	1	1	-
průměr	157,6	157,6	157,6	157,6	157,6	157,6	157,6	-
<b>celkem</b>	<b>21276</b>	<b>5673,6</b>	<b>12608</b>	<b>157,6</b>	<b>157,6</b>	<b>157,6</b>	<b>157,6</b>	<b>40188</b>



náklady	H416 EKO	H420 EKO	H425 EKO	kotel pro vysoký výkon – 150kW	BlackStar 20 Comfort	BlackStar 30 Comfort	BlackStar 40 Comfort	celkem
počet prototypů (ks)	1	1	1	1	3	2	1	-
číslo zakázky	480042	480040	480029	480047	480039/ 480052/ 480057	480046/ 480058	480059	-
materiál v Kč (vzorky)	7888,02	0	11531,13	89062,04	6728,27	9103,76	0	124313,22
mzda v Kč – čistá bez 34 % (vzorky)	1887,3	4519	8730,6	7196,8	9914	8373,9	3305,5	43927,1
ostatní v Kč (vzorky)	4253	0	1656	53628	0	0	0	59537
<b>celkem prototyp</b>	<b>14028,32</b>	<b>4519</b>	<b>21917,73</b>	<b>149886,84</b>	<b>16642,27</b>	<b>17477,66</b>	<b>3305,5</b>	<b>227777,32</b>
certifikace	0	0	0	0	0	0	0	-
<b>celkem kotel</b>	<b>82509,82</b>	<b>59993,4</b>	<b>113325,73</b>	<b>180487,04</b>	<b>57354,47</b>	<b>42152,86</b>	<b>14258,7</b>	<b>550082,02</b>

Zdroj: OPOP spol. s. r. o. – Vývojové produkty, 2012

**Předpokládané výdaje (náklady) na všechny výše uvedené projekty činí: 550 082,02 Kč.**

### 5. Jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace

Tab. 11 Členové řešitelského týmu

<b>jméno řešitele</b>	<b>kvalifikace</b>	<b>pracovněprávní vztah k organizaci</b>
<b>Mikuda Jan</b>	Konstrukce	neuveďeno
<b>Zubatý Lubomír</b>	Konstrukce	neuveďeno
<b>Hambálek Jiří</b>	Technologie	neuveďeno
<b>Fabík Ondřej</b>	Technologie	neuveďeno
<b>Baslová Milada</b>	Normový referent	neuveďeno
<b>Ing. Špůrek Rostislav</b>	Vedoucí výroby	neuveďeno
<b>Koláček Jan</b>	Zásobování	neuveďeno
<b>Ing. Bašová Jaroslava</b>	Obchodní oddělení	neuveďeno

Zdroj: OPOP spol. s r. o. - Projekty VaV, 2012

### 6. Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků

Pracovníci OPOP se podílejí na novém konstrukčním návrhu prototypu teplovodního kotle i na způsobu ověření jeho parametrů. U kotlů s automatickou dodávkou paliva probíhá spolupráce ještě navíc s dánským partnerem firmou Nordjysk Bioenergi ApS.

Parametry funkčních vzorků jsou experimentálně ověřeny na výzkumném pracovišti, které je provozováno na firemní zkušebně. Vybavení zkušebny umožní provést speciální měření (velikost podtlaku v komíně, teplotu spalin v kouřovodu, výkon zkoušeného zařízení, teplotu vstupní i výstupní vody, emise a tak dále), která poskytnou informace potřebné pro optimalizaci vlastního spalovacího procesu. Navržené optimalizace a úpravy jsou vždy následně zrealizovány a aplikovány do dalšího vývoje.

Kotle řady H4xx EKO jsou ve své finální podobě certifikovány Strojírenským zkušebním ústavem v Brně podle normy ČSN EN 303-5. Peletkové kotle jsou testovány akreditovaným technologickým institutem v Dánsku také dle ČSN EN 303-5.

### 7. Datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení

V souladu se zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, tímto jako osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka schvaluji realizaci a řešení tohoto projektu výzkumu a vývoje.

Vytvořil dne 1. 2. 2012 ve Valašském Meziříčí

Mikuda Jan

### 7.3 Praktická aplikace odpočtu na podporu VaV

Následující část diplomové práce se věnuje praktické aplikaci odčitatelné položky na podporu VaV, jež vychází z reálného, výše představeného projektu VaV společnosti OPOP spol. s r. o. V situaci, kdy stát motivuje daňové poplatníky k investování do VaV využívá silného argumentu, jímž je skutečnost, že z každého jednoho milionu korun vyloženého na výzkumnou, vývojovou či vědeckou činnost, získá příslušná společnost při aktuální daňové sazbě z příjmů právnických osob ve výši 19 %, daňovou úlevu v celkové hodnotě 190 000 Kč. Je však nutné splnit podmínky uložené zákonem, jako je například nezbytná existence ocenitelného prvku novosti a přítomnost výzkumné, respektive technické nejistoty, dále vytvoření projektu VaV před zahájením samotného VaV včetně rozsáhlé projektové dokumentace a v průběhu samotného provádění VaV podrobně zachycovat výdaje (náklady) vynaložené v souvislosti s projektem VaV takovým způsobem, aby byla prokázána jejich nezpochybnitelná spojitost s prováděným projektem VaV. V případě, že společnost splní tyto uzákoněné požadavky, může si uplatnit výdaje (náklady) vynaložené v souvislosti s projektem VaV dvakrát. To znamená, poprvé při výpočtu hospodářského výsledku, kdy se tyto náklady odečítají od výnosů. A následně podruhé, kdy dojde k odečtení těchto nákladů v rámci uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV. V konečném výsledku mohou být tedy vybrané náklady, které byly vynaloženy na VaV odečteny od základu daně dvakrát, jak znázorňují žlutá pole v níže uvedené tabulce. To činí odčitatelnou položku na podporu VaV atraktivnější a motivuje tak společnosti více investovat do VaV.

Tab. 12 Zjednodušené schéma pro výpočet DPPPO (dvojití uplatnění nákladů na VaV)

znaménko	položka	poznámka
+	výnosy	
-	náklady	materiál, mzdy na VaV,..
=	<b>výsledek hospodaření před zdaněním</b>	
+	daňově neuznatelné náklady	
-	nezdanitelné výnosy	
+/-	další úprava	
=	<b>základ daně</b>	
-	odpočet na VaV	
-	odpočet ztráty z minulých let	
-	odpočet na podporu odborného vzdělávání	
=	<b>základ daně po snížení o odčitatelné položky</b>	
X	sazba daně 19 %	
=	<b>daňová povinnost</b>	

Zdroj: Vlastní zpracování

Z důvodu, že výše zmíněné projekty společnosti OPOP spol. s r. o. se vztahují pouze k roku 2012, a současně je doba realizace projektů uvažována pouze v rámci jednoho zdaňovacího období, nemůže zde být využit odpočet ve výši 110 %, jež se uplatňuje na přírůstek nákladů na VaV v porovnání s minulým obdobím. Tato možnost odpočtu existuje v rámci české legislativy až od 1. ledna 2014.

Z tohoto důvodu bude vhodné rozdělit tuto podkapitolu do dvou částí. V první části bude vycházeno z reálných informací poskytnutých společností OPOP spol. s r. o., kde bude uvažován pouze jeden rok a vypočítána reálná daňová úspora, které společnost prostřednictvím aplikace odčitatelné položky na podporu VaV dosáhla. Za účelem dosažení komplexnosti problematiky odčitatelné položky na podporu VaV bude v druhé části této podkapitoly uvažováno, že projekty VaV neprobíhaly pouze jedno zdaňovací období, ale období dvě, aby bylo možné předvést využití odpočtu na podporu VaV ve výši 110 % v praxi.

Současně je nezbytné vymezit jeden předpoklad. Jelikož společnost OPOP spol. s r. o. neposkytla podklady obsahující reálné výdaje (náklady) vynaložené v souvislosti s projekty VaV, budou zde pro zjednodušení považovány předpokládané výdaje (náklady) na VaV uvedené v projektech VaV společnosti OPOP spol. s r. o. za skutečně vynaložené výdaje (náklady) na projekty VaV.

### **7.3.1 Aplikace odčitatelné položky na podporu VaV – rok 2012**

Následující příklad reálné aplikace odčitatelné položky na podporu VaV vychází primárně z výše uvedených projektů VaV předložených společností OPOP spol. s r. o., na jejichž základě bude vypočtena daňová úspora, které výše uvedená společnost dosáhla prostřednictvím odčitatelné položky na podporu VaV v roce 2012. V rámci tohoto roku došlo k uplatnění výdajů (nákladů) vynaložených v souvislosti s projekty VaV dvakrát. Vypočtení celkové výše vzniklé daňové úspory v souvislosti s uplatněním odčitatelné položky na podporu VaV by mělo být dostatečně průkazným a přesvědčivým argumentem, jež by mohl daňové poplatníky motivovat k investování právě do této oblasti.

V rámci výpočtu daňové úspory bylo využito informací z účetní závěrky společnosti OPOP spol. s r. o. za rok 2012. V níže uvedené tabulce lze vidět postup při výpočtu konečné výše daně. Pro následnou komparaci obsahuje tabulka kromě sloupce s názvem využití odpočtu, i sloupec s názvem nevyužití odpočtu. V konečném výsledku lze tedy porovnat, jak se liší daňová povinnost podnikatelského subjektu v případě, že uplatňuje, respektive neuplatňuje odčitatelnou položku na podporu VaV.

Z účetní závěrky byla získána suma výnosů a nákladů za rok 2012. Současně se v příloze v rámci této účetní závěrky neobjevují jiné daňově neuznatelné náklady, nezdanitelné výnosy či jiné položky, které by snižovaly či zvyšovaly výsledek hospodaření. Na základě této skutečnosti lze tedy sumu výnosů po odečtení nákladů považovat za základ daně ve výši 9 551 000 Kč. Od této sumy je následně odečteno 100 % výdajů (nákladů) vynaložených na výzkumnou, vývojovou či vědeckou činnost, a tak dochází ke snížení výše uvedeného základu daně o 550 082,02 Kč, respektive o částku 550 082 Kč po zaokrouhlení za účelem zjed-

nodušení. Částka odčitatelné položky na podporu VaV je uvažována jako celková suma výdajů (nákladů) vynaložených na všech 7 vývojových projektů realizovaných společností OPOP spol. s. r. o. v roce 2012. Výdaji (náklady) jsou myšleny výdaje (náklady) vynaložené na vstupní projektovou dokumentaci, na materiál, na mzdy výzkumných a vývojových pracovníků a v neposlední řadě výdaje (náklady) vynaložené na vzorky. Takto snížený základ daně po odpočtu na podporu VaV je zaokrouhlen na celé tisícikoruny dolů a následně pronásoben aktuální sazbou daně z příjmů právnických osob, která pro rok 2012 činila 19 %. Součinem částky 9 000 000 Kč a 19% sazby daně z příjmů právnických osob již získáváme výši daňové povinnosti podnikatelského subjektu ve výši 1 710 000 Kč v případě využití odpočtu na podporu VaV. V případě nevyužití odpočtu na podporu VaV získáme výslednou daňovou povinnost podnikatelského subjektu součinem částky 9 551 000 Kč a 19% sazby daně z příjmů právnických osob ve výši 1 814 690 Kč.

Tab. 13 Komparace: využití odpočtu vs. nevyužití odpočtu – rok 2012 (v Kč)

<b>(ne)využití odpočtu</b>	<b>využití odpočtu</b>	<b>nevyužití odpočtu</b>
<b>rok</b>	<b>2012</b>	<b>2012</b>
<b>výnosy</b>	243 217 000	243 217 000
<b>náklady</b>	233 666 000	233 666 000
<b>základ daně</b>	9 551 000	9 551 000
<b>náklady vstupující do odpočtu</b>	550 082	0
<b>odpočet na VaV</b>	<b>550 082</b>	<b>0</b>
<b>základ daně po odpočtu</b>	9 000 918	9 551 000
<b>zaokr. základ daně</b>	9 000 000	9 551 000
<b>sazba DPP</b>	19 %	19 %
<b>výše daně</b>	1 710 000	1 814 690

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetní závěrky společnosti OPOP s. r. o., 2012

Následující tabulka zobrazuje celkovou daňovou úsporu, které společnost dosáhla prostřednictvím aplikace odčitatelné položky na podporu VaV v roce 2012. Tuto daňovou úsporu lze vypočítat dvojím způsobem. První možností je součin vynaložených výdajů (nákladů) na VaV v rámci daného období aktuální sazbou daně z příjmů právnických osob. Druhou možností představuje rozdíl mezi vypočtenou daňovou povinností podnikatelského subjektu, který ovšem nevyužil možnost odčitatelné položky na podporu VaV a vypočtenou daňovou povinností podnikatelského subjektu využívající možnosti odečíst si výdaje (náklady) vynaložené v rámci projektu VaV. Lze konstatovat, že analyzovaná společnost dosáhla na daňovou úsporu v celkové výši 104 690 Kč. Kč, respektive při využití tohoto daňového odpočtu zaplatila na dani o 5,77 % méně.

Tab. 14 Komparace: daňová úspora při (ne)využití odpočtu na VaV – rok 2012

<b>(ne)využití odpočtu</b>	<b>využití odpočtu</b>	<b>nevyužití odpočtu</b>
<b>rok</b>	<b>2012</b>	<b>2012</b>
<b>celková daň</b>	1 710 000 Kč	1 814 690 Kč
<b>daňová úspora</b>	104 690 Kč	0 Kč
<b>daňová úspora v %</b>	5,77 %	0 %

Zdroj: Vlastní zpracování

### 7.3.1 Aplikace odčitatelné položky na podporu VaV – roky 2013 a 2014

Druhý z daňových odpočtů na podporu VaV ve výši 110 %, jež lze uplatnit na meziroční přírůstek výdajů (nákladů) vynaložených na projekt VaV vznikl v souvislosti s rekonstrukcí občanského zákoníku, respektive zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, 1. ledna 2014. Jelikož společnost OPOP spol. s r. o. disponuje pouze projekty VaV a související projektovou dokumentací vztahující se k roku 2012, kdy ještě neexistovala možnost tento typ daňového odpočtu uplatnit, a současně výzkumná a vývojová činnost společnosti je provozována pouze jedno zdaňovací období, nelze využít tyto data jako podklad pro reálnou aplikaci odčitatelné položky na podporu VaV v rámci dvou a více období.

Z tohoto důvodu je nutné uchýlit se k některým obměnám, a to způsobem vedoucím k zajištění možnosti aplikovat i druhý výše uvedený odpočet na podporu VaV. Ke stanovení základu daně z příjmů bude využito opět účetních závěrek společnosti OPOP spol. s r. o., konkrétně účetních závěrek analyzující roky 2013 a 2014, a to z toho důvodu, že daňový odpočet ve výši 110 % vešel v platnost právě v roce 2014. Současně budou převzaty výdaje (náklady) vynaložené na výzkumnou, vývojovou a vědeckou činnost z projektů VaV a ačkoliv se reálně vztahují k roku 2012, v rámci tohoto příkladu budou přiřazeny k roku 2013, aby bylo zachováno odborné finanční ohodnocení výdajů (nákladů) nutných k vývoji nových typů kotlů. Jediná uměle vymodelovaná částka se týká výše odpočtu vztahující se k roku 2014, která musí být z logiky věci vyšší než hodnota odpočtu vztahující se k minulému roku, aby mohlo dojít k aplikaci odpočtu na podporu VaV ve výši 110 %. Příkladem tohoto vzorového modelu může být projekt VaV, který je realizován minimálně dvě období za sebou. Postup při výpočtu odčitatelné položky na podporu VaV pro rok 2013 je totožný s minulým příkladem. Odlišuje se pouze jinou výší výnosů a nákladů, a tím pádem i základu daně. K obměně při výpočtu odčitatelné položky na podporu VaV dochází až v roce 2014, kdy je kromě „základního“ odpočtu ve výši 100 % výdajů (nákladů) vynaložených v souvislosti s projekty VaV, uplatněn navíc odpočet ve výši 110 % přírůstku výdajů (nákladů) vynaložených na VaV oproti minulému období, tedy roku 2013. V praxi je tedy uplatněno 100 % z částky nákladů na VaV ve výši 550 082 Kč, a současně dochází k uplatnění 110 % z rozdílu mezi náklady vstupujícími do odpočtu v roce 2014 a náklady vstupujícími do odpočtu v roce 2013. Konkrétně se jedná o rozdíl částek 650 200 Kč a 550 082 Kč, což je 100 118 Kč. Z této částky je následně vypočítáno 110 %, což

navyšuje „základní“ odpočet o 110 130 Kč a konečná výše odpočtu na VaV za rok 2014 činí 660 212 Kč. V roce 2014 by si tedy společnost mohla odečíst částku od základu daně vyšší než kolik na provádění činností v rámci projektu VaV skutečně vynaložila. Podrobnější údaje jsou uvedeny v tabulce níže.

Tab. 15 Komparace: využití odpočtu vs. nevyužití odpočtu – roky 2013 a 2014 (v Kč)

(ne)využití odpočtu	využití odpočtu		nevyužití odpočtu	
	2013	2014	2013	2014
<b>rok</b>				
<b>výnosy</b>	259 056 000	197 857 000	259 056 000	197 857 000
<b>náklady</b>	244 099 000	195 300 000	244 099 000	195 300 000
<b>základ daně</b>	14 957 000	2 557 000	14 957 000	2 557 000
<b>náklady vstupující do odpočtu</b>	550 082	650 200	0	0
<b>odpočet na VaV</b>	<b>550 082</b>	<b>660 212</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>základ daně po odpočtu</b>	14 406 918	1 896 788	14 957 000	2 557 000
<b>zaokr. základ daně</b>	14 406 000	1 896 000	14 957 000	2 557 000
<b>sazba DPPO</b>	19 %	19 %	19 %	19 %
<b>výše daně</b>	2 737 140	360 240	2 841 830	485 830

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních závěrek společnosti OPOP s. r. o., 2013 a 2014

V následující tabulce lze opět vidět velikost daňové úspory. Zvýšená pozornost by měla být věnována daňové úspoře v roce 2014, která se oproti předchozímu roku zvýšila o 22,2 %, a to na neuvěřitelných 25,9 % a zajistila tak podnikatelskému subjektu daňovou povinnost nižší o celých 125 590 Kč. Na tomto výsledku se nepochybně velkou měrou podílel právě nově zavedený odpočet na podporu VaV ve výši 110 % z přírůstků výdajů (nákladů) vynaložených na projekt VaV oproti minulému období.

Tab. 16 Komparace: daňová úspora při (ne)využití odpočtu na VaV – roky 2013, 2014

(ne)využití odpočtu	využití odpočtu		nevyužití odpočtu	
	2013	2014	2013	2014
<b>celková daň</b>	2 737 140 Kč	360 240 Kč	2 841 830 Kč	485 830 Kč
<b>daňová úspora</b>	104 690 Kč	125 590 Kč	0 Kč	0 Kč
<b>daňová úspora v %</b>	3,7 %	25,9 %	0 %	0 %

Zdroj: Vlastní zpracování

## 7.4 Metodický postup uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV v České republice

V rámci uplatňování odčitatelné položky na podporu VaV dochází jak ze strany společností zprostředkující tento typ daňové výhody svým klientům, tak ze strany samotných podnikatelských subjektů využívající této výhody k nejasnostem ohledně toho, jakým způsobem postupovat, aby bylo dosaženo snížení daňové povinnosti konkrétního podnikatelského subjektu. V této podkapitole bude na základě získaných poznatků vycházejících z teoretické části této práce, a současně z projektu VaV poskytnutého společností OPOP spol. s r. o., usilováno o vytvoření metodického postupu uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV v České republice.

Tento metodický postup by měl podnikatelským subjektům ujasnit tuto problematiku, a současně přesněji vytyčit cestu, kterou se mají podnikatelé udávat, aby dosáhli odčitatelné položky na podporu VaV. Současně by se měl tento metodický postup podílet na větší transparentnosti odčitatelné položky na podporu VaV pro daňové poplatníky využívající této daňové úlevy a také přispět ke snížení pochybností ze strany správce daně ohledně uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV podnikatelským subjektem.

Výstupem by měl být zobecnitelný metodický postup, dle něhož budou právnické osoby postupovat při uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV. Hlavním důvodem proč je cíleno primárně na právnické osoby, je skutečnost, že fyzické osoby se k využívání tohoto typu podpory VaV dostávají spíše sporadicky, a proto bude mít zmíněný metodický postup větší využití a uplatnění v rámci osobních a kapitálových společností.

Podstata tohoto metodického postupu bude spočívat ve vymezení jednotlivých kroků popisujících doporučený způsob, který by měl podnikatelský subjekt respektovat v případě, že provádí výzkumnou, vývojovou či vědeckou činnost a usiluje tak o uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV. Jestliže bude podnikatelský subjekt tyto kroky přesně následovat, měl by tímto bezproblémově dosáhnout daňové úspory, která plyne z dvojího uplatnění výdajů (nákladů) vynaložených v souvislosti s činnostmi, které jsou prováděny v rámci projektu VaV.

Tento metodický postup by měl právnickým osobám v případě splnění blíže uvedených kroků zajistit hladký průběh při využívání tohoto typu daňové úlevy. Hladkým průběhem je myšleno nejen období, kdy probíhá samotný projekt VaV, ale zejména situace, kdy může správce daně místně příslušného finančního úřadu zpětně zkontrolovat uplatněné odčitatelné položky, včetně té na podporu VaV. V případě neoprávněného uplatnění odpočtu na podporu VaV existuje riziko zpětného doměření daně z příjmů právnických osob včetně penále. Zde není výjimkou, že hodnota zpětně doměřené daně z příjmů právnických osob navýšená o odpovídající velikost penále se pohybuje v řádech statisíců korun. Toto zpětné doměření daně je zpravidla následováno soudním řízením, kde proti sobě stojí žalobce reprezentovaný „poškozenou“ společností a obžalovaný zastoupený místně příslušným správcem daně. Je tedy na místě zprůhlednit, ucelit a přiblížit problematiku uplatňování odčitatelné položky na podporu VaV podnikatelským subjektům, jež se



s ní dostanou do kontaktu, a tímto způsobem taktéž předejít případným soudním sporům.

Tento metodický postup lze považovat za jakousi směrnici. Stejně jako směrnice i metodický postup stanovuje pravidla, dle kterých by se měla společnost usilující o uplatnění tohoto typu odpočtu řídit. A právě z tohoto důvodu by společnosti zabývající se problematikou odpočtu na podporu VaV měly zahrnout zmíněný metodický postup do své interní dokumentace a následně respektovat jeho znění. Avšak podnikatelské subjekty by se při tom, jakým způsobem postupovat při uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV neměly spokojit pouze s existencí tohoto metodického postupu, jež lze ovšem považovat za klíčový. Za účelem zjednodušení provádění výzkumných, vývojových či vědeckých činností je všeobecně doporučována tvorba i jiných směrnic, které stanoví konkrétní postupy související se splněním požadavků stanové zákonem, aby nebylo uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV zpochybnitelné. Konkrétním příkladem pak může být směrnice upravující postup při evidování, sledování a vykazování výdajů (nákladů) vynaložených na činnosti související s projekty VaV.

Na závěr úvodu této podkapitoly je důležité říci, že tento metodický postup není zcela vyčerpávající. Tato skutečnost je zapříčiněna rozsáhlostí problematiky odčitatelné položky na podporu VaV a také skutečností, že záleží na každém správci daně a jeho pohledu na existenci prvku novosti, respektive jeho pohledu na technickou či výzkumnou nejistotu. Taktéž je nutné podotknout, že tento metodický postup nemusí účetní jednotky striktně dodržovat. Naopak lze pouze doporučit, aby byl tento metodický postup před samotným uvedením v platnost upraven o určité náležitosti, a to takovým způsobem, aby po této úpravě plně vyhovoval možnostem daného podnikatelského subjektu uplatňující tento typ odpočtu.

## Metodický postup uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV v České republice

### Účel

Tento metodický postup definuje postup při uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV v České republice. Cílem tohoto metodického postupu je zajistit nezpochybnitelné uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV právníckými osobami, a to za podmínek uložených příslušným zákonem v rámci České republiky.

### Rozsah

Tento metodický postup platí pro právnícké osoby, které provádějí činnosti výzkumného, vývojového či vědeckého charakteru. Současně tyto právnícké osoby využívají možnosti uplatnit si výdaje (náklady) vynaložené na činnosti výzkumného, vývojového či vědeckého charakteru dvakrát, a to prostřednictvím uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV, která slouží jako prostředek snižující daňovou povinnost příslušnému podnikatelskému subjektu.

Tento metodický postup, jež popisuje jednotlivé doporučené kroky v rámci uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV v České republice je určen nejen pro pracovníky přímo spojené s oddělením výzkumu a vývoje, ale zejména také pro pracovníky účetního potažmo ekonomického oddělení.

### Legislativa

Tento metodický postup je zpracován v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, a také v souladu s pokynem D – 288, který je vydáván pod záštitou Ministerstva financí České republiky.

### Postup

1. Prvním doporučeným krokem je detailní prostudování právního rámce týkající se VaV, který přináší komplexní řešení problematiky odčitatelné položky na podporu VaV v České republice. Jedná se o zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů a o pokyn D-288 vydávaný Ministerstvem financí České republiky.
2. Na základě získaných poznatků z právního rámce, jež upravuje odčitatelnou položku na podporu VaV, následuje nezbytné vyhodnocení, zda konkrétní činnosti provozované v podnikatelských aktivitách daného daňového poplatníka naplňují definici VaV a v jaké míře.

Definicí VaV je obecně rozuměna systematická tvůrčí práce, která je vykonávaná za účelem získání nových znalostí či jejich využití.

3. Následně dochází k identifikaci projektů (činností), které naplňují podmínku VaV. To znamená za prvé posoudit přítomnost ocenitelného prvku novosti. Přítomností ocenitelného prvku novosti je myšlena skutečnost, že vyvíjený výrobek obsahuje prvek novosti, jež není průmyslově chráněn, a současně není dostupný v České republice a běžně nabízený u konkurenčních výrobců. Existenci prvku novosti u daného výrobku zřetelně prokazuje následné udělení patentu.

Druhou podmínkou je vyjasnění výzkumné respektive technické nejistoty. Tato podmínka je splněna, jestliže existuje riziko, že daný projekt VaV nebude realizován s jistými výsledky.

4. Vytvoření vnitropodnikových směrnic, které zjednoduší podnikatelskému subjektu činnosti v rámci procesu získávání odčitatelné položky na podporu VaV. Ve své podstatě lze podnikatelskému subjektu doporučit vytvořit všechny směrnice (v případě, že již nejsou vytvořeny), které mají přímou souvislost jak se samotným projektem VaV, tak s výdaji (náklady) vynaloženými na činnosti související s prováděním výzkumné, vývojové či vědecké činnosti.

Základními směrnicemi, které by měl podnikatelský subjekt vytvořit v rámci uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV je směrnice upravující postup sledování jednotlivých projektu VaV, směrnici upravující postup při evidování, sledování a vykazování výdajů (nákladů) vynaložených na činnosti související s projekty VaV a taktéž směrnici upravující podnikový majetek z pohledu odpisování.

5. První formální náležitostí je vypracování písemného projektu VaV vztahujícího se ke konkrétnímu zkoumanému či vyvíjenému výrobku, a to před zahájením samotného projektu VaV. Projekt VaV musí obsahovat pokud možno co nejdetailnější vymezení zákonem stanovených náležitostí projektu VaV, kterými jsou:

- základní identifikační údaje o poplatníkovi,
- cíle projektu, kterých lze dosáhnout v průběhu řešení projektu, a současně budou zhodnotitelné po skončení trvání projektu,
- datum zahájení řešení projektu a datum ukončení řešení projektu,
- předpokládané výdaje (náklady) vynaložené na řešení projektu v průběhu jednotlivých let,
- identifikace osob včetně jejich kvalifikace a formy pracovně-právního vztahu k poplatníkovi, jež budou zajišťovat obdobné řešení projektu,
- stanovení způsobu kontroly včetně vyhodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,

- místo, datum a identifikace odpovědné osoby, jež schválila projekt před zahájením jeho řešení.
6. Posouzení vypracovaného projektu VaV finančním úřadem. Toto ověření je však poměrně časově náročné, může trvat až několik měsíců. Alternativu zde představuje možnost, kdy je možné daný projekt VaV ověřit prostřednictvím společnosti specializující se na zprostředkování odčitatelné položky na podporu VaV pro jiné společnosti. Tímto „dobrozdáním“ daná společnost garantuje správnost daného projektu VaV.
  7. Nad rámec projektu VaV je vhodné vytvořit projektovou dokumentaci, jejímž obsahem by mělo být popsání ocenitelného prvku novosti, a současně vymezení výzkumné nebo technické nejistoty v rámci každého jednotlivého projektu VaV. Rozhodnutí o přítomnosti ocenitelného prvku novosti by mělo být učiněno vedoucím výzkumného či vývojového úkolu či vedoucím oddělení VaV, jelikož tyto osoby disponují odbornými znalostmi a jsou tedy schopny posoudit, zda s sebou výrobek přináší něco nového, jedinečného a do současné doby neobjeveného.
  8. Identifikace uplatnitelných výdajů (nákladů) vynaložených na VaV, ověření uplatnitelnosti těchto výdajů (nákladů) vynaložených na VaV a následné stanovení metodiky jejich výpočtu dle vnitropodnikové směrnice.

Lze odečíst pouze výdaje (náklady) vynaložené na VaV, kromě výdajů (nákladů) vynaložených na služby a kromě výdajů (nákladů) vynaložených na nehmotné výsledky VaV. Taktéž nelze odečíst výdaje (náklady) na něž byla byt' jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. V případě, že výdaje (náklady) souvisí s činností VaV jen z části, mohou být uplatněny pouze tato jejich příslušná část.
  9. Druhou formální náležitostí je vedení oddělené evidence výdajů (nákladů) skutečně vynaložených na VaV, průkazným a přehledným způsobem. Podnikatelský subjekt by si měl způsob, jímž zajistí splnění tohoto zákonného požadavku stanovit ve směrnici upravující tuto problematiku. Nabízí se několik možností, jak evidovat tyto výdaje (náklady). Jedná se o evidování tohoto typu výdajů (nákladů) samostatně prostřednictvím vnitropodnikového střediska, analytické evidence, či prostřednictvím excelové tabulky. Případně jiným průkazným způsobem zajišťující evidentní oddělení výdajů (nákladů) vynaložených na VaV od ostatních výdajů (nákladů).
  10. Dalším krokem je stanovení způsobu kontroly, a současně vyhodnocování výsledků projektu. Je nezbytné ke každému jednotlivému projektu VaV stanovit předem jasný způsob kontroly a také vyhodnocování výsledků projektu v jednotlivých etapách, prostřednictvím pravidelných porad týmů, kontrolních dnů, laboratorních testů, zkoušek prototypů, spuštění poloprovozní

výroby a tak dále. Je na místě uložit písemné zprávy z těchto způsobů kontrol a vyhodnocování výsledků projektu, příkladem mohou být zápisy z porad, zkušební deníky, průběžné zprávy o naplnění cílů projektu a podobně.

11. Po ukončení projektu VaV vypracování závěrečné zprávy o výsledcích prováděného projektu VaV.
12. Před samotným uplatněním odčitatelné položky na podporu VaV je důležité provést finální kontrolu, v níž dochází k:
  - ujištění se, zda bylo dosaženo evidentního naplnění definice VaV ve smyslu stanoveném příslušnou právní legislativou upravující tuto problematiku,
  - ujištění se, zda bylo dosaženo dostatečného prokázání spojitosti mezi vynaloženými výdaji (náklady) s činnostmi uvedenými v projektu VaV,
  - ujištění se, zda bylo dosaženo splnění podmínky oddělené evidence výdajů (nákladů) vynaložených na činnosti v rámci projektu VaV,
  - ujištění se, zda bylo postupováno v souladu s právním rámcem, který upravuje odčitatelnou položku na podporu VaV,
  - ujištění se, zda existuje dostatečné množství průkazných účetních dokladů, které dokládají nezpochybnitelnou spojitost mezi vynaloženými výdaji (náklady) a jejich vynaložením na činnosti uvedené v projektu VaV.
13. Skutečné výdaje (náklady) vynaložené na činnosti související s projektem VaV mohou být uplatněny pouze v případě kladného základu daně z příjmů právnických osob. Tato skutečnost se následně uvádí v daňovém přiznání právnických osob za zdaňovací období na řádku číslo 242.

Jestliže dochází k uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV první rok, lze od základu daně z příjmů právnických osob odečíst 100 % výdajů (nákladů) vynaložených na činnosti v souvislosti s projektem VaV za splnění výše uvedených podmínek. V případě, že následující rok taktéž dochází k uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV, a současně je velikost těchto výdajů (nákladů) vynaložených na činnosti v souvislosti s prováděným projektem VaV vyšší oproti předchozímu výzkumnému/vývojovému roku, lze na tento meziroční přírůstek výdajů (nákladů) vynaložených na činnosti v souvislosti s prováděným projektem VaV uplatnit odpočet ve výši 110 %. Tímto způsobem dojde ke snížení základu daně, čímž dojde k dvojitmu uplatnění vynaložených výdajů (nákladů).
14. V případě záporného základu daně z příjmů právnických osob nelze uplatnit výdaje (náklady) vynaložené na činnosti související s projektem VaV. Tyto

výdaje (náklady) však mohou být uplatněny v daňovém přiznání právnických osob v průběhu následujících tří let, a to v okamžiku, kdy bude vykázán kladný základ daně z příjmů právnických osob.

- 15.** Následně je postupováno jako při klasickém výpočtu daně z příjmů právnických osob. Zaokrouhlený základ daně na celé tisícikoruny dolů je násoben aktuální sazbou daně z příjmů právnických osob.

## 8 Diskuze

Společnosti, které se zabývají zprostředkováním uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV pro svou klientelu, běžně disponují vlastním metodickým postupem uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV. Avšak z důvodu ochrany svého know – how, který tento metodický postup nepochybně představuje, pochopitelně nedochází ke zveřejnění jakýkoliv informací, jež obsahuje tento metodický postup. Naopak, tyto společnosti si takový metodický postup pečlivě chrání a hlídají, aby nedošlo k sebemenšímu úniku informací. Jestliže by taková situace nastala, mohlo by to tyto společnosti značně poškodit. A právě skutečnost, že tento metodický postup není společnostmi zveřejňován, brání možnosti porovnat výše vytvořený metodický postup s metodickým postupem používaným v běžné praxi. Tím pádem není zpřístupněna ani možnost vytvořit metodický postup, jehož základ by byl postaven primárně na praktické aplikaci uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV, a tak by poskytoval realističtější postup, co se uplatnění tohoto typu odpočtu týče.

Problematika odčitatelné položky na podporu VaV je velice rozsáhlá. Tato skutečnost je způsobena zejména permanentním a rychlým rozvojem VaV. Společnosti jsou vlivem konkurenčního tlaku nuceny k neustálému vývoji nových výrobků, které budou vykazovat oproti konkurenčním výrobkům odlišné a žádané vlastnosti, a současně budou pro zákazníky atraktivní svojí cenou. Z tohoto důvodu lze usuzovat, že poznat, co ještě lze, respektive již nelze považovat za činnosti VaV není jednoduché kvůli nepřetržitému vývoji jednotlivých oblastí. A proto je vhodné pravidelné proškolení technických pracovníků daného podnikatelského subjektu, kteří v daném podniku identifikují prvek novosti. Společnosti by těmto technickým pracovníkům měly zajistit nepřetržitý krok s novými trendy v rámci této oblasti, umožnit jim nabývat poznatky z praxe a také zajistit neustálé sbírání zkušeností v souvislosti s touto problematikou. Díky těmto krokům bude zjednodušen celý proces identifikace VaV, a současně se tímto sníží riziko neuznatelnosti odčitatelné položky na podporu VaV, a to z důvodů případné nesprávné identifikace VaV.

Na základě těchto skutečností lze konstatovat, že metodický postup není vlivem neustálého rozvoje výzkumných, vývojových a vědeckých oblastí schopen zahrnout všechna rizika, která se mohou v souvislosti s definicí VaV vyskytnout. A právě z tohoto důvodu by mělo docházet k pravidelným aktualizacím zmíněného metodického postupu, přičemž aktualizována by měla být zejména oblast, v rámci níž dochází k vymezení prvku novosti a výzkumné či technické nejistoty. Současně by se Ministerstvo financí České republiky mohlo inspirovat od jiných zemí, v nichž lze taktéž základ daně z příjmů právnických osob snížit prostřednictvím odčitatelné položky na podporu VaV. Například ve Velké Británii je běžnou praxí existence rozsáhlých katalogů s příklady jednotlivých činností VaV v rámci daných odvětví, což vede k lepšímu rozpoznání prvku novosti a výzkumné či technické nejistoty. Tímto způsobem lze snáze předcházet případným nejasnostem, a to jak ze strany daného podnikatelského subjektu, tak ze strany správce daně. Ovšem, v souvislosti s uplatněním odčitatelné položky na podporu VaV v České republice žádný katalog,

jenž by dopomáhal ke zjednodušení identifikace výzkumných, vývojových či vědeckých činností neexistuje. Neexistence takového katalogu ještě více ztěžuje identifikaci prvku novosti a výzkumné či technické nejistoty, což může v nejhorším případě vyústit až v soudní spor mezi místně příslušným správcem daně a daným podnikatelským subjektem.

Další oblastí, v níž by se mohlo Ministerstvo financí České republiky inspirovat od Velké Británie, je cílení odčitatelné položky na podporu VaV v závislosti na velikosti společností. Ve Velké Británii jsou společnosti usilující o využití odčitatelné položky na podporu VaV rozdělovány do dvou celků. První celek tvoří malé a střední podniky, druhý celek tvoří velké podniky. Přičemž malým a středním podnikům, v případě splnění zákonem stanovených podmínek, přináší uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV vyšší daňovou úlevu, než která by plynula velkým společnostem. Ministerstvo financí Velké Británie se tímto způsobem snaží podnikatelské subjekty spadající do kategorie malých a středních podniků motivovat k většímu vynakládání výdajů (nákladů) směřujících na činnosti související s VaV, a tím pádem zajistit jejich větší konkurenceschopnost, a to jak na tuzemském, tak i na zahraničním trhu.

Provedená analýza zkoumající fungování uplatňování odčitatelné položky na podporu VaV v jiných zemích, vybízí k implementaci a následné aplikaci nově nabytých zkušeností a informací do tuzemského pojetí uplatňování odčitatelné položky na podporu VaV. V souvislosti s výše zmíněným postupem uplatňování odčitatelné položky na podporu VaV ve Velké Británii, by nebylo na škodu zavést obdobný systém, šitý na míru dané situaci, i v rámci České republiky. V tuzemsku je cíleno primárně na právnické osoby, kde v souvislosti s uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV znatelně převažují střední podniky. Tento výsledek je naprosto logický, a to z důvodu, že tento typ podniku početně převažuje mezi účetními jednotkami, které na území tuzemska provádějí výzkumné, vývojové či vědecké činnosti. Nejnižší zastoupení vykazují mikro podniky, a proto by bylo na místě upravit odčitatelnou položku na podporu VaV v České republice takovým způsobem, aby více motivovala tyto podnikatelské subjekty k vynakládání výdajů (nákladů) na činnosti spojené s VaV.

Další oblastí, kterou by se Ministerstvo financí České republiky mohlo při zdokonalení uplatňování odčitatelné položky na podporu VaV inspirovat, je částečné zveřejňování projektů VaV, jako se tomu děje u našich východních sousedů na Slovensku. Tamní ministerstvo financí každoročně zveřejňuje projekty VaV, a to včetně vynaložených výdajů (nákladů) zahrnutých do super odpočtu, který představuje obdobu české odčitatelné položky na podporu VaV. Od tohoto zveřejnění si tamní ministerstvo financí slibuje zabezpečení větší informovanosti, což nepochybně povede k větší daňové transparentnosti podnikatelského prostředí, potažmo i větší důvěře v tento typ daňové úlevy. Tuto skutečnost lze považovat za prokazatelně příznivou, a to z důvodu propagování tohoto typu odpočtu. Současně dochází k poskytnutí konkrétních číselných údajů, které dokládají prokazatelný přínos odpočtu pro podnikatelské subjekty využívající tohoto typu daňové úlevy.



V souvislosti s tvorbou tohoto metodického postupu vyvstala otázka, proč do současné doby neexistuje metodický postup pro právnické osoby, respektive pro fyzické osoby, který by řešil uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV, a současně by byl vytvořen a vydán pod záštitou samotného Ministerstva Financí České republiky? V takovém případě by s největší pravděpodobností došlo ke zmenšení prostoru pro případné chyby, k nimž dochází jak ze strany podnikatelských subjektů, tak ze strany místně příslušných správců daně. Celá problematika související s uplatněním odčitatelné položky na podporu VaV by se stala pro obě strany transparentnější, ucelenější a srozumitelnější, a současně by se jak podnikatelské subjekty, tak místně příslušní správci daně při případném sporu mohli odvolávat na znění daného metodického postupu, který by vymezil nezpochybnitelnou cestu k uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV.

Ve spojitosti s touto myšlenkou se nabízí teorie, zda není neexistence takového metodického postupu cílená. Daně z příjmů právnických osob, respektive daně z příjmů fyzických osob představují jednu z významných položek plynoucí do státního rozpočtu. V případě, že by byl jasně vymezen metodický postup uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV, došlo by ke zmenšení prostoru, v rámci něhož může místně příslušný správce daně v případě neuznatelného odpočtu na podporu VaV zpětně doměřit daň z příjmů právnických osob, respektive fyzických osob včetně odpovídající výše penále. Není tedy schválně tato problematika částečně neprůhledná, aby bylo docíleno většího prostoru pro případné zpochybnění uznatelnosti odpočtu na podporu VaV ze strany finanční správy, a tím pádem zajištění většího finančního toku do státního rozpočtu?

Ovšem na druhou stranu, primárním důvodem vedoucí k zavedení odčitatelné položky na podporu VaV v roce 2005 byla hlavně podpora konkurenceschopnosti ekonomiky České republiky a růstu soukromých výdajů do této oblasti, a to prostřednictvím zvýšení motivace právnických osob, respektive fyzických osob investovat větší množství finančních prostředků do výzkumné, vývojové či vědecké činnosti. Současně bylo zavedení tohoto typu odpočtu jednou z cest, která má dopomoci ke splnění požadavku nastoleného Lisabonskou strategií z roku 2000. Ta považovala za nutné obnovit vysokou ekonomickou dynamiku a vysokou konkurenceschopnost postavenou na znalostech, a to na celém území Evropy. Na základě této skutečnosti požadovala a stále požaduje, i v rámci strategie Evropa 2020, aby členské státy investovaly do této oblasti minimálně 3 % jejich hrubého domácího produktu. Tato skutečnost pouze dokazuje, že podpora VaV je z pohledu Evropské unie důležitou oblastí, která si žádá zvýšenou pozornost, která dříve či později povede k naplnění stanovených cílů. Ovšem dle dostupných informací vztahujících se k roku 2014 se v rámci členských států Evropské unie nepodařilo žádné zemi dosáhnout oněch zmíněných 3 % hrubého domácího produktu. Přičemž Česká republika vynaložila k poslednímu evidovanému roku 2015 výdaje ve výši 0,12 % hrubého domácího produktu. Na základě této skutečnosti lze konstatovat, že k dosažení cíle nastaveného v rámci Lisabonské strategie, vede jak z pohledu členských států, tak samotné České republiky dlouhá cesta.

Dle mého názoru je Česká republika v oblasti odčitatelné položky na podporu VaV stále nováčkem. Ačkoliv meziročně dochází k průměrnému nárůstu společností, které využijí této daňové úspory o 15,3 %, celá tato problematika do současné doby nedisponuje komplexním řešením. Některé oblasti působí značně neprůhledně, a také obsahuje řadu slabých míst, která jsou nedostatečně řešena. Jedná se zejména o definování prvku novosti a výzkumné či technické nejistoty. Tato skutečnost je ovšem zapříčiněna, jak již bylo řečeno, neustálým, nepřerušovaným a poměrně dynamickým vývojem v jednotlivých oblastech. Současně se domnívám, že řada společností neuvažuje o využití odčitatelné položky na podporu VaV z důvodu potencionálního rizika v podobě soudního řízení, k němuž může dojít z různých důvodů. Těmito důvody mohou být například špatná identifikace prvku novosti, či nedodržení zákonem stanovených podmínek. Všechny tyto případy vedou k poměrně vysokému zpětnému doměření daně z příjmů právnických osob navýšeného o penále plynoucího z pozdního zaplacení zmíněné daně. Což je v dnešní době neustálého konkurenčního boje riziko, kterému se většina právnických osob dobrovolně nevystavuje, a proto je pravděpodobné, že právě z tohoto důvodu neuvažují společnosti o využití předmětného typu odpočtu.

## 9 Závěr

Diplomová práce byla věnována problematice nepřímé podpory VaV v České republice, a to konkrétně pomocí odčitatelné položky na podporu VaV. Prostřednictvím aplikace tohoto odpočtu dochází k podpoře výzkumných, vývojových a vědeckých činností. Hlavním cílem této práce bylo na základě teoretických poznatků vycházející z platné legislativy, a především na základě získaného projektu VaV poskytnutého společností OPOP spol. r. o., vytvořit metodický postup uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV v České republice. Dílčím cílem této práce bylo na základě daného projektu VaV vyčíslit velikost daňové úspory na celkové daňové povinnosti daného podnikatelského subjektu, které lze dosáhnout prostřednictvím reálné aplikace odčitatelné položky na podporu VaV.

V rámci této práce bylo v souvislosti s uplatněním odčitatelné položky na podporu VaV zacíleno především na právnické osoby, které, co se týče uplatnění tohoto typu odpočtu, v tuzemsku značně převažují. Proto i teoretická část této diplomové práce pojednává o důchodových daních se zaměřením na daň z příjmů právnických osob. Dále byla za pomoci odborné literatury, expertních článků, platné legislativy, ale i internetových zdrojů definována a podrobně vymezena podpora VaV v České republice, specifika uplatňování odčitatelné položky na podporu VaV od základu daně v podmínkách České republiky a taktéž bylo definováno pojmosloví týkající se problematiky VaV, které lze považovat za nezbytné. Závěrečná část teoretické části byla věnována podpoře výzkumných, vývojových a vědeckých činností v zahraničí.

Na základě nově nabytých poznatků vycházejících z teoretické části práce, jejíž základy byly postaveny nejen na platné legislativě upravující uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV či rozsudcích Nejvyššího správního soudu popisujících úskalí této problematiky, ale zejména na základě získaného projektu VaV společnosti OPOP spol. s r. o., byla provedena praktická aplikace odčitatelné položky na podporu VaV. V rámci praktické aplikace odčitatelné položky na podporu VaV byl základním zdrojem informací jednak projekt VaV společnosti OPOP spol. s r. o. z roku 2012, ale také účetní závěrka této společnosti analyzující roky, v rámci kterých byla aplikována tato odčitatelná položka. V roce 2012 dosáhla daná společnost prostřednictvím aplikace tohoto odpočtu snížení základu daně o náklady vstupující do odpočtu ve výši 550 082 Kč, což v konečném důsledku přineslo společnosti daňovou úlevu v celkové výši 104 690 Kč. V tomto případě byl však aplikován pouze „základní“ odpočet ve výši 100 % výdajů (nákladů) vynaložených na činnosti v souvislosti s projektem VaV.

Jelikož bylo na místě představit aplikaci i druhého z uzákoněných odpočtů ve výši 110% výdajů (nákladů) vynaložených na činnosti v souvislosti s projektem VaV, který vstoupil v platnost až v roce 2014, bylo nezbytné uchýlit se k umělému vymodelování výdajů (nákladů) vyložených na činnosti v souvislosti s projektem VaV. A to především z důvodu, že společnost OPOP spol. s r. o. provozovala výzkumné, vývojové a vědecké činnosti pouze v roce 2012, proto bylo nevyhnutelné přistoupit k následující modifikaci. Výdaje (náklady) vynaložené na činnosti souvi-

sející s projektem VaV v roce 2012 se považovaly za výdaje (náklady) vynaložené na činnosti související s projektem VaV v roce 2013, a současně došlo k umělému vymodelování výdajů (nákladů) vynaložených na činnosti související s projektem VaV v roce 2014. Zde bylo základním požadavkem, aby tyto výdaje (náklady) roku 2014 převyšovaly úroveň výdajů (nákladů) v předchozím roce, aby tak mohlo dojít k uplatnění odpočtu ve výši 110 % výdajů (nákladů) vynaložených na činnosti související s projektem VaV.

Na základě takto vymezených předpokladů došlo v roce 2013 ke snížení základu daně prostřednictvím odpočtu nákladu ve výši 550 082 Kč k daňové úspoře ve výši 104 690 Kč. V roce 2014 pak bylo odečteno jednak 550 082 Kč, ale také 110 % z meziročního přírůstku, který činil 100 118 Kč. Celkové náklady snižující základ daně v roce 2014 tedy činily 660 212 Kč, a tímto způsobem bylo dosaženo daňové úspory ve výši 125 590 Kč. Na základě těchto skutečností lze konstatovat, že v roce 2014 byla od základu daně odečtena vyšší úroveň výdajů (nákladů) než kolik bylo na VaV v tomto roce skutečně vynaloženo. Tato část práce dodala dostatečně přesvědčivé argumenty o přínosu odčitatelné položky na podporu VaV, které vedly k naplnění dílčího cíle této práce.

Všechny nově nabyté poznatky získané v rámci zpracování literární části práce, a současně informace získané z reálného projektu VaV poskytnutého společností OPOP spol. s r. o., vedly k vypracování metodického postupu uplatnění odčitatelné položky na podporu VaV v České republice, který představuje naplnění hlavního cíle této práce. Tento metodický postup by měl podnikatelským subjektům ujasnit problematiku odčitatelné položky na podporu VaV, a současně vymezit cestu, kterou se mají tyto subjekty udávat, aby dosáhly na daňovou úsporu, která plyne z dvojího uplatnění výdajů (nákladů) vynaložených na výzkumné, vývojové či vědecké činnosti. V rámci tvorby tohoto metodického postupu byly vymezeny po sobě jdoucí kroky, které by měly podnikatelské subjekty respektovat, jestliže usilují o bezproblémové dosažení daňové úspory. Současně by měl tento metodický postup přispět k transparentnosti celé problematiky týkající se odčitatelné položky na podporu VaV v České republice a eliminovat situace, kdy z důvodu nesprávných postupů, a to jak ze strany podnikatelských subjektů, tak místně příslušného správce daně, dochází v krajních případech i k soudním řízením.

Ovšem je důležité říci, že tento metodický postup není zcela vyčerpávající. Tato skutečnost je způsobena jednak rozsáhlostí celé problematiky odčitatelné položky na podporu VaV, ale také tím, že v rámci výzkumu, vývoje a inovací dochází k neustálému a dynamickému rozvoji, který se projevuje v nepřetržitém vývoji jednotlivých oblastí. Tento fakt ještě více stěžuje správnou identifikaci činností VaV. Na základě této skutečnosti je proto nutné neustálé sledování nových trendů v oblasti VaV, ale také pravidelné aktualizace tohoto metodického postupu. Tímto způsobem lze přispět ke zjednodušení celého procesu identifikace VaV, a současně snížit riziko neuznatelnosti odčitatelné položky na podporu VaV, a to z důvodů případné nesprávné identifikace VaV.

Vzhledem k omezenému rozsahu této práce a hlavně vzhledem k rozsáhlosti problematiky zabývající se odčitatelnou položkou na podporu VaV nebylo možné

postihnout všechny aspekty, které by mohly v souvislosti s touto problematikou nastat. Podnikatelský subjekt usilující o uplatnění tohoto typu odpočtu musí splnit zákonem stanovené podmínky jako je například sestavení projektu VaV, oddělená evidence výdajů (nákladů) a podobně. Ovšem nejsložitější oblast zde představuje rozpoznání prvku novosti a výzkumné či vědecké nejistoty. Proto může být podnikatelským subjektům pouze doporučeno při identifikaci činností VaV, přizvat kvalifikovaného odborníka v dané oblasti, který disponuje technickým vzděláním a znalostmi a má s identifikací činností VaV nepochybně větší zkušenosti než případní laikové.

# 10 Literatura

## Knižní zdroje

- ADÁMKOVÁ, Petra. 2008. Nástroje nepřímé podpory výzkumu a vývoje v ČR. In: Dny práva – 2008: 2. ročník mezinárodní konference pořádané Právnickou fakultou Masarykovy univerzity. Brno: Masarykova univerzita v Brně, Právnická fakulta. s. 1929. ISBN 978-80-210-4733-4.
- BRYCHTA, Ivan, Jiří VYTOPEŇ, Ivana PILAŘOVÁ a Jiří STROUHAL. Meritum Daň z příjmů 2015. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015. ISBN 978-80-7478-737-9
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-035-7.
- HALÁSEK, Dušan a David LENERT. Ekonomika veřejného sektoru: (vybrané kapitoly). 1. Vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2009. ISBN 978-80-248-1854-2.
- HAMERNÍKOVÁ, B. -- MAAYTOVÁ, A. Veřejné finance. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 340 s. ISBN 80-8643-288-2.
- HEJDUKOVÁ, Pavlína. Veřejné finance: sbírka příkladů a případových studií. Vydání první. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-299-1.
- JACKSON, P M. -- BROWN, C V. Ekonomie veřejného sektoru. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2003. 733 s. Ekonomie. ISBN 80-86432-09-2.
- JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. 2013. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7478-035-6.
- JÍLKOVÁ, Eva. Ekonomie vědy a výzkumu. 2010. Olomouc: Moravská vysoká škola Olomouc. ISBN 978-808-7240-274.
- KEŠNER, MARTIN. 2010. Formy podpory inovativních firem ve Finsku a Velké Británii. In: Sborník z mezinárodní doktorské vědecké konference INPROFORUM Junior 2010. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta. s. 240. ISBN 978-80-7394-226-7.

- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- MAAYTOVÁ, Alena, František OCHRANA a Jan PAVEL. Veřejné finance v teorii a praxi. První VYDÁNÍ. Praha: Grada Publishing, 2015. Expert. ISBN 978-80-247-5561-8.
- MINISTERSTVO FINANCÍ – Sekce veřejné rozpočty, Státní rozpočet v kostce 2016 – kapesní příručka Ministerstva financí ČR. První vydání. Praha: Ministerstvo Financí. 2016. ISBN 978-8085045-85-7.
- NOVOTNÁ, Kateřina. Náklady na výzkum a vývoj. Bulletin Komory daňových poradců České REPUBLIKY. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 1993. ISSN 1211-9946. Dostupné také z: <http://www.kdpcr.cz/>
- POPE, THOMAS, ROANTREE BARRA. 2014. A Survey of the UK Tax System, 1. aktualiz. vyd. LONDON: Institute for Fiscal Studies. s. 65. ISBN 978-1-909463-68-4.
- PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. Daň z příjmů srozumitelně. Vydání první. OSTRAVA: Key Publishing s.r.o., 2015. ISBN 978-80-7418-243-3.
- RADVAN, Michal. Daně a správa daní: [bakalářský studijní program]. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015. Učebnice Právnické fakulty MU. ISBN 978-80-210-7746-1.
- RADVAN, Michal a Petr MRKÝVKA. Důchodové daně. Brno: Masarykova univerzita, 2016. Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity ; svazek č. 567. Řada teoretická. Scientia. ISBN 978-80-210-8395-0.
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. PRAHA: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.
- ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy EKONOMICKÉ učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, Marta, Gabriela KUKALOVÁ a Lukáš MORAVEC. Daňová soustava. Vyd. 1. V Praze: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2014. ISBN 978-80-213-2451-0.

TIDD, Joseph, J. R. BESSANT a Keith PAVITT. Řízení inovací: zavádění technologických, tržních a organizačních změn. Vyd. 1. Brno: Computer Press, c2007. Praxe manažera. ISBN 978-80-251-1466-7.

### Internetové zdroje

ANDREJOVSKÁ, Alena a Monika HUDÁKOVÁ. CLASSIFICATION OF EU COUNTRIES IN THE CONTEXT OF CORPORATE INCOME TAX. Acta Universitatis Agriculturae [online]. 2016, 64(5), 1699-1708 [cit. 2016-11-10]. DOI: 10.11118/ACTAUN201664051699. ISSN 12118516. Dostupné z: <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=fdae9a54-73e6-4e09-818e-a8ce7789392b%40sessionmgr102&vid=2&hid=112>

AYMING. Pravidla odpočtu na výzkum a vývoj. [online]. 2016 [cit. 2017-02-22]. Dostupné z: <http://www.ayming.cz/odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj/odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj/pravidla-odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj/>

BARRIOS, Salvador and HUIZINGA, Harry and LAEVEN, Luc and NICODEME, Gaëtan, International Taxation and Multinational Firm Location Decisions (December 2008). CESifo Working Paper Series No. 2503. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1317722>

BĚLOBRÁDEK, Pavel. In: Youtube [online]. 2016 [cit. 2016-11-01]. Dostupné z: <https://www.YOUTUBE.com/watch?v=TxLw3b62d1Y>

BIRD & BIRD. France: R&D Tax Incentives [online]. 2014 [cit. 2016-04-04]. Dostupné z: <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2014/global/tax-july-2014/france-r-and-d-tax-incentives>

BÍZKOVÁ, Rut. Daňové odpočty pro výzkum a vývoj projdou odbornějším posouzením [online]. 2015 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: [http://www.TECHNICKYTYDENIK.cz/rubriky/denni-zpravodajstvi/danove-odpocety-pro-vyzkum-a-vyvoj-projdou-odbornejsim-posouzenim\\_33291.html](http://www.TECHNICKYTYDENIK.cz/rubriky/denni-zpravodajstvi/danove-odpocety-pro-vyzkum-a-vyvoj-projdou-odbornejsim-posouzenim_33291.html)

BOWLER-SMITH, Mark. Corporate income tax: what is it good for? Australian Tax Forum [online]. 2015, 30(4), 865-891 [cit. 2016-11-10]. ISSN 0812695X. Dostupné z: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=199d603e-20c0-4527-84a0-cbaece94f316%40sessionmgr4007&vid=2&hid=4113>

BUFFONE, FRANK. Worldwide R&D incentives reference guide. 2014-2015 [online]. 2014 [cit. 2017-04-04]. Dostupné z: <http://www.ey.com/Publication/>



vwLUAssets/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide/\$FILE/EYworldwide-randd-INCENTIVES-reference-guide.pdf

BURIAN, Ondřej. Daňová podpora výzkumu a vývoje [online]. 2009 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: <http://www.burianpartner.cz/clanek.php?id=7>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v České republice - 2015. [online]. 2017, s. 62 [cit. 2017-04-04]. ISBN 978-80-250-2769-1. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/neprima-verejna-podpora-vyzkumu-a-vyvoje-v-ceske-republice>

DRÁB, Ondřej, Bohumil KOS a Lenka MRÁZOVÁ. Daňová podpora výzkumu a vývoje 1. díl. Daně a právo v praxi. 2005, č. 10 [online]. 2005 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: <http://www.UCETNIKAVARNA.cz/archiv/dokument/doc-d1538v1514-danova-podpora-vyzkumu-a-vyvoje-1-cast/>

EUROPEAN COMMISSION. A study on R&D tax incentives [online]. 2014 [cit. 2016-11-05]. ISBN 1725-7565. Dostupné z: <http://bookshop.europa.eu/en/a-study-on-r-d-tax-incentives-PBKPA14052/>

EUROSTAT. Gross domestic expenditure on research and development (2015). [online]. 2017 [cit. 2016-11-05]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/EUROSTAT/tgm/graph.do?pcode=tipsst10&language=en>

FINANČNÍ SPRÁVA. Obecné informace: Lhůty pro podání daňového přiznání [online]. 2017 [cit. 2017-03-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace#lhuty>

FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKÁ REPUBLIKA. Superodpočet – novinka v zákone o dani z príjmov [online]. 2015 [cit. 2017-02-22]. Dostupné z: [https://www.FINANCNASPRAVA.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/\\_superodpocet-na](https://www.FINANCNASPRAVA.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_superodpocet-na)

FINANČNÉ RIADITELSTVO SR. Metodický pokyn k odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších PREDPISOV [online]. 2016 [cit. 2017-02-22]. Dostupné z: [https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:fir3NNuAN4YJ:https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Profesionalna\\_zona/Dane/Metodicke\\_pokyny/Priame\\_dane/2016/2016.04.19\\_MP\\_par30c.pdf+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-ab](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:fir3NNuAN4YJ:https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Priame_dane/2016/2016.04.19_MP_par30c.pdf+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-ab)

- GARNIER, Gaëlle, Endre GYÖRGY, Kees HEINEKEN, Milena Mathé MATHÉ, Laura Puglisi PUGLISI, Savino Ruà RUÀ, Agnieszka Skonieczna SKONIECZNA a Astrid Van Mierlo VAN MIERLO. A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020 [online]. 1. Luxembourg: European Union, 2014 [cit. 2016-11-05]. ISBN 978-92-79-42906-4. Dostupné z: <https://bookshop.europa.eu/en/a-wind-of-change--pbKPAC14049/>
- GRANTOVÁ AGENTURA ČESKÉ REPUBLIKY. O GA ČR [online]. 2016 [cit. 2016-11-01]. Dostupné z: <https://gacr.cz/o-ga-cr/o-nas/>
- HM REVENUE & CUSTOMS. Corporation Tax: Research and Development (R&D) Relief. [online]. © 2005-2015 [cit. 2017-04-04]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/corporation-tax-research-and-development-rd-relief>
- HODZIC, Sabina. Research and Development and Tax Incentives. South East European Journal of Economics [online]. 2012, 7(2), 51-62 [cit. 2016-11-05]. ISSN 1840118X. Dostupné z: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=57568465-f864-43c6-83e9-9a0449bc3825%40sessionmgr4009&vid=1&hid=4113>
- HURDUZEU, Gheorghe a Maria-Isadora LAZAR. RESEARCH AND DEVELOPMENT IN THE EUROPEAN UNION. Annals of the University of Oradea, Economic Science Series [online]. 2016, 25(1), 129-135 [cit. 2016-11-05]. ISSN 15825450. Dostupné z: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=6c806ddb-dd47-436c-93ff-ef81755dfabe%40sessionmgr4007&vid=1&hid=4113>
- CHARVÁTOVÁ, Jana. Daňová podpora výzkumu a vývoje v České republice [online]. 2006 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:byQdO780Xko\]:kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1168874612\\_sb\\_charvatova.pdf+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-ab](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:byQdO780Xko]:kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1168874612_sb_charvatova.pdf+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-ab)
- JANEČEK, M., MRÁČEK, K., NEUMAJER, V. Nepřímá podpora výzkumu, vývoje a inovací. Podklad pro přípravu nové NP VaVaI. Aktivity pro výzkumné organizace, o.p.s. [online] 2012 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: [http://www.vyzkum.cz/storage/att/39215D8989628142C1E6B779600FF5B8/Neprima\\_podpora\\_VaVaI\\_2012.pdf](http://www.vyzkum.cz/storage/att/39215D8989628142C1E6B779600FF5B8/Neprima_podpora_VaVaI_2012.pdf)
- KAŠTANOVSKÝ, Milan, Kateřina NOVOTNÁ a Vlastimil ŘEHÁK. Využití odpočtu na výzkum a vývoj v praxi [online]. 2015 [cit. 2016-11-01]. Dostupné z:

<http://www.danarionline.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d50570v62130-vyuziti-odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj-v-praxi/>

KOVALÍKOVÁ, Hana. Výzkum a vývoj, inovace [online]. [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d134v110-vyzkum-a-vyvoj-inovace/>

MAUPARD. French Research and Development Incentives 2016[online]. 2016 [cit. 2016-04-04]. Dostupné z: <https://www.maupard.com/french-research-development-incentives-2016/#toggle-id-2>

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. [online]. 2015 [cit. 2016-11-01]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/cz/podpora-podnikani/vyzkum-a-vyvoj>

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Nejčastější chyby zjištěné při kontrolách projektů výzkumu a vývoje* [online]. 2011 [cit. 2016-11-01]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument84949.html>

MINISTERSTVO FINANCÍ. Monitor. Přehled státního rozpočtu. [online]. 2016 [cit. 2017-03-10]. Dostupné z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2016/statni-rozpocet/>

MÜLLEROVÁ, Libuše. Vymezení a účtování nákladů na výzkum a vývoj pro účely daňového odpočtu [online]. 2014 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:W5rFmOagehAJ:www.vyzkum-vyvoj.cz/Data/files/materialy/Muellerova\\_vyzkum-a-vyvoj.pdf+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-ab](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:W5rFmOagehAJ:www.vyzkum-vyvoj.cz/Data/files/materialy/Muellerova_vyzkum-a-vyvoj.pdf+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-ab)

OECD. Frascati Manuál. [online]. 2002 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: <http://www.vyzkum-vyvoj.cz/default.asp?nDepartmentID=41&nLanguageID=1>  
<https://www.euroskop.cz/8742/sekce/lisabonska-strategie/>

OECD. Data and Statistics on R&D Tax Incentives [online]. 2015a [cit. 2016-11-05]. ISBN 978-92-64-239784. Dostupné z: <https://www.oecd.org/sti/RDTaxIncentives-Data-Statistics-Scoreboard.pdf>

OECD. Technology and Industry Scoreboard 2015b [online]. 2015b [cit. 2016-11-05]. ISBN 978-92-64-239784. Dostupné z: [http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-science-technology-and-industry-scoreboard-2015/summary/english\\_9aa45b52-en;jsessionid=1hwkv4nanng3e.x-oecd-live-02](http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-science-technology-and-industry-scoreboard-2015/summary/english_9aa45b52-en;jsessionid=1hwkv4nanng3e.x-oecd-live-02)

- OPOP. O nás. [online]. 2017. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.opop.cz/o-nas>
- OPOP. Projekt výzkumu a vývoje. [online]. 2012. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://ulozto.cz/!X8VCYF89/projekt-vyzkumu-a-vyvoje-doc#download>
- OPOP. Účetní závěrka 2012. [online]. 2012. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=17140425&subjektId=439656&spis=829435>
- OPOP. Účetní závěrka 2013. [online]. 2013. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=39512617&subjektId=439656&spis=829435>
- OPOP. Účetní závěrka 2014. [online]. 2014. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=40358805&subjektId=439656&spis=829435>
- OPOP. Vývojové projekty. [online]. 2012. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://ulozto.cz/!E2T9g8XG/vyvojove-projekty-rar>
- ORLOVÁ R. Výzkum a vývoj v kontextu odčitatelné položky od základu daně z příjmů. [online]. 2015. [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: [https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwimm832la30AhVifRoKHVAnBv8QFggBMAA&url=http%3A%2F%2Farr.cz%2Fcs%2Fke-stazeni%2Fcategory%2F105-seminar-danove-odpocty-na-vyzkum-a-vyvoj-a-dalsi-financni-a-lidske-moznosti-rozvoje-spolecnosti-3-3-2015%3Fdownload%3D697%253Aorlova&usg=AFQjCNGpMKgW7GJL4Juctfrjd0jsMs5aTg&sig2=l8Sf1p2pXs\\_i5OCasfcfEA](https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwimm832la30AhVifRoKHVAnBv8QFggBMAA&url=http%3A%2F%2Farr.cz%2Fcs%2Fke-stazeni%2Fcategory%2F105-seminar-danove-odpocty-na-vyzkum-a-vyvoj-a-dalsi-financni-a-lidske-moznosti-rozvoje-spolecnosti-3-3-2015%3Fdownload%3D697%253Aorlova&usg=AFQjCNGpMKgW7GJL4Juctfrjd0jsMs5aTg&sig2=l8Sf1p2pXs_i5OCasfcfEA)
- PAIENTKO, Tetiana a Kateryna PROSKURA. Corporate income tax: evolution, problems and possible solutions. *Economic Annals-XXI* [online]. 2016, 156(1/2), 44-48 [cit. 2016-11-10]. DOI: 10.21003/ea.V156-0010. ISSN 17286220. Dostupné z: <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=b4ee14ae-014f-482b-a3a3-5331b72735af%40sessionmgr101&vid=2&hid=112>
- PAVLOVA, Mariyana. Tax Impact on Household Income. *Economics* [online]. 2016, 29(1), 76-81 [cit. 2016-11-10]. DOI: 10.1515/eb-2016-0024. ISSN 14077337. Dostupné z:

<http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=a34c4401-5325-4352-83d8-927a8bf59243%40sessionmgr106&vid=2&hid=112>

POPA, Ion, Victor LAVRIC a Mircea Stelian DRAGHICI. TAX INCENTIVE SCHEMES FOR R&D – A SOLUTION FOR THE ROMANIAN ECONOMY [online]. 1. Review of General Management, 2012 [cit. 2016-11-15]. Dostupné z: [econpapers.repec.org/scripts/redirect.pf?u=http%3A%2F%2Fwww.managementgeneral.ro%2Fpdf%2F2\\_2012\\_5.pdf;h=repec:fmb:journl:v:16:y:2012:i:2:p:87-99](http://econpapers.repec.org/scripts/redirect.pf?u=http%3A%2F%2Fwww.managementgeneral.ro%2Fpdf%2F2_2012_5.pdf;h=repec:fmb:journl:v:16:y:2012:i:2:p:87-99)

RÝDL, Petr. Dvakrát si snížit daňový základ? Praktický návod, jak uplatnit odčitatelné položky na výzkum a vývoj [online]. 2014 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/podnikani/finance-dane/c1-61716250-dvakrat-si-snit-danovy-zaklad-prakticky-navod-jak-uplatnit-odcitatelne-polozky-na-vyzkum-a-vyvoj>

SMARTTECH SOLUTIONS SK. Projekt výskumu a vývoja: Zverejnenie projektu výskumu a vývoja [online]. 2016 [cit. 2017-02-22]. Dostupné z: <http://www.smarttech.sk/co-je-projekt-vyskumu-a-vyvoja/>

TAXAND. Global Guide to R&D Tax Incentives [online]. 2012 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: <http://www.taxand.com/taxands-take/thought-leadership/taxand-global-guide-rd-tax-incentives-20112012>

TECHNOLOGICKÁ AGENTURA ČESKÉ REPUBLIKY. Technologická agentura České republiky a její programy [online]. © 2017 [cit. 2016-11-01]. Dostupné z: <https://www.tacr.cz/index.php/cz/o-ta-cr/pro-media/propagace/propagacni-materialy.html>

TERAZ. O super odpočet na výzkum a vývoj nie je veľký záujem [online]. 2016 [cit. 2017-02-22]. Dostupné z: <http://www.teraz.sk/ekonomika/super-odpocet-na-vyskum-a-vyvoj-vyuz/216516-clanok.html>

THOMPSON, S. J. The First Income Tax, Political Arithmetic, and the Measurement of Economic Growth. Economic History Review [online]. 2013, 66(3), 873-894 [cit. 2016-11-10]. ISSN 00130117. Dostupné z: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=a83f7912-0371-43f9-85ed-62a9b9e64b15%40sessionmgr4007&vid=2&hid=4113>

TRANDAFIR, ADINA a LUMINITA RISTEA. R&D TAX RELIEF IN THE EUROPEAN UNION. Economics, Management [online]. 2014, 9(1), 431-439 [cit. 2016-11-05]. ISSN 18423191. Dostupné z: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=a96bd186-37f6-4145-bbaf-7f05d31b9276%40sessionmgr4009&vid=1&hid=4113>

TRESCOTT, Paul B. Corporate income tax. Salem Press Encyclopedia [online]. 2016, 2016, 4 [cit. 2016-11-10]. Dostupné z: <http://eds.b.ebscohost.com/eds/detail/detail?sid=00d8e4f0-9270-46b0-a7b3-6796764c0d76%40sessionmgr105&vid=0&hid=112&bdata=Jmxhbmc9Y3Mmc2l0ZT1lZHMtbGl2ZQ%3d%3d#AN=89550874&db=ers>

TREZZIOVÁ, Dana. Problematika § 34, odst. 4 - odčitatelná položka na výzkum a vývoj [online]. 2005 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/prispevky-kv-kdp/dane-z-prijmu-a-ucetnictvi/57-08-06-05-2001>

TRUHLÁŘOVÁ, Martina. Daňová podpora výzkumu a vývoje za rok 2014 [online]. 2014 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/novinky-v-odcitatelne-polozce-na-podporu-vyzkumu-a/>

URBAN, Luděk. Lisabonská strategie [online]. 2011 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8742/sekce/lisabonska-strategie/>

VÝZKUMNÝ A ZKUŠEBNÍ LETECKÝ ÚSTAV. Metodika daňových odpočtů na VaV pro poplatníky [online]. 2015 [cit. 2016-11-01]. Dostupné z: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:ugiDw87tAN8J:www.vzlu.cz/cs/metodika-danovych-odpoctu-s990.pdf+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-ab>

ŽMOLÍK, Christian. Odčitatelná položka z titulu výzkumu a vývoje [online]. 2013 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d43393v54582-odcitatelna-polozka-z-titulu-vyzkumu-a-vyvoje/?search\\_query=\\$index=427](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d43393v54582-odcitatelna-polozka-z-titulu-vyzkumu-a-vyvoje/?search_query=$index=427)

### **Právní normy**

POKYN D-288 ze dne 3. 10. 2005 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. SmarTech Solutions [online]. 2014 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: <http://www.smartech.cz/soubory/contentFiles/pokyn-d-288.pdf>

ZÁKON č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: Portál veřejné správy [online]. [cit. 2016-10-01] Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=40374&nr=586~2F1992&rpp=15#local-content>

ZÁKON č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), ve znění pozdějších předpisů. In: Portál veřejné správy [online]. [cit. 2016-10-01] Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=53306&nr=130~2F2002&rpp=15#local-content>

### **Soudní rozhodnutí**

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, čj. 9 Afs 144/2016 – 51, 2016, Dostupné z: <https://www.danovykonzultant.cz/reserse/9-afs-144-2016-51>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2016, čj. Afs 174/2016 – 38, 2016, Dostupné z: <https://www.danovykonzultant.cz/reserse/1-afs-174-2016-38>