



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV EKONOMIKY

INSTITUTE OF ECONOMICS

POSUZOVÁNÍ PROJEKTŮ VÝZKUMU A VÝVOJE Z POHLEDU ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

ASSESSMENT OF RESEARCH AND DEVELOPMENT PROJECTS IN TERMS OF INCOME TAX ACT

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Magdalena Kolářová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2017

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav ekonomiky
Studentka:	Bc. Magdalena Kolářová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Podnikové finance a obchod
Vedoucí práce:	doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Akademický rok:	2016/17

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Posuzování projektů výzkumu a vývoje z pohledu zákona o daních z příjmů

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce: vymezení základních pojmů a východisek; popis relevantní právní úpravy

Analýza právní úpravy a systematizace získaných poznatků

Návrhy metodické příručky pro posuzování projektů výzkumu a vývoje z pohledu zákona o daních z příjmů

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je vytvoření metodické příručky pro řešení projektů výzkumu a vývoje z hlediska daně z příjmů pro obchodní korporaci. Dílčím cílem je posouzení vybraných realizovaných projektů výzkumu a vývoje v obchodní korporaci s využitím této metodické příručky.

Základní literární prameny:

DOSTÁL, Vladimír, Jaroslav LOUBAL a František BARTES. Hodnotové inženýrství: cesta k dosažení komerčně úspěšného výrobku. 2. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2011. ISBN 978-80-7418-106-1.

OECD. Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities. Paris: OECD Publishing, 2015. ISBN 978-926423901-2.

Pokyn D – 288 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, ze dne 3. října 2005.

Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků ze dne 14. března 2002.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

doc. Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá řešením projektů výzkumu a vývoje z hlediska daní z příjmů v obchodní korporaci. Práce vymezuje legislativní úpravu předmětné problematiky. Na základě získaných poznatků je vytvořena metodická příručka, využitelná v obchodní korporaci při řešení projektů výzkumu a vývoje v souladu s daněmi z příjmů. Vytvořenou metodickou příručkou jsou v diplomové práci vyhodnoceny vybrané projekty výzkumu a vývoje v existující korporaci. V závěru diplomové práce jsou uvedeny modelové příklady situací, které mohou při realizaci projektů výzkumu a vývoje nastat a jejich finanční dopady pro korporaci.

Abstract

This diploma thesis deals with evaluating of research and development projects from the viewpoint of income taxes in business corporation. The thesis defines legislation of the problematics. On the basis of acquired knowledge a methodological guide is created. It can be used in business corporation while evaluating research and development projects in accordance with income taxes. In this diploma thesis the chosen research and development projects in existing business corporation are solved by the created methodological guide. Illustrative examples of situations which can appear during realization of research and development projects and its financial impacts on business corporation are given at the end of this thesis.

Klíčová slova

projekt výzkumu a vývoje, daně z příjmů, odpočet od základu daně, metodická příručka

Keywords

research and development project, income taxes, base tax deduction, methodological guide

Bibliografická citace

KOLÁŘOVÁ, M. *Posuzování projektů výzkumu a vývoje z pohledu zákona o daních z příjmů*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 100 s.
Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 5. května 2017

.....
podpis

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, PhD., za cenné rady, připomínky, vstřícný přístup a pozornost, kterou mi věnoval při zpracování této práce. Děkuji za spolupráci také vedení obchodní korporace, které poskytlo data a potřebné údaje. Poděkování patří rovněž mým blízkým za jejich podporu.

Obsah

1	Úvod.....	11
2	Cíl práce a metodika	13
2.1	Cíl práce.....	13
2.2	Použité metody	13
3	Teoretické poznatky z literatury	15
3.1	Výzkum a vývoj.....	15
3.1.1	Vymezení pojmů	15
3.2	Legislativní rámec projektů výzkumu a vývoje z daňového pohledu	16
3.2.1	Zákon o daních z příjmů	16
3.2.2	Pokyn D-288 Ministerstva financí ČR.....	19
3.2.3	Frascati manuál	25
3.2.4	Oslo manuál	27
3.3	Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací.....	28
3.3.1	Veřejná podpora	28
3.3.2	Orgány výzkumu, vývoje a inovací v České republice.....	30
3.4	Statistické údaje.....	30
3.4.1	Údaje za Českou republiku	30
3.4.2	Údaje za Evropskou unii	34
4	Analytická část.....	36
4.1	Profil obchodní korporace	36
4.2	Výzkum a vývoj produktů v korporaci ABC.....	38
4.3	Organizace vývoje nových produktů v korporaci ABC	38
4.4	Nynější řešení projektů výzkumu a vývoje z daňového pohledu	39
4.4.1	Směrnice Náklady na výzkum a vývoj.....	40
4.4.2	Vedení evidence nákladů projektu výzkumu a vývoje v korporaci	47
4.5	Matice odpovědnosti.....	48
4.6	Konkrétní projekty výzkumu a vývoje v korporaci ABC.....	48
4.7	Vyhodnocení současného stavu při řešení projektů výzkumu a vývoje z pohledu daně z příjmů v korporaci.....	50

4.7.1	Oprávněnost zahrnovaných nákladů do odpočtu podle metodického pokynu D-288 v korporaci ABC.....	51
4.7.2	Splnění formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje podle metodického pokynu D-288.....	52
4.8	Analýza metodou FMEA.....	52
4.8.1	Analýza řešení projektů výzkumu a vývoje z hlediska daně z příjmů v korporaci ABC pomocí metody FMEA.....	53
5	Návrh metodické příručky	58
5.1	Okruh uživatelů metodické příručky a její účel.....	58
5.1.1	Legislativní rámec	58
5.1.2	Vysvětlení pojmů	59
5.1.3	Hodnocení aktivit korporace – rozlišení výzkumu a vývoje a inovací	60
5.1.4	Dokument – Projekt výzkumu a vývoje.....	62
5.1.5	Pomůcka pro vymezení výzkumu a vývoje	64
5.1.6	Vymezení odpovědnosti projektu výzkumu a vývoje v korporaci.....	65
5.1.7	Ověření Projektu výzkumu a vývoje dle kritérií Frascati manuálu.....	67
5.1.8	Činnosti, které lze zahrnout do činností výzkumu a vývoje	68
5.1.9	Činnosti, které korporace nemůže zahrnout do výzkumu a vývoje	69
5.1.10	Výdaje na projekt, které může korporace zahrnout do odpočtu.....	70
5.1.11	Výdaje, které korporace nemůže zahrnovat do odpočtu	71
5.1.12	Podpora z veřejných zdrojů na náklady projektu výzkumu a vývoje	72
5.1.13	Období uplatnění nákladů/výdajů na výzkum a vývoj.....	75
5.1.14	Souběh odčitatelných položek podle § 34 odst. 1 a 4 ZDP.....	76
5.1.15	Období pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj	76
5.1.16	Oddělená evidence výdajů na výzkum a vývoj, účtování	77
5.1.17	Dodatečné daňové přiznání a uplatněný odpočet na výzkum a vývoj	80
5.1.18	Výše odpočtu od základu daně.....	80
5.1.19	Doporučení pro korporaci	81
5.1.20	Příklady inovací a vymezení zda činnost je či není výzkum a vývoj.....	82
5.1.21	Závěr metodické příručky	83
6	Vyhodnocení vybraného projektu výzkumu a vývoje korporace ABC podle vytvořené metodické příručky	84
6.1	Splnění požadavků kladených na projekty výzkumu a vývoje.....	84

6.2	Shrnutí hodnocených projektů výzkumu a vývoje	87
6.3	Návrhy vyplývající z vyhodnocení vybraného projektu výzkumu a vývoje	88
7	Finanční dopady při řešení projektů výzkumu a vývoje.....	89
7.1.1	Odpočet za výzkum a vývoj korporace neuplatnila	89
7.1.2	Odpočet za výzkum a vývoj není možné uplatnit	90
7.1.3	Daňová kontrola	91
7.1.4	Závazné posouzení	92
7.1.5	Shrnutí finančních dopadů	93
8	Závěr	94
9	Literatura.....	96
	Seznam tabulek	98
	Seznam obrázků	99
	Seznam příloh	100

1 Úvod

Významnou roli v ekonomice České republiky zaujímá zpracovatelský průmysl, ke kterému se řadí rovněž strojírenské podniky (CZSO, 2016a). Při svém podnikání se tyto podniky neobejdou bez zakázek, tedy odběratelů, aby mohly plynule vyrábět, potřebují dodavatele, kvalifikované zaměstnance, stroje a výrobní prostředky. Strojírenské podniky, které si chtějí udržet svůj tržní podíl a držet krok se svými konkurenty, musí udělat ještě něco víc, než zajistit plynulý chod svých firem a výrobky na trhu prodat. Určitou konkurenční výhodu těmto podnikům zajistí výzkum a vývoj nových výrobků, nebo jejich částí. Aktivita spojené s vývojem nových výrobků jsou časově i finančně náročné. Strojírenské podniky, které realizují vlastní vývoj, musí zajistit nejen dostatek finančních prostředků, ale též kvalifikované odborníky s potenciálem a schopností vytvářet nové originální prvky ve stávajících produktech, či vyvinout zcela nové výrobky.

Jedním ze znaků vyspělé společnosti je, podle názoru autorky, rovněž míra, s jakou stát podporuje vědecké a výzkumné aktivity, a to jak samotných veřejných výzkumných institucí, které jsou k tomuto účelu zřízeny, tak i ekonomických subjektů v podnikatelském prostředí, kteří se touto činností zabývají při vývoji nových výrobků nebo inovacích. Podniky se těmto činnostem věnují v rámci experimentálního vývoje, kdy poznatky ze základního a aplikovaného výzkumu přenášejí do svých výrobků, aby tyto jejich produkty byly na trzích ať domácích, či zahraničních, žádané, prodejné a konkurenceschopné.

Česká republika podporuje projekty vědy a výzkumu přímo, tj. zřizuje veřejné výzkumné instituce, které stát financuje veřejnými prostředky v souladu s podmínkami stanovenými právem Evropských společenství. Činnost a financování těchto institucí je upravena v České republice závaznými právními předpisy.

Stát podporuje při projektech výzkumu a vývoje i subjekty, které se touto činností zabývají v rámci svých podnikatelských aktivit. Způsob, jakým je podporuje, se uskutečňuje prostřednictvím přímé, či nepřímé veřejné podpory. Přímou veřejnou podporou jsou finanční prostředky do podnikatelských subjektů přiváděny přes dotační programy jak z českých zdrojů, tak zdrojů Evropské Unie. Zatímco nepřímá veřejná podpora umožňuje podnikatelským subjektům úsporu na dani z příjmů při naplnění

zákonem stanovených podmínek. Do státního rozpočtu tak odvádějí nižší daň z příjmů. Tuto možnost čerpání nepřímé veřejné podpory využívají podnikatelské subjekty v České republice od zdaňovacího období roku 2005. Proces uplatňování, způsob naplňování zákonem daných podmínek a řešení projektů výzkumu a vývoje v souladu s daní z příjmů v prostředí konkrétní obchodní korporace, je předmětem této diplomové práce.

Práce staví na teoretických poznacích ze zákonů, ať už z daňového hlediska, či při vymezení výzkumu a vývoje, ale také z metodického pokynu Ministerstva financí ČR a podpůrných dokumentů Frascati a Oslo manuálů. Problematika řešení projektů výzkumu a vývoje v souladu s daněmi z příjmů je úzce specializovanou problematikou a v porovnání s ostatními tématy nemá mnoho pramenů, což se odráží v poměrně malém počtu literárních zdrojů této diplomové práce.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je vytvoření metodické příručky řešení projektů výzkumu a vývoje z hlediska daně z příjmů v obchodní korporaci. Dílčím cílem je rozbor a vyhodnocení vybraných realizovaných projektů výzkumu a vývoje z hlediska daně z příjmů v existující obchodní korporaci.

2.2 Použité metody

Tato práce je členěna na tři hlavní části – teoretickou, analytickou a návrhovou. Teoretickou část tvoří popis a vysvětlení pojmů týkajících se výzkumu, vývoje a inovací. V dalším se teoretická část zaměřuje na zákonný rámec z pohledu daně z příjmů. Analytická část se zabývá řešením této problematiky v podmínkách existující obchodní korporaci, která při své ekonomické činnosti uskutečňuje projekty výzkumu a vývoje s vazbou na daň z příjmů. V rámci této části bude pracováno v prostředí skutečných realizovaných projektů výzkumu a vývoje této obchodní korporace. Návrhovou část tvoří návrh metodické příručky pro správné řešení projektů výzkumu a vývoje v souladu s daní z příjmů a její aplikace na analyzovaných projektech obchodní korporace.

Tato práce vychází zejména z teoretického rámce, který upravuje problematiku výzkumu a vývoje z pohledu daně z příjmů. Základním právním předpisem z této oblasti je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), publikovaný ve Sbírce zákonů. Dalším závazným předpisem, který bude v této práci zmiňován, je Metodický pokyn D-288, který vydalo Ministerstvo financí České republiky. Dále tato práce čerpá z literárních pramenů, odborných publikací, které se předmětného téma týkají.

Všechna data a informace budou zpracovány takovým způsobem, aby byly naplněny cíle této diplomové práce, zejména využitím abstrakce, deskripce, analýzy, syntézy, komparace a dedukce.

Abstrakcí je myšlen proces analytických a syntetických postupů, prostřednictvím kterých jsou vymezeny charakteristiky a vlastnosti určitého předmětu. (Pokorný, 2004)

Tato metoda byla použita při zpracování teoretických východisek této práce při vymezení základních pojmů.

Deskripce je popisem, klasifikací věcí, jevů a procesů. (Pokorný, 2004) Tato metoda byla použita při zpracování analytické části diplomové práce, zejména skutečností týkajících se obchodní korporace, která realizovala projekty výzkumu a vývoje.

Analýzou se rozumí rozbor složitějších postupů na jednodušší. Odhaluje strukturu zkoumaného jevu, či procesu, odděluje podstatné od nepodstatného. Přispívá k získání jistých výsledků. Opakem této metody je **syntéza**, kdy jsou slučovány jednotlivé části, které byly vyčleněny analýzou. Syntéza je nedílnou součástí analýzy. (Pokorný, 2004) Obě metody byly využity v analytické části práce, konkrétně při zpracování procesu řešení projektů výzkumu a vývoje v obchodní korporaci.

Komparací, rozumíme srovnání, porovnání. (Pokorný, 2004) Tato metoda byla použita při aplikaci návrhové části a výsledků analytické části práce, v prostředí obchodní korporace.

Dedukce, kterou se rozumí vytvoření závěru z platných závěrů logickým způsobem. (Pokorný, 2004) Metoda dedukce byla použita v návrhové části práce a v samotné formulaci závěru diplomové práce.

Diplomová práce byla zpracována podle předmětných závazných předpisů platných a účinných k datu 1. 10. 2016, není-li dále uvedeno jinak.

3 Teoretické poznatky z literatury

Tato kapitola se zabývá vysvětlením základních pojmů, které přímo souvisejí s tematikou diplomové práce.

3.1 Výzkum a vývoj

Tato podkapitola přibližuje základní pojmy z oblasti výzkumu, vývoje a inovací, legislativní rámec této problematiky a v neposlední řadě též statistickými daty.

3.1.1 Vymezení pojmů

Výzkum lze členit na:

- **základní (badatelský)**, který spočívá v teoretické či experimentální práci, která je prováděna, aby byly získány nové vědomosti o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, přičemž se nezaměřuje na uplatnění výsledků v praxi;
- **aplikovaný (cílený)**, kterým se rozumí teoretická a experimentální práce, která se zaměřuje na získání nových poznatků a dovedností zacílená na vývoj konkrétních, předem stanovených nových nebo zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb;
- **experimentální (vývoj)**, který je systematickou tvůrčí prací, jejímž cílem je získávání, spojování a formování stávajících vědeckých poznatků a nalezení nových možností jejich využití. (Věda, výzkum a inovace, 2016)

Inovaci se rozumí proces zavedení nových nebo z velké části zdokonalených výrobků, postupů služeb do praxe. Rozlišujeme:

1. Inovace postupů, např. nový způsob výroby, poskytované služby či programového vybavení.
2. Inovace organizační – nový způsob organizace obchodních praktik, pracovišť nebo vnějších vztahů. (Zákon o podpoře výzkumu a vývoje, 2002)

Hlavní zdrojem inovací, je dle Evropské komise, výzkum a vývoj – tzv. technologická inovace, přičemž inovací rozumíme v podstatě uvedení nápadu v život. (Bartes, 2007)

Inovace patří ke strategické přípravě výrobku a rozhodování o tom, zda se výrobek bude inovovat. Inovace vyplývá buď z potřeby změny výrobního programu, nebo na základě jiné specifické potřeby. (Dostál, Loubal, Bartes, 2011)

Za výsledky výzkumu, vývoje a inovací se považují:

- v základním výzkumu – nové vědomosti o základních principech jevů, procesů nebo pozorovatelných skutečností,
- v aplikovaném výzkumu – nové poznatky a dovednosti pro vývoj výrobků, postupů nebo služeb, poznatky a dovednosti uplatněné jako výsledky, které jsou chráněny podle zákonů, které upravují ochranu výsledků autorské, vynálezecké nebo obdobné činnosti, nebo poznatky a dovednosti pro potřeby poskytovatele, využití v jeho činnosti, pokud vznikly při plnění veřejné zakázky,
- v inovacích – nové nebo podstatně zdokonalené výrobky, postupy nebo služby, které jsou zavedené do praxe. (Zákon o podpoře výzkumu a vývoje, 2002)

3.2 Legislativní rámec projektů výzkumu a vývoje z daňového pohledu

Tato část teoretických poznatků je zaměřena na pohlížení na projekty výzkumu a vývoje jako předmět daně z příjmů. Východisky právního rámce jsou zákon o daních z příjmů a metodický pokyn, jako výklad zákonné úpravy.

3.2.1 Zákon o daních z příjmů

Daň z příjmů, kterou upravuje zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je rozdělena v české legislativě na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Předmětem daně z příjmů fyzických osob, jsou mimo jiné také příjmy z podnikání, u daně z příjmů právnických osob jsou předmětem daně z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, nestanoví-li zákon jinak.

Problematiku projektů výzkumu a vývoje řeší v zákoně o daních z příjmů, § 34, ve kterém je jednou z odečitatelných položek od základu daně, konkrétně v odstavci čtyři, odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Následující paragrafy zákona o daních z příjmů, §§ 34a až 34e, vymezují, konkretizují a upřesňují odpočet na podporu výzkumu a vývoje. (Zákon o daních z příjmů, 2016)

Výše odpočtu na podporu výzkumu a vývoje

Výši odpočtu na podporu výzkumu a vývoje upravují ustanovení § 34a zákona o daních z příjmů. Podle ustanovení § 34a odstavce jedna, si mohou poplatníci, kteří provádějí výzkum a vývoj odečíst od základu daně:

- a) 100 % výdajů na výzkum a vývoj, které vynaložili v průběhu zdaňovacího období na realizaci projektů výzkumu a vývoje, a
- b) 110 % výdajů na výzkum a vývoj, které vynaložili mezi následujícími zdaňovacími obdobími nebo obdobími, za které se podává daňové přiznání. (Zákon o daních z příjmů, 2016)

Odpočet od základu daně na výzkum a vývoj je možné uplatnit až do výše 100 % nákladů vynaložených v rozhodné době nebo do výše 110 % nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje mimo rozhodnou dobu.

Korporace vždy porovná běžné období s obdobím minulým, a to částky, které uplatňuje v odpočtu. Jestliže částka nákladů zahrnovaných do odpočtu v běžném období nepřevyšuje částku nákladů zahrnovaných do odpočtu v minulém období, uplatní do odpočtu 100 % nákladů. Jestliže srovnávané náklady zahrnované do odpočtu převyšují v běžném oproti minulému období, uplatní do odpočtu 110% nákladů zahrnovaných do odpočtu. Znamená to tedy, že při zvyšujících se nákladech v běžném období proti minulému, je korporace zvýhodněna výší odpočtu. (Šimeček, 2017)

Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu

Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj jsou vymezeny v § 34b zákona o daních z příjmů, a jsou jimi výdaje, respektive náklady, vynaložené na experimentální, či teoretické práce, projekční a konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií, výrobu funkčního vzorku nebo prototypu výrobku, nebo jeho části, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje. Zároveň tyto výdaje – náklady musí splňovat podmínku, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dále je nutná oddělená evidence těchto výdajů – nákladů od ostatních výdajů – nákladů.

Tento § 34b rovněž upravuje v odstavci druhém, které výdaje nejsou výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu. (Zákon o daních z příjmů, 2016)

Projekt výzkumu a vývoje

Projektem výzkumu a vývoje se v zákoně o daních z příjmů zabývá § 34c, kde je vymezen projekt výzkumu a vývoje z pohledu daní z příjmů: „*Projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje.*“ Podle tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů projekt výzkumu a vývoje obsahuje:

- základní identifikační údaje o poplatníkovi (název a adresa sídla poplatníka – právnické osoby; jméno, adresa sídla podnikatele – fyzické osoby; daňové identifikační číslo),
- dobu řešení projektu, tj. ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu,
- cíl projektu, dosažitelný v době řešení a vyhodnotitelný po ukončení řešení projektu,
- předpokládané celkové výdaje – náklady, spojené s řešením projektu, a to podle jednotlivých let řešení projektu,
- konkrétní označení osob spojených s odborným zajištěním řešení projektu, včetně kvalifikace a vymezením vztahu k poplatníkovi,
- způsob kontroly a vyhodnocení postupu řešení projektu, včetně dosažených výsledků,
- den a místo schválení projektu,
- jméno a podpis odpovědné osoby za projekt (u fyzických osob je jí samotný poplatník, u právnických osob je touto osobou statutární orgán).

Podle tohoto ustanovení je nezbytné, aby projekt výzkumu a vývoje byl schválen poplatníkem před zahájením řešení projektu. (Zákon o daních z příjmů, 2016)

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje u společníků osobních obchodních společností

Paragraf 34d zákona o daních z příjmů upravuje uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje u společníků veřejné obchodní společnosti, respektive komplementářem komanditní společnosti. Tento odpočet lze zvýšit o poměrnou část odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, přičemž poměr je adekvátní k poměru, kterým

se společníci podílí na zisku veřejné obchodní společnosti, respektive komplementář na zisku komanditní společnosti. (Zákon o daních z příjmů, 2016)

Závazné posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu

Podle ustanovení § 34e zákona o daních z příjmů může poplatník požádat správce daně o závazné posouzení výdajů, které vynakládá na výzkum a vývoj a zahrnuje do odpočtu. Předmětem závazného posouzení je určení výdajů, které poplatník vynaložil na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

Tento paragraf dále upravuje náležitosti žádosti o závazné posouzení, která obsahově zahrnuje: projekt výzkumu a vývoje, výčet činností, které poplatník považuje za činnosti prováděné při realizaci projektu s uvedením důvodu, proč tyto činnosti považuje poplatník za činnosti prováděné při realizaci projektu výzkumu a vývoje, výčet výdajů na tyto činnosti, výčet činností, u kterých má poplatník pochybnosti, zda výdaje na tyto činnosti jsou výdaji na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu a uvede tyto pochybnosti, způsob rozdělení jednotlivých výdajů, které jsou vynaloženy na projekt výzkumu a vývoje i na ostatní činnosti, a kritéria rozdělení, období, kterého se závazné posouzení týká a návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení. (Zákon o daních z příjmů, 2016)

V případě žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj se jedná o žádost dle §§ 132 a 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). (Daňový řád, 2016) Podání žádosti je spojené s poplatkem. Sazba a placení poplatku jsou upraveny v zákoně č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správních poplatcích“). Podle přílohy tohoto zákona Sazebník, části I, položka 1, písmeno n), je zpoplatněno podání žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení podle daňového řádu, a to ve výši 10 000 Kč. (Zákon o správních poplatcích, 2004)

3.2.2 Pokyn D-288 Ministerstva financí ČR

Metodický pokyn D-288 Ministerstva financí ČR vychází z ustanovení paragrafů zákona o daních z příjmů, které se týkají projektů výzkumu a vývoje. Tento metodický pokyn byl vytvořen metodiky Ministerstva financí ČR, aby doplnil, vysvětlil a zkonkretizoval předmětná ustanovení zákona o daních z příjmů a široké veřejnosti tak

poskytl relevantní informace o této problematice. Pokyn D-288 nabyl platnosti a účinnosti dne 13. 10. 2005, aktualizován byl v roce 2014. Metodický pokyn je rozdělen do tematických částí a navazuje tak na jednotlivé paragrafy, týkající se podpory výzkumu a vývoje, jak jsou obsaženy v zákonu o daních z příjmů:

1. Projekt výzkumu a vývoje

V tomto bodě je vymezen pojem a obsahové části projektu výzkumu a vývoje, který musí být poplatníkem vymezen před zahájením jeho řešení. Podstatnými náležitostmi projektu výzkumu a vývoje jsou:

- základní identifikační údaje o poplatníkovi,
- cíle projektu, které musí být dosažitelné a vyhodnotitelné,
- doba řešení projektu, její přesné vymezení,
- předpokládané celkové náklady na projekt, i po jednotlivých letech,
- přesná identifikace osob odborného zajištění řešení projektu,
- kontrola a vyhodnocení řešení projektu,
- identifikace času, místa a osoby odpovědné osoby za řešení projektu.

Projekt výzkumu a vývoje je nutné vést v písemné podobě. (Pokyn D-288, 2005)

2. Vymezení výzkumu a vývoje pro účely zákona

V této části jsou vysvětleny pojmy, týkající se výzkumu a vývoje, zejména jejich členění a náplň. Pro účely zákona je důležitým kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od podobných jiných činností, přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Pro jejich posouzení jsou uvedena doplňující kritéria:

- stanovené cíle projektu,
- prvek novosti nebo novátorství (dle informací, které jsou k dispozici v dané době),
- hledání předtím neodhalených jevů, struktur nebo vztahů,
- aplikace poznatků nebo techniky novým způsobem,
- výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů, vztahů nebo principů s významem než pro jednoho poplatníka,
- očekávaný přínos (získání patentu, licence, chráněného vzoru apod.),
- kvalifikace pracovníků zařazených do projektu,

- používané metody,
- souvislosti s větším celkem (např. s programem, činností podniku),
- míra obecnosti předpokládaných výsledků,
- souvislost projektu s jinou vědeckotechnickou činností.

Poplatník nemusí splnit všechna doplňující kritéria, aby jeho aktivity byly označeny za výzkum a vývoj.

Přítomnost ocenitelného prvku novosti a požadavek na vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty jsou u projektu výzkumu a vývoje zachovány, i za situace, kdy cíl projektu je již znám jiným subjektům a poplatník prokáže, že je pro něj věcně či ekonomicky nedostupný nebo nepoužitelný nebo neměl v době řešení projektu informaci o tom, že existuje. (Pokyn D-288, 2005)

3. Vymezení činností, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů:

- experimentální nebo teoretické činnosti,
- systematické tvůrčí využití poznatků,
- výroba funkčního vzorku či prototypu výrobku,
- ověření funkčnosti prototypu,
- práce spojené s konstrukcí a projektem výrobku,
- zkoušení nových nebo inovovaných produktů,
- činnosti zkušebních provozů za účelem vyhodnocení hypotéz,
- metodické práce, včetně metodik šetření a zkoušení,
- vyvíjení software,
- výzkum a vývoj pro zdravotnictví a farmacii,
- šlechtitelství do fáze uznání nové odrůdy,
- výzkum a vývoj vedoucí k vytvoření nových služeb. (Pokyn D-288, 2005)

4. Vymezení činností, které nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů:

- vzdělávání a výcvik pracovníků na univerzitách,
- příbuzné vědeckotechnické činnosti, zejména informační služby pokud nejsou prováděné výlučně pro účely projektu,

- studie proveditelnosti,
- administrativní a právní úkony při patentování a licenční činnosti,
- standardní vývoj softwaru a údržba počítačů,
- činnosti centrálních oddělení poplatníka, zejména finančních, personálních, manažerských, logistických a podobných činností,
- běžné použití lékařských znalostí,
- udržovací šlechtění,
- stálé analýzy,
- inovační činnosti, které neobsahují ocenitelný prvek novosti. (Pokyn D-288, 2005)

5. Výdaje vynaložené při realizaci projektů

O výdajích, respektive nákladech, které jsou vynakládány podle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, musí poplatník vést evidenci, kterou rozčlení podle jednotlivých projektů a účetních případů, tj. položkově, přičemž musí být přehledná a prokazatelná co do oprávněnosti vynakládání nákladů.

Mezi uznatelné náklady z pohledu aplikace § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, lze řadit:

- osobní náklady na výzkumné a vývojové zaměstnance, kteří se podílí na řešení projektů, zejména jejich mzdy nebo její část, včetně vyplacených odměn, a povinných odvodů,
- odpisy hmotného či nehmotného majetku, který je používán v souvislosti s řešením projektů,
- provozní náklady, které vznikají v souvislosti s řešením projektů, zejména spotřeba materiálu, drobného hmotného a nehmotného majetku, elektrické energie, tepla, vody, výdajů na telekomunikace, v oddělené evidenci, cestovní výdaje zaměstnanců, spojené s řešením projektu,
- úplata finančního leasingu na hmotný majetek, související s realizací projektu. (Pokyn D-288, 2005)

6. Období uplatnění nákladů na výzkum a vývoj

Pro účely odpočtu od základu daně u poplatníků, kteří vedou účetnictví, jsou za náklady vynaložené v daném zdaňovacím období považovány náklady, které jsou účtovány v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále

jen „zákon o účetnictví“) za podmínek respektování časové a věcné souvislosti a jsou rovněž daňově uznatelné v daném zdaňovacím období. K daňově uznatelným nákladům se řadí náklady, vstupující do ceny vyvíjeného majetku prostřednictvím kapitalizace.

Příkladem těchto nákladů jsou vzniklý závazek úhrady jednorázového nákladu (pokud je daňově uznatelným), ve zdaňovacím období vzniklý závazek úhrady nákladu, který se považuje za daňově uznatelný až po uhrazení (pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění). (Pokyn D-288, 2005)

7. Odpočet na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Na služby nelze uplatnit odpočet - § 34b odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Odpočet nelze uplatnit za externí služby, tj. náklady na nájemné, reprezentaci, poradenství, externí vzdělávání apod. Toto ustanovení se vztahuje i na nemožnost uplatnit odpočet za podpůrné činnosti – finanční, personální, náklady na opravy, ostrahu, přepravné a jiné, které jsou zajišťovány buď vlastními zaměstnanci, nebo dodavatelsky, a to z důvodu, že nejde o výdaje na výzkum a vývoj s přítomností ocenitelného prvku novosti.

Na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, pořízené dodavatelsky a jsou posuzovány jako nehmotný majetek, nelze uplatnit odpočet dle § 34b odst. 2 písm. d) kromě takových, které jsou pořízené od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace. (Pokyn D-288, 2005)

8. Výdaje – náklady, na které byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů

Pokud byla na některé náklady výzkumu a vývoje poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, nelze uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Takto podporované náklady při řešení výzkumu a vývoje je nutné z projektu pro účely stanovení odpočtu, vyloučit.

Pro účely zákona o daních z příjmů, se rozumí veřejnými zdroji takové prostředky, které jsou poskytovány ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů či z fondů Evropských společenství.

Nemožnost uplatnění odpočtu u nákladů, u kterých byla poskytnuta jakákoliv veřejná podpora, upravuje ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. (Pokyn D-288, 2005)

9. Souběh odečitatelných položek dle § 34 odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů neurčuje pořadí jednotlivých odečitatelných položek. Poplatník si sám určuje, kterou odečitatelnou položku, dle § 34 odst. 1 a 4, tj. odpočet daňové ztráty, respektive odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání, uplatní jako první. (Pokyn D-288, 2005)

10. Období uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje lze podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, uplatnit v následujících třech obdobích. Toto ustanovení vysvětluje tuto lhůtu, kdy se počítají i období, za která se podává daňové přiznání, ale současně nejsou zdaňovacími obdobími. Pokud poplatník nemůže v této lhůtě uplatnit odpočet z důvodu nedostatečného základu daně z příjmů, nemůže tento odpočet přenést do dalších období.

11. Dodatečné daňové přiznání

V tomto bodě metodického pokynu je řešena situace, kdy poplatník uplatnil odpočet a z důvodu později podaného dodatečného daňového přiznání, ve kterém přiznává nižší daňovou povinnost je uplatněn nižší odpočet, může neuplatněnou část odpočtu převést do dalšího období, neuplynula-li lhůta tří bezprostředně následujících po zdaňovacím období. (Pokyn D-288, 2005)

12. Přenos neuplatněného odpočtu na právního nástupce

Právní nástupce může uplatnit dosud neuplatněný odpočet pouze v případech podle § 23a a § 23c zákona o daních z příjmů, nejdéle do lhůty stanovené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

13. Výdaje výzkumu a vývoje u zanikající společnosti po rozhodném dni přeměny

Nástupnická společnost nemůže uplatnit dosud neuplatněný odpočet zanikající společnosti, který vznikl před rozhodným dnem přeměny. Výjimky tvoří případy stanovené v § 23a a § 23c zákona o daních z příjmů. Nástupnická společnost ale může uplatnit odpočet k výdajům, které byly vynaloženy po rozhodném dni přeměny za společnosti, které se účastnily přeměny a zanikají bez likvidace. (Pokyn D-288, 2005)

14. Výše odpočtu od základu daně

Poplatník může dle ustanovení § 34a odst. 1 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů, uplatnit náklady, které vynaložil v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje a zahrnovaných do odpočtu:

- a) 100 % nákladů v případě, že celkové náklady výzkumu a vývoje, které jsou zahrnované do odpočtu v období, za které je uplatňován odpočet, nepřevyšují celkové náklady zahrnované do odpočtu, které poplatník vynaložil na projekt výzkumu a vývoje v minulém období, tj. v rozhodné době;
- b) 110 % nákladů může do odpočtu poplatník zahrnout k přírůstku nákladů, které vynaložil na realizaci výzkumu a vývoje v období, za které je uplatňován odpočet, v porovnání s celkovými náklady, které jsou zahrnovány do odpočtu vynaloženými v předcházejícím srovnatelném období, v rozhodné době.

Z tohoto důvodu je nutné, aby byla srovnávána stejně dlouhá období. Pokud je obdobím, za které poplatník odpočet uplatňuje od základu daně z příjmů, zdaňovací období dlouhé 12 měsíců, bude rozhodnou dobou období 12 měsíců. (Pokyn D-288, 2005)

3.2.3 Frascati manuál

Frascati manuál je dokument, na základě kterého se hodnotí vědeckovýzkumná činnost. Je nástrojem pro statistické analýzy a sběr dat, týkající se realizací v oblasti výzkumu a vývoje a inovací. Tento manuál je vydáván Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Frascati manuál je standardem v oblasti výzkumu a vývoje nejen v členských zemích OECD, ale na celém světě. Manuál je aktualizován dle potřeb, které vyplývají ze změn, které se této problematice dotýkají. Poslední aktualizace byla provedena v roce 2015. Frascati manuál je možné využít při praktické aplikaci odčitatelné položky za projekty výzkumu a vývoje ve vazbě na daň z příjmů. Právě v tomto manuálu jsou uvedeny hranice mezi výzkumem a vývojem a ostatními podobnými činnostmi, které jsou popsány na příkladech. (Smartech Solution, 2016)

Frascati manuál uvádí doplňující kritéria pro určení hranice mezi výzkumem a vývojem a ostatních podobných činností, které nejsou výzkumem a vývojem:

1. Jaké jsou cíle projektu?

2. Jaká je novost v tomto projektu?

Je snahou získat dosud neodhalené jevy, struktury ne vztahy?

Jsou znalosti nebo metody aplikované novým způsobem?

Lze předpokládat, že výsledkem bude nové pochopení jevů, vztahů nebo principů pro víc, než jednu organizaci/podnik?

Bude možné očekávané výsledky patentovat?

3. Kdo (personální obsazení) pracuje na projektu?

4. Jakých metod je využíváno?

5. V rámci kterého programu je zajištěno financování projektu?

6. Jak budou všeobecné zjištění nebo výsledky projektu?

7. Je projekt přirozeně rozdělen na další vědecké, technické nebo průmyslové činnosti? (OECD, 2016)

Frascati manuál je členěn do tří částí:

- základní definice a hodnocení výzkumu a vývoje,
- specifické hodnocení výzkumu a vývoje,
- státní podpora výzkumu a vývoje.

Frascati manuál dále specifikuje pět kritérií, které jsou potřebné k naplnění činností výzkumu a vývoje. Těmito kritérii jsou:

- **novost** – potenciální prvek novosti v projektech výzkumu a vývoje musí být hodnocen ve srovnání s existujícími výrobky či postupy v daném odvětví; činnost výzkumu a vývoje mimo projekt musí vést k výsledkům, které jsou nové v podnikání a nejsou již používány v odvětví;
- **nejistota**, ve smyslu vědeckovýzkumné či technické – projekt výzkumu a vývoje zahrnuje nejistotu; na začátku projektu jsou náklady (zahrnující časové rozdělení), které nemohou být přesně určeny ve vztahu k cílům; jsou možnosti nedosažení zamýšlených výsledků; pro výzkum a vývoj je obecně nejistota v nákladech nebo čase, potřebě dosáhnout očekávaných výsledků, stejně jako o tom, zda cíle mohou být vůbec v nějakém stupni dosaženy;
- **kreativní originální přístup** – je založen na originálních, ne zřejmých, konceptech a hypotézách (tvůrčí, tvořivý); projekt výzkumu a vývoje musí mít za úkol nový

koncept nebo nápady, které zlepšují existující znalosti a postupy; toto vylučuje z výzkumu a vývoje jakékoliv rutinní změny výrobků nebo procesů a tudíž lidský vstup je neodmyslitelný pro kreativitu ve výzkumu a vývoji; zatímco rutinní aktivity jsou vyloučeny z výzkumu a vývoje, nové metody vyvinuté pro výkon běžných úkolů jsou zahrnuty; nová metoda k vyřešení problému, vyvinutá jako součást projektu, může být výzkumem a vývoje, jestliže výstupy jsou originální a ostatní kritéria jsou splněna;

- **systematičnost** - znamená, že výzkum a vývoj je prováděn, veden plánovaným způsobem, se záznamy obsahujícími postup a výsledky; účel projektu výzkum a vývoje a zdroje financování výzkumu a vývoje by měly být určeny; dostupnost takových záznamů je shodná s projektem výzkumu a vývoje, který je konkrétní a má svoje vlastní lidské a finanční zdroje;
- **schopnost reprodukce a přenositelnosti** dosažených výsledků - projekt výzkumu a vývoje by měl vyústit v potenciál přenosu nových znalostí, zajišťující jeho použití a umožňující ostatním subjektům reprodukovat výsledky jako část jejich vlastních činností; toto zahrnuje i výzkum a vývoj, který má záporné výsledky, v tom případě, že počáteční hypotéza nebude potvrzena nebo výrobek nemůže být vyvinut, jak byl původně zamýšlený; účelem výzkumu a vývoje je zvýšit existující zásobu vědomostí, výsledky nemohou zůstat utajené, to je zůstat známé pouze „výzkumníkům“. (Smartech Solution, 2016)

3.2.4 Oslo manuál

Oslo manuál je obecnou metodikou k řešení inovací. Tento manuál byl vytvořen Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj za účelem vytvoření jednotné metodiky pro hodnocení, měření a sběru dat o inovacích. Výsledkem je pak mezinárodní srovnatelnost informací o inovačních procesech jednotlivých států. Manuál vznikl v roce 2005 a v oblasti inovací je metodikou užívanou po celém světě.

Z obsahových částí Oslo manuálu lze uvést:

- cíle a teorie inovací,
- metody měření inovačních procesů,
- institucionální klasifikace,
- vazby v inovačních procesech,

- překážky a výsledky v inovacích,
- příklady inovací. (MPO, 2016)

Inovace se člení podle intenzity do níže uvedených kategorií, řádů. Toto třídění slouží ke klasifikaci každé inovace z hlediska jejího přínosu hodnot.

0. řád – jedná se o obnovu původních kvalit - výrobnímu zařízení se snaží vrátit jeho původní stav.

1. řád – je adaptací výrobního systému – přesun výroby, stroje s nižší výkonností se nahradí stroji s vyšší výkonností.

2. řád – změna intenzity – usiluje o maximální využití všech zdrojů, je vyřešením rostoucích výrobních nároků.

3. řád – změna kvality – mění kvalitativní stránku výrobního procesu, snaží se o zlepšení konstrukce výrobku, která vede ke snížení jeho výrobních nákladů.

4. řád – znamená novou variantu, zlepšením výrobku, zlepšením některých funkcí, může se jednat i nový design výrobku.

5. řád – představuje novou generaci, změnu významných funkcí, aniž by byla měněna koncepce výrobku.

6. řád – znamená nový druh, uplatňuje se nová konstrukční koncepce, přičemž je ale zachován původní princip.

7. řád – reprezentuje nový rod výrobků, zcela nový princip funkce, fungování, ojedinělá příležitost ve firmě, kdy na trh je uveden zcela nový rod výrobku. (Podnikátor, 2016)

3.3 Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací

V zákoně č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“) jsou vymezeny základní pojmy, institucionální prostředí, jakož i pravomoci v této oblasti.

3.3.1 Veřejná podpora

Veřejnou podporou se rozumí každá podpora, kterou poskytuje stát ve formě státních prostředků. Tato podpora může narušit v ekonomice hospodářskou soutěž, protože určitým způsobem zvýhodňuje určité podniky, výrobní odvětví a může také ovlivnit obchod mezi členskými státy Evropské unie. (CzechInvest, 2016)

Veřejná podpora se vyznačuje následujícími znaky:

1. Veřejná podpora je poskytována prostřednictvím finančních prostředků státu, ale i nefinanční podpora, např. poskytnutí služby, zvýhodněným úvěrem či daňovou úlevou, přičemž základní podmínkou je, že tato podpora musí být vždy spojena s veřejnými prostředky, a to buď z veřejných rozpočtů České republiky, nebo z veřejných rozpočtů jiného členského státu či samotné Evropské unie.
2. Veřejná podpora je poskytována podniku, kterým se v tomto kontextu rozumí subjekt, který vykonává ekonomickou činnost. Může jím být firma, obec i veřejně prospěšný poplatník. Tento subjekt působí v konkurenčním prostředí, kde probíhá hospodářská soutěž. (Evropské strukturální a investiční fondy, 2016)

Přímá veřejná podpora je taková, která přímo vydává finanční prostředky z veřejných rozpočtů. Typicky je jedná o výdaje státního rozpočtu nebo dotace, kdy příjemce přímé veřejné podpory obdrží finanční prostředky. Naproti tomu **nepřímá veřejná podpora**, se vyznačuje tím, že se nerozšiřuje příjmová stránka veřejných rozpočtů, ke které by za běžných okolností došlo. Příkladem je daňová úspora.

Příjemci veřejných prostředků se rozdělují do dvou kategorií: organizace pro výzkum a šíření znalostí – **výzkumné organizace**, a **podniky**.

Výzkumnou organizací je podle nařízení Evropské Komise subjekt, jako např. vysoká škola, výzkumný ústav, agentura pro transfer technologií. Tento subjekt může být zřízený podle veřejného nebo soukromého práva, bez ohledu na způsob jeho financování, přičemž cílem těchto subjektů je provádět základní výzkum, průmyslový nebo experimentální výzkum, či veřejné šíření výsledků z těchto činností, a to formou výuky, publikacemi nebo transferem znalostí.

Podnik, jako příjemce veřejných prostředků na podporu výzkumu, vývoje a inovací, je každý podnik, který vykonává ekonomickou činnost, přičemž se nehledí na jejich právní formu. Ve smyslu příjemce veřejných prostředků je rozhodující, aby výsledky této činnosti byly nabízeny na daném trhu. (Věda, výzkum a inovace, 2016)

Transferem znalostí je proces získávání, shromažďování a sdílení znalostí a jejich přenos z akademické sféry do aplikační oblasti. (Technologické centrum, 2016)

3.3.2 Orgány výzkumu, vývoje a inovací v České republice

Orgány výzkumu, vývoje a inovací v České republice jsou organizačně rozčleněny následovně:

1. **Ústřední správní úřad odpovědný za výzkum a vývoj.** Tímto správním úřadem je v České republice Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, které odpovídá za mezinárodní spolupráci České republiky v oblasti výzkumu a vývoje, včetně jednání s orgány a institucemi Evropské unie, odpovídá za koncepci podpory velké výzkumné infrastruktury, a za specifický vysokoškolský výzkum.
2. **Rada pro výzkum, vývoj a inovace,** která je odborným a poradním orgánem vlády pro tuto oblast. Mezi její hlavní úkoly patří zabezpečení Národních politik výzkumu, vývoje a inovací, přitom spolupracuje s Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, dále připravuje Metodiky hodnocení výsledků výzkumných organizací, zpracování priorit aplikovaného výzkumu, vývoje a inovací v České republice a další.
3. **Technologická agentura** České republiky je rovněž organizační složka státu a správce rozpočtové kapitoly. Jejím posláním je zajištění přípravy a realizace aplikovaného výzkumu, vývoje a inovací.
4. **Grantová agentura** České republiky je organizační složka státu, která je zároveň správcem rozpočtové kapitoly. Grantová agentura zajišťuje aktivity v oblasti základního výzkumu a zastřešuje veřejné soutěže v oblasti výzkumu, vývoje a inovací na podporu grantových projektů. (Zákon o podpoře výzkumu a vývoje, 2002)

3.4 Statistické údaje

V této kapitole jsou uvedeny údaje, které vyjadřují podporu projektů výzkumu a vývoje v České republice i v rámci Evropské unie.

3.4.1 Údaje za Českou republiku

Jedním ze způsobů, jak Česká republika podporuje činnosti výzkumu a vývoje, je nepřímá veřejná podpora. V následující tabulce jsou uvedeny údaje, týkající se této nepřímé veřejné podpory členěné podle jednotlivých krajů, respektive Finančních

úřadů, počtu poplatníků a částek uplatněných odpočtů. Údaje jsou uvedeny za zdaňovací období roků 2013 a 2014.

Tab. 1 Nepřímá veřejná podpora v ČR za období roků 2013 a 2014

Finanční úřad pro	Počet poplatníků uplatňujících odpočet		Částka uplatněného odpočtu v Kč		Meziroční rozdíl 2014/2013 v Kč
	2013	2014	2013	2014	
Hlavní město Praha	270	261	1 562 195 110	1 604 556 336	+ 42 361 226
Středočeský kraj	83	85	421 338 702	378 605 765	- 42 732 937
Jihočeský kraj	29	38	74 148 727	96 231 340	+ 22 082 613
Plzeňský kraj	27	38	188 524 168	360 851 869	+ 172 327 701
Karlovarský kraj	8	7	14 756 321	18 539 632	+ 3 783 311
Ústecký kraj	28	29	41 283 069	129 626 689	+ 88 343 620
Liberecký kraj	29	34	96 745 468	169 965 243	+ 73 219 775
Královéhradecký kraj	43	52	180 408 203	180 863 543	+ 455 360
Pardubický kraj	51	65	269 941 102	319 578 368	+ 49 637 266
Kraj Vysočina	38	36	193 505 684	230 928 968	+ 37 423 284
Jihomoravský kraj	157	168	619 424 410	595 180 590	- 24 243 460
Olomoucký kraj	55	55	184 281 467	183 101 814	- 1 179 653
Moravskoslezský kraj	91	91	285 444 144	249 697 415	- 35 746 729
Zlínský kraj	83	101	404 990 304	503 174 879	+ 98 184 593
Specializovaný finanční úřad	152	159	7 604 937 317	4 515 109 552	- 3 089 827 766
Celkem	1 144	1 219	12 141 924 196	9 536 012 363	- 2 605 911 816

Zdroj: Finanční správa, 2016. Nepřímá veřejná podpora uplatněná prostřednictvím odpočtu od základu daně z příjmů.

Z uvedených údajů vyplývá, že celkově meziročně v roce 2014 došlo k mírnému nárůstu subjektů, které ve svých daňových přiznáních k dani z příjmů uplatnili odpočet od základu daně, vztahující se k podpoře projektů výzkumu a vývoje. V údaji celkové výše uplatněných odpočtů od základu daně z příjmů v roce 2014 je však zaznamenán pokles oproti roku 2013. Tento pokles je způsoben zejména výrazným 40 % poklesem uplatněných odpočtů od základu daně z příjmů u velkých korporací, které spadají

pod správu Specializovaného finančního úřadu. Zatímco celkový pokles uplatněných odpočtů od základů daně z příjmů se nachází na úrovni 21 % meziročně.

Tab. 2 Výsledky ověřování oprávněnosti odpočtu na výzkum a vývoj za rok 2015

Finanční úřad pro	Počet kontrolních úkonů*)	Částka snížení odečtu v Kč
Hlavní město Praha	3	0
Středočeský kraj	8	1 451 976
Jihočeský kraj	4	0
Plzeňský kraj	0	0
Karlovarský kraj	0	0
Ústecký kraj	2	430
Liberecký kraj	5	5 505 537
Královéhradecký kraj	18	15 213 553
Pardubický kraj	8	56 255 337
Kraj Vysočina	16	36 968 734
Jihomoravský kraj	27	33 585 769
Olomoucký kraj	4	113 412
Moravskoslezský kraj	3	0
Zlínský kraj	20	12 804 492
Specializovaný finanční úřad	3	0
Celkem	121	161 899 240

Zdroj: Finanční správa, 2016. Ověřování se uskutečnilo v průběhu roku 2015 za zdaňovací období, které podléhaly kontrolním úkonům.

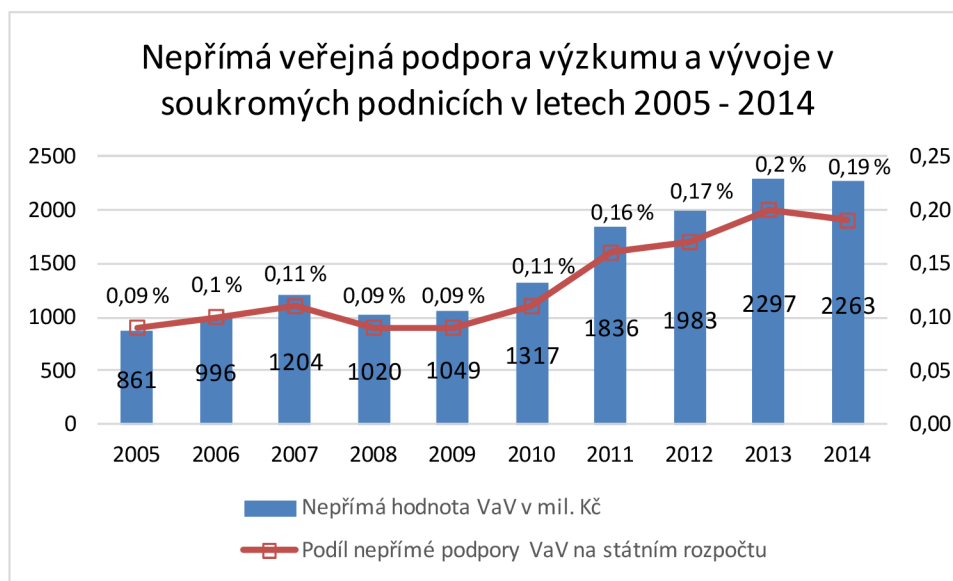
*) kontrolními úkony se rozumějí: daňová kontrola, postup k odstranění pochybností a místní šetření

V tabulce č. 2 jsou uvedeny souhrnné údaje, které vyjadřují počet kontrolních úkonů provedených se zaměřením na výzkum a vývoj a částky, o které byly sníženy odečtu na výzkum a vývoj (v přiznání k dani z příjmu právnických osob na řádku 242). Kontrolní úkony byly prováděny v roce 2015, ale zdaňovací období, kterých se kontrolní činnost týkala, se pohybovala mezi zdaňovacími obdobími roků 2012 až 2014.

Pro srovnání jsou níže uvedeny údaje z Českého statistického úřadu, které vyjadřují vývoj nepřímé veřejné podpory u podnikatelských subjektů v České republice. Tato data uvádějí již výši daňové úspory pro podniky.

Celkové výdaje všech příjemců na výzkum a vývoj vynaložené v letech 2005 – 2014 v České republice jsou uvedeny níže, na obrázku č. 1. Ve sledovaných letech je zaznamenán rostoucí trend celkových výdajů na výzkum a vývoj.

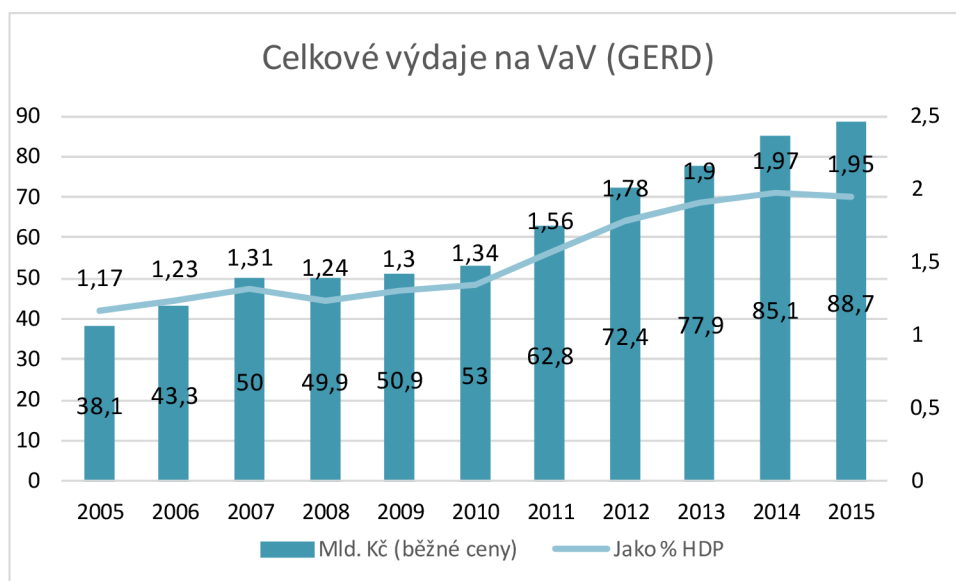
Obr. 1 Vývoj nepřímé veřejné podpory u podnikatelských subjektů v ČR



Zdroj: ČSÚ podle administrativních dat GFR (CZSO, 2016b)

Celkové výdaje všech příjemců na výzkum a vývoj vynaložené v letech 2005 – 2015 v České republice jsou uvedeny na následujícím obrázku č. 2 (strana 34). Ve sledovaných letech je zaznamenán rostoucí trend celkových výdajů na výzkum a vývoj.

Obr. 2 Celkové výdaje na výzkum a vývoj, vynaložené v ČR



Zdroj: ČSÚ, Roční statistické šetření VTR 5-01. (CZSO, 2016b)

3.4.2 Údaje za Evropskou unii

Jednotlivé členské státy Evropské unie vynakládají na podporu výzkumu a vývoje různé částky ze svých rozpočtů. Následující přehled vyjadřuje výdaje států, a to jak v absolutních částkách, tak v procentním vyjádření těchto částek ve vztahu k HDP jednotlivých států.

Tab. 3 Celkové výdaje členských států Evropské unie na výzkum a vývoj

Členský stát EU	Výdaje na VaV v mil. Eur	Výdaje na VaV v % z HDP
Belgie	9 874,5	2,46
Bulharsko	339,9	0,82
Česká republika	3 090,6	1,97
Dánsko	7 868,9	3,08
Estonsko	286,7	1,45
Finsko	6 512,1	3,21
Francie	47 918,7	2,27
Holandsko	13 267,8	1,95
Chorvatsko	339,8	0,81
Itálie	22 291,0	1,32

Členský stát EU	Výdaje na VaV v mil. Eur	Výdaje na VaV v % z HDP
Irsko	2 921,4	1,52
Kypr	84,1	0,48
Litva	376,1	1,02
Lotyšsko	162,8	0,72
Lucembursko	629,8	1,29
Maďarsko	1 428,8	1,39
Malta	60,5	0,84
Německo	84 454,1	2,89
Polsko	3 864,0	0,95
Portugalsko	2 232,2	1,32
Rakousko	10 099,7	3,01
Rumunsko	575,1	0,40
Řecko	1 488,7	0,85
Slovensko	669,6	0,90
Slovinsko	890,2	2,42
Spojené Království	37 960,0	1,70
Španělsko	12 820,7	1,25
Švédsko	13 611,9	3,22
Celkem	x	2,02*)

Zdroj: Eurostat, 2016. Údaje se týkají roku 2014, jsou uvedeny v absolutním vyjádření vynaložených prostředků na výzkum a vývoj, a v procentním vyjádření vzhledem k HDP.

*) průměrná hodnota výdajů na výzkum a vývoj v % HDP členských států Evropské unie

4 Analytická část

V této části diplomové práce jsou podrobeny analýze projekty výzkumu a vývoje z daňového hlediska v existující obchodní korporaci. Z důvodu anonymity je v diplomové práci používán název „korporace ABC“. Ze stejného důvodu korporace neposkytla pro zveřejnění své vnitřní předpisy, směrnice a ostatní dokumenty, které jsou v diplomové práci využity v analytické části.

4.1 Profil obchodní korporace

Obchodní korporace ABC, která poskytla k analýze projekty výzkumu a vývoje, je českou obchodní korporací, která patří k významným strojírenským firmám v regionu svého působení. Při své ekonomické činnosti se zabývá výrobou plochých a kruhových komponent tvářených za tepla. V části kruhových komponent zaujímá vedoucí postavení na trhu, a to nejen v prostředí České republiky, ale i v evropském měřítku. V oblasti plochých komponent sice není leaderem, ale je významným hráčem na trhu.

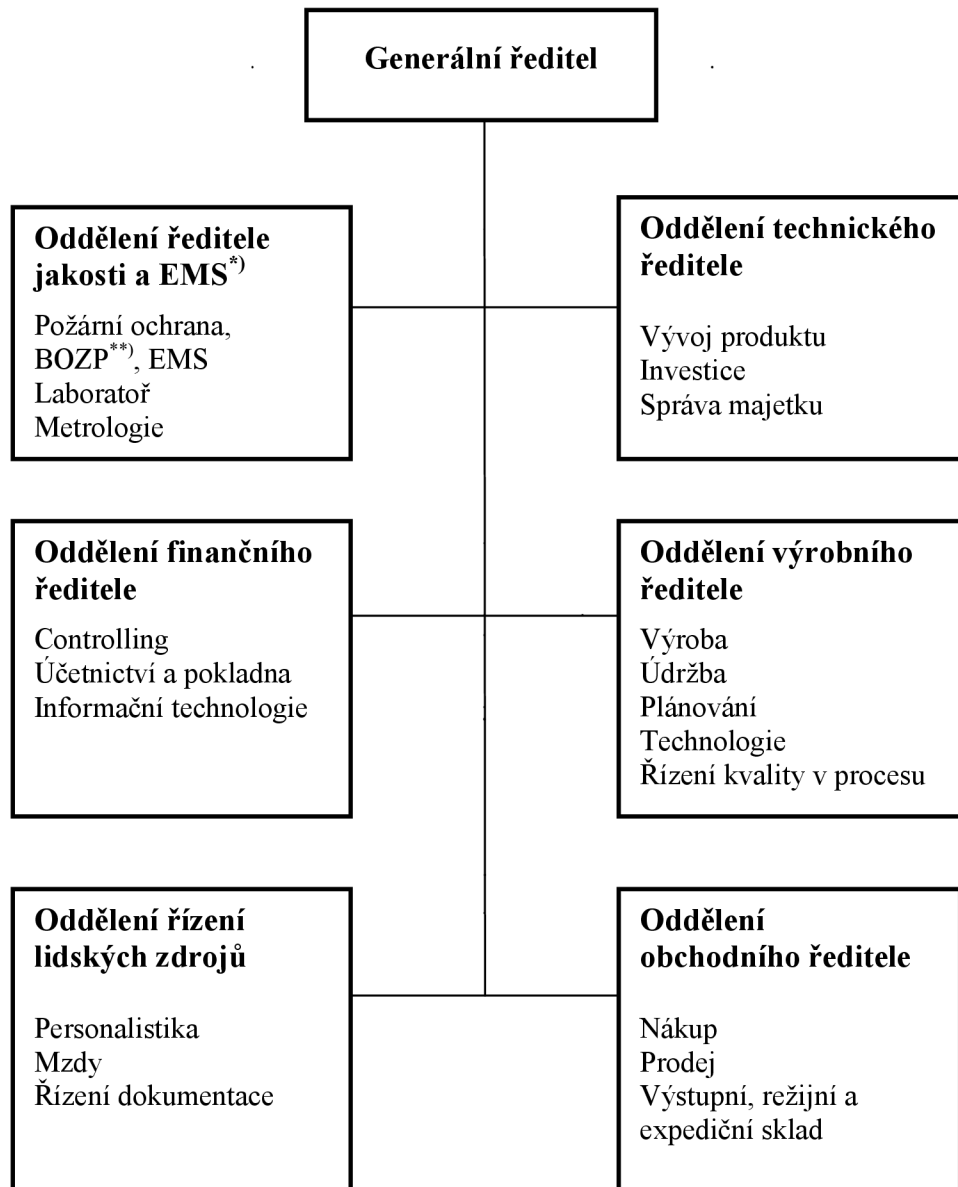
Své výrobky korporace ABC dodává v segmentu kruhových komponent železničnímu sektoru, v segmentu plochých komponent je dodavatelem těchto součástí do nákladních a užitkových automobilů. Korporace má s tímto výrobním programem dlouholeté zkušenosti a patří k uznávaným ve svém oboru.

Korporace svou velikostí patří ke středním firmám, zaměstnává více jak 250 zaměstnanců. Organizačně je korporace složena ze šesti oddělení: výrobního, obchodního, technického, finančního, řízení lidských zdrojů, a jakosti. Oddělení se dále člení na nižší organizační jednotky, a to účelově. Všechna oddělení jsou podřízena generálnímu řediteli. Podrobné členění korporace je zobrazeno v organizační struktuře. (obr. č. 3, strana 37)

Rozhodující podmínkou pro zajištění dlouhodobé prosperity a konkurenceschopnosti v korporaci ABC je zabezpečení vysoké kvality jejich produktů a odpovědnosti k životnímu prostředí, a to v dlouhodobém horizontu. K těmto otázkám korporace vytvořila politiku jakosti a environmentální politiku. Korporace je držitelem certifikátů, a pravidelně obnovuje jejich platnost; ISO 9001, kterým osvědčuje kvalitu svých výrobků i služeb, ISO 14001, týkající se osvědčení dodržování pravidel environmentálního managementu a v neposlední řadě ISO 16949, kterým jsou

specifikovány požadavky na systém kvality managementu výrobců dílů pro automobilový průmysl.

Obr. 3 Organizační schéma korporace ABC



Zdroj: vlastní zpracování

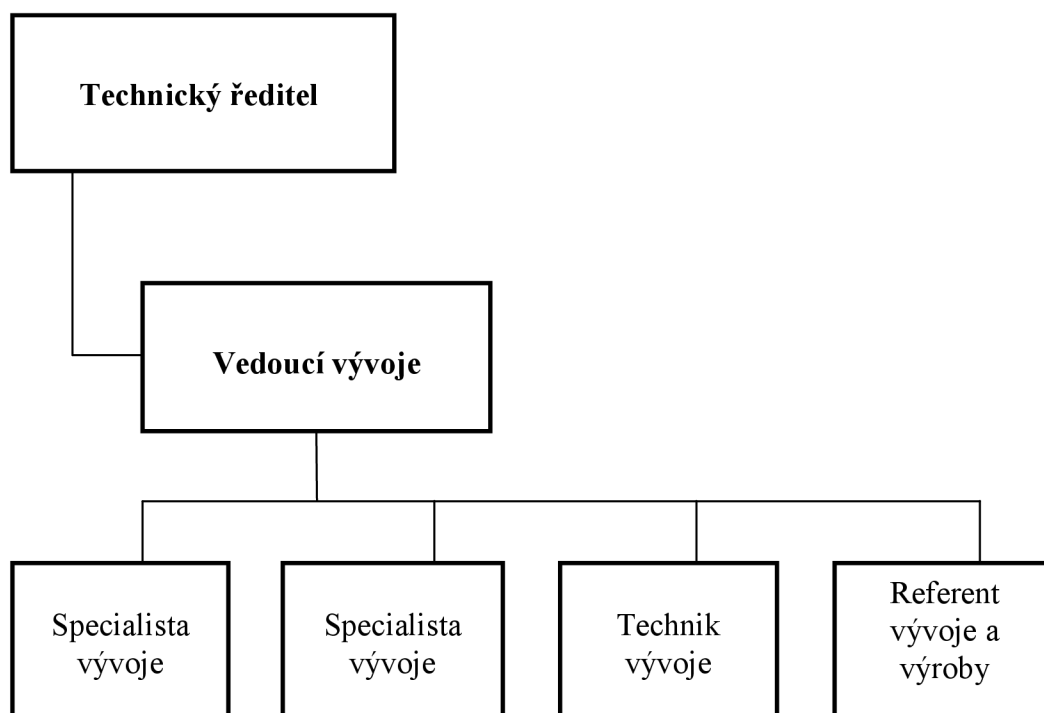
*) Enviromentální systém

***) Bezpečnost a ochrana zdraví při práci

4.2 Výzkum a vývoj produktů v korporaci ABC

Korporace ABC v rámci technického oddělení disponuje vlastním vývojovým střediskem. Z hlediska rozlišení činností výzkumu a vývoje, v korporaci je uskutečňován experimentální vývoj. Oddělení vývoje sestává z vedoucího, dvou specialistů vývoje a technika vývoje. Všichni tito zaměstnanci se aktivně podílejí na jednotlivých vývojových úkolech v korporaci.

Obr. 4 Schéma personálního obsazení vývojového střediska korporace ABC



Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Organizace vývoje nových produktů v korporaci ABC

V korporaci ABC je prováděn vývoj nových produktů ve vlastním vývojovém středisku. Proces vývoje nového produktu má korporace písemně zpracován ve vnitropodnikové směrnici Vývoj produktu. Tento dokument zahrnuje popis postupu při vývoji nového produktu, který sestává z následujících částí:

1. **Stanovení cílů a předvývoj**, tato fáze zahrnuje: identifikaci impulsů pro projekty výzkumu a vývoje a definování programu (hlas zákazníka, strategie a koncepční záměr firmy, podnikatelský plán, benchmarking výrobku a procesu,

studie spolehlivosti výrobku, poptávka konkrétního zákazníka, náměty vyplývající z „Cílů jakosti“).

2. **Vývoj výrobku**, který zahrnuje zahájení vývoje výrobku, kdy vedoucí projektu zpracuje zadání vývoje; evidence vývojových úkolů, vymezuje číslování a uložení v podnikové databázi; verifikace zadání, ověřuje se úplnost zadání, v případě závad postup k zajištění úplnosti; detailní plán vývoje (jednotlivé etapy: návrh výrobku, zpracování kontrolního plánu prototypu, vývojové – funkční – vzorky, naplánování a výroba vývojových vzorků, zkoušky dle kontrolního plánu – prototypu a jejich vyhodnocení, verifikace vývojových vzorků, prototypy, uvolnění výroby prototypu, verifikace prototypů, předání prototypů zákazníkovi, validace prototypů, příprava podkladů pro předání do výroby); ukončení vývoje, a to na základě výsledků zkoušek prototypů, stanoviska zákazníka a provedené validace, způsob ukončení vývoje (úspěšně ukončen, úspěšně ukončen po technické stránce, ukončen, ukončen zadavatelem, neúspěšně ukončen, pozastaven); postup předávání informací z předcházejících návrhů, využívání vývoje a výzkumu, zahrnuje spolupráci korporace s vysokými školami, výzkumnými ústavami, či vědeckými institucemi; korekční – nápravná opatření; změna v zadání v průběhu vývoje, pokud nastane – provádí vedoucí projektu a technický ředitel; změna návrhu – dodatek; sledování nákladů na vývoj výrobku.
3. **Ochrana údajů**: technická dokumentace – způsob vedení a archivace, oběh dokumentace, upravuje: zachování mlčenlivosti dotčených osob, značení výrobků.

Směrnice rovněž obsahuje konkrétní podobu „Zadání“, které zachycuje zejména požadavek na výrobek, předmět projektu výzkumu a vývoje, ve vývojovém středisku, pracovníka pověřeného řešením projektu, předpokládané náklady na vývoj výrobku, termín na ukončení vývoje a termín na zahájení sériové výroby, předpoklad výroby v kusech. (Korporace ABC, 2011)

4.4 Nynější řešení projektů výzkumu a vývoje z daňového pohledu

Dokumentace projektů výzkumu a vývoje

V korporaci neexistuje žádný vnitřní dokument, který by komplexně podchytil nebo usměrňoval postup v situaci, která se vyhodnotí závěrem, že se jedná o projekt výzkumu

a vývoje. Tuto situaci je třeba vyhodnotit a dokumentovat, jak z pohledu organizačně technického, tak z pohledu finanční stránky věci.

První osobou, která se o projektu výzkumu a vývoje potenciálně dozví, je pracovník obchodního oddělení v momentě, kdy přijímá objednávku zákazníka na dodání komponenty pro svůj finální výrobek. Zákazník si objednává komponentu standardní, která se běžně vyrábí, nebo komponentu, která není standardně vyráběna. V druhém případě zákazník oslovuje korporaci ABC s požadavkem na zhotovení takové komponenty, která by měla vyhovovat požadavkům a parametrům jeho finálního výrobku. Z technického hlediska se jedná o komponentu, která dosud nebyla vyrobena a jde v podstatě o hledání nového konstrukčního řešení dané situace.

V případě, že zákazník vzhledem ke svým požadavkům na komponentu neobjednává standardní produkt, ale požaduje nové řešení, předá obchodní oddělení tento požadavek středisku vývoje nových produktů. V tomto středisku je zakázka předána vedoucímu střediska vývoje nového produktu, tj. vedoucímu vývoje. V tomto momentě je na zakázku vystaveno Zadání vývoje výrobku a spolu s ním je požadavek předán specialistovi vývoje, který bude zakázku konstrukčně řešit. Součástí zadání vývoje výrobku jsou požadavky a veškerá specifika, které jsou od zákazníka požadovány a které budou předmětem vývoje výrobku.

Současně s převzetím zakázky střediskem vývoje nového produktu je o této situaci vyrozuměno finanční oddělení s tím, že se jedná o projekt výzkumu a vývoje, neboť komponenta, kterou požaduje a specifikuje zákazník, není standardně vyráběna, je tedy třeba vyvinout komponentu novou.

4.4.1 Směrnice Náklady na výzkum a vývoj

Pro posuzování projektů výzkumu a vývoje (dále též „VaV“) z hlediska daňového a účetního v korporaci ABC byla vytvořena Směrnice Náklady na výzkum a vývoj (dále též „směrnice“). Na základě této směrnice je zakázka posuzována a sledována tak, aby byly zachyceny veškeré náklady, které jsou s touto zakázkou spojeny, tj. od přijetí do střediska Vývoj nového produktu (dále též „VNP“) po její dokončení konstrukčního řešení, následné výroby vzorků a jejich odzkoušení až po okamžik předání do výroby samotných komponent.

Směrnice je členěna do osmi částí. Po úvodu je ve druhém bodu vymezena závaznost směrnice pro všechny zaměstnance korporace ABC.

Bod tři směrnice obsahuje výčet zkratk a vysvětlení základních pojmů problematiky výzkumu a vývoje. V tomto bodu je charakterizován projekt výzkumu a vývoje:

rozumí se jím dokument, ve kterém se vymezi pro účely uplatnění odpočtu před zahájením řešení projektu plánovaná činnost ve výzkumu a vývoji. Projekt obsahuje zejména:

- a) základní identifikační údaje: obchodní firma, sídlo a identifikační číslo,
- b) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,
- c) dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu),
- d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu,
- e) jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a pracovní pozice ve společnosti,
- f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,
- g) datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí představenstvo společnosti.

Z důvodu zajištění dostatku důkazního materiálu na straně daňového subjektu musí být projekt zpracován v písemné podobě.

Směrnice v tomto čtvrtém bodu vymezuje **činnosti**, které **nelze** v korporaci ABC **zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje** pro účely odpočtu od základu daně z příjmů, kterými jsou:

- a) vzdělávání a výcvik pracovníků na univerzitách a institucích pro vyšší a pomaturitní vzdělávání,
- b) standardní vývoj softwaru a počítačová údržba, kterými jsou zejména implementace (ladění a úpravy) existujícího systému v podmínkách zákazníka, přidání uživatelské funkčnosti k aplikačním programům, řešení technických problémů, údržba softwaru, podpora nebo úprava existujících systémů, předvádění nebo překlady počítačových jazyků, příprava uživatelské dokumentace,
- c) administrativa a ostatní podpůrné činnosti, zejména činnost centrálních oddělení, např. činnost oddělení finančních a personálních, manažerské činnosti, přeprava, skladování, úklid, opravy, údržba a bezpečnost; nelze uplatnit výdaje

na administrativní a ostatní podpůrné činnosti ať už jsou pořizované od jiných osob nebo jsou prováděné vlastními pracovníky,

- d) stálé analýzy,
- e) činnosti inovačního charakteru, které nezahrnují ocenitelný prvek novosti, zejména výzkum trhu, nastartování výroby využitelné pro všechny průmyslové situace, vybavení nástroji, úprava návrhu pro výrobní proces, získání technologie (hmotné i nehmotné), provozní inženýrství, marketing nových nebo zdokonalených výrobků, výroba ukázkových modelů, provádění zkoušek pro uživatele, průmyslová výroba, předvýrobní příprava, distribuce zboží a služeb a příbuzné technické služby v rámci činností inovačního charakteru,
- f) odpočet nelze uplatnit na výdaje na činnosti, které jsou při realizaci projektu výzkumu a vývoje pořizovány od jiné osoby jako služba (tj. nájemné, reprezentace, konzultace, poradenství, informační servis, externí vzdělávání, cestovné).

Dalším vymezením ve směrnici je specifikace činností prováděných v korporaci ABC, které **lze zahrnout** mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů:

- a) experimentální či teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků, nebo s cílem získání nových poznatků zaměřených na využití v nových výrobcích, technologiích nebo službách,
- b) systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k navržení nebo zavedení nových či zlepšených technologií, systémů nebo k produkci nových či zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení,
- c) výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části, kde prototypem se rozumí původní model zahrnující veškeré technické a výkonové charakteristiky nového výrobku nebo jeho skupin, nebo první vyrobené kusy nového výrobku, pokud je prvořadým cílem ověření navrženého řešení nebo jeho další vylepšení; hranicí je ukončení nezbytné modifikace prototypu a úspěšné dokončení zkoušek,
- d) projekční či konstrukční práce, výpočty nebo návrhy technologií sloužící k vývoji nebo inovaci výrobků nebo výrobních procesů,
- e) zkoušky nových nebo inovovaných výrobků nebo jejich skupin, které jsou výsledkem výzkumu a vývoje, sloužící k ověření jejich funkcí a provozních

vlastností a získání potřebných certifikací opravňujících tyto výrobky k provozu; certifikací se rozumí odborné ověření nebo posouzení či zkoušky výsledků projektu prováděné k tomu oprávněnými institucemi či úřady nebo zajištění jejich právní ochrany podle zvláštních právních předpisů,

- f) zkušební provozy a zkušební výrobu, pokud jsou prováděny za účelem vyhodnocení hypotéz, sestavení vzorce a specifikací nového výrobku, projektování zařízení pro nové procesy a postupy, technické specifikace a provozní charakteristiky nezbytné pro koncepci, vývoj a výrobu nových výrobků a procesů,
- g) koncepční nebo metodické práce, kterými se rozumí rozvoj nových nebo podstatně modifikovaných průzkumů a statistických systémů, vývoj nových metodik šetření, vyvíjení nových nebo podstatně zdokonalených metod zkoušení, studie proveditelnosti projektu, příprava původní zprávy o výsledcích projektu,
- h) vývoj softwaru založený na tvůrčím využití poznatků výzkumu, pokud je cílem projektu systematické vyjasnění vědecké nebo technické nejistoty, zejména vývoj operačních systémů, programovacích jazyků, řízení dat, komunikačního softwaru, vývoj internetové technologie, výzkum metod projektování, vývoje, používání nebo údržby softwaru, vývoj nových softwarových technologií, vývoj nových pouček a algoritmů v oblasti teoretické počítačové vědy.

Směrnice vymezuje také výdaje, které lze uplatnit při realizaci projektů:

- a) osobní náklady (mzdové náklady včetně odvodů sociálního a zdravotního pojištění) na výzkumné a vývojové zaměstnance, akademické pracovníky, techniky, pomocný personál, včetně zaměstnanců administrativních nebo dělnických profesí podílejících se na řešení projektu:
 - mzdy zaměstnanců přijatých výhradně na řešení projektu,
 - část mezd zaměstnanců, odpovídající jejich úvazku na řešení projektu nebo se na projektu podílejících,
 - zvýšení pohyblivé částky mzdy zaměstnanců, kteří se na projektu podílejí,
 - odměny poskytované na základě dohody o pracovní činnosti, dohody o provedení práce, uzavřených v přímé souvislosti s řešením projektu,
- b) daňové odpisy (nebo i část) hmotného movitého majetku používaného v přímé souvislosti s řešením projektu (nelze uznat zůstatkovou cenu vyřazeného majetku),

- c) další provozní náklady vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu, například náklady na materiál, zásoby a drobný hmotný a nehmotný majetek, na knihy a časopisy, na elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky, vodné a stočné,
- d) náklady vynaložené za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje (prováděné oprávněnými zkušebnami).

Směrnice ve čtvrtém bodu popisuje postup při sledování nákladů na projekty výzkumu a vývoje při jejich praktické realizaci. Směrnice je v této části rozčleněna na jednotlivé druhy nákladů, které při projektech výzkumu a vývoje mohou vznikat.

Osobní náklady na výzkumné a vývojové zaměstnance

Do odčitatelné položky na řádku 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob je jako náklad na projekty výzkumu a vývoje zahrnuta poměrná část mzdových nákladů zaměstnanců na pozicích Specialista vývoje výrobku kruhových komponent, Specialista vývoje výrobku plochých komponent, Konstruktor vývoje.

Zaměstnanci střediska VPN sledují měsíčně počet odpracovaných hodin na jednotlivé vývojové úkoly, který uvádějí do zápisu z týdenní porady ke vzorkování.

Poměrná výše mzdových nákladů se počítá jako součin hrubé mzdy a podílu odpracovaných hodin věnovaných projektům vývoje nových výrobků a celkového počtu odpracovaných hodin zaměstnance. K poměrné části mzdových nákladů je dopočtena platná sazba sociálního a zdravotního pojištění placeného zaměstnavatelem za zaměstnance.

Interní zkoušky vyrobených vzorků vyvinutých komponent

Do odčitatelné položky je zahrnuta spotřeba elektrické energie při zkoušení (kmitání) vyrobeného vzorku na stroji „Zařízení kmitací pro kmitání ploché komponenty“, inventární číslo 5330097. Zařízení slouží pouze pro ověření vlastností vyrobeného vzorku nově vyvinutého výrobku, a to jak plochých, tak i kruhových komponent. U zařízení je sledována spotřebovaná elektrická energie čidlem č. 19 a je měsíčně zapisována. Měrné jednotky (kWh) se násobí měsíčně spočtenou cenou elektrické energie vyúčtované dodavatelskou externí korporací.

Přímé výrobní náklady na zhotovení vzorků pro ověření vlastností vyvinutých komponent

Náklady na zhotovení vzorků pro ověření navrženého řešení nebo jeho zlepšení jsou sledovány v informačním systému podle čísel zakázek vzorkování (čísel podprojektů). Specialista vývoje vytvoří při požadavku na výrobu vzorků v informačním systému konstrukční parametry vzorku, požadavky na jeho vlastnosti a požadovaný materiál. Následně procesní technolog vytvoří k poptávce na výrobu vzorku technologický postup. Tím jsou vytvořeny všechny předpoklady pro správný výpočet jednicových finančních parametrů produktu a výroba požadovaného vzorku je oceněna v kalkulaci. Jako náklady na výrobu vzorku jsou počítány pouze náklady hlavních procesů a náklady přímých podpůrných procesů. Z této úrovně ocenění jsou vyloučeny veškeré externí činnosti a odpisy.

Kalkulační členění nákladů vzorku s vyznačením vyloučených úrovní ocenění

Tab. 4 Členění nákladů vzorku

Celkové náklady produktu	
Náklady na zásobování:	Vyloučeno
Nakupované materiály služby	
Pracovní náklady	
Prostorové náklady	
Náklady na výrobu:	
A. Náklady hlavního procesu	
Náklady na operátory a manipulanty	
Spotřeba základního materiálu	
Spotřeba komponent	
Spotřeba barev a přísad	
Spotřeba mazacích tuků jednicových	
Spotřeba balícího materiálu	
Spotřeba ostatního bilancovaného materiálu	
Likvidace odpadu z bilancovaného materiálu	
Náklady na výrobní kooperace	
A.1 Manažerské odpisy strojů a zařízení	Vyloučeno
Opotřebení nespotebních nástrojů	

	Průtoková média	
	Strojní elektřina	
	Strojní plyn	
	Acetylén	
	Kyslík	
	Stlačený vzduch	
	Chladicí voda	
	Spotřební nástroje	
	Opotřebení	
	Likvidace odpadu	
	Strojní maziva a náplně	
A.2	Externí údržba strojů a zařízení	Vyloučeno
	Externí údržba nespécifikovaná	
	Externí údržba dle strojů a zařízení	
	Spotřeba náhradních dílů dle zařízení	
	Služby v EU dle zařízení dle OP	
	Práce interní údržby	
	Interní údržba nespécifikovaná	
	Pracovní náklady	
	Spotřeba náhradních dílů	
	Interní údržba dle strojů a zařízení	
	Spotřeba náhradních dílů dle zařízení	
	Ostatní M&S dle zařízení	
A.3	Celkové náklady na výrobní prostory	Vyloučeno
	Manažerské odpisy budov pro PVT	
	Náklady na obnovu PVT	
	Náklady provozu PVT	
B.	Náklady přímých podpůrných procesů	
	Nakupované materiály a služby	
	Pracovní náklady	
	Prostorové náklady	
	Náklady nepřímých procesů	Vyloučeno

Nakupované materiály a služby	
Pracovní náklady	
Prostorové náklady	
Náklady na odbyt	Vyloučeno
Nakupované materiály a služby	
Pracovní náklady	
Prostorové náklady	
Doprava zákazníkům	
Ocenění přímých nákladů na výrobu vzorku = A – A.1 – A.2 – A.3 + B	

Zdroj: vlastní zpracování, Korporace ABC, 2006

Bod pět je věnován **změnovému řízení** směrnice. Průběh změnového řízení je určen zásadami obsaženými ve směrnici B0-Sm-02 Řízení dokumentů a záznamů.

Bod šest je **rozdělovník** směrnice. Směrnice je distribuována Rozdělovníkem I korporace ABC. Rozdělovník I určuje, že tato směrnice je vyvěšena na intranetu korporace a je tak dostupná všem zaměstnancům korporace.

Bod sedm uvádí dotčené **související předpisy**, jejichž ustanovení se promítají do směrnice. Dotčenými předpisy jsou: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 34 odst. 4 a 5, pokyn D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zák. 586/1992 Sb., směrnice korporace: B0-Sm-02 – Řízení dokumentů a záznamů, směrnice korporace E0-Sm-02-11 – Vývoj produktu, směrnice korporace E1-Sm-01-1 – Vývoj procesu.

V bodu osm je vymezena **odpovědnost za směrnici**. Za vytvoření a revize směrnice zodpovídá hlavní účetní. (Korporace ABC, 2006)

4.4.2 Vedení evidence nákladů projektu výzkumu a vývoje v korporaci

Přímé náklady na vzorky jsou evidovány podle skutečnosti v jednotlivých případech projektů výzkumu a vývoje. Mzdové náklady vývojových pracovníků a spotřebovaná elektrická energie zkušebního stroje, nejsou evidovány na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje, ale souhrnně za každý kalendářní rok a přímo vstupují celkovou částkou do řádku 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob.

4.5 Matice odpovědnosti

V korporaci ABC je do projektů výzkumu a vývoje zapojeno oddělení Vývoje produktu, oddělení Finanční a oddělení Výroby. V rámci oddělení Vývoje produktu lze činnosti související s projekty výzkumu a vývoje dále rozdělit na konstrukční činnosti a činnost zkušební.

Následující matice vymezuje jednotlivé činnosti při projektech výzkumu a vývoje, odpovědnost a povinnosti z nich plynoucích. Matice je uspořádaná podle chronologického hlediska, viz příloha č. 1.

4.6 Konkrétní projekty výzkumu a vývoje v korporaci ABC

V korporaci ABC bylo ve sledovaném roce uskutečněno celkem 158 projektů výzkumu a vývoje. V sortimentu plochých komponent se z tohoto množství týkalo 12 projektů, v sortimentu kruhových komponent, se vztahovalo 146 projektů. Pro tuto diplomovou práci bylo náhodně vybráno pět projektů výzkumu a vývoje, které byly podrobeny analýze z hlediska daně z příjmů.

Na základě směrnice Náklady na výzkum a vývoj jsou veškeré náklady na projekty výzkumu a vývoje od počátku prací na projektu, tj. od fáze návrhu řešení od konstruktéra, přes výrobu vzorku až po jeho odzkoušení, evidované veškeré náklady, které s tímto projektem souvisejí. Náklady jsou vedeny položkově dle kalkulačního vzorce a jsou vedeny uznatelně odděleně od neuznatelných, tj. náklady, které vstupují nebo nevstupují do odčitatelné položky od základu daně z příjmů.

Jednotlivé položky kalkulačního členění nákladů, tak jak jsou uvedeny v tabulce č. 4, (strany 45 – 47), vycházejí z kalkulací, které korporace používá pro výrobu komponent. Kalkulace jak plochých, tak kruhových komponent byly vytvořeny tak, aby vyhovovaly přísným požadavkům controllingu. Jednotlivé fáze výrobního procesu jsou rozloženy na elementární úkony, a proto je možné těchto kalkulací analogicky využít pro kalkulace nákladů při výrobě vzorků a jejich následnému zkoušení.

Evidence nákladů, které korporace zahrnuje do odpočtu je členěna do tří kategorií:

- 1. Osobní náklady na pracovníky výzkumu a vývoje;** tyto náklady nejsou nijak kalkulovány ani rozčleněny na jednotlivé projekty výzkumu a vývoje; evidence je prováděna chronologicky během roku a po skončení zdaňovacího období

je vyčíslena celková částka osobních nákladů, která je po té započtena s ostatními předmětnými náklady, které jdou do odpočtu od základu daně;

2. **Spotřebovaná elektrická energie na zkušební stroj**, u těchto nákladů je postupováno obdobně jako u osobních nákladů ve smyslu započtení celkové částky k ostatním nákladům, které jsou součástí odpočtu od základů daně; podkladem pro vyčíslení těchto nákladů je pravidelně měsíčně prováděný odpočet elektroměru, kterým je vybaven zkušební stroj, korporace tak získá přesný odběr elektrické energie zkušebního stroje za zdaňovací období, tento odběr ve fyzikálních jednotkách je přímo napojen na fakturaci, tedy na přesné finanční vyjádření v Kč;
3. **Přímé náklady na vzorkování**; tyto náklady vycházejí z kalkulací, které jsou rozklíčovány velmi podrobně do jednotlivých kroků procesu, vyhovují tak přísným požadavkům controllingu; z kalkulací se využívají pro účely projektů výzkumu a vývoje náklady hlavních procesů a náklady přímých podpůrných procesů, jde o výrobní náklady, které vznikají při výrobě vzorků, a jsou vedeny odděleně na každý projekt výzkumu a vývoje; zahrnují konkrétně: pracovní náklady na operátory a manipulanty, spotřeba základního materiálu, komponentů, barev, likvidace odpadů z materiálu, kalkulační odpisy strojů a zařízení, elektřina spotřebovaná stroji, strojní plyn, stlačený vzduch, voda k chlazení, opotřebení nástrojů, maziva strojů, externí údržba strojů a zařízení, pracovní náklady na interní údržbu, náklady na výrobní prostory, náklady přímých podpůrných procesů a nepřímých procesů. (Korporace ABC, 2011)

Tab. 5 Přímé náklady na vzorky vybraných projektů

Projekt- označení	Náklady na výrobu*) v Kč	Výrobní dávka v ks	Přímé náklady na projekt v Kč
1P	591,21	37	21 874,77
2K	2 449,81	143	350 322,83
3K	2 107,08	32	67 426,56
4K	6 809,78	20	136 195,60
5K	4 233,80	40	169 352,00

Zdroj: vlastní zpracování

*) z nákladů na výrobu vzorků jsou v souladu s daní z příjmů vyloučeny kalkulační odpisy strojů a zařízení, externí údržba strojů a zařízení, náklady na výrobní prostory a náklady přímých podpůrných procesů

V tabulce č. 5 (strana 49), jsou uvedeny náhodně vybrané projekty výzkumu a vývoje korporace ABC s konkrétními údaji o výrobních nákladech na jeden kus, velikosti výrobní dávky a přímých nákladech celkem na každý projekt.

Tab. 6 Souhrn nákladů všech projektů VaV v daném roce v korporaci ABC

Popis nákladů	Částka v Kč
Osobní náklady na výzkumné pracovníky	555 672
Spotřebovaná elektrická energie zkušebního stroje	551 849
Přímé výrobní náklady na vzorky vyvinutých komponent	4 956 383
Celkem náklady na projekty výzkumu a vývoje	6 648 172

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky č. 6 vyplývá, že korporace ABC ve sledovaném roce, uplatnila na řádku 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob odpočet od základu daně ve výši 6 648 172 Kč. Tato částka zahrnuje veškeré projekty výzkumu a vývoje včetně vybraných projektů k analýze. Nepřímá veřejná podpora – daňová úspora – celkově činila pro korporaci ABC v daném zdaňovacím období částku 1 263 120 Kč (výpočet: $6\,648\,000 \times 0,19 = 1\,263\,120$; $0,19 = 19\%$ sazba daně z příjmů právnických osob).

4.7 Vyhodnocení současného stavu při řešení projektů výzkumu a vývoje z pohledu daně z příjmů v korporaci

V korporaci ABC byla vydána vnitropodniková směrnice Náklady na výzkum a vývoj, která usměrňuje postup při uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů na řádku 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob, tj. nákladů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje.

Podle Metodického pokynu D-288, vydaného Ministerstvem financí ČR v roce 2005, aktualizovaného v roce 2014, je korporace povinna odděleně evidovat činnosti, které souvisí s výzkumem a vývojem prováděným v korporaci a k nimž se váže uplatňování odpočtu od základu daně z příjmů. Za tímto účelem je povinna korporace vést souhrnný dokument „Projekt výzkumu a vývoje“ pro každý jednotlivý případ své výzkumné

a vývojové činnosti v písemné podobě. Z metodického pokynu vyplývá, že tento dokument musí být založen před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje. Metodický pokyn vymezuje náležitosti projektu po jeho obsahové stránce, kdy přesný popis jednotlivých obsahových bodů projektu, je popsán v popisné části této diplomové práce. Za zmínku na tomto místě stojí připomenout jednu z nejdůležitějších povinných náležitostí projektu, kterou je vymezení cílů projektu, které jsou v době řešení dosažitelné a po dokončení řešení projektu vyhodnotitelné, přičemž cíle projektu by měly být nositeli prvku novosti nebo novátorství. Tento prvek novosti je jedním ze stěžejních aspektů pro uznání nároku na odpočet od základu daní z příjmů.

Korporace ABC pro jednotlivé případy činností výzkumu a vývoje, které byly předmětem odpočtu od základu daně z příjmů, nevede žádnou evidenci, která by odpovídala dokumentu projekt výzkumu a vývoje, a naplňovala požadavky metodického pokynu D-288. Směrnice Náklady na výzkum a vývoj přitom přesně definuje v souladu se zákonem o daních z příjmů i metodickým pokynem D-288, Projekt výzkumu a vývoje a vymezuje jeho zákonné náležitosti, faktická existence tohoto dokumentu pro projekty výzkumu a vývoje však v korporaci ABC chybí.

Směrnice Náklady na výzkum a vývoj v souladu s metodickým pokynem vymezila a konkrétně pojmenovala jak činnosti, které lze, či nelze zahrnout do činností uznatelných při posuzování projektů výzkumu a vývoje v korporaci ABC, tak rozlišila jednotlivé druhy nákladů, které je možné nebo není možné zahrnout při řešení projektů výzkumu a vývoje do odpočtu.

4.7.1 Oprávněnost zahrnovaných nákladů do odpočtu podle metodického pokynu D-288 v korporaci ABC

Korporace ABC se řídí při projektech výzkumu a vývoje vnitropodnikovou směrnicí Náklady na výzkum a vývoj, která obsahuje výčet nákladů, které mohou při realizaci projektů výzkumu a vývoje vzniknout. Tyto náklady jsou členěny na daňově účinné a daňově neúčinné ve vazbě na metodický pokyn D-288. Jednotlivé druhy nákladů vycházejí z kalkulací, které slouží v korporaci ke controllingu.

Vyhodnocení splnění členění a oprávněnosti zahrnovaných nákladů do odpočtu od základu daně: náklady jsou členěny zcela vypovídajícím způsobem a v souladu s metodickým pokynem D-288.

4.7.2 Splnění formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje podle metodického pokynu D-288

Z metodického pokynu D-288 vyplývá nutnost pořízení a schválení souhrnného dokumentu, a to před zahájením předmětných činností, ve kterém bude vymezena činnost výzkumu a vývoje poplatníka ve vztahu k uplatnění odpočtu od základu daně. Takovýto souhrnný dokument, „Projekt výzkumu a vývoje“, má mít dle metodického pokynu písemnou podobu a vymezeny náležitosti. V korporaci ABC neexistuje k činnostem, které konstruktér označil za činnosti spojené s vývojem nového produktu a byly vyhodnoceny jako projekty výzkumu a vývoje, u kterých došlo k odpočtu od základu daní z příjmů, žádný souhrnný dokument, který by vyhovoval požadavkům podle metodického pokynu na projekt výzkumu a vývoje. Korporace dokumentuje a eviduje pouze dílčí části činnosti vývoje nového produktu.

Vyhodnocení splnění formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje v souladu s pokynem D-288: projekt výzkumu a vývoje k činnostem vývoje nového produktu v korporaci ABC neodpovídá požadavkům metodického pokynu, respektive vůbec neexistuje.

4.8 Analýza metodou FMEA

Podstatu metody FMEA – Failure Mode and Effect Analysis – tvoří systematická identifikace možných vad výrobků nebo procesů, jejich následků, kroků zamezení, omezení nebo snížení příčin těchto vad. Obecně představuje tato metoda systém k prevenci nekvality. Tato metoda vznikla v USA jako nástroj pro hledání rizik při vesmírných programech. Následně se přenesla do výrobního procesu.

Postup:

1. Vymezení všech rizik, která mohou vznikat při řešení projektů výzkumu a vývoje z daňového pohledu.
2. Ke každému problému je přiřazen následek, jeden problém – jeden následek.
3. Ke každému problému je přiřazena jedna příčina.
4. K problému, jeho následku a příčině je připsán způsob, který zajistí, že problém nenastane, nebo bude včas odhalen.
5. Následuje přiřazení koeficientů, nejprve k následkům, stupnice 1 – 10, přičemž 10 je nejhorší možný následek – Severity, přiřazení koeficientů k příčinám,

stupnice 1 – 10, kdy 10 znamená nejhorší možnou příčinu – Occurence, nakonec ohodnotíme kontrolní mechanismy, které mají zajistit odhalení problému nebo mu předejít, stupnice 1 – 10, kdy 10 znamená nejhorší variantu – Detection.

6. V dalším kroku se v řádku všechny tři koeficienty vynásobí: Severity x Occurence x Detection. Výsledkem je RPN číslo (Risk Priority Number), které vyjadřuje míru rizika problému. Hodnota RPN je přímo úměrná míře riziku daného problému pro korporaci.
7. Získané hodnoty RPN se vyhodnotí a rozhodne se, na které se zaměří. U těchto se doplní opatření, aby se minimalizovala možnost jejich výskytu, termín a osobu odpovědnou za řešení problému.
8. Provedou se opatření navržená výše.
9. Následuje opětovné ohodnocení problémů, následků a příčin, což vede ke zjištění, jak jsou navržená opatření účinná. (Plura, 2001)

4.8.1 Analýza řešení projektů výzkumu a vývoje z hlediska daně z příjmů v korporaci ABC pomocí metody FMEA

Tab. 7 Analýza FMEA řešení projektů VaV ve vztahu k dani z příjmů

Problém	Následek	Příčina	Opatření k nápravě
Činnost v oblasti vzniku nového výrobku není projekt výzkumu a vývoje	Není možný žádný odpočet od základu daně z příjmů	Neznalost relevantních právních předpisů a podpůrných dokumentů	Zpravování znaleckého posudku od relevantní osoby
Koeficient	10	9	5
Hodnota RPN	450		
Neexistence souhrnného dokumentu projekt výzkumu a vývoje	Nesplnění podmínek pro uplatnění odpočtu od základu daně	Nedostatečná administrativa činností v oblasti nového výrobku	Vytvoření šablony souhrnného dokumentu projektu výzkumu a vývoje
Koeficient	6	5	2
Hodnota RPN	60		

Zahrnutí neoprávněných činností, nákladů do odpočtu od základu daně z příjmů	Odpočet od základu daně z příjmů bude uplatněn v nesprávné výši	Nesprávné vyhodnocení právních předpisů a podpůrných dokumentů	Žádost o závazné posouzení podaná na FÚ
Koeficient	9	9	5
Hodnota RPN	405		
Čerpání přímé podpory z veřejných zdrojů na projekt výzkumu a vývoje nebo jeho část	Není nárok na odpočet od základu daně, respektive uplatnění odpočtu v nesprávné výši	Neznalost relevantních právních předpisů a podpůrných dokumentů	Zavedení centrální evidence získaných dotačních titulů v korporaci
Koeficient	8	6	2
Hodnota RPN	96		
Nesprávný výpočet odpočtu od základu daně z příjmů	Nesprávně vyplněné příznání k dani z příjmů	Neznalost předmětných ustanovení zákona o dani z příjmů v platném znění	Zadání zpracování daňového příznání certifikované osobě
Koeficient	8	8	6
Hodnota RPN	384		
Neznalost aktuálního znění relevantních právních předpisů	Potenciální chyby a nedostatky v průběhu realizací projektů výzkumu a vývoje	Nedostatečné zajištění zachycení všech změn a aktualizací předmětných dokumentů	Účast na souvisejících školeních
Koeficient	8	8	5
Hodnota RPN	320		
Potenciální daňová kontrola	Doměření daně ve vztahu k odpočtu od základu daně z příjmů za výzkum a vývoj	Nesprávné uplatnění odpočtu od základu daně z příjmů	Nakoupení služeb relevantního daňového poradenství
Koeficient	10	9	5
Hodnota RPN	450		

Zdroj: vlastní zpracování

Vyhodnocení FMEA

Pořadí podle míry rizika problému:

1. Činnost v oblasti vzniku nového výrobku není projekt výzkumu a vývoje	450
2. Daňová kontrola	450
3. Zahrnutí neoprávněných činností, nákladů do odpočtu	405
4. Nesprávný výpočet odpočtu od základu daně z příjmů	384
5. Neznalost aktuálního znění relevantních právních předpisů	320
6. Čerpání přímé podpory z veřejných zdrojů na projekt nebo jeho část	96
7. Neexistence souhrnného dokumentu projekt výzkumu a vývoje	60

Nejvyšší míru rizika podle analýzy FMEA vykazují dva problémy, a to že činnost v oblasti vzniku nového výrobku považovaná korporací za výzkum a vývoj, není výzkumem a vývojem. Problémem se stejnou hodnotou míry rizika je i potenciální daňová kontrola.

Z tohoto důvodu je nutné věnovat těmto dvěma problémům nejvyšší pozornost ze strany korporace.

V případě problému že činnost v oblasti vzniku nového výrobku ve skutečnosti není projekt výzkumu a vývoje, je v celé problematice stěžejní, a z tohoto důvodu byly následky i příčina ohodnoceny nejvyššími hodnotami koeficientu. Hodnota koeficientu nápravného opatření byla stanovena na střední hodnotě vzhledem k situaci, že toto opatření je vhodným způsobem řešení daného problému, ale z důvodu zpoplatnění znaleckého posudku, korporace musí vydat finanční prostředky za zpracování znaleckého posudku, což ovlivní cash flow korporace. U tohoto způsobu nápravného opatření ale existuje i jistá míra rizika, že správce daně sice musí přihlížet ke zpracovanému posudku, ale v případě pochybností není vázán povinností se tímto znaleckým posudkem řídit a může rozhodnout odlišně.

Stejně rizikovým problémem je problematika potenciální daňové kontroly, u které byly zvoleny hodnoty koeficientů v následku i příčině rovněž nejvyšší, respektive téměř nejvyšší hodnoty, hodnota koeficientu nápravného opatření byla zvolena na střední hodnotě, vzhledem k vyšším částkám vydaných korporací za daňové poradenství, specificky zaměřené na výzkum a vývoj, ale vyšší mírou zajištění správnosti uplatnění a výpočtu odpočtu od základu daně z příjmů.

Daňová kontrola představuje pro korporaci potenciálně vysoké riziko dodatečného doměření daně z příjmů. Indikátorem pro správce daně k zahájení daňové kontroly je vyplnění řádku č. 242 v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob, a tím uplatnění odpočtu za výzkum a vývoj od základu daně z příjmů. Správce daně tak při podání přiznání k dani z příjmů právnických osob má o výzkumných a vývojových aktivitách korporace přehled a může v reakci na tuto skutečnost daňovou kontrolu zacílit přímo na tuto problematiku. V případě nesprávného postupu v jednom nebo více bodech při řešení projektů výzkumu a vývoje z hlediska daně z příjmů v korporaci, může toto vést k dodatečnému doměření daně. Toto dodatečné doměření daně po daňové kontrole s sebou nese nejen povinnost uhradit tuto doměřenou daň, ale i úhradu sankcí spojených s touto skutečností. Sankcemi vyplývajícími z doměrku jsou zvýšení daně ve výši 20 % z dodatečného doměření daně, které vyplývá ze skutečnosti, že daň byla dodatečně doměřena na základě daňové kontroly, a dále je korporace povinna uhradit úrok z prodlení, který je součinem dodatečně doměřené daně a diskontní sazby zvýšené o 14 procentních bodů v roční úrokové míře (p.a.) a počtu dlužných dní od původní splatnosti daně po okamžik zaplacení daně dodatečně vyměřené. Pokud daňová kontrola probíhá ke konci tříleté zákonné lhůty možné k provedení daňové kontroly, může částka úroků z prodlení dosáhnout, s ohledem na výši doměřené daně, značné částky.

Dalším vysoce rizikovým problémem bylo v analyzované problematice identifikováno zahrnutí neoprávněných činností, respektive nákladů do odpočtu od základu daně. Správné rozlišení činností, které korporace může nebo nemůže považovat za činnosti výzkumu a vývoje, či nákladů, které lze zahrnout do odpočtu, je v mnoha případech obtížné až sporné a vyžaduje hlubší odborné znalosti v této problematice, a proto tento problém v sobě nese celkově vysoké riziko možných pochybení.

Problém neznalosti relevantních právních předpisů, kdy může nastat pochybení v jednom, ale i více dotčených právních předpisech, které tuto problematiku upravují nebo s ní souvisí, je řešen nápravným opatřením – zajištění relevantních školení, zajištění a sledování aktualizací, a to jak v materiální – věcné, tak i personální rovině. Tento problém byl celkově ohodnocen jako střední riziko pro korporaci v analyzované problematice.

Problémy s nejnižším rizikem pro korporaci podle analýzy byly identifikovány čerpání přímé podpory z veřejných zdrojů na projekt nebo jeho část, a neexistence souhrnného dokumentu projekt výzkumu a vývoje. Problém čerpání přímé podpory z veřejných zdrojů byl ohodnocen poměrně vysokou hodnotou koeficientu následku a střední hodnotou koeficientu příčiny, ale v opatření k nápravě byla stanovena nízká hodnota koeficientu z důvodu, že toto opatření je vcelku jednoduché, jak na zpracování, tak i na vyhodnocení. Po zavedení evidence a její průběžné aktualizaci se tento problém eliminuje na minimum.

Problém neexistence souhrnného dokumentu projekt výzkumu a vývoje byl analýzou vyhodnocen rovněž jako nízko rizikový, a to zejména z důvodu, kdy podle dostupné judikatury, nemůže správce daně vyžadovat striktně písemnou formu, ačkoliv je tato vyžadována. Předloží-li korporace dokument obdobného obsahu, není důležité uspořádání, ale obsahová náplň, která musí splňovat příslušná ustanovení zákona, a korporace tento dokument vede v digitální podobě s možností předložení v analogové podobě, musí správce daně k takovému projektu přihlížet. (Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, 2013)

Závěr FMEA pro korporaci

Z analýzy pro korporaci vyplývá, aby management korporace zaměřil svou pozornost při aktivitách vývoje nových výrobků, zejména na posouzení činností v oblasti vzniku nového výrobku, zda se jedná projekt výzkumu a vývoje, a problematiku zahrnutí neoprávněných činností při realizaci projektu výzkumu a vývoje, a nákladů do odpočtu od základu daně. Pro korporaci je klíčové, aby si byla vědoma vysokého rizika potenciální daňové kontroly. Toto riziko vyplývá ze skutečnosti samotného uplatnění odpočtu od základu daně, na základě kterého může správce daně zahájit daňovou kontrolu. S ohledem na tuto skutečnost, je nutné, aby korporace věnovala všem relevantním aspektům problematiky projektu výzkumu a vývoje z daňového pohledu patřičnou pozornost.

5 Návrh metodické příručky

Náplní této kapitoly je návrh metodické příručky postupu při realizaci projektů výzkumu a vývoje z pohledu daně z příjmů (dále jen „metodická příručka“). V metodické příručce budou využity poznatky teoretické části této diplomové práce. V dalším bude vytvořená metodická příručka použita pro vyhodnocení postupu dosavadních realizovaných projektů výzkumu a vývoje z hlediska daně z příjmů v obchodní korporaci ABC.

Zvlášť důležité a významné informace pro uživatele metodické příručky jsou v textu zvýrazněny podbarvením.

5.1 Okruh uživatelů metodické příručky a její účel

Vytvořená metodická příručka bude určena pro poplatníky, kteří se při své ekonomické činnosti realizují experimentální vývoj, tj. podnikatelské subjekty, které provádějí vývoj nových produktů v rámci svého výrobního programu. Účelem metodické příručky bude vytvoření praktického průvodce řešení projektů výzkumu a vývoje z hlediska uplatňování odpočtu od daňového základu poplatníka. Rovněž bude sloužit jako pomůcka k odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností.

5.1.1 Legislativní rámec

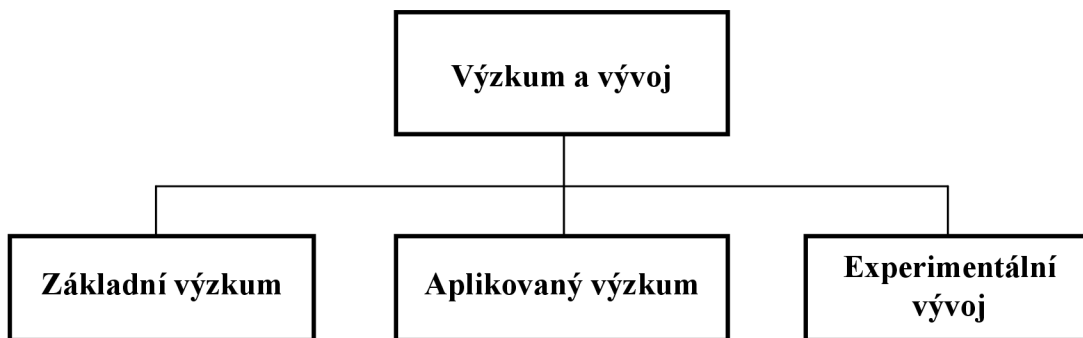
Tato metodická příručka vychází z níže uvedených předmětných právních předpisů nebo dokumentů, které problematiku projektů výzkumu a vývoje z hlediska daní z příjmů upravují či vymezují:

1. Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, v platném znění:
 - Obecná ustanovení § 34 odst. 4, 5
 - Výše odpočtu na podporu výzkumu a vývoje § 34a
 - Výdaje vynaložené na VaV zahrnované do odpočtu § 34b
 - Projekt výzkumu a vývoje § 34c
 - Závazné posouzení výdajů vynaložených na VaV § 34e
2. Metodický pokyn D-288 Ministerstva financí ČR, v platném znění.
3. Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a experimentálního vývoje a inovací, v platném znění.
4. Frascati manuál.
5. Oslo manuál.

5.1.2 Vysvětlení pojmů

V této části metodické příručky jsou vysvětleny základní pojmy, které jsou dále používány.

Obr. 5 Výzkum a vývoj - členění



Zdroj: vlastní zpracování, (Zákon o podpoře výzkumu a vývoje, 2002)

Vymezení pojmů výzkum a vývoj vychází ze zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a experimentálního vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů.

Výzkum a vývoj představuje tvořivou práci, vykonávanou systematicky, jejímž cílem je zvýšit objem znalostí, počítaje v ně znalosti o člověku, kultuře a společnosti a využití těchto znalostí k návrhu nových aplikací. Je to činnost, která obsahuje prvek novosti významně přesahující hranice inovace, kdy např. existující výrobek získá nové vlastnosti, nově vykonává další podstatné činnosti, apod. (Zákon o podpoře výzkumu a vývoje, 2002) Tato specifikace výzkumu a vývoje vychází z Frascati manuálu, jenž je dokumentem, uznávaným celosvětovým standardem pro přezkum výzkumu a vývoje v zemích Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. (OECD, 2016)

Základním výzkumem se rozumí získávání nových znalostí, které tvoří podstatu jevů a pozorovaných skutečností, bez výhledu speciální aplikace nebo využití.

Aplikovaný výzkum – jeho účelem je také získání nových znalostí, jeho orientace je však zaměřena na specifický cíl nebo účel.

Experimentální vývoj spočívá v systematické práci, která vychází z existujících znalostí výzkumu a z praktických zkušeností, orientovaná na výrobu nových materiálů, výrobků, procesů či služeb, nebo na jejich podstatné zlepšení. (Věda, výzkum a inovace, 2016)

Inovaci se rozumí pozvednutí existujícího výrobku na vyšší úroveň užitím účinnějších komponent či materiálů, případně jeho zlepšením částečnými změnami jednoho z jeho subsystémů. (Zákon o podpoře výzkumu a vývoje, 2002)

Technické inovace zahrnují všechny vědecké, technické, organizační, finanční a komerční kroky, včetně investic do vývojových poznatků, které skutečně, nebo potenciálně vedou k implementaci technicky nových nebo vylepšených výrobků a procesů.

Vědecké a technické činnosti zahrnují vědecké a technické vzdělávání, odbornou přípravu a vědecké a technické služby (vědeckotechnické činnosti knihoven a muzeí, překlady a vydávání vědeckotechnické literatury, sběr údajů o sociologicko-ekonomických jevech, testování, standardizaci a kontrolu kvality, poradenství pro zákazníky, patentové a licenční činnosti, které vykonávají veřejné orgány).

Prvek novosti (ocenitelný) je kritériem výzkumu a vývoje, jehož přítomnost je důležitá pro určení výzkumných a vývojových aktivit v korporaci.

Vyjasnění **vědecké nebo technické nejistoty** – řešení není zřejmé někomu, kdo zná základní objem běžných znalostí a postupů v oblasti, je kritériem výzkumu a vývoje z pohledu daní z příjmů. (OECD, 2016)

5.1.3 Hodnocení aktivit korporace – rozlišení výzkumu a vývoje a inovací

Z hlediska správného postupu realizace projektů výzkumu a vývoje v souladu s daněmi z příjmů je stěžejní rozlišení, zda korporace, která uplatňuje odpočet od základu daně podle § 34a zákona o dani z příjmů v platném znění (dále též „ZDP“), provádí skutečně činnosti výzkumu a vývoje nebo se jedná o příbuzné činnosti. Odpočet od základu daně podle § 34a ZDP lze uplatnit pouze v případech, kdy korporace realizuje činnosti výzkumu a vývoje. Při provádění příbuzných činností není možné odpočet od základu daně podle § 34a ZDP uplatnit.

Pro odlišení činností **výzkumu a vývoje** od příbuzných činností se vychází z vymezení těchto pojmů v dokumentu **Frascati manuálu**. **Podle tohoto dokumentu se do činností výzkumu a vývoje nezahrnují činnosti, které lze rozdělit do dvou kategorií, a sice skupina vědeckých a technických činností a proces technické inovace.**

Inovace

Pro samotné vymezení pojmu inovace je využit dokument Oslo manuál, který vydala v roce 2002 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Oslo manuál je metodickou a analytickou příručkou pro měření inovačních aktivit.

Následující tabulka vymezuje jednotlivé řady inovací a slouží k identifikaci inovace v korporaci pro případ odlišení vývojových činností od inovací.

Tab. 8 Inovační řady

Řád	Popis	Změna
0. řád	Obnova původních kvalit	Navrácení výrobnímu zařízení původních kvalit
1. řád	Adaptace výrobního systému	Stroje s nižší výkonností se nahradí stroji s vyšší výkonností
2. řád	Změna intenzity	Maximalizuje využití všech zdrojů jako důsledek rostoucích výrobních nároků
3. řád	Změna kvality	Zlepšení konstrukce výrobku, která vede ke snížení výrobních nákladů
4. řád	Nová varianta	Zlepšení výrobku, jeho některých funkcí, může se jednat i nový design výrobku
5. řád	Nová generace	Mění významné funkce, aniž by se měnila koncepce výrobku
6. řád	Nový druh	Uplatnění nové konstrukční koncepce, přičemž je zachován původní princip
7. řád	Nový rod	Zcela nový princip funkce, fungování, které vede k uvedení zcela nového rodu výrobků, ojedinělá příležitost

Zdroj: vlastní zpracování, (Podnikátor, 2016)

Výzkum a vývoj

Pokud je posuzování činností výzkumu a vývoje v korporaci obtížné pro rozhodnutí, zda se jedná o výzkum a vývoj nebo jinou podobnou činnost, na kterou však nemůže uplatnit odpočet od základu daně, může se opřít o pravidlo, které bylo stanoveno americkou Nadací pro vědu – National Science Foundation, které říká: „*Je-li prvořadým cílem dosáhnout dalšího technického vylepšení výrobku nebo procesu, patří práce do rámce definice výzkumu a vývoje. Jestliže je na druhé straně výrobek, proces nebo přístup v podstatě daný a prvořadým cílem je vytvořit trhy, provádět předvýrobní*

plánování nebo hladce zprovoznit výrobní nebo kontrolní systém, práce již není výzkum a vývoj“. (Nadace pro vědu, 2017)

Podle judikatury – rozsudku krajského soudu v Ostravě 22 Ca 332/2007-52 ze dne 5. 11. 2008, při posuzování, zda činnost, kterou korporace považuje za činnost výzkumu a vývoje je činností výzkumu a vývoje, je nutno postupovat pouze podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona č.130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací: *„aplikovaným výzkumem je teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb; průmyslový výzkum, experimentální vývoj (dále jen „vývoj“) nebo jejich kombinace jsou součástí aplikovaného výzkumu“.* (Zákon o podpoře výzkumu a vývoje, 2002)

5.1.4 Dokument – Projekt výzkumu a vývoje

Povinností korporace je, aby v souladu s ustanovením § 34c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění, zpracovala souhrnný dokument – **„Projekt výzkumu a vývoje“** (dále jen „projekt“) pro účely odpočtu od základu daní z příjmů na výzkum a vývoj. V tomto dokumentu poplatník vymeze před zahájením řešení projektu svou činnost ve výzkumu a vývoji. Toto ustanovení upravuje obsahové části projektu, pokyn D-288 dále specifikuje nutnost zpracování projektu v písemné formě.

Tab. 9 Návrh Projektů výzkumu a vývoje podle § 34c ZDP a pokynu D-288.

Projekt výzkumu a vývoje – název:	
Číselné označení Projektů výzkumu a vývoje:	
Identifikační údaje poplatníka: Název korporace: Sídlo korporace: IČ:	
Cíle projektu ¹⁾ :	

Doba řešení projektu:				
Datum zahájení projektu:				
Datum ukončení projektu:				
Předpokládané celkové náklady na řešení projektu v Kč:				
Předpokládané náklady v jednotlivých letech:	rok:	Kč:
	rok:	Kč:
	rok:	Kč:
Osoby odborně zajišťující řešení projektu:				
Pracovník:	1.	2.	3.	
Jméno, příjmení:				
Kvalifikace:				
Pracovní zařazení:				
Typ pracovně právního poměru:				
Způsob kontroly:				
Hodnocení postupu řešení projektu:				
Hodnocení dosažených výsledků:				
Osoba odpovědná za schválení projektu ²⁾ :				

Jméno, příjmení:	
Funkce v korporaci:	
Vztah k poplatníkovi:	
V.....	
Dne.....	

¹⁾ dosažitelné v době řešení a zároveň vyhodnotitelné po ukončení projektu

²⁾ osoba odpovědná musí schválit projekt před zahájením řešení projektu; touto osobou je myšlen poplatník, pokud jde o fyzickou osobu, nebo osoba, která je statutárním orgánem poplatníka nebo jeho členem

Zdroj: vlastní zpracování, (Zákon o daních z příjmů, 2016, Pokyn D-288, 2005)

Projekt výzkumu a vývoje slouží, co by ucelený dokument, poplatníkovi k tomu, aby prokázal správci daně nárok na uplatnění odpočtu od základu daně v souvislosti s realizovanými projekty výzkumu a vývoje. Poplatník proto nemůže podceňovat formální stránku projektů, prokazuje tím, že se jedná o projekty vědomé a předem připravené, nikoliv později dopracované nebo antedatované. Je třeba uvědomit si, že poplatník čerpá prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje daňovou úlevu a důkazní břemeno leží právě na něm. (Šimeček, 2017)

5.1.5 Pomůcka pro vymezení výzkumu a vývoje

Z hlediska správného odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností, je rozhodující přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Pro posouzení slouží jako pomůcka následující kritéria:

1. Stanovené cíle projektu – posuzuje se, zda jsou dosažitelné a také vyhodnotitelné po ukončení projektu.
2. Prvek novosti – hodnotí se v porovnání s ostatními výrobky nebo postupy v daném odvětví, musí vést k výsledkům, které jsou nové a nejsou již v odvětví používány, posuzuje se v rámci všech možných informací poplatníka, které jsou pro něho v dané době dostupné.
3. Hledání dosud neodhalených jevů, struktur nebo vztahů, které se uskuteční v průběhu činností považovaných korporací za výzkum a vývoj.
4. Aplikace poznatků nebo techniky novým způsobem – znamená využití znalostí nebo prostředků jinak, než dosud známým, rozšířeným způsobem.

5. Je očekáván výsledek, kterým bude nové, hlubší chápání jevů, principů a vztahů, které bude mít širší významnost a využitelnost nejen pro jednoho poplatníka.
6. Nese v sobě očekávání přínosu v podobě patentu, licence nebo chráněného vzoru.
7. Kvalifikace pracovníků, kteří jsou pověřeni řešením projektu – znamená, že řešitelé budou mít patřičné odborné vzdělání a znalosti a zkušenosti v oboru, v širších souvislostech dané problematiky.
8. Použité metody – posuzuje se, zda metody a postupu použité při řešení projektu odpovídají řešené problematice.
9. Souvislosti uvnitř celku – rozumí se např. sounáležitost s výrobním programem, činností korporace.
10. Míra obecnosti předpokládaných výsledků – znamená, že výsledků, kterých bude potenciálně dosaženo při řešení projektu, budou využitelné i mimo rámec korporace.
11. Souvislost projektu s jinou vědeckotechnickou činností.

Korporace nemusí splnit všechna výše uvedená kritéria, aby její činnosti byly označeny za výzkum a vývoj. **Korporace je však povinná prokázat, že cíl projektu je pro ni z věcného nebo ekonomického důvodu v době řešení projektu nedostupný či nepoužitelný.** (Pokyn D-288, 2005)

5.1.6 Vymezení odpovědnosti projektu výzkumu a vývoje v korporaci

Následující příloha slouží k vymezení odpovědnosti při projektech výzkumu a vývoje v korporaci, chronologické uspořádání. Korporace vyplní podle konkrétní situace.

Tab. 10 Příloha č. 1 Projektu výzkumu a vývoje – Matice odpovědnosti

Činnost	Odpovídá (osoba, útvar)	Povinnosti, jejich četnost
Rozhodnutí o výzkumu a vývoji		
Projekt výzkumu a vývoje		

Dokumentace k projektu Vývoj kruhových komponent		
Dokumentace k projektu Vývoj plochých komponent		
Podpůrná dokumentace k projektu výzkumu a vývoje		
Dokumentace zkušebny		
Účetní a daňové hledisko projektu výzkumu a vývoje		
Daňové přiznání		

Zdroj: vlastní zpracování

5.1.7 Ověření Projektů výzkumu a vývoje dle kritérií Frascati manuálu

Následující přílohu je nutno vyplnit – slovně popsat – ve všech položkách. Příloha slouží jako pomůcka pro vymezení výzkumných činností v korporaci.

Podstatné pro uznání odpočtu je rovněž naplnění věcných podmínek na projekt výzkumu a vývoje – prvek novosti a vědecká či technická nejistota. (Šimeček, 2017)

Tab. 11 Příloha č. 2 Projektů výzkumu a vývoje

Příloha č. 2 Projektů výzkumu a vývoje (název, číselné označení):
<p>Ověření projektu výzkumu a vývoje dle kritérií Frascati manuálu:</p> <p>1. Prvek novosti:</p> <p>2. Tvůrčí kreativní řešení projektu výzkumu a vývoje:</p> <p>3. Vědecká/technická nejistota:</p> <p>4. Soustavnost výzkumných/vývojových prací:</p> <p>5. Přenositelnost výsledků projektu výzkumu a vývoje ostatním subjektům:</p>

Zpracoval: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:
Schválil: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:

Zdroj: vlastní zpracování, (OECD, 2016)

5.1.8 Činnosti, které lze zahrnout do činností výzkumu a vývoje

Následující činnosti korporace může zahrnout do odpočtu od základu daní z příjmů. Korporace zakroužkuje, zda činnost při projektu výzkumu a vývoje prováděla či neprováděla.

Tab. 12 Příloha č. 3 Projektů výzkumu a vývoje

Příloha č. 3 Projektů výzkumu a vývoje (název, číselné označení):		
Činnosti, které korporace může zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů (korporace činnosti provádí – neprovádí):		
1. Systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu k navržení nových nebo zlepšených technologií, materiálu, výrobků; jedná se o činnosti aplikovaného výzkumu nebo experimentálního vývoje, které mohou probíhat i v korporacích	Ano	Ne
2. Činnosti spojené s výrobou funkčního vzorku, prototypu, který již obsahuje všechny technické a výkonové charakteristiky nového výrobku, nebo první vyrobené kusy nového výrobku k ověření navrženého řešení	Ano	Ne
3. Ověření prototypu, poloprovozních nebo předváděcích zařízení	Ano	Ne
4. Projekční a konstrukční práce, zahrnující výpočty, návrhy technologií, sloužících k vývoji výrobků	Ano	Ne
5. Zkoušky nových výrobků, které jsou výsledkem výzkumu a vývoje; zkoušky slouží k ověření funkcí a vlastností výrobků a vedou k certifikaci výrobků k používání v provozu	Ano	Ne
6. Zkušební výroba, v případě potřeby vyhodnocení hypotéz, pro sestavení specifikací nového výrobku, technické specifikace a provozní charakteristiky pro vytvoření nové	Ano	Ne

koncepce výroby nových výrobků		
7. Koncepční a metodické práce, potřebné pro nastavení metodik šetření a statistických průzkumů, nových metod zkoušení, studií proveditelnosti projektu, reportů výsledků apod.	Ano	Ne
Zpracoval: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	
Schválil: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	

Zdroj: vlastní zpracování, (Pokyn D-288, 2005)

5.1.9 Činnosti, které korporace nemůže zahrnout do výzkumu a vývoje

Níže uvedené činnosti výzkumu a vývoje nemohou být zahrnuty do odpočtu od základu daně z příjmů. Korporace zakroužkuje, zda jednotlivé činnosti v průběhu realizace projektu výzkumu a vývoje provádí či neprovádí. V případě zvolení možnosti Ano, musí korporace vyloučit tyto činnosti, aby nevstupovaly do odpočtu.

Tab. 13 Příloha č. 4 Projektů výzkumu a vývoje

Příloha č. 4 Projektů výzkumu a vývoje (název, číselné označení):		
Činnosti, které korporace nemůže zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů (korporace činnosti provádí – neprovádí):		
1. Vzdělávání a výcvik pracovníků na vysokých školách a institucích pro vyšší a pomaturitní vzdělávání	Ano	Ne
2. Příbuzné vědeckotechnické činnosti, zejména, kódování, shromažďování, rozšiřování, překládání, analyzování a vyhodnocování, které provádějí vědeckotechničtí pracovníci, dále bibliografická, informační, poradenská nebo patentová služba, nebo vědecké konference, sběr a zpracování údajů rutinního charakteru, např. geologický, meteorologický průzkum, sčítání lidu, průzkum trhu, kalibrace a analýza materiálů a výrobků, s výjimkou činností, které jsou prováděny výlučně pro účely projektu	Ano	Ne
3. Činnosti administrativní a právní úkony spojené	Ano	Ne

s patentováním a licencemi, kalibrací druhotných standardů, studie záměrů, udržování národních standardů, s výjimkou činností, které jsou prováděny výlučně pro účely projektu		
4. Administrativní a ostatní podpůrné činnosti, zejména činnost finančních, personálních oddělení, manažerských činností, přepravní, skladovací, úklidové a údržbářské činnosti, činnosti zajišťující bezpečnost korporace	Ano	Ne
5. Činnosti inovačního charakteru, které nezahrnují ocenitelný prvek novosti, zejména činnosti výzkumu trhu, nastartování výroby, které se mohou použít pro všechny průmyslové situace, vybavení nástrojů, úprava pro výrobní proces, získání technologie, provozní inženýrství, marketing nových nebo zdokonalených výrobků, výroba ukázkových modelů, provádění zkoušek pro uživatele, průmyslová výroba, předvýrobní příprava, distribuce zboží a příbuzné služby činností inovačního charakteru	Ano	Ne
Zpracoval: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	
Schválil: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	

Zdroj: vlastní zpracování, (Pokyn D-288, 2005)

5.1.10 Výdaje na projekt, které může korporace zahrnout do odpočtu

Za výdaje vynaložené na projekty výzkumu a vývoje může korporace v souladu s § 34 odst. 4 ZDP považovat níže uvedené výdaje. Korporace zakroužkuje, zda jednotlivé výdaje vynaložené při projektu výzkumu a vývoje uplatňuje či neuplatňuje.

Tab. 14 Příloha č. 5 Projektů výzkumu a vývoje

Příloha č. 5 Projektů výzkumu a vývoje (název, číselné označení):		
Výdaje vynaložené při realizaci projektu, které může korporace zahrnout do odpočtu od základu daně (korporace uplatňuje – neuplatňuje):		
1. Osobní výdaje, včetně povinných zákonných odvodů na výzkumné a vývojové zaměstnance, techniky, pomocný personál, zaměstnance administrativní nebo dělnické, kteří se podílejí na projektu: mzdy zaměstnanců přijatých pracovní smlouvou výhradně na řešení projektu, odpovídající část mezd zaměstnanců, jež se podílejí na	Ano	Ne

řešení projektu, zvýšení pohyblivé části mezd zaměstnanců, kteří se na řešení projektu podílejí, odměny na základě dohody o pracovní činnosti, dohody o provedení práce nebo obdobné dohody zahraničních právních předpisů, pokud jsou uzavřeny v přímé souvislosti s řešením projektu		
2. Odpisy hmotného a nehmotného majetku, který je používán v přímé souvislosti s řešením projektu, odpisy musí být v souladu s ustanovením § 26 až 32a ZDP včetně účetních odpisů podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP	Ano	Ne
3. Provozní výdaje, které vznikly v přímé souvislosti s řešením projektu, jedná se např. o náklady na materiál, zásoby, drobný hmotný a nehmotný majetek, výdaje na knihy a časopisy, elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky, vodné a stočné, vše vedené odděleně	Ano	Ne
4. Úplata u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu	Ano	Ne
5. Cestovní náhrady poskytované zaměstnancům korporace, v souladu se zvláštním právním předpisem (zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění), pokud přímo souvisí s řešením projektu	Ano	Ne
6. Výdaje za služby spojené s certifikací výsledku projektu výzkumu a vývoje (od 1. 6. 2016)	Ano	Ne
Zpracoval: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	
Schválil: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	

Zdroj: vlastní zpracování, (Zákon o daních z příjmů, 2016)

5.1.11 Výdaje, které korporace nemůže zahrnovat do odpočtu

V níže uvedené příloze jsou uvedeny výdaje vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje, které nelze zahrnovat do odpočtu. Korporace zakroužkuje, zda jednotlivé výdaje vynaložené při projektu výzkumu a vývoje uplatňuje či neuplatňuje. U těchto výdajů je nutné, aby je korporace neuplatňovala (možnost Ne). V případě uplatňování (možnost Ano) korporace musí tyto výdaje z odpočtu vyloučit. Tato příloha slouží jako upozornění rizikové situace pro zahrnování výdajů do odpočtu, jejímž důsledkem je neoprávněná výše odčitatelné položky od základu daně.

Tab. 15 Příloha č. 6 Projektů výzkumu a vývoje

Příloha č. 6 Projektů výzkumu a vývoje (název, číselné označení):		
Výdaje vynaložené při realizaci projektu, které nemůže korporace zahrnout do odpočtu od základu daně (korporace uplatňuje – neuplatňuje):		
1. Zůstatková cena vyřazeného majetku	Ano	Ne
2. Výdaje za náhrady za dovolenou vývojových pracovníků (v době, kdy vývojoví pracovníci čerpají dovolenou, se aktivně nepodílejí na projektu výzkumu a vývoje).	Ano	Ne
3. Výdaje na činnosti, které korporace sama neprovádí při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale pořizuje si je od jiného dodavatele – služby si nakupuje, např. ověření prototypu	Ano	Ne
4. Výdaje na prvotní náklady za externí služby – náklady na nájemné, reprezentaci, konzultace, poradenství, externí vzdělávání, informační servis, účasti na konferencích apod.	Ano	Ne
5. Výdaje na administrativní a podpůrné činnosti – finanční, personální, IT manažerské, výdaje na opravy, přepravné, výdaje na ostrahu; tyto činnosti nejdu do odpočtu při pořizování vlastními zaměstnanci, ani nakupované od dodavatelů, protože neobsahují ocenitelný prvek novosti	Ano	Ne
6. Výdaje na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, které pořizuje od jiných osob, s výjimkou veřejných vysokých škol nebo výzkumných organizací	Ano	Ne
Zpracoval: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	
Schválil: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	

Zdroj: vlastní zpracování, (Zákon o daních z příjmů, 2016)

5.1.12 Podpora z veřejných zdrojů na náklady projektu výzkumu a vývoje

Korporace nesmí náklady, které byly byt jen z části financovány veřejnou podporou, zahrnout do odpočtu. Korporace zakroužkuje, zda jednotlivé typy veřejné podpory na náklady projektu výzkumu a vývoje čerpá či nečerpá. U těchto veřejných podpor

je nutné, aby je korporace ve spojení s projektem výzkumu a vývoje nečerpala (možnost Ne). V případě čerpání (možnost Ano) je třeba tyto náklady z odpočtu vyloučit. Tato příloha je pomůckou k eliminaci rizika při zahrnování výdajů do odpočtu, na které byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, jejímž důsledkem je neoprávněná výše odčitatelné položky od základu daně.

Tab. 16 Příloha č. 7 Projektů výzkumu a vývoje

Příloha č. 7 Projektů výzkumu a vývoje (název, číselné označení):		
Náklady zahrnované do odpočtu nesmějí být financovány z veřejných zdrojů (korporace čerpá – nečerpá):		
1. Náklady financované ze státního rozpočtu	Ano	Ne
2. Náklady financované z rozpočtu obcí, krajů, státních fondů	Ano	Ne
3. Náklady financované z Evropských společenství	Ano	Ne
4. Náklady financované z veřejných rozpočtů nebo fondů cizího státu	Ano	Ne
Zpracoval: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	
Zpracoval: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	

Zdroj: vlastní zpracování, (Zákon o daních z příjmů, 2016)

Závazné posouzení

V případě pochybností o správnosti, zda při realizaci projektu výzkumu a vývoje, se jedná o náklady vynaložené v souladu s daněmi z příjmů, má korporace možnost podat žádost u místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu.

Údaje, které je nutné uvést v žádosti:

- projekt výzkumu a vývoje,

- výčet činností, které korporace považuje za činnosti prováděné při realizaci projektů výzkumu a vývoje, spolu s odůvodněním, proč tyto činnosti považuje korporace za činnosti prováděné při realizaci projektů výzkumu a vývoje,
- výčet činností, u kterých má pochybnosti,
- výčet výdajů na činnosti výzkumu a vývoje,
- způsob rozdělení výdajů na výzkum a vývoj a ostatní činnosti,
- období,
- návrh výroku rozhodnutí.

Podání žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení je zpoplatněno částkou 10 000 Kč. Tato poplatková povinnost vyplývá ze zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, v platném znění, Přílohy Sazebník, části I, položka 1, písmeno n). (Zákon o správních poplatcích, 2004)

Správce daně žádost posoudí a rozhodne ve lhůtě do tří měsíců od podání žádosti. Po té, co správce daně vydá rozhodnutí o závazném posouzení, je toto rozhodnutí závazné jak pro korporace, tak i pro správce daně.

Upozornění: při závazném rozhodnutí je nutné brát na zřetel ustanovení § 133 daňového řádu, které říká: „*pokud se prokáže, že rozhodnutí o závazném posouzení bylo vydáno na základě nepřesných, neúplných nebo nepravdivých údajů daňového subjektu, nelze toto rozhodnutí použít*“. (Zákon o daních z příjmů, 2016) Korporace nesmí podceňovat při podání žádosti popis projektu a všech činností v širších souvislostech a součinnost se správcem daně v případě, kdy je správcem daně vydaná výzva k doplnění skutečností.

Výhody závazného posouzení:

- korporace má jistotu správnosti, které výdaje může zahrnout do odpočtu od základu daně z příjmů,
- eliminace rizika doměření daně z příjmů při daňové kontrole.

Nevýhody závazného posouzení:

- poměrně vysoká částka, vydaná korporací při podání žádosti za poplatek,
- samotné rozhodnutí o závazném posouzení vyjasňuje pouze problematiku výdajů, které může korporace zahrnout do odpočtu od základu daně z příjmů, ale neřeší důležitou skutečnost, zda projekt výzkumu a vývoje je opravdu projektem výzkumu a vývoje.

Znalecký posudek

Korporace má možnost nechat zpracovat znalecký posudek na činnosti výzkumu a vývoje. Eliminuje tak riziko nesprávného vyhodnocení činností výzkumu a vývoje od příbuzných činností, na které se nevztahuje odčitatelná položka od základu daně. Znalecké posudky jsou legislativně upraveny zákonem č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, Vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících, a Vyhláškou č. 123/2015 Sb., kterou se stanoví seznam znaleckých oborů a odvětví pro výkon znalecké činnosti. Korporací předloženým znaleckým posudkem je povinen se v průběhu daňové kontroly správce daně zabývat. Neznamená to však, že by měl být posudek pro správce daně závazný, ale musí se k němu vyjádřit, zda s ním souhlasí nebo nikoliv.

Znalecký posudek nemá v soudním řízení správním privilegované postavení, je to důkaz, jako každý jiný a proto je nutné ho hodnotit stejně pečlivě, jako ostatní důkazy; ani on a priori nepožívá větší důkazní síly a musí být podrobován všestranné prověrce nejen právní korektnosti, ale i věcné správnosti. Jde o důkazní prostředek, pro který platí všechny obvyklé zásady dokazování, zejména pak zásada volného hodnocení důkazů. Hodnotí se celý proces utváření znaleckého důkazu, včetně přípravy znaleckého zkoumání, opatřování podkladů pro znalce, průběh znaleckého zkoumání, věrohodnost teoretických východisek, jimiž znalec odůvodňuje své závěry, spolehlivost metod použitých znalcem a způsob vyvozování jeho závěrů. (Nález Ústavního soudu, 2013)

Správce daně může ustanovit soudního znalce, pro účel vypracování znaleckého posudku pro zjištění, zda deklarované činnosti kontrolovaného subjektu, jsou činnostmi výzkumu a vývoje. Ustanovení znalce v příslušném oboru správce daně za účelem vypracování znaleckého posudku, provádí náhodným výběrem ze seznamu znalců. Rozhodnutí o ustanovení znalce se doručuje rovněž daňovému subjektu. Tyto skutečnosti vyplývají z ustanovení § 95 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění. (Daňový řád, 2016)

5.1.13 Období uplatnění nákladů/výdajů na výzkum a vývoj

Při uplatnění nákladů/výdajů na výzkum a vývoj je třeba rozlišit dvě situace, které mohou nastat:

1. Poplatník vede účetnictví podle zvláštního předpisu (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění); náklady jsou zaúčtovány v souladu se zákonem o účetnictví, při respektování časové a věcné souvislosti a současně tyto náklady jsou daňově účinné ve zdaňovacím období, za které se podává přiznání k dani z příjmů;
2. poplatník vede daňovou evidenci, kdy výdaje v této evidenci zahrnuté v daném zdaňovacím období, snižující výsledek hospodaření a současně daňově uznatelné, je možné uplatnit pouze výdaj časově rozlišený a výdaj, jehož daňová uznatelnost je podmíněna zaplacením, až po jeho zaplacení.

Příklad: částky pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění se za období měsíce prosince věcně vztahuje k období měsíce prosince, jeho úhrada se uskuteční v měsíci lednu následujícího roku, pak nárok na odpočet tohoto nákladu je možné zohlednit ve zdaňovacím, ve kterém je zaplacen, tj. v lednu následujícího roku. (Pokyn D-288, 2005)

5.1.14 Souběh odčitatelných položek podle § 34 odst. 1 a 4 ZDP

Korporace má možnost v daňovém přiznání uplatnit kromě odpočtu na výzkumu a vývoj i další odčitatelné položky. Zákon o dani z příjmů neurčuje nijak pořadí, v jakém poplatník zvolí odčitatelné položky v případě, že může uplatnit jak daňovou ztrátu, tak položku odpočtu na výzkum a vývoj nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání. Je na korporaci, jaké pořadí odpočtů zvolí. Vždy však musí respektovat lhůty, v kterých je možné tyto odpočty uplatňovat. (Pokyn D-288, 2005)

5.1.15 Období pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj

Uplatnění odpočtu pro korporaci je možné maximálně ve třech zdaňovacích obdobích od vzniku nároku na odpočet. Pro uplatnění odpočtu musí korporace vykazovat dostatečný základ daně, aby bylo možné odpočet uplatnit. Při uplatnění odpočtu je nutné vykazovat v daňovém přiznání nejméně nulový základ daně, nelze vytvářet odpočtem na výzkum a vývoj daňovou ztrátu.

Je třeba mít na mysli, že pokud korporace nevytvoří dostatečný základ daně a uplatní z tohoto důvodu jen část vytvořeného odpočtu, zbývající část odpočtu již nemůže

v dalším zdaňovacím období uplatnit, znamená to, že o zbývající část odpočtu korporace přijde.

Tab. 17 Příloha č. 8 Projektů výzkumu a vývoje – evidence odpočtu

Příloha č. 8 Projektů výzkumu a vývoje (název, číselné označení):				
Evidence výše uplatněného odpočtu v jednotlivých zdaňovacích obdobích:				
Rok	Celková výše nároku na odpočet vzniklá v období uvedeném ve sloupci 1	Část nároku na odpočet ze sloupce 2		
		Odečtená v předcházejících obdobích	Odečtená v daném období	Kterou lze odečíst v následujících obdobích
1	2	3	4	5
Celkem				
Zpracoval: (jméno, pracovní zařazení):				Dne:
Schválil: (jméno, pracovní zařazení):				Dne:

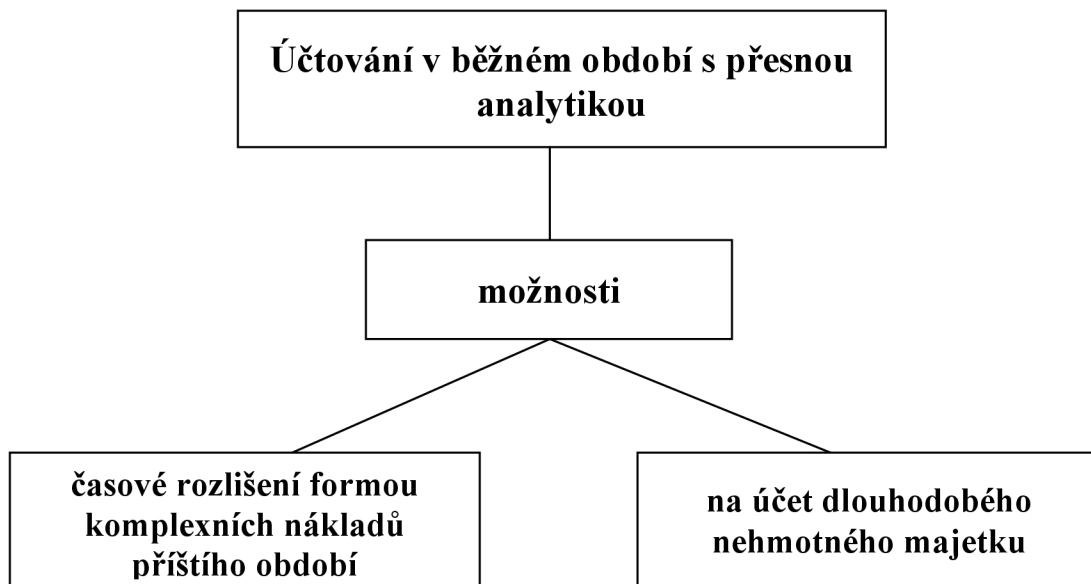
Zdroj: vlastní zpracování

5.1.16 Oddělená evidence výdajů na výzkum a vývoj, účtování

Při účtování projektů výzkumu a vývoje se vychází z **potřeby vést oddělenou evidenci výdajů, které se vynakládají při realizaci projektů, podle jednotlivých projektů a jednotlivých účetních případů.** Tento požadavek se v korporaci, která je povinna vést účetnictví, ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, vyřeší v běžném období analytickým účtováním, časovým rozlišením formou komplexních nákladů příštích období, případně účtováním na účet dlouhodobého nehmotného majetku. Je tedy možné praktické využití účtů:

- 382 – Komplexní náklady příštích období;
- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. (Zákon o účetnictví, 2016)

Obr. 6 Schéma účtování o projektech výzkumu a vývoje



Zdroj: vlastní zpracování

Důraz je třeba klást na dostatečně prokazatelné vedení oddělené evidence výdajů, které jsou zahrnuty do odpočtu! Správce daně nemusí v opačném případě akceptovat oprávněnost odpočtu. Poplatník je povinen prokázat, že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen na konkrétní realizovaný projekt výzkumu a vývoje. (Šimeček, 2017)

Oporou v této problematice je rovněž **Vyhláška 500/2002 Sb., pro podnikatele**, v platném znění, kde Hlava II obsahově vymezuje některé položky rozvahy:

- § 6 – položka Dlouhodobého nehmotného majetku obsahuje také nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, nebo nabyty od jiných osob,
- § 47 - náklady související s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a náklady, které součástí jeho ocenění nejsou. Ustanovení se vztahují na veškeré položky dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, tedy i na položku výzkumu a vývoje.

Český účetní standard č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek:

oceňování tohoto majetku - vlastními náklady jsou veškeré přímé a nepřímé náklady (výrobní režie) bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého nehmotného

a hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, popřípadě nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje jedno účetní období). Dále rozšiřuje výčet nákladů, které součástí ocenění nejsou a doplňuje tak neúplný výčet uvedený ve Vyhlášce č. 500/2002.

V souvislosti s náklady na výzkum a vývoj, je třeba vést také **Český účetní standard č. 017** – Zúčtovací vztahy: náklady na výzkum a vývoj se vykazují v rozvaze v položce Komplexní náklady příštích (jsou-li časově rozlišovány). (Hruška, 2016)

Pro účtování lze doporučit použití účtu **012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje**. Pro odpisování nehmotného majetku je hraniční částka vyšší než 60 000 Kč. Tento způsob je z praktického hlediska přehlednější a eliminuje riziko možných chyb. Jednotlivé účetní případy budou chronologicky účtovány ve prospěch účtu **041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku** po celou dobu realizace projektu. Po dokončení projektu výzkumu a vývoje podle výše dosažené částky salda nastávají dvě situace:

1. Projekt výzkumu a vývoje nedosáhne částky 60 000 Kč – pak výsledky projektu výzkumu a vývoje budou přeúčtovány do nákladů – účtová třída 5.
2. Projekt výzkumu a vývoje překročí částku 60 000 Kč – pak výsledek projektu výzkumu a vývoje bude přeúčtován na účet 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a po té rovnoměrně odepisován po dobu 36 měsíců nepřetržitě. Tato skutečnost vyplývá z § 32a odst. 4 ZDP. (Zákon o daních z příjmů, 2016)

V níže uvedené příloze č. 9 Projektu výzkumu a vývoje (strana 80) korporace zakroužkuje možnost, zda odděleně vede či nevede oddělenou evidenci výdajů souvisejících s projekty výzkumu a vývoje, a to podle jednotlivých projektů a jednotlivých účetních případů. Další nutností je, aby tyto výdaje byly náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V případě zvolení možnosti Ne, musí korporace učinit příslušné kroky k nápravě, neboť tento postup není v souladu se zákonem o daních z příjmů a důsledkem by byla neoprávněná výše odpočtu. (Zákon o daních z příjmů, 2016)

Tab. 18 Příloha č. 9 Projektů výzkumu a vývoje – oddělená evidence

Příloha č. 9 Projektů výzkumu a vývoje (název, číselné označení):		
Způsob vedení evidence výdajů a účtování o projektech výzkumu a vývoje:		
Korporace vede – nevede odděleně evidenci výdajů výzkumu a vývoje:	Ano	Ne
Výdaje na výzkumu a vývoj jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů korporace:	Ano	Ne
Způsob účtování – použitá metoda (možnosti viz výše, slovně popsat):		
Zpracoval: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	
Schválil: (jméno, pracovní zařazení):	Dne:	

Zdroj: vlastní zpracování (Zákon o daních z příjmů, 2016, Hruška, 2016)

5.1.17 Dodatečné daňové přiznání a uplatněný odpočet na výzkum a vývoj

Pokud korporace uplatnila odpočet na výzkum a vývoj a nastane u ní situace, že má povinnost podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů na nižší daňovou povinnost, pak v tomto přiznání uplatní nižší i odpočet na výzkum a vývoj. Vzniklý rozdíl mezi odpočty v běžném a dodatečném daňovém přiznání může uplatnit v následujícím zdaňovacím období. (Pokyn D-288, 2005)

5.1.18 Výše odpočtu od základu daně

Korporace může uplatnit odpočet dle zákonné úpravy ve dvou hodnotách:

1. Odpočet ve výši 100 % nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to v případě, že celkové výdaje vynaložené na výzkum a vývoj a zahrnované

do odpočtu, nepřevyšují celkové náklady zahrnované do odpočtu, které poplatník vynaložil v minulém období (v rozhodné době);

2. Odpočet ve výši 110 % nákladů, poplatník může do odpočtu zahrnout k přírůstku nákladů vynaložených na výzkum a vývoj v období, za které je uplatňován odpočet, v porovnání s náklady zahrnovanými do odpočtu vynaloženými v předcházejícím srovnatelném období (v rozhodné době).

Při zjišťování výše odpočtu, je důležité, aby se porovnávala dvě stejně dlouhá období. Obdobím se rozumí zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Rozhodná doba je stejná jako zdaňovací období nebo končí dnem přecházející dny, ve kterém začíná období. (Zákon o daních z příjmů, 2016)

Odpočet od základu daně na výzkum a vývoj se může uplatnit až do výše 100 % nákladů vynaložených v rozhodné době nebo do výše 110 % nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje mimo rozhodnou dobu.

Korporace vždy porovná běžné období s obdobím minulým, a to částky, které uplatňuje v odpočtu. Jestliže částka nákladů zahrnovaných do odpočtu v běžném období nepřevyšuje částku nákladů zahrnovaných do odpočtu v minulém období, uplatní do odpočtu 100 % nákladů. Jestliže srovnávané náklady zahrnované do odpočtu převyšují v běžném oproti minulému období, uplatní do odpočtu 110% nákladů zahrnovaných do odpočtu. Znamená to tedy, že při zvyšujících se nákladech v běžném období proti minulému, je korporace zvýhodněna výší odpočtu. (Šimeček, 2017)

5.1.19 Doporučení pro korporaci

Jestliže korporace bude realizovat činnost výzkumu a vývoje a hodlá uplatňovat odpočet na výzkum a vývoj od základu daně z příjmů, měla by dodržet následující postup, který vyloučí, či eliminuje v nejvyšší možné míře rizika, která by vedla k chybám s finančním dopadem pro korporaci.

Postup při realizaci projektu výzkumu a vývoje:

1. Rozhodnout, zda se jedná v daném případě o činnost výzkumu a vývoje nebo příbuznou obdobnou činnost.
2. Před samotnou realizací činnosti výzkumu a vývoje zpracovat a schválit souhrnný dokument – projekt výzkumu a vývoje dle této metodiky.
3. Zajistit personálně odpovědnou osobu, která zpracuje vnitřní dokument, kterým přesně a konkrétně vymezí činnosti a výdaje na projekt v souladu s touto

metodikou, potažmo s relevantními právními předpisy; tato osoba bude rovněž průběžně dohlížet a kontrolovat, případně korigovat projekt po stránce finanční a daňové správnosti (myšleno z pohledu daně z příjmů), tato osoba bude odlišná od osoby odpovědné za projekt výzkumu a vývoje uvedené na titulní straně Projektu výzkumu a vývoje.

4. Osoba odpovědná za projekt zajistí dohled nad změnami relevantních právních předpisů v průběhu realizace projektu výzkumu a vývoje, a to s ohledem na možné znevýhodnění, ale i zvýhodnění ve vztahu ke korporaci, tato osoba rovněž obsáhne i přehled nad případnými přímými podporami z veřejných zdrojů na projekt nebo jeho dotčené části, což by kolidovalo s odpočtem od základu daně z příjmů na výzkum a vývoj.
5. Pro účtování o projektu výzkumu a vývoje je vhodnější používat účet pořízení dlouhodobého nehmotného majetku po celou dobu realizace projektu. Postup korporace tak bude v souladu s vědeckou či technickou nejistotou, kterou má v průběhu realizace projektu, a která je průvodním znakem vývojových činností. Předem není známo, zda bude tato nejistota vyjasněna.
6. V případě složitých a nejasných případů projektů výzkumu a vývoje, zvážit podání žádosti u správce daně o závazné posouzení, zda se jedná o výdaje vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje.
7. V případě pochybností o samotné výši a zahrnutí výdajů na projekt výzkumu a vývoje v daném zdaňovacím období do odpočtu od základu daně, a správné vyplnění daňového přiznání k dani z příjmů, zajistit tyto práce externě od daňového poradce se specializací na problematiku odečitatelné položky za výzkum a vývoj.

5.1.20 Příklady inovací a vymezení zda činnost je či není výzkum a vývoj

V tomto bodu je uvedeno několik případů a situací, které nelze vyhodnotit jako výzkum a vývoj:

- pokud korporace vyrábí vylepšený, změněný výrobek za předem dohodnuté ceny, v předem dohodnutých termínech, za použití stávající technologie, při 100 % úspěšném dokončení úkolu, jde o výrobovou inovaci;
- u činnostech výzkumu a vývoje musí být prvotní nápad, myšlenka, která se těmito činnostmi možná zrealizuje. Pokud vychází požadavek na specifikum,

modifikaci dosud vyráběného výrobku od zákazníka a korporace svými činnostmi se snaží tento požadavek splnit, nejedná se o výzkum a vývoj. Splní-li korporace požadavky zákazníka, jde o inovační proces;

- jestliže není riziko, že se podaří vyvinout výrobek, nejde o činnost výzkumu a vývoje;
- je-li činností korporace dosaženo podstatné zdokonalení stávajícího výrobku, ale není možné tento výrobek použít jinde, nejde o činnost výzkumu a vývoje, není zajištěna přenositelnost k dalšímu využití;
- výzkumné řešení je zpravidla motivováno potřebou zlepšit postavení firmy na trhu. Přínosem výzkumného projektu může být například konkurenční výhoda v podobě nižší ceny a s tím i související vyšší poptávka, důsledkem čehož může být snížení výrobních nákladů. Jestliže tento přínos chybí, nejde o činnost výzkumu a vývoje.

5.1.21 Závěr metodické příručky

Metodická příručka byla navržena jako pomocník při řešení projektů výzkumu a vývoje z pohledu daní z příjmů pro obchodní korporaci, přičemž vychází ze závazných ustanovení zákona o daních z příjmů, z metodického pokynu D-288 MF ČR, podpůrného dokumentu Frascati manuálu. Metodická příručka byla vytvořena v souladu s platnými závaznými předpisy k 1. 10. 2016. V případě změn těchto předpisů, či vzniku nových, musí korporace upravit či doplnit metodiku postupu řešení projektů výzkumu a vývoje v souladu se vzniklými změnami. Proto je nutné, aby korporace sledovala předmětná ustanovení zákona o daních z příjmů v platném znění a příslušné související dokumenty.

6 Vyhodnocení vybraného projektu výzkumu a vývoje korporace ABC podle vytvořené metodické příručky

V rámci této diplomové práce byla vytvořena metodická příručka pro řešení projektů výzkumu a vývoje z pohledu daní z příjmů na základě všech známých a platných právních předpisů a souvisejících podpůrných dokumentů. V této kapitole bude vybraný projekt výzkumu a vývoje, který korporace ABC realizovala a poskytla pro tuto práci, verifikován na základě vytvořené metodické příručky. Vybraným projektem je projekt výzkumu a vývoje s označením 3K – kruhová komponenta.

6.1 Splnění požadavků kladených na projekty výzkumu a vývoje

Jednotlivé požadavky, tak jak jsou kladeny na projekty výzkumu a vývoje z pohledu daní z příjmů, budou dále vyhodnoceny podle vytvořené metodické příručky na vybraném projektu korporace ABC.

1. Splnění požadavku souhrnného dokumentu „Projekt výzkumu a vývoje“:

korporace ABC nemá zpracován dokument Projekt výzkumu a vývoje. Požadavek zpracování tohoto souhrnného dokumentu vyplývá z ustanovení § 34c zákona o daních z příjmů v platném znění, a to pro každou vývojovou činnost odděleně před začátkem realizace řešení.

Požadavek vytvoření souhrnného dokumentu korporace nesplnila.

2. Splnění vytvoření matice odpovědnosti dle metodické příručky – Příloha č. 1

Projektu výzkumu a vývoje – Matice odpovědnosti:

korporace nezpracovala matici odpovědnosti pro řešení projektu výzkumu a vývoje. Povinnost matice odpovědnosti při řešení projektu výzkumu a vývoje nevyplývá z žádného závazného předpisu pro uplatnění odpočtu od základu daně, ale byla do metodické příručky zařazena k vymezení odpovědnosti jednotlivých činností a jejich plnění ve vztahu k projektu výzkumu a vývoje jako eliminace potenciálních pochybení a nedostatků.

Požadavek vytvoření matice odpovědnosti korporace nesplnila.

3. Splnění kritérií vymezených v Příloze č. 2 Projektu výzkumu a vývoje –

Ověření požadavků na základě dokumentu **Frascati manuálu:**

a) **Prvek novosti** – korporace neuvedla u vybraného projektu výzkumu a vývoje konkrétní prvek, který by v sobě nesl novost výrobku.

Podle Frascati manuálu musí být potenciální prvek novosti v projektech hodnocen ve srovnání s ostatními výrobky v daném odvětví. V projektu výzkumu a vývoje je prvek novosti u vyvíjeného produktu stěžejní pro uplatnění odpočtu od základu daně.

Vyhodnocení splnění kritéria: prvek novosti korporace nesplnila.

b) **Kreativní, originální řešení** – korporace zařadila vybraný projekt výzkumu a vývoje do vývojových činností, neboť pro zákazníka našla nové originální řešení problému, které vyšlo z jeho požadavků. Toto kritérium vylučuje jakékoliv rutinní aktivity při řešení projektů. Pokud je výstup originální, je kritérium splněno.

Vyhodnocení splnění kritéria: originální řešení korporace splnila.

c) **Vyjasnění vědecké nebo technické nejistoty** – projekt výzkumu a vývoje obsahoval vědeckou či technickou nejistotu, spočívající v nalezení příslušného tvaru a rozměru kruhové komponenty, tak aby současně splňovala a zajišťovala fyzikální vlastnosti potřebné k dosažení žádoucího a bezpečného výkonu konečného výrobku odběratele vyvíjeného produktu. K vyjasnění vědecké a technické nejistoty znamená, zda cíle mohou být v nějakém stupni vývoje dosaženy, k vyjasnění nejistoty nemusí v průběhu řešení projektu výzkumu a vývoje dojít. Korporace dosáhla vyjasnění technické nejistoty, neboť daný projekt výzkumu a vývoje zrealizovala až do fáze výroby produktu pro zákazníka.

Vyhodnocení splnění kritéria: vyjasnění technické nejistoty korporace splnila.

d) **Systematičnost** – projekt výzkumu a vývoje musí být prováděn soustavným způsobem, kdy všechny činnosti na těchto projektech jsou zaznamenány s postupy a výsledky. V korporaci byl vybraný projekt výzkumu a vývoje proveden s konkrétním určením vlastních lidských a finančních zdrojů. Korporace ABC vlastní vývojové středisko, s odborně erudovanými vývojovými pracovníky s patřičným odborným vzděláním a zkušenostmi v oboru za přispění relevantního programového a technického vybavení.

Vyhodnocení splnění kritéria: systematičnost korporace splnila.

e) **Přenositelnost výsledků** – projekt výzkumu a vývoje by měl vyústit v potenciál přenosu nových znalostí, zajišťující jeho použití a umožňující ostatním subjektům reprodukovat výsledky jako část jejich vlastních činností. Výsledek vybraného projektu výzkumu a vývoje, je uzavřen pouze pro další potenciální využití korporace. Ostatním subjektům nejsou poznatky z projektu jakkoliv zpřístupněny.

Vyhodnocení splnění kritéria: přenositelnost výsledků korporace nesplnila.

4. Splnění požadavku uplatnění činností výzkumu a vývoje podle Přílohy č. 3

Projektů výzkumu a vývoje - činnosti výzkumu a vývoje vstupující do odpočtu:

korporace ABC vymezila činnosti výzkumu a vývoje, které vstupují do odpočtu od základu daně ve vnitropodnikovém dokumentu směrnice Náklady na výzkum a vývoj. Činnosti výzkumu a vývoje v této směrnici jsou vymezeny v souladu s metodickým pokynem D-288. Pro vybraný projekt výzkumu a vývoje existuje vymezení činností výzkumu a vývoje, které vstupují do odpočtu.

Požadavek korporace splnila.

5. Splnění požadavku podle Přílohy č. 4 Projektů výzkumu a vývoje - činnosti výzkumu a vývoje, které nelze zahrnout do odpočtu:

korporace ABC vymezila činnosti výzkumu a vývoje, které nelze uplatnit do odpočtu od základu daně vnitropodnikovou Směrnicí Náklady na výzkum a vývoj. Činnosti výzkumu a vývoje, které nelze uplatnit do odpočtu, jsou v této směrnici uvedeny v souladu s metodickým pokynem D-288. Vybraný projekt výzkumu a vývoje činnosti uvedené ve směrnici vybraný projekt v odpočtu neobsahuje.

Požadavek korporace splnila.

6. Splnění požadavku podle Přílohy č. 5 Projektů výzkumu a vývoje – výdaje, které je možné zahrnout do odpočtu:

korporace vymezila výdaje, které je možné zahrnout do odpočtu od základu daně ve vnitropodnikové Směrnici Náklady na výzkum a vývoj. Vybraný projekt výzkumu a vývoje obsahuje pouze náklady ve směrnici uvedené, přičemž tato směrnice je zpracovaná plně v souladu s předmětným ustanovením § 34b odst. 1 ZDP.

Požadavek korporace splnila.

7. Splnění požadavku podle **Přílohy č. 6** Projektů výzkumu a vývoje – výdaje, které nelze zahrnout do odpočtu:

ve směrnici Náklady na výzkum a vývoj korporace vymezila rovněž výdaje, které není možné zahrnout do odpočtu od základu daně. Vybraný projekt výzkumu a vývoje obsahuje vymezení výdajů, které nelze zahrnout do odpočtu. Samotné náklady ve vybraném projektu zahrnuté nejsou. Korporace tak postupovala v souladu s ustanovením § 34b odst. 2 ZDP.

Požadavek korporace splnila.

8. Splnění požadavku podle **Přílohy č. 7** Projektů výzkumu a vývoje – náklady financované z veřejných zdrojů:

korporace ABC nemá u vybraného projektu výzkumu a vývoje podchycen žádný záznam nebo dokument, kterým by vyvracela nebo potvrzovala skutečnost, že na tento projekt uplatnila náklady, které byly financovány z veřejných zdrojů, i když fakticky nebyly žádné veřejné zdroje na tomto projektu použity. Tato podmínka nefinancování nákladů z veřejných zdrojů vyplývá z ustanovení § 34b odst. 2 písm. a) ZDP.

Požadavek evidence financování z veřejných zdrojů korporace nesplnila.

9. Splnění požadavku podle **Přílohy č. 8** Projektů výzkumu a vývoje – evidence odpočtu:

korporace ABC nevede u vybraného projektu výzkumu a vývoje žádnou evidenci odpočtu.

Požadavek evidence odpočtu korporace nesplnila.

6.2 Shrnutí hodnocených projektů výzkumu a vývoje

Vybraný projekt výzkumu a vývoje v korporaci ABC byl hodnocen na základě metodické příručky vytvořené v této diplomové práci. Při tomto hodnocení bylo zjištěno, že korporace ABC vykazuje v oblasti projektů výzkumu a vývoje nedostatky. Za velkou slabinu, která má potenciálně negativní finanční dopad pro korporaci při daňové kontrole, je neexistence souhrnného dokumentu „Projekt výzkumu a vývoje“, tak jak to ukládá zákon o daních příjmů. Korporace je povinna založit tento dokument pro každý projekt samostatně před začátkem vývojových prací. Další požadavky kladené na projekty výzkumu a vývoje zákonem o daních z příjmů jsou v metodické příručce řešeny formou příloh. Tyto jsou v korporaci ABC splněny

částečně. Korporace nemá zpracované vymezení odpovědnosti při řešení projektů výzkumu a vývoje. Požadavky Frascati manuálu byly vyhodnoceny jednotlivě s výsledným nesplněním prvku novosti a přenositelnosti výsledků výzkumu a vývoje na ostatní subjekty. Přitom splnění těchto požadavků je stěžejní pro problematiku projektů výzkumu a vývoje z pohledu daní z příjmů.

Z vyhodnocení vybraného projektu výzkumu a vývoje podle vytvořené metodické příručky vyplynulo, že dosavadní zpracování projektů výzkumu a vývoje v korporaci ABC není komplexní a v souladu s požadavky zákona o daních z příjmů a metodického pokynu D-288. Dosavadní praxe při administrativním zpracování má nedostatky spočívající v nevytvoření souhrnného dokumentu, nevytvoření matice odpovědnosti, neexistence popisu prvku novosti, nesplnění přenositelnosti výsledků výzkumu a vývoje a nepodchycení evidence financování nákladů z veřejných zdrojů. Všechny uvedené nedostatky mají vliv na finanční sankce ze strany správce daně.

Požadavky vyplývající ze zákona o daních z příjmů a metodického pokynu D-288 a týkající se činností a výdajů, které lze či nelze uplatnit do odpočtu, korporace zpracovala ve vnitropodnikové směrnici Náklady na výzkum a vývoj. Tato evidence je však dílčí, nedává korporaci ucelený pohled na projekt výzkumu a vývoje.

Z analýzy projektů výzkumu a vývoje a ověřování dále vyplynulo, že vybraný projekt výzkumu a vývoje je typickým projektem výzkumu a vývoje ve smyslu způsobu evidence a administrativních úkonů s ním spojených. Způsob evidence jednotlivých projektů se od sebe nijak neliší. Identické nedostatky jako vybraný projekt, vykazují všechny projekty výzkumu a vývoje, které korporace dosud zrealizovala.

6.3 Návrhy vyplývající z vyhodnocení vybraného projektu výzkumu a vývoje

Výše uvedené nedostatky dosavadního způsobu zpracování evidence projektů výzkumu a vývoje v korporaci ABC je nutné, s ohledem na možný finanční postih, přizpůsobit požadavkům, které vyplývají z předmětných závazných předpisů. Všechny povinnosti, které musí korporace splnit při řešení projektů výzkumu a vývoje z pohledu daní z příjmů, jsou promítnuty do vytvořené metodické pomůcky. Vytvořením dokumentu Projekt výzkumu a vývoje podle navržené šablony a vyplněním všech jeho příloh, korporace splní povinnosti jí uložené zákonem a metodickým pokynem k oprávněnosti odpočtu od základu daně z příjmu.

7 Finanční dopady při řešení projektů výzkumu a vývoje

Zavedením odpočtu od základu daně z příjmů za výzkum a vývoj dostaly výrobní podniky možnost snížit svou daňovou povinnost na daních z příjmů. V průběhu realizace projektu výzkumu a vývoje lze za splnění podmínek vyplývajících z dotčených právních předpisů jednak snížit hospodářský výsledek, tj. účtováním do nákladů a po ukončení realizace projektu výzkumu a vývoje uplatnit odpočet od základu daně z příjmů v daňovém přiznání.

Příklady možných finančních dopadů projektů výzkumu a vývoje v korporaci

Níže jsou popsány různé situace, které mohou nastat při využívání nepřímé veřejné podpory na projekty výzkumu a vývoje. Tyto situace jsou namodelovány na základě vybraných problémů z analýzy FMEA a vyjádřeny finanční dopady pro korporaci.

7.1.1 Odpočet za výzkum a vývoj korporace neuplatnila

Korporace prováděla výzkumné a vývojové činnosti, které lze vyhodnotit jako projekty výzkumu a vývoje, ale neuplatnila odpočet od základu daně na ř. 242 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále též „DAP“).

Tab. 19 Neuplatněný odpočet od základu daně

Položka v DAP	ř. DAP	Částka v Kč	Částka v Kč	Rozdíl v Kč
Základ daně	220	40 021 696	40 021 696	
Odpočet za VaV	242		3 155 723	
Základ daně po úpravě	250	40 021 696	36 865 973	
Základ daně zaokrouhlený	270	40 021 000	36 865 000	
Sazba daně v %	280	19	19	
Daň	290	7 603 990	7 004 350	599 640

Zdroj: vlastní zpracování

V situaci uvedené v tabulce korporace mohla, ale neuplatnila odpočet od základu daně za výzkum a vývoj. Při daném základu daně a potenciálním odpočtu korporace nevyužila daňovou úlevu ve výši 599 640 Kč.

Obdobný dopad, ale s opačným efektem, tj. daňovou úsporou, pro korporaci má prosté uplatnění odpočtu za výzkum a vývoj v daňovém přiznání při realizaci vývojových činností.

7.1.2 Odpočet za výzkum a vývoj není možné uplatnit

Korporace uplatnila odpočet od základu daně za výzkum a vývoj na ř. 242 DAP, prováděla výzkumné a vývojové činnosti, nesplnila všechny podmínky potřebné pro uplatnění odpočtu od základu daně. Korporace sice uplatnila odpočet v řádném daňovém přiznání, svou chybu však odhalila a podala dodatečné daňové přiznání, ve kterém již odpočet neuplatnila.

Tab. 20 Nesprávně uplatněný odpočet na VaV – podání dodatečného DAP

Položka v přiznání	ř. DAP	Řádné DAP v Kč	Dodatečné DAP v Kč	Rozdíl v Kč
Základ daně	220	40 021 696	40 021 696	
Odpočet za VaV	242	3 155 723		
Základ daně po úpravě	250	36 865 973	40 021 696	
Základ daně zaokrouhlený	270	36 865 000	40 021 000	
Sazba daně v %	280	19	19	
Daň	290	7 004 350	7 603 990	599 640

Zdroj: vlastní zpracování

Korporace v tomto případě nesprávně uplatnila odpočet od základu daně za výzkum a vývoj, podala dodatečné daňové přiznání. Termín pro podání řádného DAP a zaplacení přiznané daně byl pro korporaci 1. 7. 2014. V tomto termínu korporace řádné DAP podala a daň zaplatila. Dne 18. 11. 2015 korporace zjistila, že odpočet od základu daně za výzkum a vývoj uplatnila nesprávně a 22. 12. 2015 podala v termínu dodatečné DAP a dodatečnou daň ve výši 599 640 Kč zaplatila. Správce daně po dodatečném doplacení daně vyměřil korporaci úrok z prodlení. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. (Daňový řád, 2016)

V daném případě došlo k prodlení od 2. 7. 2014 do 22. 12. 2015, tj. 539 dní,
Částka dodatečné přiznané daně 599 640 Kč

Repo sazba ČNB^{*)} 0,05 + 14 p.b.

14,05 p.a.

Úrok z prodlení činí

124 413 Kč

^{*)} Repo sazba ČNB, je vykazována od 2. 11. 2012 dosud ve stejné výši, a to 0,05 % p.a.

Vyčíslení finančního dopadu dodatečného daňového přiznání:

Dodatečně přiznaná daň

599 640 Kč

Úroky z prodlení

124 413 Kč

Celkové dodatečné finanční výdaje korporace

724 053 Kč

Výše uvedené pochybení znamená pro korporaci výdaj finančních prostředků ve výši 724 053 Kč. Z této částky tvoří dodatečně přiznaná daň 599 640 Kč, kterou měla korporace tak jako tak vydat. Proto z hlediska zátěže pro korporaci je přihlíženo pouze k sankci za nepřiznání daně v řádném daňovém přiznání, tj. k úroku z prodlení. Výše úroku z prodlení je přímo úměrná počtu dní, který vzniká mezi řádným termínem pro placení daně a zaplacením dodatečně přiznané daně, což znamená, že čím později korporace podá dodatečné přiznání, tím vyšší úrok z prodlení zaplatí.

7.1.3 Daňová kontrola

Korporace uplatnila odpočet od základu daně na výzkum a vývoj v domnění, že prováděla výzkum a vývoj, a byla u ní zahájena daňová kontrola. V průběhu daňové kontroly správce daně na základě důkazního řízení konstatoval, že se u korporace nejednalo o projekty výzkumu a vývoje, ale o výrobovou inovaci a doměřil korporaci dodatečně daň na základě daňové kontroly.

Tab. 21 Korporace uplatnila odpočet na VaV, a proběhla u ní daňová kontrola

Položka DAP	ř.DAP	Řádné DAP v Kč	Zjištění po daňové kontrole v Kč	Rozdíl v Kč
Základ daně	220	40 021 696	40 021 696	
Odpočet za VaV	242	3 155 723		
Základ daně po úpravě	250	36 865 973	40 021 696	
Základ daně zaokrouhlený	270	36 865 000	40 021 000	
Sazba daně v %	280	19	19	
Daň	290	7 004 350	7 603 990	599 640

Zdroj: vlastní zpracování

Korporace uplatnila v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 odpočet od základu daně na výzkum a vývoj na ř. 242 ve výši

3 155 723 Kč. Termín pro podání přiznání pro korporaci byl 1. 7. 2014. V tomto termínu byla přiznaná daň ve výši 7 004 350 Kč daňovým subjektem uhrazena. Na základě této informace, zahájil správce daně u daňového subjektu dne 2. 3. 2016 daňovou kontrolu. Na základě daňové kontroly správce daně neuznal odpočet od základu daně v celé výši. Dne 18. 10. 2016, byla daňová kontrola podpisem zprávy o daňové kontrole uzavřena, výsledkem bylo doměření daně ve výši 599 640 Kč. Dodatečný platební výměr zároveň s tímto doměřením daně obsahoval penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, konkrétně částku 119 928 Kč. Daňový subjekt se neodvolal a doměřenou daň i penále uhradil dne 29. 11. 2016. Po úhradě doměřené daně správce daně daňovému subjektu vyměřen úrok z prodlení.

Prodlení od 2. 7. 2014 do 29. 11. 2016, tj. 883 dní,

Částka dodatečné daně	599 640 Kč
Repo sazba ČNB*) 0,05 + 14 p.b.	14,05 p.a.

Úrok z prodlení činí	203 814 Kč
-----------------------------	-------------------

Vyčíslení finančního dopadu daňové kontroly:

Doměřená daň	599 640 Kč
Penále 20 % z doměřené daně	119 928 Kč
Úrok z prodlení	203 814 Kč
Celkem	923 382 Kč

V případě daňové kontroly jsou sankční výdaje korporace ve výši 323 742 Kč, z toho 119 928 Kč tvoří penále ve výši 20 % z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daně. Tato zákonná povinnost vyplývá z ustanovení § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Druhou část sankcí, vyplývajících z daňové kontroly při doměření daně, tvoří úrok z prodlení ve výši 203 814 Kč. Zatímco výše penále z doměřené daně je přímo úměrné na částce doměřené daně, výše úroku z prodlení závisí na dlužné částce a počtu dní prodlení úhrady dlužné částky. Čím později od povinnosti přiznat a zaplatit daň v řádném termínu je daň na základě daňové kontroly doměřena, tím vyšší je počet dnů prodlení úhrady a vzniká vyšší úrok z prodlení.

7.1.4 Závazné posouzení

V korporaci může nastat situace, kdy provádí činnosti výzkumu a vývoje, ale nemá jistotu, že se při vývojových činnostech jedná o náklady vynaložené v souladu s daněmi

z příjmů. V takovém případě má korporace možnost podat žádost u místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu. Přijetí takové žádosti je podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, v platném znění, zpoplatněno. Pokud korporace požádá o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, znamená to pro ni jednorázový finanční výdaj v částce 10 000 Kč, který je zároveň daňově účinným nákladem.

7.1.5 Shrnutí finančních dopadů

Z výše uvedeného vyplývá, že nejvhodnější situace pro podnikové finance nastane, pokud korporace uskutečňuje činnosti výzkumu a vývoje a uplatní odpočet od základu daně ve správné výši. V situacích, kdy korporace pochybí v souvislosti s odpočtem za výzkum a vývoj, mohou nastat dva případy. V případě podání dodatečného daňové přiznání je sankce pro korporace nižší, než v případě daňové kontroly s doměřením daně. Rozdíl spočívá v povinnosti korporace, uhradit penále z částky doměřené daně. Proto daňová kontrola představuje nejhorší dopad na finance korporace.

8 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo vytvoření metodické pomůcky pro řešení projektů výzkumu a vývoje z hlediska daně z příjmů pro existující obchodní korporaci, která při své ekonomické činnosti realizuje experimentální vývoj. Dílčím cílem diplomové práce bylo vyhodnocení vybraných projektů výzkumu a vývoje, které byly v obchodní korporaci realizovány.

V teoretické části jsou popsány a vysvětleny podmínky, za kterých může korporace čerpat nepřímou veřejnou podporu ve formě úspory na daních z příjmů. Tyto podmínky jsou vymezeny zejména v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění a Metodický pokyn D-288 Ministerstva financí ČR z roku 2005. Na základě těchto závazných předpisů, vyplývá pro uplatnění odpočtu od základu daně z příjmů, pro korporaci povinnost splnit jak formální, tak věcné požadavky na projekty výzkumu a vývoje v korporaci realizované. Formální požadavek představuje pro korporaci zpracování souhrnného dokumentu Projekt výzkumu a vývoje, a to pro každý projekt samostatně a před začátkem realizace projektu. Věcným požadavkem správce daně se rozumí zejména, aby projekty výzkumu a vývoje obsahovaly ocenitelný prvek novosti a vyjasnění vědecké nebo technické nejistoty.

V analytické části diplomové práce byla podchycena dosavadní praxe výzkumných a vývojových aktivit korporace z hlediska jejich administrace a evidence ve vazbě na odpočet od základu daně z příjmů.

Na základě platných relevantních právních předpisů a ostatních podpůrných dokumentů z této oblasti byl vytvořen návrh metodické příručky projektů výzkumu a vývoje z pohledu daně z příjmů, která má být průvodcem a pomocníkem pro obchodní korporaci v souladu s požadavky správce daně. Příručka byla vytvořena podle platných předpisů ke dni 1. 10. 2016, z čehož vyplývá, že tuto metodiku je nutné při změně závazných předpisů doplnit, či změnit v souladu s vydanými změnami.

V rámci metodické příručky byl vytvořen návrh dokumentu Projekt výzkumu a vývoje. Jednotlivé požadavky zákona o daních z příjmů a metodického pokynu D-288 Ministerstva financí ČR, potřebné pro splnění podmínek uplatnění odpočtu od základu daně, byly vyřešeny formou příloh k Projektu výzkumu a vývoje. Uživatel metodické příručky tak neopomene podchytit všechny požadavky kladené správcem daně

na projekty výzkumu a vývoje z hlediska daní z příjmů. Vytvořená příručka obsahuje též možnosti řešení, kdy korporace nemá jistotu, zda vývojové činnosti, které provádí, jsou projekty výzkumu a vývoje ve smyslu zákona o daních z příjmů.

V další části diplomové práce byl podle vytvořené metodické příručky vyhodnocen vybraný projekt výzkumu a vývoje, které byl v obchodní korporaci realizován. Z ověřování vyplynulo, že dosavadní evidence a administrativní zpracování projektů výzkumu a vývoje v korporaci tak, aby vyhověly požadavkům správce daně, je nedostatečné, i když na ně korporace uplatňovala odpočet od základu daně. Zjištěné nedostatky projektů výzkumu a vývoje v korporaci, by vedly k finančnímu postihu od správce daně.

V závěru práce byly namodelovány situace, které mohou v korporaci nastat při řešení projektů výzkumu a vývoje z pohledu daní z příjmů, a na nich je vyčíslen finanční dopad pro korporaci.

Pro korporaci tak bude vytvořená metodická příručka jednoznačně přínosem, eliminujícím rizika plynoucích z nedostatků. Korporace je povinna správci daně prokázat oprávněnost odpočtu od základu daně na výzkum a vývoj, neboť důkazní břemeno leží na poplatníkovi. Problematika nepřímé podpory projektů výzkumu a vývoje je v České republice značně složitá, a proto bude vytvořená metodická příručka pro korporaci vhodnou pomůckou, neboť na jednom místě soustředila veškeré požadavky, které jsou kladeny na řešení projektů výzkumu a vývoje z hlediska daně z příjmů.

9 Literatura

- BARTES, F. *Inovace v podniku*. 1. vydání. Brno: Cerm, 2007. ISBN 978-80-214-3634-3.
- CZECHINVEST. *Veřejná podpora* [online]. ©1994-2016 [cit. 2016-10-06]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/verejna-podpora>.
- CZSO. *Ročenka makroekonomických ukazatelů* [online]. ©2016 [cit. 2016-12-17]. Dostupné z: http://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocnkavyber.makroek_prod
- CZSO. *Statistika výzkumu a vývoje* [online]. ©2016 [cit. 2016-12-12]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/statistika_vyzkumu_a_vyvoje
- DOSTÁL, V., LOUBAL, J., BARTES, F. *Hodnotové inženýrství: cesta ke komerčně úspěšnému výrobku*. 2. vydání. Ostrava: Key Publishing, 2011. ISBN 978-80-7418-106-1.
- EUROSTAT. *Total Expenditure R&D GERD* [online]. ©2016 [cit. 2016-12-13]. Dostupné z: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=rd_e_gerdact&lang=en
- EVROPSKÉ STRUKTURÁLNÍ A INVESTIČNÍ FONDY. *Strukturální fondy* [online]. ©2012 [cit. 2016-10-06]. Dostupné z: http://www.strukturalni-fondy.cz/getmedia/3a99fb56-6e62-4adc-a76e-f0aa1f908310/verejna_podpora-pdf_3a99fb56-6e62-4adc-a76e-f0aa1f908310.pdf?ext=.pdf
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Statistika odpočtu na výzkum a vývoj*. [online]. ©2013-2016 [cit. 2016-12-12]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=statistika+odpo%C4%8Det+na+v%C3%BDzkum+a+v%C3%BDvoj>
- HRUŠKA, V. *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5805-3.
- KORPORACE ABC. *Směrnice: Náklady na výzkum a vývoj*. Brno, 2006.
- KORPORACE ABC. *Směrnice: Vývoj produktu*. Brno, 2011.
- MPO. *Oslo manuál* [online]. ©2016 [cit. 2016-12-14]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/assets/dokumenty/27872/39688/463576/priloha009.pdf>
- NADACE PRO VĚDU. *Výzkum a vývoj*. [online]. ©2017 [cit. 2017-01-17]. Dostupné z: https://www.nsf.gov/publications/index.jsp?nsf_org=NSF&org=NSF&pub_type=General+Information&archived=false&page=11&ord=pubdate
- NÁLEZ ÚSTAVNÍHO SOUDU ÚS 4457/12, právo na spravedlivý proces, ze dne 24. července 2013.
- OECD. *Frascati Manual* [online]. ©2016 [cit. 2016-12-13]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/publications/frascati-manual-2015-9789264239012-en.htm>
- PLURA, J. *Plánování a neustálé zlepšování jakosti*. 1. VYDÁNÍ. BRNO: Computer Press, 2001. ISBN 80-7226-543-1

- PODNIKÁTOR. *Řády inovací* [online]. ©2012 [cit. 2016-12-13]. Dostupné z:
<http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/management/rizeni-podniku/n:16648/Druhy-a-rady-inovaci>
- POKORNÝ, J. *Předdiplomní seminář: Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. 1. vydání. Brno: Cerm, 2004. ISBN 80-214-3254-3.
- POKYN D-288 Ministerstva financí ČR k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 3. října 2005.
- ROZHODNUTÍ NEJVYŠŠÍHO SPRÁVNÍHO SOUDU 2 Afs 24/2012, projekt výzkumu a vývoje jako písemný dokument, ze dne 29. listopadu 2013.
- SMARTTECH SOLUTIONS. *Frascati manuál* [online]. ©2015 [cit. 2016-12-13]. Dostupné z:
<http://www.smarttech.cz/frascati-manual/>
- ŠIMEČEK, F. *Výzkum a vývoj: Vybrané aspekty odčitatelné položky od základu daně v kontextu aktuální judikatury*. Daňáři online [online]. ©2016 [cit. 2017-01-25]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/stahnout-soubor/39388-vyzkum-a-vyvoj-vybrane-aspekty-odcitatelne-polozky-od-zakladu-dane-v/>
- TECHNOLOGICKÉ CENTRUM AV ČR. *Transfer znalostí* [online]. ©2016 [cit. 2016-12-12]. Dostupné z: <http://www.fp7.cz/cs/transfer-znalosti>
- VĚDA, VÝZKUM A INOVACE. *Výzkum* [online]. ©2015 [cit. 2016-10-06]. Dostupné z:
<http://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=799467>
- ZÁKON č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 20. listopadu 1992.
- ZÁKON č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 22. července 2009.
- ZÁKON č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 14. března 2002.
- ZÁKON č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 26. listopadu 2004.
- ZÁKON č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 12. prosince 1991.

Seznam tabulek

Tab. 1	Nepřímá veřejná podpora v ČR za období roků 2013 a 2014	31
Tab. 2	Výsledky ověření oprávněnosti odpočtu na výzkum a vývoj za rok 2015 ..	32
Tab. 3	Celkové výdaje členských států Evropské unie na výzkum a vývoj	34
Tab. 4	Členění nákladů vzorku	45
Tab. 5	Přímé náklady na vzorky vybraných projektů	49
Tab. 6	Souhrn nákladů všech projektů VaV v daném roce v korporaci ABC	50
Tab. 7	Analýza FMEA řešení projektů VaV ve vztahu k dani z příjmů.....	53
Tab. 8	Inovační řády	61
Tab. 9	Návrh Projektu výzkumu a vývoje podle § 34c ZDP a pokynu D-288.	62
Tab. 10	Příloha č. 1 Projektu výzkumu a vývoje – Matice odpovědnosti	65
Tab. 11	Příloha č. 2 Projektu výzkumu a vývoje	67
Tab. 12	Příloha č. 3 Projektu výzkumu a vývoje	68
Tab. 13	Příloha č. 4 Projektu výzkumu a vývoje	69
Tab. 14	Příloha č. 5 Projektu výzkumu a vývoje	70
Tab. 15	Příloha č. 6 Projektu výzkumu a vývoje	72
Tab. 16	Příloha č. 7 Projektu výzkumu a vývoje	73
Tab. 17	Příloha č. 8 Projektu výzkumu a vývoje – evidence odpočtu.....	77
Tab. 18	Příloha č. 9 Projektu výzkumu a vývoje – oddělená evidence	80
Tab. 19	Neuplatněný odpočet od základu daně	89
Tab. 20	Nesprávně uplatněný odpočet na VaV – podání dodatečného DAP	90
Tab. 21	Korporace uplatnila odpočet na VaV, a proběhla u ní daňová kontrola.....	91

Seznam obrázků

Obr. 1	Vývoj nepřímé veřejné podpory u podnikatelských subjektů v ČR	33
Obr. 2	Celkové výdaje na výzkum a vývoj, vynaložené v ČR	34
Obr. 3	Organizační schéma korporace ABC	37
Obr. 4	Schéma personálního obsazení vývojového střediska korporace ABC	38
Obr. 5	Výzkum a vývoj - členění	59
Obr. 6	Schéma účtování o projektech výzkumu a vývoje	78

Seznam příloh

Příloha 1 Matice odpovědnosti, chronologicky

Činnost	Odpovídá	Povinnosti, jejich četnost
Zakázka k výrobě nového výrobku - komponent	Hlavní konstruktér (odd. Vývoje produktu)	Přijetí a posouzení zakázky, zda se jedná o nový výrobek, předání informace o novém výrobku finančnímu oddělení; vždy při rozhodnutí, že se jedná o nový výrobek
Rozhodnutí o výzkumu a vývoji	Finanční ředitel (odd. Finanční)	Posouzení zamýšlených činností a vyhodnocení, že se jedná o projekt výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 ZDP, vždy při rozhodnutí konstruktéra, že jde o nový výrobek
Projekt výzkumu a vývoje	Hlavní účetní (odd. Finanční)	Zpracování Projektů výzkumu a vývoje po formální stránce před počátkem zahájení činnosti s ním souvisejících v souladu s metodickým pokynem MF D-288
	Hlavní konstruktér (odd. Vývoje produktu)	Stanovení významného ocenitelného prvku novosti u nového produktu, a výzkumné a technické nejistoty při řešení projektu výzkumu a vývoje, před zahájením řešení projektu
	Hlavní účetní (odd. Finanční)	Vymezení konkrétních činností, které mohou být zahrnuty do činností Projektů výzkumu a vývoje, vymezení konkrétních nákladů, které lze zahrnout do odpočtu od základu daně z příjmů, před zahájením řešení projektu
	Finanční ředitel (odd. Finanční)	Schválení Projektů výzkumu a vývoje
Dokumentace k projektu „Vývoj kruhových komponent“	Specialista vývoje výrobku kruhových komponent (odd. Vývoje produktu)	Systematické a chronologické vedení písemné dokumentace vyvíjeného produktu kruhových komponent v členění na jednotlivé zakázky
	Konstruktér vývoje (odd. Vývoje)	Průběžná kontrola a schvalování písemné dokumentace vývoje

	produktu)	produktu kruhových komponent
Dokumentace k projektu „Vývoj plochých komponent“	Specialista vývoje výrobku plochých komponent (odd. Vývoje produktu)	Systematické a chronologické vedení písemné dokumentace vyvíjeného produktu plochých komponent v členění na jednotlivé zakázky
	Konstruktér vývoje (odd. Vývoje produktu)	Průběžná kontrola a schvalování písemné dokumentace vývoje produktu plochých komponent
Podpůrná dokumentace k projektu výzkumu a vývoje	Specialista vývoje výrobku kruhových komponent (odd. Vývoje produktu)	Evidenze odpracovaných hodin na projektech vývoje v členění na jednotlivé zakázky
	Specialista vývoje výrobku kruhových komponent (odd. Vývoje produktu)	
	Konstruktér vývoje (odd. Vývoje produktu)	Kontrola a schvalování evidence odpracovaných hodin na projektech vývoje
Výroba vzorků	Specialista vývoje produktu	Sběr dat ze vzorkování, kontrola materiálu a komponentů, kontrola nástrojů, přípravků a měřidel, dokumentace a záznam ze vzorkování, dle potřeby výroby vzorků, pravidelně jednou týdně
Vyhodnocení vzorků	Ředitel jakosti	Příprava protokolů dle požadavku zákazníka, namátková kontrola parametrů výrobku, rozhodnutí o dalším postupu neshodných kusů, zmetkování neshodných kusů, tvorba atestu, výsledky o průběhu vzorkování, vždy při kontrolní činnosti výroby vzorků, pravidelně při hodnocení série
Dokumentace zkušebny	Konstruktér vývoje (odd. Vývoje produktu)	Procesní a administrativní dohled a kontrola při procesu zkoušení vzorku

	Hlavní účetní (odd. Finanční)	Evidence spotřeby energií na zkušebních zařízeních, pravidelně vždy koncem měsíce
Účetní a daňové hledisko projektu výzkumu a vývoje	Hlavní účetní (odd. Finanční)	Průběžné účtování
		Sběr dat o spotřebě nákladů vzniklých při výrobě vzorků
		Výpočet a uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj

Zdroj: vlastní zpracování (Korporace ABC, 2011)