

Účetní a daňová problematika uznání, oceňování a vykazování výsledků výzkumu a vývoje

Diplomová práce

Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Autor práce: **Bc. Eva Slavětínská**
Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví





Zadání diplomové práce

Účetní a daňová problematika uznání, oceňování a vykazování výsledků výzkumu a vývoje

Jméno a příjmení: **Bc. Eva Slavětínská**
Osobní číslo: E18000561
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika
Zadávací katedra: Katedra financí a účetnictví
Akademický rok: **2019/2020**

Zásady pro vypracování:

1. Vymezení a definice výzkumu a vývoje.
2. Pravidla a podmínky pro uplatnění nákladů v rámci výzkumu a vývoje včetně jejich členění.
3. Tvorba projektové dokumentace dle požadavků české regulace a mezinárodních účetních standardů IFRS.
4. Problematika uznatelnosti nákladů výzkumu a vývoje a jejich obhajitelnost dle platné judikatury.
5. Syntéza a zhodnocení získaných poznatků, návrh jednotného postupu pro obhajitelnost uplatněných nákladů.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy:
Forma zpracování práce:
Jazyk práce:

65 normostran
tištěná/elektronická
Čeština



Seznam odborné literatury:

- OECD. 2015. *Frascati manual 2015: guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development*. Paris: OECD. ISBN 978-926-4238-800.
- IASB. 2019. IAS 38 Intangible Assets. In: *IFRS Standards: Required 1 January 2019 (Blue Book)*. London: International Accounting Standards Board. ISBN 978-1-911629-04-7.
- KUBÁTOVÁ, Květa. 2015. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-807-4788-413.
- MFČR. 2018. *POKYN D – 288* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky. [cit. 2019-10-18]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/legislativa/pokyny-d/2005>
- VALACH, Josef. 2010. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*. 3. vyd. Praha: Ekopress. ISBN 978-80-86929-71-2.
- VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. 2018. *Daňový systém ČR*. Praha: VOX. ISBN 978-808-7480-632.
- PROQUEST. 2019. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2019-09-26]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz>

Konzultant: Ing. Michal Kottík

Vedoucí práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce:

31. října 2019

Předpokládaný termín odevzdání:

31. srpna 2021

prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan

L.S.

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

30. července 2021

Bc. Eva Slavětínská

Anotace

Diplomová práce se zabývá problematikou vykazování výsledků výzkumu a vývoje, z účetního i daňového hlediska. Z velké části se věnuje především uplatňování nepřímé daňové podpory ve formě odčitatelné položky na výzkum a vývoj, kterou lze výrazně ovlivnit konečnou výši daně z příjmů. Práce je rozdělena na teoretickou část, vysvětlující podstatu a nezbytné pojmy z oblasti výzkumu a vývoje z pohledu účetnictví i daně z příjmů. Praktická část je zaměřena na tvorbu projektové dokumentace doplněnou o rozbor jednotlivých částí formou konkrétních případů. Cílem je rozbor jednotlivých částí a návrh řešení či preventivních opatření pro uznatelnost odčitatelné položky bez pochybností.

Klíčová slova

Výzkum a vývoj, odčitatelná položka, odpočet, daň z příjmů, přímá podpora, nepřímá podpora, judikáty.

Annotation

Accounting and tax issues of recognition, valuation and reporting of research and development results

The diploma thesis deals with the issue of reporting the results of research and development, from an accounting and tax point of view. It is largely devoted to the application of indirect tax support in the form of deductible items for research and development, which can be used to determine the final amount of income tax. The work is divided into a theoretical part, explaining the essence and necessary concepts of research and development in terms of accounting and income taxes. The practical part is focused on the creation of project documentation supplemented by an analysis of individual parts in the form of specific cases. The aim is to analyze the individual parts and propose solutions or preventive measures for the recognition of deductible items without a doubt.

Key words

Research and development, deductible item, deduction, income tax, direct support, indirect support, case law.

Obsah

Seznam ilustrací	10
Seznam tabulek	11
Seznam zkratk	12
Úvod.....	15
1 Výzkum a vývoj v České republice.....	17
1.1 Přímá podpora výzkumu a vývoje v ČR	18
1.2 Výdaje na výzkum a vývoj v soukromých podnicích v Česku	20
1.3 Vývoj nepřímé podpory výzkumu a vývoje v ČR.....	22
2 Vymezení výzkumu a vývoje.....	26
2.1 Identifikace výzkumu a vývoje	28
2.2 Účetní legislativa výzkumu a vývoje a jeho definice	31
2.2.1 Vykazování nákladů na vývoj v rozvaze.....	32
2.2.2 Ocenění a odepisování nehmotných výsledků vývoje.....	34
2.2.3 Výzkum a vývoj dle IFRS	35
2.3 Daňová legislativa výzkumu a vývoje.....	37
3 Projekt a projektová dokumentace výzkumu a vývoje.....	40
3.1 Oznámení o záměru odpočtu daně z příjmů	40
3.2 Projektová dokumentace k uplatnění odpočtu daně z příjmů.....	42
3.3 Činnosti vynaložené na výzkum a vývoj.....	43
3.4 Výdaje vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje	45
4 Projekt výzkumu a vývoje.....	48
4.1 Oznámení o záměru odpočtu daně z příjmů	49
4.2 Tvorba projektové dokumentace k projektu výzkumu a vývoje	50
4.3 Činnosti naplňující znaky výzkumu a vývoje	53
4.4 Náklady na výzkum a vývoj.....	57
4.4.1 Náklady na materiál	58
4.4.2 Náklady na služby	67
4.4.3 Mzdové náklady	71
4.5 Uplatnění odčitatelné položky v daňovém přiznání	80
Závěr	82
Seznam použité literatury.....	85

Seznam ilustrací

Obrázek č. 1	Výdaje na VaV pokryté z vlastních či podnikových zdrojů (v mld. Kč)...	21
Obrázek č. 2	Přímá a nepřímá podpora (v mld. Kč)	21
Obrázek č. 3	Nepřímá podpora VaV v Česku.....	22
Obrázek č. 4	Počet soukromých podniků dle výše daňové položky (ušetřené daně).....	23
Obrázek č. 5	Počet domácích a zahraničních podniků provádějících VaV	24
Obrázek č. 6	Zastoupení domácích a zahraničních podniků.....	25
Obrázek č. 7	Počet podniků podle výše podpory a jejich vlastnictví (počet; %).....	25
Obrázek č. 8	Schéma objednávky a výroby atypického dílu	61
Obrázek č. 9	Oddíl F. Odpočty podle § 34 odst. 4 ZDP pro výzkum a vývoj	80

Seznam tabulek

Tabulka č. 1	Způsoby ocenění majetku	34
Tabulka č. 2	Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně.....	51
Tabulka č. 3	Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně.....	53
Tabulka č. 4	Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně.....	55
Tabulka č. 5	Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně.....	56
Tabulka č. 6	Evidence nákladů k Projektu	64
Tabulka č. 7	Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně.....	65
Tabulka č. 8	Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně.....	66
Tabulka č. 9	Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně.....	69
Tabulka č. 10	Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně.....	75
Tabulka č. 11	Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně.....	77

Seznam zkratek

Abadia	Společnost Abadia s.r.o.
ABC	Společnost ABC s.r.o.
AV	Aplikovaný výzkum
BERD	The business enterprise sector (Podnikatelský sektor)
ČSÚ	Český statistický úřad
ČÚS	České účetní standardy
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DRVV	Doporučení Rady pro výzkum a vývoj
DŘ	Daňový řád
EV	Experimentální výzkum
FM	Frascati manuál
FS	Finanční správa
FÚ	Finanční úřad
GAČR	Grantová agentura České republiky
GBARD	Government Budget Appropriations for Research and Development (Vládní rozpočtové prostředky na výzkum a vývoj)
GFŘ	Generální finanční ředitelství
GTARD	Government Tax Relief for R&D Expenditures (Vládní daňové úlevy na výzkum a vývoj)
Chuděj	Společnost Chuděj s.r.o.
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetnictví)
KDP	Komora daňových poradců

KS	Krajský soud
KV KDP	Koordinační výbor Komory daňových poradců
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MSP	Malé a střední podniky
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
NSS	Nejvyšší správní soud
NPVVI	Národní politika výzkumu, vývoje a inovací České republiky
NÚR	Národní účetní rada
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)
OPN	Ocenitelný prvek novosti
Oznámení	Oznámení o záměru
Projekt	Vývoj zařízení pro robotické obrábění zakončení podélných nosníků L a P SE376 a SK376
PV	Průmyslový výzkum
PVVVP	Zákon o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků
RVVI	Rada pro výzkum, vývoj a inovace
SD	Správce daně
TAČR	Technologická agentura České republiky
TN	Technická nejistota
VaV	Výzkum a vývoj
VN	Výzkumná nejistota
VO	Výzkumná organizace
VVI	Výzkum, vývoj a inovace
VVŠ	Veřejná vysoká škola

ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZV	Základní výzkum
ZVŠ	Zákon o vysokých školách
Žádost	Žádost o závazné posouzení

Úvod

Prakticky veškeré technologie, současné i minulé, jsou založeny na objevech a vynálezech, které vznikly díky touze po poznání mnoha předešlých generací. Neustále se měnící podmínky života lidí vyvolávají potřebu rozsáhlého výzkumu a vývoje (dále jen jako „VaV“) a následně uplatnění zjištěných inovací ve všech oblastech rozvoje společnosti. Některé výsledky vznikly náhodou, ať už jako vedlejší produkt jiného vývoje, nebo opravdu jako zcela nečekaný a neplánovaný výsledek.

VaV lze nalézt nejen na vysokých školách a ve výzkumných institucích, ale i v soukromé podnikatelské sféře a v neposlední řadě také u nejednoho amatérského výzkumníka v domácí dílně či garáži. Mnoho dnes velmi úspěšných firem začínalo doma, vývojem vlastních výrobků a produktů. Názorným příkladem jsou začátky Steva Jobse v garáži jeho rodičů a vznik prvních produktů značky Apple.

Je v zájmu každé země podporovat VaV a nejinak je tomu i u nás. Podpora VaV v České republice je poskytována přímou nebo nepřímou formou. Přímá podpora je financována z veřejných zdrojů, tzn. z výdajů veřejných rozpočtů vyčleněných k financování lokálních, případně nadnárodně koordinovaných výzkumných a vývojových činností. Výdajové položky jsou při zpracování tříděny jednotlivě dle oblastí a směru výzkumu, tzv. socioekonomickými směry (např. obrana, zdraví, životní prostředí apod.). S touto formou podpory se setkáváme především ve vysokoškolském sektoru.

Podnikatelské subjekty jsou odkázány na přímou spolupráci s výzkumnou organizací (pro možnost získání podpory z veřejných zdrojů) nebo na nepřímou podporu. Nepřímou podporou určenou pro podnikatelský sektor je odčitatelná položka na výzkum a vývoj, dle §34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňové odpočty na VaV hrají stále významnější roli v rámci celé EU, a i přesto není podpora využívána v ČR v takové míře jako v okolních státech.

Diplomová práce je proto zaměřena primárně na nepřímou podporu VaV v podnikatelském sektoru. **Hlavním cílem** je vyjasnění problematiky celého procesu, uplatňování výdajů (nákladů) do odpočtu daně z příjmů i tvorbu projektové dokumentace podle § 34 odst. 4 a 5, o daních z příjmů, neboť i přes veškerou dostupnou legislativu panuje velká nejistota ohledně uznatelnosti odpočtu. Součástí je návrh řešení či postupy aplikovatelné při tvorbě projektové

dokumentace, nezbytné formální části celého projektu. Pravidla a povinné náležitosti byly naposledy aktualizovány formou tzv. daňového balíčku, kdy došlo k významným změnám v uplatňování odpočtu se snahou o zjednodušení celého procesu. Tyto změny jsou také součástí praktické části a jsou zapracovány v návrzích a postupech.

Dalším cílem je posouzení problematiky výzkumu a vývoje z účetního hlediska. Problematicky se účetnictví výzkumu a vývoje jako celku může jevit především z pohledu charakteristiky jako aktiva a jeho zařazení do nehmotného majetku. Součástí je také způsob oceňování těchto výsledků i jejich následné odepisování. I v tomto případě došlo k legislativním změnám, které významným způsobem ovlivňují finanční výkaznictví a vykazování nehmotných výsledků VaV.

S ohledem na stanovený cíl byla diplomová práce rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část se ve svém úvodu věnuje historii podpory na výzkum a vývoj v České republice, vysvětluje nezbytné pojmy týkající se samotného VaV a velkou měrou se zabývá účetní a daňovou legislativou, vč. aplikace novinek v této oblasti. Vzhledem k zaměření práce především na uplatnění odčitatelné položky na VaV je třetí kapitola věnována samotnému projektu a projektové dokumentaci VaV a rozboru všech jeho náležitostí.

Praktická část je již zaměřena na analýzu problematiky vycházející z praxe, s členěním na jednotlivé části projektu VaV a doplněním správní praxe, která byla prostřednictvím Nejvyššího správního soudu či krajských soudů vydána. Judikáty a rozsudky jsou dále doplněny o příspěvky Koordinačního výboru Komory daňových poradců, který se problematice ve spolupráci s Generálním finančním ředitelstvím věnují také a jehož rozhodnutí mají vliv na další rozhodování firem i finanční správy. Součástí jsou také navrhovaná opatření či upřesnění, která by měly vést ke zvýšení jistoty firem při uplatňování odčitatelné položky na VaV.

K dosažení cíle byla použita v teoretické části především metoda deskripce při popisu a vysvětlení jednotlivých pojmů i možností podpory VaV a metoda abstrakce při zpracování teoretických východisek jako součástí vymezení základních pojmů. V praktické části bylo cíle dosaženo metodou analýzy odhalující podstatu problematiky řešené v jednotlivých judikátech či příspěvcích, doplněné o syntézu v navrhovaných opatřeních či upřesněních.

1 Výzkum a vývoj v České republice

Ústředním orgánem odpovědným za VaV v České republice je Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen jako „MŠMT“) s výjimkou oblastí, které jsou zabezpečovány poradním orgánem – Radou pro výzkum, vývoj a inovace (dále jen jako „RVVI“) podle § 35 zákona 130/2002 Sb. o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků (dále jen jako „PVVVP“). Dalším důležitým orgánem je Grantová agentura České republiky (dále jen jako „GAČR“), která je organizační složkou státu a správcem rozpočtové kapitoly. GAČR je samostatnou účetní jednotkou a hospodaří s účelovými a institucionálními prostředky přidělenými zákonem o státním rozpočtu ČR. Na podobném principu funguje také Technologická agentura České republiky (dále jen jako „TAČR“).

Díky každoročnímu statistickému šetření Českého statistického úřadu a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jako „OECD“), jsou k dispozici aktuální ukazatele přímé i nepřímé podpory VaV. Statistiky vytvořené Českým statistickým úřadem vycházejí z metodických doporučení OECD uvedených ve Frascati manualu 2015 a jsou mezinárodně srovnatelné. Frascati manual 2015 (dále jen jako „FM“) obsahuje pokyny pro shromažďování a vykazování údajů o výzkumu a experimentálním vývoji, vč. pojmů a definice pro identifikaci VaV. Originál byl vydán OECD v anglickém jazyce pod názvem Concepts and definitions for identifying R&D in Frascati manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. První verze tohoto manuálu byla vydána již v roce 1963 v Itálii a za dobu své existence prošla postupným vývojem i s ohledem na celkový vývoj VaV. (TAČR, 2017)

Podle aktuálních údajů z roku 2019 celkové výdaje na VaV v Česku po druhé v řadě překonaly stomiliardovou hranici a dostaly se na celkovou částku 111,6 mld. Kč. Významný 60% podíl na tom mají soukromé podniky, které se podílejí na VaV částkou 66 mld. Kč. Výraznější je také zastoupení pracovníků v počtu 44,8 tis. přepočtených osob v soukromém sektoru, oproti 34,2 tis. osob ve vládním a vysokoškolském sektoru dohromady. Výdaje na VaV dle dostupných statistik rostou od roku 2010 průměrným ročním tempem o 10 %, kdy za tento nárůst mohou především soukromé firmy pod zahraniční kontrolou. Protože je cílem této práce nepřímá podpora v soukromém podniku, následující přehled statistik bude zaměřen právě na podnikatelský sektor. (ČSÚ, 2021)

1.1 Přímá podpora výzkumu a vývoje v ČR

Přímá podpora je primárním nástrojem veřejné podpory VaV v Česku a řídí se zákonem č. 130/2002 PVVVP. Zákonem je upravena podpora výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, vč. práv a povinností dotčených stran, poskytování informací a úkoly orgánů výzkumu, experimentálního vývoje a inovací. (Česko, 2002)

Přímá podpora se člení na:

- Účelová podpora
 - Poskytována formou dotace na grantové a programové projekty v průřezových a odvětvových oblastech VaV stanovených v Národní politice VaV a inovací,
 - Projekty řešené v rámci programu územního samosprávného celku z jeho výdajů na VaV,
- Institucionální podpora
 - Poskytována z výdajů na VaV na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumných organizací na základě zhodnocení jí dosažených výsledků formou dotace právnickým osobám anebo zvýšením výdajů organizačních složek státu, organizačních složek územních samosprávných celků nebo organizačních jednotek ministerstva zabývajících se VaV.

V § 3 zákona 130/2002 PVVVP je zmíněn dokument, tzv. Národní politika výzkumu, vývoje a inovací České republiky (dále jen jako „NPVVI“), schvalovaný vládou a obsahující základní cíle podpory, její zaměření, předpoklad vývoje výdajů na VaV a inovace ze státního rozpočtu, z prostředků EU a ze soukromých zdrojů. Platnost tohoto dokumentu je vždy na 4 až 6 let. Poslední verze byla schválena 20. července 2020 a definuje mimo jiné 5 strategických cílů vycházejících z klíčových oblastí a 28 opatření k realizaci, vč. termínů realizace. Mezi cíle patří např. nastavení strategicky řízeného a efektivně financovaného systému výzkumu, vývoje a inovací (dále jen jako „VVI“) v ČR, dále podpora rozšíření spolupráce mezi výzkumnou a aplikační sférou v oblasti VVI nebo rozvoj VVI v podnicích a veřejném sektoru. (Česko, 2002)

NPVVI poukazuje např. na nedostatečnou dlouhodobou spolupráci výzkumné a aplikační sféry ve srovnání s ostatními členskými státy EU. Pro efektivnější využití poznatků

veřejného výzkumu v soukromé sféře je nezbytné významně rozšířit sdílení znalostí získaných na veřejných vysokých školách (dále jen jako „VVŠ“) a výzkumných organizacích (dále jen jako „VO“) a zlepšit činnost center transferu technologií v těchto institucích vytvořených. Vzhledem k tomu, že podnikový výzkum v ČR je veden převážně podniky se zahraniční majetkovou účastí, je zapotřebí dosáhnout vyššího zapojení domácích podniků. Ty působí v současné době spíše jako subdodavatelé zahraničních firem, čímž jsou jejich výzkumné aktivity omezené. Proto je snaha o mnohem větší rozvoj výzkumných a vývojových aktivit a zvýšení konkurenceschopnosti nikoli pomocí levné pracovní síly, ale především uplatňováním nových poznatků a produkcí s vyšší přidanou hodnotou. Důraz je kladen na perspektivní technologie, jako jsou např. nanotechnologie, informační a komunikační technologie, biotechnologie, kosmické technologie apod. Cílem do budoucna je řešení těchto technologií nejen vyvinout, ale také použít a prodat tak, aby co největší část přidané hodnoty zůstala v domácí ekonomice.

Realizace cílů stanovených v NPVVI je formou opatření a je zajišťována v rámci stanovených personálních i finančních limitů dotčených kapitol státního rozpočtu, resp. jednotlivých resortů. Mezi opatření patří např. zajištění jednotného legislativního prostředí pro fungování systému VVI, dlouhodobé strategické analyticky podložené financování systému VVI, snížení administrativní zátěže VVI, rozšíření získávání a uplatňování dalších zdrojů financování VVI aj. (Česko, 2020b)

Tak jako již bylo uvedeno u nepřímé podpory, také § 8 zákona 130/2002 PVVVP určuje povinnost vést oddělenou evidenci o vynaložených výdajích nebo nákladech a v rámci této evidence sledovat výdaje nebo náklady hrazené z podpory. Způsob evidence je opět v gesci příjemce podpory, za předpokladu, že je evidence v souladu se zákonem o č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. (Česko, 2002)

Sledováním ukazatelů přímé podpory na VaV se zabývá Statistika státních rozpočtových výdajů na výzkum a vývoj, známá také pod anglickou zkratkou GBARD (Government Budget Appropriations for Research and Development) a také již zmiňovaná NPVVI. Přímá podpora není určena soukromým podnikům jako samostatné jednotce, ale může být čerpána za předpokladu kolaborativní spolupráce s VVŠ nebo VO.

1.2 Výdaje na výzkum a vývoj v soukromých podnicích v Česku

Český statistický úřad (dále jako „ČSÚ“) se zabývá sledováním statistiky nepřímé veřejné (daňové) podpory VaV s roční periodicitou zpracování již od počátku zavedení této podpory. Statistickou jednotkou je v tomto případě právnická osoba (podnik) provádějící VaV na území ČR a uplatňující si odečet výdajů na svoji výzkumnou a vývojovou činnosti od základu daně z příjmu dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (dále jen jako „ZDP“).

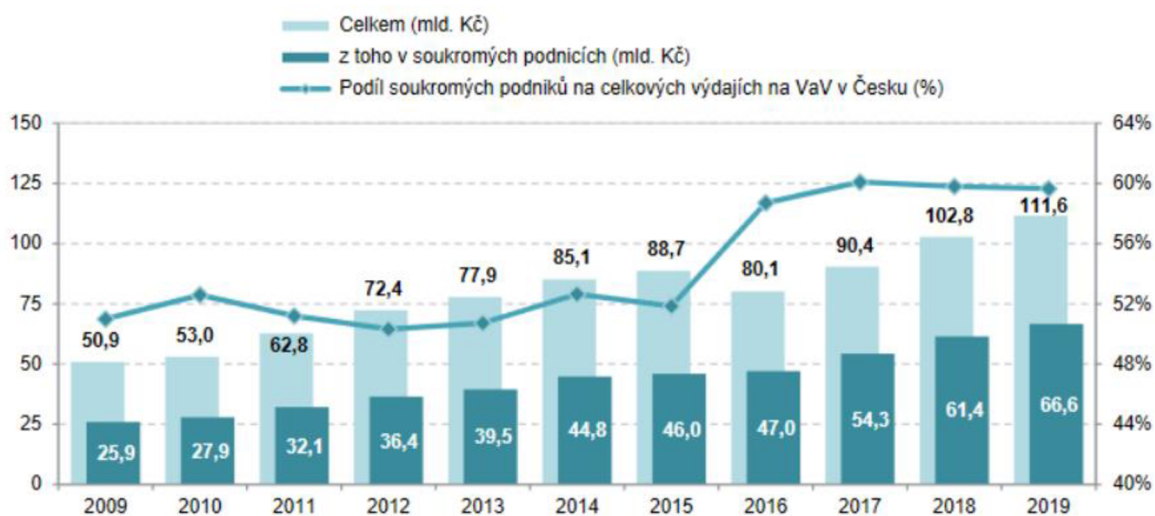
V této statistice jsou sledovány tyto hlavní ukazatele:

- 1) Počet podniků uplatňujících ve sledovaném období nepřímou podporu na VaV.
- 2) Objem odečtených výdajů vynaložených na VaV a uplatněných od základu daně.
- 3) Výše nepřímé podpory na VaV.
- 4) Objem neuplatněného odpočtu na VaV přeneseného do dalšího roku.

Pro další třídění používá ČSÚ ukazatele vlastnictví podniků, jejich velikostních skupin, převažující ekonomické činnosti (CZ-NACE) a sídla podniků (CZ-NUTS 3). Časová řada, která je k dispozici zahrnuje roky 2005 až 2019, podrobné údaje jsou k dispozici od roku 2007.

Přestože počátek odčitatelné položky na VaV je datován až od roku 2005, výdaje na VaV byly soukromými podniky vynakládány i před tímto rokem. Dle statistické ročenky vydané ČSÚ byl i před vznikem této podpory rostoucí trend co do výdajů na VaV. Např. v roce 1995 byly výdaje na VaV v podnikatelském sektoru ve výši 9,1 mld. Kč, v roce 2000 již 15,9 mld. Kč a do roku 2005 stouply na 27,2 mld. Kč. (ČSÚ, 2019)

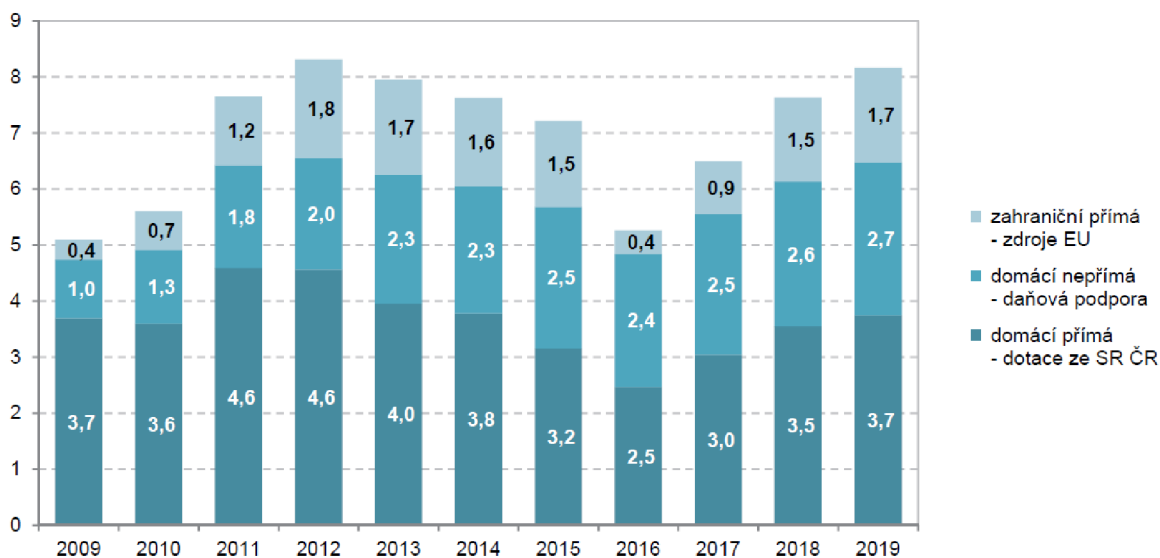
V grafu datujícím rok 2008 až 2019 je vidět každoroční vzrůstající tendence výdajů na VaV v České republice u soukromých podniků. Je to dáno především snahou vlády podporovat výzkumy ve všech sektorech přímou i nepřímou formou a tím stimulovat růst české ekonomiky. Jak bude uvedeno dále, daňové odpočty na VaV hrají v podpoře stále významnější roli. Např. v zemích OECD se v roce 2019 podílela nepřímá podpora již z poloviny na celkových výdajích vynaložených na podporu VaV. V roce 2000 byl tento podíl pouze třetinový. (ČSÚ, 2021)



Obrázek č. 1: Výdaje na VaV pokryté z vlastních či podnikových zdrojů (v mld. Kč)

Zdroj: (ČSÚ, 2021)

V roce 2019 je celková výše podpory na VaV 8,2 mld. Kč, jak je uvedeno v následujícím grafu. Část ve výši 3,7 mld. Kč šla na vrub přímých dotací ze státního rozpočtu České republiky, 1,7 mld. Kč bylo financováno ze zdrojů EU. Zbývající část pokrývá daňový odpočet na VaV projekty ve výši 2,7 mld. Kč. I přes znatelný růst podpory v posledních letech, stále není dosaženo rekordní hodnoty 8,3 mld. Kč, kterou soukromé firmy obdržely v roce 2012. Při tomto tempu růst ho lze očekávat v následujících letech. (ČSÚ, 2021)



Obrázek č. 2: Přímá a nepřímá podpora (v mld. Kč)

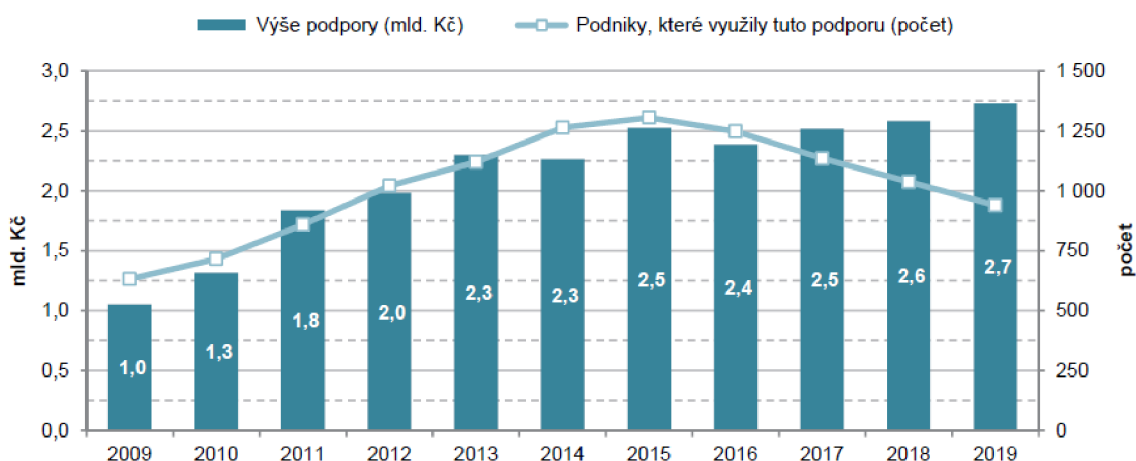
Zdroj: ČSÚ, 2021

Od roku 2010 získaly soukromé firmy z veřejných zdrojů na svoje VaV aktivity celkem 71,9 mld. Kč. Ve formě státních dotací to činí 36,4 mld. Kč, díky daňovým odpočtům firmy uplatnily úsporu na daních ve výši 22,4 mld. Kč. Zdroje z EU dále pokryly 13 mld. Kč. (ČSÚ, 2021)

1.3 Vývoj nepřímé podpory výzkumu a vývoje v ČR

Přestože nepřímá (daňová) úspora v absolutních hodnotách stále nepatrně narůstá, její podíl se na financování VaV v soukromých firmách od roku 2015 pomalu snižuje. Co je důvodem tohoto poklesu, se lze pouze domnívat, jedním z možných důvodů může být např. nejistota ze strany firem v uznatelnosti projektu i jednotlivých nákladů a finanční i administrativní náročnost na zpracování celého projektu. (ČSÚ, 2019)

Podle dostupných údajů z ČSÚ vidíme v následujícím grafu vývoj instrumentu nepřímé podpory ve formě daňového odpočtu. Do roku 2015 je znatelný rostoucí trend, kdy tuto formu podpory využilo 1 306 firem, což je 3x více oproti roku 2005, ve kterém bylo možné podporu poprvé aplikovat v daňovém přiznání. V tento rok si položku uplatnilo 454 firem. Od roku 2015 dochází k plynulému poklesu, jak dokládají čísla v grafu. Oproti zmíněnému roku 2015, uplatnilo v roce 2019 podporu 940 podniků, což je ještě o téměř 100 podniků méně než v roce 2018 a o 366 méně než v roce 2015. (ČSÚ, 2021)

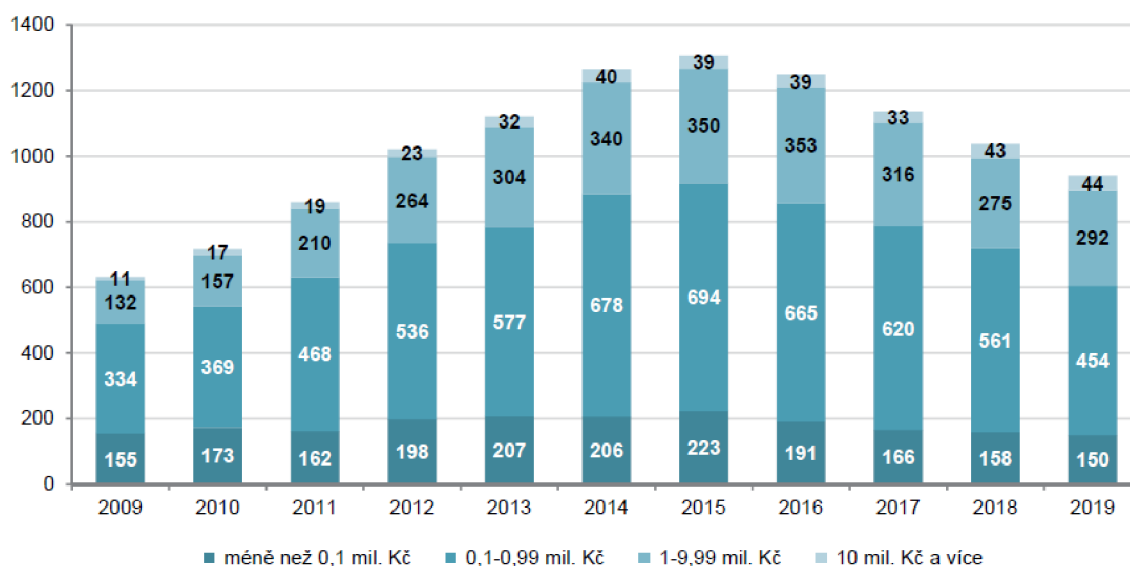


Obrázek č. 3: Nepřímá podpora VaV v Česku

Zdroj: (ČSÚ, 2021)

I přes pokles počtu podniků je znatelný mírný nárůst celkového objemu odečtených výdajů a tím i daňové podpory. V roce 2005 došlo k odečtu výdajů (nákladů) v souhrnu ve výši 3,2 mld. Kč. Tím došlo k úspoře na daních ve výši 819 mil. Kč. Výše úspory na daních je ovšem dána sazbou daně právnických osob, která byla v roce 2005 na úrovni 26 %. (Pokud by byla v roce 2005 sazba daně v současné výši 19 %, úspora by činila pouze 608 mil. Kč.) V roce 2019 dosáhly výdaje (náklady) výše 14,2 mld. Kč s úsporou na dani ve výši 2,7 mld. Kč. Vezmeme-li hodnoty souhrnně za období 2010–2019, ušetřily soukromé podniky celkem 22,4 mld. Kč na daních, díky odečtu výdajů na VaV o celkovém objemu 118 mld. Kč. V průměru tak na jeden podnik připadá odečet ve výši 15,3 mil Kč, to je v průměru o 2,2 mil Kč více oproti roku 2018. Tento nárůst činí v tomto směru rok 2019 rekordním. (ČSÚ, 2021)

Za zmínku stojí zapojení veřejných podniků, které mají možnost využít tuto formu nepřímé podpory také. I přesto je však počet takto zapojených podniků tak nízký, že není ve statistikách zohledněn. V roce 2018 využilo odpočet pouze 10 podniků z celkových 56, které prováděly VaV. Z jejich zapojení ve výši pouhých 9 mil. Kč z celkové částky 2,7 mld. Kč, vyplývá jednoznačná preference veřejné podpory VaV u veřejných podniků. (ČSÚ, 2021)



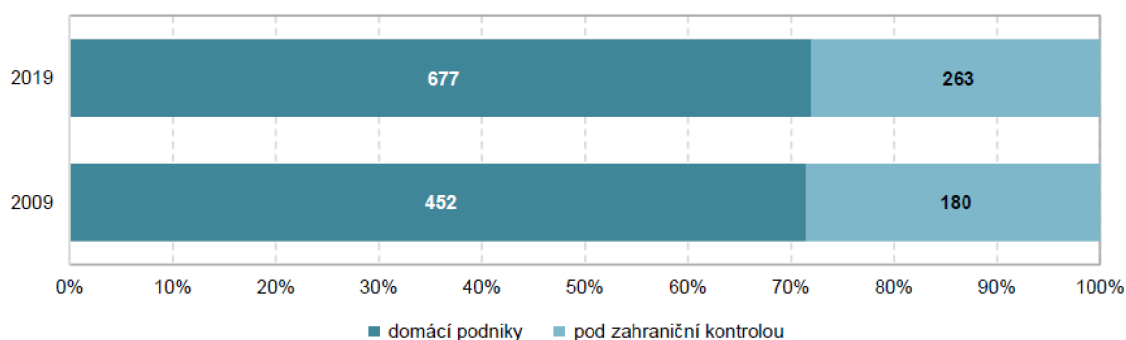
Obrázek č. 4: Počet soukromých podniků dle výše daňové položky (ušetřené daně)

Zdroj: (ČSÚ, 2021)

Zajímavý náhled na využití nepřímé podpory je také podle celkové výše uplatněného daňového odpočtu a podle počtu podniků, jak je doloženo v předešlém grafu.

Největší počet podniků, přesně 454, ušetřilo na dani z příjmu v roce 2019 díky odpočtu méně než 1 mil. Kč. Dalších 292 firem ušetřilo více než 1 mil. Kč a méně než 10 mil. Kč, 150 podniků ušetřilo méně než 100 tis. Kč. A nejmenší počet, 44 firem ušetřilo více než 10 mil. Kč. Jak dokládá graf, poměr podniků dle výše odpočtu se udržuje stabilně na obdobné výši bez ohledu na celkovou výši odpočtu. (ČSÚ, 2021)

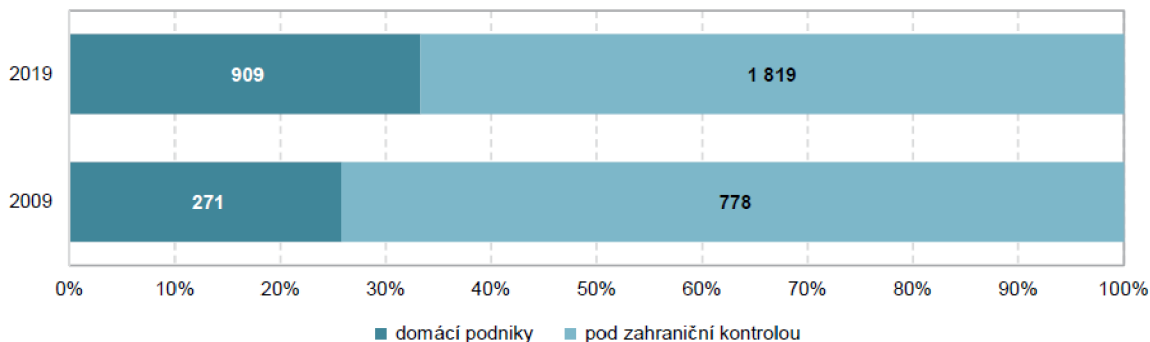
Zajímavé je také porovnání celkového počtu domácích podniků a těch pod zahraniční kontrolou provádějících VaV.



Obrázek č. 5: Počet domácích a zahraničních podniků provádějících VaV

Zdroj: ČSÚ, 2021

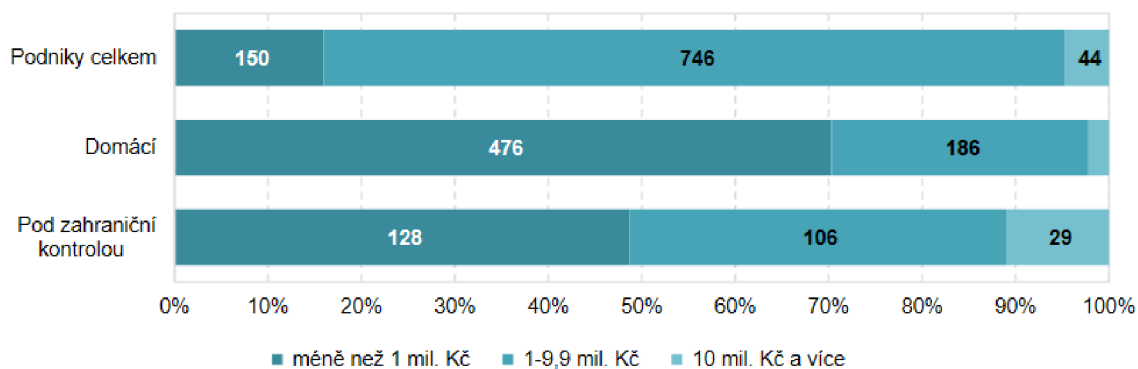
Přestože zastoupení domácích podniků je výrazně vyšší, resp. na tři domácí podniky připadá jeden zahraniční, co do celkového objemu využití nepřímé podpory jednoznačně převažují podniky pod zahraniční kontrolou. Toto zastoupení je z dlouhodobého hlediska stabilní. Rozdíl mezi počtem podniků a celkovým objemem využití nepřímé podpory je viditelný na první pohled. Z celkového objemu podpory v roce 2019 získaly celých 67 % zahraniční podniky.



Obrázek č. 6: Zastoupení domácích a zahraničních podniků

Zdroj: ČSÚ, 2021

Další rozdíly jsou viditelné také v celkové výši odpočtu u jednotlivých firem. V porovnání obou typů podniků, je výraznější zastoupení domácích podniků s úsporou menší než 1 mil. Kč, což činí celou pětinu domácích podniků. Naopak celých 40 % podniků pod zahraniční kontrolou ušetřilo mezi 1-9,9 mil. Kč.



Obrázek č. 7: Počet podniků podle výše podpory a jejich vlastnictví (počet; %)

Zdroj: ČSÚ, 2021

2 Vymezení výzkumu a vývoje

Přestože historie odčitatelné položky na VaV není v ČR tak dlouhá (ČR byla jednou z posledních zemí v rámci EU, kde k zavedení tohoto odpočtu došlo), prošla již za dobu svého trvání vývojem, který upřesňuje pravidla uznatelnosti jednotlivých výdajů (nákladů) i celého projektu VaV.

Pojmy VaV byly zcela původně definovány v ČR pouze zákonem č. 130/2002 PVVVP. Už v této době byla ale definice shodná s výkladem pojmů uvedených v příručce FM. Definice uvedené v následující kapitole jsou shodné bez ohledu na formu podpory. Termín VaV zahrnuje tři hlavní, resp. základní kategorie činností, které je nutné rozlišovat např. z důvodu odlišného financování a podpory každé z těchto činností. Jedná se o základní výzkum, aplikovaný výzkum a experimentální výzkum. Klíčovým kritériem při klasifikaci VaV podle základních kategorií je očekávané využití výsledků. Se zařazením mohou pomoci dvě otázky:

- za jak dlouho pravděpodobně projekt povede k výsledkům a jejich využití v praxi,
- šíře možných oblastí aplikace výsledků VaV projektu (čím je výzkum fundamentálnější, tím je širší potenciál oblast využití).

Přesto s ohledem na praktické využití lze konstatovat, že nelze jednoznačně oddělit zmiňované základní kategorie VaV. Hranice mezi nimi mnohdy splývají a mohou se překrývat a jít i zpětně. Poznatky získané v experimentálním výzkumu mohou vést k základnímu výzkumu a naopak. (Česko, 2002)

Základní výzkum

Základní výzkum (dále jen jako „ZV“) představuje experimentální a teoretické práce, které jsou vynakládány primárně za účelem získání nových poznatků o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností. Výsledky ZV nejsou primárně zaměřeny na žádné konkrétní uplatnění nebo využití v praxi. (TAČR, 2017)

V Doporučení Rady pro výzkum a vývoj (dále jen jako „DRVV“) k aplikaci zákona č. 586/1992 ZDP, které vychází i ze zákona č. 130/2002 PVVVP, se nachází definice ZV ve smyslu experimentálních či teoretických prací, prováděných s cílem získat znalosti

o základech či podstatě pozorovaných jevů. Dále jako vysvětlení možných dopadů či příčin při využití získaných poznatků. (Česko, 2006b)

Jak je uvedeno v FM, je nezbytné zdůraznit absenci primárního zaměření na konkrétní uplatnění nebo využití v praxi, neboť pracovník provádějící ZV nemusí o možných aplikacích vědět. Stejně jako je vhodné zmínit, že výsledky ZV se obecně neprodávají, ale bývají publikovány např. ve vědecké literatuře formou článků nebo mezi zainteresovanými kolegy. ZV může být benevolentnější, co se týče stanovení jeho cílů. Může být zaměřen na širší oblasti, kdy lze výsledky ZV použít v celé řadě budoucích aplikací. (TAČR, 2017)

Dle FM je nutné také odlišit čistý základní výzkum od orientovaného základního výzkumu.

- Čistý základní výzkum

Je prováděn v zájmu pokroku ve znalostech. Je zde absence snahy o hospodářský nebo sociální přínos nebo je přítomno aktivní úsilí o uplatňování výsledků při řešení praktických problémů nebo se jedná o přenos výsledků do sektorů, které odpovídají za jeho využití.

- Orientovaný základní výzkum

Předpokladem je tvorba široké škály poznatků, které by mohly tvořit základ řešení rozpoznávaných nebo očekávaných současných nebo budoucích problémů a možností. (TAČR, 2017)

- **Aplikovaný výzkum**

Na rozdíl od základního výzkumu je aplikovaný výzkum (dále jen jako „AV“) směřován na konkrétní praktický záměr nebo cíl. Může být založen jak na výsledcích základního výzkumu, tak na zvažování dostupných znalostí a jejich rozšíření za účelem vyřešení aktuálních problémů. (TAČR, 2017)

Výsledky AV by měly být primárně zaměřeny na možné uplatnění v produktech, operacích, metodách a systémech. Zjednodušeně by AV měl přinášet nápady, které lze uplatnit v provozu. Tyto výsledky již mohou být chráněny nástroji k ochraně duševního vlastnictví.

Jednou z částí AV je také:

- Průmyslový výzkum

Definici průmyslového výzkumu (dále jako „PV“) nalezneme v Doporučení Rady pro výzkum a vývoj k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Výsledky PV, který je částí AV, se prostřednictvím vývoje používají v nových výrobcích, technologiích a službách určených k podnikání podle zvláštního předpisu. (Česko, 2006b)

- **Experimentální výzkum**

Experimentálním výzkumem (dále jen jako „EV“) je myšleno získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých a technologických poznatků a dovedností pro návrh nových nebo zdokonalených výrobků, postupů, činností. (Česko, 2002)

Ve FM je EV definován jako systematická práce, která čerpá z poznatků z výzkumu a z praktických zkušeností. Cílem je produkce dalších poznatků, zaměřených na vytváření nových produktů či postupů nebo na zlepšení těch stávajících. Je nutné důkladně odlišit koncept EV a vývoj produktu. Vývoj produktu značí celkový proces, od prvotního nápadu, myšlenky až po uvedení nového produktu na trh. Klasifikace EV je platná v případě splnění kritérií pro identifikaci výzkumné a vývojové činnosti. EV je pouze jedna z možných etap celého vývoje produktu, kdy je všeobecná znalost testována pro specifickou aplikaci, potřebnou pro dovedení procesu ke zdárnému konci. Tato etapa končí ve chvíli pozbytí kritérií pro VaV (novost, nejistota, kreativita, systematickosti, převoditelnost), které jsou představeny v další kapitole. (TAČR, 2017)

2.1 Identifikace výzkumu a vývoje

I přes základní členění kategorií VaV je nutné důsledně definovat, nakolik lze danou aktivitu klasifikovat jako VaV činnost. Posouzení těchto kritérií není jednoduché, proto obsahuje FM názorné příklady pro jasnější vymezení VaV.

Pro usnadnění identifikace je vhodné si položit následující otázky:

- 1) Jaké jsou cíle projektu?
- 2) Čím je tento projekt nový?
- 3) Jaké metody jsou používány při provedení projektu?
- 4) Nakolik jsou obecně použitelné závěry nebo výsledky projektu?
- 5) Jaký typ zaměstnanců pracuje na projektu?

Aby mohly být činnosti klasifikovány jako VaV, musí být současně naplněno pět následujících klíčových kritérií. (TAČR, 2017)

- **Zaměření na získání nových poznatků (prvek novosti)**

Nové poznatky jsou očekávaným cílem VaV (zejména ve vysokoškolském a výzkumném sektoru). Novost projektu VaV musí být posouzena porovnáním se stávající úrovní znalostí v oboru. VaV činnost musí vést k závěrům, které jsou pro podnikání nové a dosud nebyly v oboru použity. Vyloučeny jsou aktivity kopírující, napodobující či mající formu zpětné analýzy jako prostředku k získávání poznatků. Novost/původnost může také vyplývat z projektu VaV, který znovu interpretuje již existující výsledek, v rámci, kterého byly zjištěny případné nesrovnalosti. Je nutné, aby projekt VaV měl jako jeden z cílů nové koncepty nebo nápady zlepšující současné znalosti. Do toho nepatří rutinní změny produktů nebo postupů, naopak nové metody vyvinuté pro provádění běžných úkolů jsou zahrnuty (např. zpracování dat je rutinní činnost, stává se ale VaV činností, pokud je součástí programu na vývoj nových metod na zpracování dat). (TAČR, 2017)

- **Základem musí být původní, ne obecně známé, koncepty a hypotézy (kreativní/tvůrčí)**

Jedním z cílů projektu VaV musí být nalezení nových konceptů nebo nápadů, zlepšujících současné znalosti. Tím jsou vyloučeny z VaV jakékoliv rutinní změny produktů nebo postupů. Je potřeba odlišit rutinní činnost, která je z VaV vyloučena, na rozdíl od nových metod vyvinutých pro provádění běžných činností, které jsou do VaV zahrnuty. (TAČR, 2017)

- **Nejistota ohledně konečného výsledku (prvek nejistoty)**

Jednou z nezbytných částí projektové dokumentace k uplatnění odpočtu dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP je vyjasnění technické nebo výzkumné nejistoty.

I přes určení základních cílů v počátku projektu nelze úplně přesně stanovit druh výstupu a náklady, vč. trvání projektu. Obecně platí existence prvku nejistoty ohledně nákladů a času, které jsou potřeba k dosažení očekávaných výsledků, stejně jako není jasné, bude-li toho např. v základním výzkumu vůbec dosaženo. V případě stanovení hypotéz v počátku projektu není dopředu jasné, podaří-li se všechny hypotézy potvrdit či vyvrátit.

Prvek nejistoty je např. klíčovým kritériem, pomocí něhož lze rozlišit VaV prototypů a nevývojových zhotovení prototypů. V prvním případě se jedná o modely používané k testování a je zde vysoké riziko neúspěchu. V druhém případě je prototypem myšlena předvýrobní jednotka, ve které již byly technické nejistoty vyjasněny a cílem je získat technickou nebo právní certifikaci. ((TAČR, 2017)

- **Systematické plánování a rozpočtování (systematická činnost)**

Význam slova „systematický“ v tomto případě znamená „plánovitě prováděný“ VaV, ke kterému jsou doloženy záznamy nejen z procesu VaV, ale i jeho výsledků. Aby bylo toto kritérium ověřeno, je nutné identifikovat účel VaV projektu a zdroj jeho financování. Následná dostupnost těchto záznamů dokládá zaměření projektu na řešení konkrétních potřeb a také použití vlastních lidských i finančních zdrojů. (TAČR, 2017)

- **Vedoucí k výsledkům, které by mohly být případně reprodukovány (činnost převoditelná a/nebo reprodukovatelná)**

Výsledky VaV projektu by měly vést k možnosti přenosu nových poznatků a jejich využití jiným výzkumníkům. To se týká i činností VaV s negativním výsledkem. Účelem VaV je zvýšit dosavadní objem znalostí, proto není možné, aby výsledky zůstaly nevyřčené (pouze v hlavách výzkumníků), neboť tak hrozí jejich ztráta.

Jak je uvedeno dále v FM, v případě strojírenství mají často VaV činnosti úzkou souvislost s projektováním. V případě malých a středních podniků obvykle není žádné speciální

oddělení VaV, vše je řešeno komplexně napříč celým podnikem. Pokud jsou činnosti prováděny v rámci přípravy, realizace či údržby výrobní standardizace, nejedná se o projekt VaV. Jsou-li potřeba výpočty, návrhy, pracovní výkresy a provozní instrukce pro vývoj, výrobu či provoz pilotních zařízení nebo prototypů, měly by být zahrnuty do VaV. V tomto případě lze identifikovat několik rysů VaV – nejistota z neočekávaných výsledků, kreativita a tvůrčí činnosti projevující se navrhováním nových zařízení, převoditelnost zhotovením technické dokumentace a výsledky testování převedené na informace a jako poslední systematický přístup, neboť za všemi činnostmi lze identifikovat podrobnou organizaci projektu. (TAČR, 2017)

2.2 Účetní legislativa výzkumu a vývoje a jeho definice

Z hlediska ryze účetního může poplatník řešit nejasnosti při zařazení nehmotných výsledků VaV do účetnictví, resp. majetku firmy, neboť problematika VaV není v účetních předpisech doposud příliš podchycena. To může způsobit problémy mnoha účetním jednotkám, neboť komplexnost problematiky chybí a není často ani jasné, kde končí výzkum a kde začíná vývoj. České účetní standardy neobsahují definice výzkumu a vývoje, které by účetním jednotkám pomohly v rozhodování. Neúčetní definice často nelze použít, neboť jsou tvořeny k jinému účelu a jejich aplikace může být zavádějící.

Účtování VaV je v české legislativě řešeno z pohledu podnikatelů především ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., zákona o účetnictví, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen jako „DNM“) dále stanovuje ČÚS č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. V něm lze nalézt nejen obsahové vymezení DNM, ale také postupy účtování, oceňování a odepisování. ČÚS původně podrobněji nespecifikovaly kritéria, jejichž splnění bylo nutné pro uznatelnost výdajů spojených s VaV a jejich aktivaci na rozvahu. Zároveň také účetní předpisy nespecifikovaly rozdíl mezi nehmotnými výsledky výzkumu a nehmotnými výsledky vývoje. (Česko, 2002a)

Problematikou vykazování VaV se proto na svém zasedání rozhodla zabývat Národní účetní rada (dále jen jako „NÚR“) a na základě Směrnice 2013/34/EU vytvořila interpretaci, ve které byla řešena obecná účetní definice výzkumu a obecná účetní definice vývoje, tj. čím

se výzkum liší z účetního hlediska od vývoje. Je nutné zdůraznit, že tato interpretace není právně závazným stanoviskem, ale pouze vyjadřuje odborný názor NÚR a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím ČÚS. Dále se NÚR zabývala otázkou, za jakých podmínek je možné aktivovat výsledky vlastního vývoje a jaké jsou základní principy odpisování aktivovaných výsledků vlastního vývoje. Souběžně bylo také řešeno, nakolik je přístup k vykazování nákladů na výzkum a vývoj v účetních závěrkách připravených dle Mezinárodních standardů účetnictví (dále jen jako „IFRS“) akceptovatelný i podle českých účetních předpisů. Výsledkem jednání je, že za nehmotné výsledky vývoje nelze na základě této interpretace již považovat náklady na výzkum, neboť ty jsou od 1. 1. 2018 považovány za běžný náklad účetního období, ve kterém vznikly. (NÚR, 2020)

Dále byly vytvořeny definice VaV z účetního hlediska a pro účely interpretace NÚR:

- výzkumem se rozumí původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti,
- vývojem se rozumí použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití.

Vzhledem k nejistotě výsledku zkoumání nesplňují výdaje na výzkum charakteristiku aktiva a nemohou tak být aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku, a proto jsou zahrnuty vždy do účetních nákladů období. (NÚR, 2020)

2.2.1 Vykazování nákladů na vývoj v rozvaze

Podle aktuální platné účetní legislativy lze náklady na vývoj vykázat ve třech položkách rozvahy.

Dlouhodobá nehmotná aktiva

V tomto případě vykazují účetní jednotky nehmotné výsledky vývoje, které byly vytvořeny vlastní činností a slouží k obchodování, nebo byly nabyty od jiných osob. Doba použitelnosti

je delší než jeden rok a ocenění tohoto majetku překročí limit stanovený účetní jednotkou. Dojde-li k absenci jedné nebo obou podmínek, stává nehmotný výsledek VaV v plné výši nákladem běžného období. (Malíková, 2009)

Co se týče podmínky sloužící k obchodování, jedná se o prodej opakovaný, nikoliv jednorázový. Příkladem je např. vývoj softwaru za účelem opakovaného prodeje licence k němu. V případě softwaru vytvořeného pro vlastní administrativní činnost účetní jednotky dojde k jeho vykázání v nákladech účetního období. (KAČR, 2019)

V případě tohoto zařazení do aktiv je zákaz jakéhokoliv vyplácení podílu na zisku, jsou-li náklady na vývoj vykazovány v aktivech rozvahy. Tento zákaz ovšem neplatí, pokud jsou disponibilní zdroje, ze kterých lze podíly na zisku a nerozdělený zisk minulých let vyplatit, rovny minimálně neodepsané části nákladů na vývoj. Jinými slovy musí být částka k rozdělení vyšší nebo rovna neodepsaným nákladům na vývoj. (KAČR, 2019)

Nedokončená výroba a polotovary

V této položce se uvádějí náklady na vývoj připadající na aktivity prováděné na objednávku zákazníka, které nejsou dokončeny k rozvahovému dni. Jako příklad lze uvést vývoj softwaru pro konkrétního zákazníka (bez dalšího opakovaného prodeje), který není k rozvahovému dni dokončen. (KAČR, 2019)

Komplexní náklady příštích období

Jedná se o náklady týkající se příštích období s vazbou k danému účelu. Např. software vztahující se souhrnně k budoucím výkonům, kdy je podle ČÚS č. 017 Zúčtovací vztahy, požadováno rozpuštění těchto nákladů do účetních období, se kterými věcně a časově rozlišené náklady souvisejí. To však lze udělat nejvýše po dobu čtyř let od zaúčtování komplexních nákladů příštích období. (KAČR, 2019)

V návaznosti na provedené změny a oddělení nehmotných výsledků výzkumu a nehmotných výsledků vývoje došlo také k přejmenování rozvahové položky B.I.1 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje na B.I.1 Nehmotné výsledky vývoje. Pokud nastala přechodná situace, kdy účetní jednotky vykazovaly nehmotné výsledky VaV v původní rozvahové položce podle § 6 odst. 3 písm. a) vyhlášky č.500/2002 Sb. ve znění účinném před 1. 1. 2018,

pokračují tak i nadále co se týče odpisování. Nehmotné výsledky VaV jsou až do jejich vyřazení vykazovány v rozvaze na řádku B.I.4 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek. V případě doposud probíhajících projektů vykazovaných podle předchozí právní úpravy, ve kterých nabíhají další náklady i po 1. 1. 2018, je obecně doporučováno odbornou veřejností odepsat nedokončený majetek proti jinému výsledku hospodaření minulých let a účtovat náklady nově vzniklé po 1. 1. 2018 přímo do nákladů. (KAČR, 2019)

2.2.2 Ocenění a odepisování nehmotných výsledků vývoje

Oceňování se řídí § 25 odst. 5 písm. d) zákona o účetnictví, podle kterého zahrnuje přímé náklady vynaložené na vývoj, případně nepřímé náklady přiřaditelné k nehmotnému aktivu. Podle § 49 odst. 5 vyhlášky č. 500/1992 Sb., zákona o účetnictví se vlastní náklady oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Dalším předpisem je také zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, upravující oceňování majetku v zákonem stanovených případech. Správně zvolený způsob ocenění majetku má přímý vliv na vykazované hodnoty v účetnictví, proto je nezbytné, aby co nejlépe odpovídal skutečnosti, ale zároveň neodporoval metodám stanoveným v zákoně. (Šteker, 2016)

Pro správné ocenění je nutné stanovení časového období případu a způsob pořízení majetku:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- k rozvahovému dni,
- ke dni otevření účetních knih.

Způsoby nabytí majetku i metoda ocenění je uvedena v následující tabulce:

Tabulka č. 1: Způsoby ocenění majetku

Způsoby nabytí majetku	Metoda ocenění
Koupě	Pořizovací cena
Vytvoření vlastní činnosti	Metodou vlastních nákladů
Jiným způsobem	Reprodukční pořizovací cena

Zdroj: Vlastní zpracování dle Česko, 1997

Pořizovací cenou dle zákona o účetnictví se rozumí cena, za jakou byl DNM pořízen vč. nákladů souvisejících s jeho pořízením. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, případně i nepřímé náklady vztahující se k výrobě, vymezené v souladu s účetními metodami. (Česko, 1991)

Pro rok 2021 byly v novele ZDP zahrnuty také změny týkající se odepisování DNM, kdy s účinností od 1. 1. 2021 již ZDP neupravuje DNM a jeho daňové odepisování. Daňová uznatelnost se nově u poplatníků, kteří vedou účetnictví, řídí § 24 odst. 2 písm. v) ZDP. Tím se mezi výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů řadí účetní odpisy nehmotného majetku za předpokladu, že byl pořízen úplatně nebo ve vlastní režii za účelem obchodování s ním. V případě přechodné úpravy se u DNM pořízeného před 1. 1. 2021 nadále uplatňují daňové odpisy podle § 32a ZDP ve znění platném do 31. 12. 2020. (Česko, 1992)

Důležitým poznatkem je v tomto případě stanovení výše pořizovací ceny pro zařazení a odepisování DNM výhradně účetní jednotkou. Aby byl zachován věrný a poctivý obraz účetnictví, je nutné se v tomto případě zamyslet nad nastavením hranice pro vstupní cenu a délku odepisování. Výši pořizovací ceny i dobu jeho odepisování je možné stanovit rozdílně pro různé druhy nehmotných aktiv. Dojde-li k zařazení do majetku a jeho následnému odepisování, pak jsou účetní a daňové odpisy shodné. Nabízí se tak varianta (pro zjednodušení) zvolit si hranici pro zařazení stejnou jako v případě hmotného majetku, tj. 80 000 Kč. Toto ale opravdu závisí na potřebách či zvyklostech účetní jednotky, případně zvolených interních směrnicích věnujících se odepisování majetku. (BDO, 2021)

2.2.3 Výzkum a vývoj dle IFRS

Podle již zmíněných mezinárodních standardů IFRS, se dlouhodobými nehmotnými aktivy, mezi které patří výsledky VaV, zabývá Mezinárodní účetní standard vedený pod zkratkou IAS 38 (International Accounting Standard). V něm se nachází definice VaV použitelná i pro potřeby českého účetnictví. Mezi nehmotné výsledky patří např. programy, patenty, autorská práva, koncese, obchodní značky apod. Ne všechna tato aktiva splňují standardem požadované podmínky pro jejich rozpoznání a vykázání v rozvaze, proto jsou v IAS 38

definovány podmínky rozpoznání s ohledem na specifický charakter těchto položek. Pro bezpečné rozpoznání a vykázání nehmotného aktiva je nutné, aby aktivum splnilo obecnou definici aktiva formulovanou v Koncepčním rámci. (Dvořáková, 2017)

Mezi nejdůležitější podmínky rozpoznání nehmotného aktiva patří především:

- **Identifikovatelnost:**

- nehmotné aktivum je identifikovatelné, jestliže je možné jej oddělit od účetní jednotky a např. prodat, pronajmout, vyměnit nebo na něj poskytnout licenci,
- existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy či zákona (ať už je od účetní jednotky oddělitelné – převoditelné na jiný subjekt či nikoli),
- jsou-li nehmotná aktiva obsažena na hmotném nosiči, je nutné určit, která složka je významnější, podle čehož je následně aktivum sledováno a vykázáno (jako hmotné či nehmotné),
- je-li např. software podmínkou funkčnosti strojního zařízení, stává se tím součástí ocenění daného hmotného aktiva, neboť bez zařízení není užitečné,
- v případě softwaru pro vedení účetnictví se jedná o nehmotné aktivum, neboť tento software přináší samostatně identifikovatelný užitek.

- **Ovládání (kontrola) aktiva:**

- významnou podmínkou je v tomto případě nejen pravomoc (právo) získat budoucí ekonomický efekt, ale také je-li účetní jednotka schopna omezit přístup jiných subjektů k tomuto prospěchu (např. formou zákonné ochrany průmyslových práv jako jsou patenty, licence, apod.),
- není-li tato možnost, je nutné použít jiné prostředky pro ochranu nehmotného aktiva (např. utajení receptury, postupu, zamezení zneužití databáze apod.),
- není-li nárok právně vymahatelný, následuje obtížné prokazování kontroly účetní jednotkou nad aktivem a není možné aktivum vykazovat v rozvaze. (Dvořáková, 2017)

Podle české účetní legislativy je možné náklady na VaV také účtovat na účet „Komplexní náklady příštích období“ a zúčtovat nejpozději do 4 let od zaúčtování, jak bylo uvedeno v předchozím pododdíle. Oproti české legislativě ale není kategorie „Komplexní náklady příštích období“ v IFRS definována. Položky komplexních nákladů příštích období je nutné individuálně posoudit a dle obecných pravidel buď zahrnout do pořizovací ceny souvisejícího aktiva, nebo vykázat v nákladech. Zároveň je nutné také zahrnout do účtování dotace získané na pořízení nehmotného majetku, které je nutné zaúčtovat do ostatních provozních příjmů podle věcné a časové souvislosti s účtováním příslušných nákladů, v případě, že je jejich obdržení prakticky jisté.

2.3 Daňová legislativa výzkumu a vývoje

Počátek nepřímé podpory ve VaV v české legislativě je datován k 9. prosinci 2004, kdy byla přidána formulace o nepřímé veřejné podpoře zákonem č. 669/2004 Sb., s účinností od 1. ledna 2005. V § 34, odst. 4 a 5, vč. poznámky pod čarou č. 73 a) si lze přečíst velmi stručné znění uplatnění odpočtu od základu daně z příjmů ve výši 100 % nákladů, jež vynaložil poplatník v daném zdaňovacím období, při realizaci projektů VaV. Součástí je i informace o neuznatelnosti služeb a nehmotných výsledků VaV pořízených od jiných osob, stejně jako na výdaje (náklady), na které již byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. Výdaje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. V prvním znění tohoto zákona není uvedena povinnost vypracovat projekt VaV, kterým by byly výdaje podloženy a který by dokázal uznatelnost odpočtu i výdajů (nákladů) v něm obsažených. (Česko, 2004c)

V roce 2005 došlo k novelizaci zákonem č. 545/2005 Sb., kdy byl k § 34 vložen odst. č. 5, kterým se již koncept projektu VaV stal nedílnou součástí odpočtu. Tento koncept má formu písemného dokumentu, ve kterém jsou obsaženy nejen identifikační údaje poplatníka, ale především informace o daném projektu.

Tyto údaje zahrnují:

- dobu řešení projektu,
- cíle projektu,

- předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu i podle jednotlivých let,
- jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, vč. uvedení jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,
- způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků. (Česko, 2005a)

Vzhledem ke stále trvající nejistotě nejen ve tvorbě dokumentace k projektu VaV, ale i v uznatelnosti jednotlivých nákladů, byl Ministerstvem financí ČR (dále jen jako „MFČR“), vytvořen k 3. 10. 2005 metodologický pokyn D-288. Cílem tohoto pokynu bylo stanovit podmínky a postupy pro uplatňování nepřímé podpory VaV v ČR. Tento pokyn byl nadále v letech 2010 a 2014 aktualizován. Poslední aktualizace legislativy VaV proběhla v rámci Daňového balíčku, vydaného zákonem č. 90/2019 Sb., jehož účelem bylo v rámci odpočtu na VaV zjednodušit právní úpravu odpočtu na VaV a snížit administrativní zátěž spojenou s uplatňováním tohoto odpočtu, a tím rozšířit využívání institutu odpočtu na podporu VaV. (Česko, 2005d)

Definice VaV použitelná pro daňové účely je nejen v legislativě, ale i v dalších českých a zahraničních zdrojích. Pro potřeby této práce jsou použity definice uvedené ve Frascati Manuálu, v Doporučení Rady pro výzkum a vývoj k aplikaci zákona č. 586/1992 ZDP, ve znění pozdějších předpisů, v Pokynu D-288 ze dne 3. 10. 2005 vydaným MFČR a v zákoně č. 130/2002 Sb. PVVVP. Vzhledem k pokynu D-288 je potřeba zdůraznit, že metodické pokyny MFČR nelze považovat za obecně závazné právní předpis, ale pouze za doporučení, které musí být v souladu se zákonem. Samotný FM poskytuje definice VaV, vč. jejich kategorií více než půl století a definice tak obstály ve zkoušce časem. Nicméně, došlo zde k rozpoznání kulturních změn v definici VaV a použití jazyka v definici experimentálního vývoje. (TAČR, 2017)

Všechny tyto zdroje uplatňují stejné základní definice pro VaV bez ohledu na případný zdroj či podporu financování, ať se jedná o státní či soukromý sektor. Doporučení RVVI definuje VaV jako systematickou tvůrčí práci konanou za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití. V tomto smyslu popisuje VaV také Pokyn D-288, ze kterého Doporučení Rady vychází. (Česko, 2006b).

FM popisuje VaV jako kreativní/tvůrčí a systematickou práci, vykonávanou za účelem zvýšení úrovně vědomostí – včetně znalostí lidstva, kultury a společnosti – a k navržení nových způsobů aplikace dostupných znalostí. (TAČR, 2017)

Pokyn D–288 ještě definuje zvlášť oba pojmy z VaV. Výzkum jako systematickou tvůrčí práci rozšiřující poznání, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků. Vývoj jako systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení. (Česko, 2005d)

Jak je dále uvedeno ve FM, existuje soubor společných rysů identifikující činnosti VaV, bez ohledu na to, kdo je jejich vykonavatel. Aby mohla být činnost hodnocena jako činnost VaV, musí splňovat tato základní kritéria:

- Obsahovat prvek novosti.
- Být kreativní/tvůrčí.
- Obsahovat prvek nejistoty.
- Být systematický.
- Být převoditelný a/nebo reprodukovatelný.

Všechna kritéria musí být splněna buď na nepřetržité nebo příležitostné fázi v průběhu každého VaV, aby byla definice VaV ze své podstaty naplněna. (Česko, 2005d)

3 Projekt a projektová dokumentace výzkumu a vývoje

Základní definice VaV byla rozebrána v předešlé kapitole, definice jednotlivých kritérií jsou obsaženy v kapitole následující. Před rozbohem jednotlivých kritérií je ale nutné si ujasnit další pojmy spadající do VaV, pro správné pochopení celé problematiky.

V rámci daňového balíčku, vydaného zákonem č. 80/2019 Sb. ze dne 12. března 2019, s účinností od 1. 4. 2019, došlo k významné aktualizaci § 34 ZDP. Novinky se týkají uplatňování odpočtu i samotné terminologie.

Od 1. 4. 2019 je nezbytné rozlišovat tyto dva pojmy:

- a) Pojem „projekt výzkumu a vývoje“.

Nyní tento pojem definuje pouze samotné provádění činností ve VaV. Jedná se o konkrétní skutečnosti a činnosti související s konkrétním výzkumem a vývojem poplatníka.

- b) Pojem „projektová dokumentace“.

Jedná se o dokument, jehož náležitosti jsou stanoveny v § 34c ZDP, ve znění účinném od 1. 4. 2019. Do 31. 3. 2019 byl pro tento písemný dokument používán název „projekt výzkumu a vývoje“, a proto může docházet k možnému zmatečnému názvosloví, než bude terminologie ustálena. (Česko, 2020d)

3.1 Oznámení o záměru odpočtu daně z příjmů

Nejvýraznější změnou v rámci novelizace je zavedení Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje (dále jen jako „Oznámení“). Jedná se o novou povinnost poplatníků vůči správci daně (dále jen „SD“), jejíž splnění je základním předpokladem pro uznatelnost výdajů (nákladů) zahrnutých do odpočtu na VaV. Ta je vázána ke každému jednotlivému a konkrétnímu projektu VaV zvlášť, tj. s konkrétní výzkumnou a vývojovou činností, je ale možné oznámit více projektů VaV v jednom podání, resp. Oznámení.

Oznamovací povinnost je nutné dodržet pouze jednou, na začátku časového úseku konkrétního projektu, v němž poplatník předpokládá výdaje (náklady) vynaložené na realizaci projektu zahrnout do odpočtu. V případě víceletých projektů není potřeba oznámení opakovat.

Jak je upřesněno v informacích k podání Oznámení dle Generálního finančního ředitelství (dále jen jako „GFŘ“), Oznámením je stanoven přesný okamžik, od kterého je možné vynaložené výdaje (náklady) na realizaci VaV projektu zahrnout do odpočtu, souběžně se splněním dalších podmínek stanovených v ZDP. Bude-li výdaj vynaložen před dnem tohoto oznámení, není možné ho do odpočtu zahrnout. (Česko, 2019a)

Tato nová podmínka nahrazuje povinnost prokázat SD existenci projektu (projektové dokumentace) a jejího schválení ještě před samotným zahájením výzkumných a vývojových činností, tak jako tomu bylo do novelizace zákona v roce 2019.

Dle § 34ba je poplatník povinen v Oznámení uvést tyto údaje:

- název projektu VaV vystihující jeho obecné zaměření (název musí být odlišitelný od ostatních názvů projektů VaV poplatníka tak, aby bylo možné ho jednoznačně přiřadit k projektové dokumentaci),
- základní identifikační údaje o poplatníkovi.

V Oznámení tak již není povinnost uvádět jednotlivé konkrétní skutečnosti, které se týkají činnosti v rozsahu, v jakém to bylo platné před novelizací zákona.

Oznámení je podáním podle daňového řádu (dále jen jako „DŘ“) a řídí se ustanoveními § 70 až § 74 DŘ. Na rozdíl od jiných podání dle těchto paragrafů SD nepoužije institut postupu k odstranění pochybností, neboť ten je používán s cílem přispět ke zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši. Podáním Oznámení poplatník uplatňuje své právo vynakládat výdaje na VaV, které následně zahrne do odpočtu na podporu VaV. Břemeno tvrzení a důkazní břemeno leží plně na poplatníkovi a pouze na něm je nést plnou zodpovědnost za úplnost a přesvědčivost skutečností, které uvedl v Oznámení. (Česko, 2009)

Pokud by Oznámení neobsahovalo všechny povinné náležitosti, nebo nebudou uvedeny v podobě vyžadované zákonem nebo nebude přiřaditelné k projektové dokumentaci, nebude možné odpočet od základu daně odečíst. V tomto případě lze použít institut o vadách podání

dle § 74 DŘ. Pokud bude oznámení obsahovat vady, bude daňový subjekt (dále jen jako „DS“) upozorněn a dostane možnost je (ve stanovené lhůtě správcem daně) odstranit. Pokud dojde k odstranění vad poplatníkem ve stanovené lhůtě, budou výdaje uplatněné na VaV uznatelné od okamžiku původního oznámení. (Česko, 2009)

3.2 Projektová dokumentace k uplatnění odpočtu daně z příjmů

Podoba písemného dokumentu prošla vývojem stejně jako pravidla pro uplatnění daňového odpočtu. V Pokynu D-288 ze dne 3. 10. 2005 Ministerstva financí ČR k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení §34 odst. 4 a 5 ZDP, byla uvedena povinnost vymezit svoji činnost pro účely odpočtu ještě před zahájením řešení projektu. Náležitosti projektu byly zejména:

- a) základní identifikační údaje o poplatníkovi,
- b) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení,
- c) doba řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu),
- d) předpokládané celkové výdaje (náklady) po celou dobu řešení projektu a také rozpad předpokládaných výdajů (nákladů) v jednotlivých letech projektu,
- e) jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,
- 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 pro schválení projektu se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba, která je statutárním orgánem poplatníka nebo jeho členem. (Česko, 2005d)

V nové úpravě tohoto zákona je zohledněna skutečnost, kdy v rámci realizace VaV nelze dopředu predikovat přesný postup prací a činností i výsledků. Z tohoto důvodu je povinnost mít zpracovanou a schválenou projektovou dokumentaci se zákonnými náležitostmi

nejpozději ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. Není stanovena povinnost předkládat projektovou dokumentaci s řádným DP, je ale stanovena povinnosti prokázat SD existenci i schválení projektové dokumentace ve lhůtě pro podání řádného DP. Vazbou Oznámení a projektové dokumentace jsou následně splněny podmínky pro uplatnění odpočtu, za předpokladu, že jednotlivé výdaje (náklady) jsou uznatelné při realizaci VaV dle zákona č. 586/1992 Sb., § 34 odst. b. (Česko, 2019b)

3.3 Činnosti vynaložené na výzkum a vývoj

Nejen v platné legislativě, ale i v Pokynu D-288 se nachází přesné vymezení výdajů uznatelných do odpočtu na VaV. Souběžně s tím je nutné si vymezit činnosti, které jsou zahrnutelné mezi činnosti VaV a které naopak nejsou. Jak je uvedeno v § 34a, do odpočtu lze zahrnout 100 % výdajů, nepřevyšujících úhrn vynaložených výdajů v rozhodné době na VaV zahrnovaných do odpočtu nebo 110 % výdajů vynaložených v období na VaV zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na VaV zahrnovaných do odpočtu. (Česko, 1992)

Pro potřeby odčitelné položky a uplatněné výše výdajů se rozhodnou dobou rozumí doba, která končí dnem předcházejícím dni, ve kterém začíná období a je stejně dlouhá jako období. Obdobím se pro tyto účely rozumí zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání. (Česko, 1992)

Dle Pokynu D-288 lze rozdělit činnosti na zahrnutelné a nezahrnutelné. Pro činnosti v pokynu neuvedené stále platí základní kritéria pro odlišení VaV od ostatních (příbuzných) činností, a to je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění technické nebo výzkumné nejistoty. (Česko, 2005)

Činnosti zahrnutelné do VaV

V Pokynu D-288 se nachází poměrně obsáhlý seznam jednotlivých činností jak všeobecného rázu, tak i dle jednotlivých oborů. Pro potřeby této práce jsou zmíněny uznatelné činnosti týkající se především technických oborů, ve FM lze ale nalézt popis činností zahrnující

široké spektrum oborů. Činnosti prováděné poplatníkem při realizaci projektů, které lze uplatnit pro účely odpočtu od základu daně z příjmů, jsou:

- 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,
- b) systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k navržení nebo zavedení nových či zlepšených technologií, systémů, materiálů, výrobků nebo zařízení,
- c) výroba funkčního vzorku či prototypu produktu, kde prototypem je původní model zahrnující veškeré technické a výkonové charakteristiky nového výrobku nebo jeho skupin, nebo první vyrobené kusy výrobku za předpokladu, kdy je prvořadý cíl ověření navrženého řešení nebo jeho další vylepšení, hranicí je ukončení nezbytné modifikace prototypu a úspěšné dokončení zkoušek,
- d) ověření prototypu, poloprovozních nebo předváděcích zařízení,
- e) projekční či konstrukční práce, výpočty nebo návrhy technologií sloužících k vývoji nebo inovaci výrobků nebo výrobních procesů,
- f) zkoušky nových nebo inovovaných výrobků, které vzešly jako výsledek VaV, sloužící k ověření jejich funkcí a provozních vlastností a získání potřebných certifikací opravňujících tyto výrobky k provozu,
- g) vývoj softwaru založený na tvůrčím využití poznatků výzkumu, pokud je cílem projektu systematické vyjasnění vědecké nebo technické nejistoty.

Činnosti nezahrnutelné do VaV

Tak jako v případě zahrnutelných činností, i v tomto případě Pokyn D-288 obsahuje činnosti popsané všeobecně a aplikovatelné bez ohledu na obor, tak i činnosti, které se týkají konkrétně daných oborů.

Do projektu zaměřeného technickým směrem nelze zahrnout:

- a) vzdělávání a výcvik pracovníků na univerzitách a institucích pro vyšší a pomaturitní studium,

- b) příbuzné vědeckotechnické činnosti, jako je např. shromažďování, kódování, klasifikace, zaznamenávání a vyhodnocování prováděné vědeckotechnickými pracovníky, různé průzkumy (trhu, geologický, meteorologický),
- c) administrativní a právní úkony spojené s patentovou a licenční činností;
- d) standardní vývoj softwaru a počítačová údržba,
- e) administrativa a ostatní podpůrné činnosti (např. finanční a personální, přeprava, skladování, úklid, opravy, údržba a bezpečnost),
- f) činnosti inovačního charakteru, nezahrnující ocenitelný prvek novosti. (Česko, 2005d)

3.4 Výdaje vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje

Tak jako v případě činností, i konkrétní výdaje se rozdělují na uznatelné a neuznatelné. Je opět vhodné využít Pokynu D-288, neboť § 34b ZDP není dostatečně jasný.

Dle pokynu je poplatník povinen vést o výdajích (nákladech) oddělenou evidenci v členění na jednotlivé projekty i jednotlivé účetní případy. Evidence musí splňovat požadavek přehlednosti a prokazatelnosti oprávněnosti použití dle ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP s tím, že důkazní břemeno je na poplatníkovi.

Výdaje (náklady) uznatelné pro účely odpočtu jsou:

- osobní výdaje (náklady) na osoby podílející se na řešení projektu (výzkumní, techničtí nebo dělničtí pracovníci) a jim odpovídající výdaje (náklady) vč. zákonných odvodů, kdy do osobních výdajů (nákladů) lze započítat:
 - mzdy nebo platy zaměstnanců (v celé či poměrné výši dle jejich zapojení a výši úvazku na projektu,
 - zvýšení pohyblivé částky mzdy nebo platu zaměstnanců, kteří se na řešení projektu podílejí,

- odměny poskytované na základě dohody o pracovní činnosti, dohody o provedení práce nebo obdobné dohody podle zahraničních právních předpisů, uzavřených v přímé souvislosti s řešením projektu,
- odpisy (nebo jejich část) hmotného či nehmotného majetku používaného v přímé souvislosti s řešením projektu podle § 26 až 32a zákona o účetnictví vč. účetních odpisů podle § 24 odst. 2 písm. v), za náklad ovšem nelze považovat zůstatkovou cenu vyřazeného majetku,
- další provozní výdaje (náklady) vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu, např. na materiál, zásoby, drobný hmotný a nehmotný majetek, na elektrickou energii, teplo, plyn, vodné a stočné, telekomunikační poplatky,
- cestovní náhrady poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům v oblasti VaV, pokud vzniknou v přímé souvislosti s řešením projektu.

Výdaje (náklady) neuznatelné pro účely odpočtu

Neuznatelné výdaje (náklady) jsou opět uvedeny jako v § 34ba ZDP, tak v Pokynu D-288.

Mezi neuznatelné položky patří:

- veškeré služby s těmito výjimkami:
 - výdaje (náklady) na spotřebovanou elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky, vodné a stočné,
 - úplaty u finančního leasingu hmotného movitého majetku, který souvisí s realizací projektu,
 - výdaje (náklady) na služby pořízené od VVŠ nebo VO vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory,
- nehmotné výsledky VaV pořízené od jiných osob s výjimkou nehmotných výsledků pořízených od VVŠ nebo VO,
- výdaje (náklady), na které byla i jen částečně poskytnuta podpora z veřejných zdrojů (za veřejné zdroje jsou brány prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtů

obcí a krajů, státních fondů, z grantů Evropských společenství a z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu).

K poslednímu bodu je nutné doplnit výjimku, kdy např. v případě poskytnutí dotace od úřadu práce na úhradu mzdových nákladů nebo uplatněné slevy na dani dle § 35a a § 35b ZDP nemá podpora vliv na uznatelnost mzdových nákladů.

Závazné posouzení výdajů

V ZDP i pokynu D-288 byly vymezeny výdaje (náklady), které jsou uznatelné jako odčitatelná položka na VaV. Přesto může na straně poplatníka vzniknout pochybnost o uznatelnosti výdajů (nákladů). Pro tento případ je v § 34e ZDP uvedena možnost závazného posouzení výdajů vynaložených na VaV zahrnovaných do odpočtu, které umožňuje poplatníkovi obrátit se na SD a požádat o závazné posouzení podle § 70 a 73 DŘ a § 132 a 133 DŘ. Byť je tento dotaz zpoplatněn částkou 10 000 Kč, kdy tato povinnost vyplývá ze zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, může poplatníkovi v konečném důsledku ušetřit velmi výraznou částku. Pro doplnění je nutné zdůraznit fakt, že proti rozhodnutí SD není v případě závazného posouzení přípustný žádný způsob odvolání. Rozhodne-li tedy SD v rozporu s představou předkladatele žádosti o závazné posouzení, není možné žádným způsobem toto rozhodnutí zvrátit či změnit. (Česko, 2004b)

Dle odst. 2 § 34e ZDP je předmětem závazného posouzení určení výdajů vynaložených na VaV zahrnovaných do odpočtu. Do žádosti je nutné uvést povinné náležitosti dle zákona vč. návrhu výroku rozhodnutí o závazném posouzení. Skutečná žádost o závazné posouzení je řešena dále v praktické části, vč. rozhodnutí. (Česko, 1992)

4 Projekt výzkumu a vývoje

Praktická část se zabývá celým procesem tvorby projektu VaV pro potřeby odčitatelné položky. Byť byly prostřednictvím MFČR i GFŘ vydány pokyny, snažící se o doplnění § 34 odst. 4 a 5 ZDP, firmy se stále potýkají s pochybnostmi a nejistotou ohledně celého procesu, zpracování projektové dokumentace i uznatelnosti nákladů. Cílem praktické části tak je prostřednictvím reálné firmy poukázat na problematiku jednotlivých částí projektu i nákladů.

V následující části práce budou formou doporučení aplikovány rady či postupy, vyplývající z rozboru jednotlivých judikátů či příspěvků Koordinačního výboru Komory daňových poradců (dále jen jako „KV KDP“). Přestože je na straně firmy vždy snaha o zpracování celého projektu podle aktuálně platné legislativy, k pochybnostem a pochybením stále dochází, neboť je výklad v mnoha směrech nejasný. Důkazem jsou především judikáty Nejvyššího správního soudu (dále jen jako „NSS“), k jejichž vydání v průběhu let došlo a s velkou pravděpodobností také docházet nadále bude. Souběžně s tím se problematice uznatelnosti nákladů věnuje např. již zmíněný KV KDP, do kterého jsou zapojeni také zástupci Komory auditorů a Svazu účetních a dále zástupci územních finančních orgánů a GFŘ. Výsledkem jednání je publikace řešeného problému, a to jak v případě, kdy se obě strany shodnou (GFŘ na straně jedné a ostatní zúčastnění na druhé straně), tak i v případě, kdy nedojde ke shodě a zůstává odlišný názor na pojetí řešené problematiky.

Z judikátů, představených v následující části této práce lze vyzorovat společný prvek, a to je pochybení především po formální stránce, které má za následek odmítnutí celého projektu, zrušení odpočtu a dovyměření daně z příjmů. Např. v rozsudku 3 Afs 304/2016–37 je uvedeno výslovné konstatování krajského soudu (dále jen jako „KS“), kdy v souladu s § 34 odst. 5 ZDP je při nesplnění formálních požadavků projektů již nadbytečné zabývat se jejich věcnou stránkou. S tímto verdiktem se ztotožnil také NSS ve svých judikátech ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014–56, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014–48, které se týkaly prakticky toho samého případu. Proto je většina judikátů zaměřena především na tuto problematiku. Další pochybení řešené především NSS se týkají věcné části, resp. odborné stránky a v neposlední řadě také uznatelností nákladů.

Konstantní judikatura správních soudů vychází z předpokladu, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, který je zatížen důkazním břemenem. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 DŘ, je povinností DS prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Toho je důkazem např. i judikát NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, podle kterého daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co tvrdí. (Česko, 2005b) Podle § 92 odst. 4 DŘ, vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně vyzvat DS k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, nelze-li získat potřebné informace z vlastní úřední evidence.

SD naopak podle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných DS. Prokáže-li SD důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví daňového subjektu, přesouvá se důkazní břemeno opět na DS, který musí předložením dalších důkazů pochybnosti rozptýlit. (Česko, 2009)

Vzhledem k celkové problematice uznatelnosti projektů VaV a poměrně velkému riziku dovyměření daně z příjmu ze strany SD se v mnoha případech firma rozhodne od odpočtu ustoupit a odčitatelnou položku ve svém daňovém přiznání neuplatňovat. Jednou z alternativ je nechat zpracovat celý proces externí společností a tím se vyhnout především administrativní náročnosti. Na druhou stranu je nutné dostatečně smluvně ošetřit případné riziko dovyměření daně z důvodu neuznatelnosti odpočtu při daňové kontrole. Ač by se podle logiky věci dalo předpokládat, že posouzení klíčových kritérií pro rozpoznání VaV je zásadní pro uznatelnost projektu, bohužel to tak není. V první řadě se vždy kontrolují nedostatky formální charakteru, na rozdíl od toho věcného a obsahového.

4.1 Oznámení o záměru odpočtu daně z příjmů

V tomto případě je nutné rozlišit platnost legislativy do 31. 3. 2019 a od 1. 4. 2019, kdy byla zavedena povinnost podat Oznámení. U projektů zahájených před datem 1. 4. 2019 nebylo nutné SD nic oznamovat a náklady vzniklé před tímto datem i po tomto datu jsou plně uznatelné (za předpokladu splnění dalších podmínek uznatelnosti). V případě zahájení

projektů po datu účinnosti novelizace je nutné již vzít v potaz termín podání Oznámení na FÚ a tím splnit první podmínku. Dojde-li k zahájení projektu po 1. 4. 2019 a nebude podáno Oznámení, nelze do odpočtu zahrnout výdaje (náklady) vzniklé v období mezi zahájením projektu a podáním Oznámení. Výdaje vzniklé po podání Oznámení již lze za předpokladu splnění dalších nutných podmínek do odpočtu zahrnout. (Česko, 2019a)

Před ustanovením této povinnosti bylo nutné dle § 34c vytvořit projektovou dokumentaci obsahující povinné náležitosti, mezi které patří především základní identifikační údaje, doba řešení projektu, předpokládané výdaje, personální zajištění projektu a způsoby kontroly a hodnocení postupu řešení projektu ještě před zahájením projektu VaV. V současné době je jednou z podmínek zpracování a schválení projektové dokumentace s náležitostmi dne § 34c ZDP nejpozději ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. Není-li dokumentace vytvořena, nelze uplatnit náklady vynaložené v daném zdaňovacím období i přes splnění podmínky podání Oznámení o záměru.

Jak je uvedeno v Informaci k podání Oznámení od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje dle § 34ba ZDP, vydané GŘ, Oznámení není „formulářovým podáním“, proto není ministerstvem financí ani správcem daně vydán a vyžadován žádný tiskopis nebo jiný standardizovaný formulář. (Česko, 2019a)

Vzhledem k poměrně krátkému trvání této novinky v oblasti odpočtu na VaV zatím není k dispozici žádný judikát ani jiný rozsudek, řešící tuto problematiku. Účinnost této novelizace je od roku 2019, proto mohly být první odčitatelné položky zohledňující náklady vynaložené na VaV uplatněny právě za toto zdaňovací období. Proto lze předpokládat, že dojde v následujících letech ke kontrolám SD právě zaměřených na uznatelnost jednotlivých nákladů s ohledem na termín podání Oznámení a datum vynaložení nákladů na VaV.

4.2 Tvorba projektové dokumentace k projektu výzkumu a vývoje

Převažujícím důvodem pro neuznání odpočtu výdajů (nákladů) na VaV je především nesplnění formálních podmínek podle § 34 odst. 5 ZDP, jak bylo již uvedeno v úvodu kapitoly 4 s odkazem na dotčené judikáty či rozsudky. Proto je nutné se v první řadě zabývat

především formální stránkou projektu VaV, která je SD vždy kontrolována jako první. Jsou-li zde pochybnosti, které poplatník daně neodstraní s tím, že důkazní břemeno je vždy na něm, následně se nejen SD, ale ani soud již v případě dalších pochybností věcného charakteru nebude projektem dále zabývat a dojde k neuznatelnosti odpočtu a dovyměření penále v zákonné výši. Vzhledem k tomu, že v této oblasti bylo v minulosti zveřejněno nejvíce judikátů a rozsudků týkajících se projektů VaV dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP, budou dále předloženy jen některé. V mnoha případech se jedná o kombinaci nedostatků a pochybení, kvůli kterým došlo k neuznatelnosti vynaložených výdajů (nákladů) na VaV, proto jsou některé rozsudky a judikáty zmíněny ve více částech této práce.

• **Judikát 1 Afs 270/2020-26**

V mnoha případech došlo k pochybení formálního charakteru zejména nepozorností či nedostatečnou důsledností na straně autora projektové dokumentace, jak dokazuje právě tento judikát, kde bylo jako nesplnění formálních podmínek na vině slovo „trvá“, namísto jasně daného termínu ukončení projektu VaV. Podle argumentace firmy byl tento pojem uveden z důvodu nemožnosti zadání přesného data ukončení projektu, neboť jej v době vyhotovení dokumentace firma neznala. Vzhledem k tomu, že tento výraz byl uveden v projektové dokumentaci, kterou je nutné mít schválenou ještě před započítáním samotného projektu VaV, vznikly na straně SD důvodné pochybnosti o tvorbě projektové dokumentace až po zahájení projektu, které firma nebyla schopna rozptýlit a neunesla tak důkazní břemeno. Toto potvrdil ve zmíněném judikátu také NSS, a nejen z tohoto důvodu byla kasační stížnost zamítnuta. NSS tak potvrdil neuznatelnost projektu i platebního výměru na dodatečně vyměřenou daň z příjmu v částkách, uvedených v následující tabulce. Dodatečně vyměřená daň se pohybuje ve výši téměř 1 mil. Kč, což může dostat především menší podniky do finančních obtíží. (Česko, 2020a)

Tabulka č. 2: Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně

Odpočet výdajů na VaV	4 915 870 Kč
Dodatečně vyměřená daň	933 850 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle Česko, 2020a

- **Rozsudek 2 Afs 24/2012-34**

Obdobný problém formálního charakteru byl řešen v rozsudku KS 2 Afs 24/2012-34. Tento případ je specifický také díky svému datu zahájení v roce 2005, kdy povinnost vypracovat projekt byla zavedena až s účinností od 1. 1. 2006, na což NSS upozornil a zdůraznil, že je nutné na tuto skutečnost brát ohled. V tomto případě SD především rozporoval podobu písemného dokumentu, neboť byla pouze v elektronické podobě, přestože v ZDP je dána podmínka písemného dokumentu. Jak NSS uvedl, z dikce zákona skutečně plyne povinnost písemného dokumentu, ale dle NSS je jím třeba rozumět zachycení textu na relativně trvalém nosiči, přičemž není rozhodující podoba tohoto nosiče a není třeba odlišovat analogovou – listinou verzi a digitální – v elektronické podobě. V samotném pokynu D-288 je uveden pouze požadavek na zpracování projektu v písemné podobě, z důvodu zajištění dostatku důkazního materiálu na straně DS. Požadavek na přesnou podobu tohoto dokumentu není uveden.

Dalším bodem této kasační stížnosti bylo upřesnění pojmu „souhrnný dokument“. Podle výroku krajského soudu z § 34 odst. 5 ZDP plyne, že projekt musí mít podobu jediného a uceleného dokumentu. Dle NSS to tak ale není, lze tak pouze dovést za použití gramatického výkladu, neboť zákonodárce použil singulár, tj. „dokument“. Vzhledem k tomu, že se jedná o výklad doslovný, je nutné jej konfrontovat i s jinými výkladovými metodami. Proto NSS vyčetl KS přepjatý formalismus, zcela odhlížející od smyslu předmětné odčitatelné položky, kterou je právě daňová podpora VaV. Z tohoto důvodu došlo dle NSS ke splnění požadavku a předložené dokumenty by měly být SD akceptovány jako projekt, neboť jde o nedostatek formální, který SD a priori nezbavuje povinnosti zabývat se jeho věcným obsahem. NSS tímto zrušil rozsudek KS a vrátil věc k dalšímu řízení. Platební výměr vystavený SD byl pro danou chvíli pozastaven do dalšího rozhodnutí KS po přezkumném řízení. V následující tabulce je opět zobrazena celková výše výdajů i vyměřené daně. I v tomto případě se jedná o výraznou částku, která již může firmě komplikovat např. úhradu dalších závazků. (Česko, 2013)

Tabulka č. 3: Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně

Odpočet výdajů na VaV	2 665 000 Kč
Dodatečně vyměřená daň	639 600 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle Česko, 2013

- **Shrnutí**

Nejvíce nedostatků je finanční správou (dále jen jako „FS“) hledáno především ve formální části, neboť je to i pro pracovníky FS nejjednodušší cesta, jak odhalit případně nedostatky a zpochybnit celý proces VaV. Doporučení je v tomto případě držet se striktně platné legislativy pro tvorbu projektové dokumentace, vč. podání Oznámení. Zároveň je nutné mít veškerou dokumentaci k projektu v souhrnné podobě, resp. i přes větší množství různých dokumentů uchovávat vše na jednom místě, ať v písemné či elektronické podobě. Dobrým poznatkem z výše uvedených judikátů je věnovat velkou pozornost také gramatické stránce, resp. různé formě překlepů a chyb, které v konečném důsledku mohou vést ke vzniku pochybností o tvorbě dokumentace dle platných podmínek.

4.3 Činnosti naplňující znaky výzkumu a vývoje

Dokazování ocenitelného prvku novosti (dále jen jako „OPN“) a vyjasnění technické nebo výzkumné nejistoty (dále jen jako „TN“ a „VN“) je jednou z klíčových problematik celého procesu, ačkoli nestojí na prvním místě v případě kontroly FÚ. Přesto je přítomnost těchto dvou kritérií zásadní pro kladné posouzení a uznatelnost celkového odpočtu projektu. Základní vymezení VaV vychází z § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 PVVVP. Jak bylo uvedeno v teoretické části, definice a znaky pro VaV lze najít v mnoha dokumentech, vydaných pro dodatečné vymezení i vysvětlení. Pro potřeby odčitatelné položky jsou to primárně FM, Pokyn D-288 nebo Doporučení Rady pro VaV k aplikaci zákona č. 586/1992 ZDP. I přes veškeré informace a doplnění se ale i nadále vyskytují pochybnosti, které jsou předmětem kontroly SD i následujících rozsudků.

- **Judikát 10 Afs 24/2014-119**

Jeden z mála judikátů (týkající se výroby vstřikovacích forem na plast) věnující se posouzení věcné stránky projektu, neboť většina případů se týkala posuzování formální stránky a k řešení věcné části v mnoha případech již ani nedošlo. V tomto případě SD i následně KS zhodnotili činnosti prováděné na projektech VaV jako neuznatelné, neboť neobsahují OPN. Podle mínění SD i KS firma pouze upravovala výrobní proces pomocí stávajících a známých technologií tak, aby zákazníkovi dodala výslednou formu či nástroj podle jeho představ a specifikace. Přestože firma poměrně vyčerpávajícím způsobem dokládala a argumentovala činnostmi, posudky a výpočty tak, aby obhájila existenci OPN a TN, byl přesto celý projekt zamítnut a vydán dodatečný platební výměr vč. penále.

Dle NSS nemohla firma unést důkazní břemeno, neboť se snažila vysvětlit a dokázat SD i KS něco, čemu nerozuměli, resp. nemají dostatečné znalosti z oboru strojírenství. Proto nemohli dostatečně kvalifikovaně posoudit, je-li v projektu přítomen OPN a vyjasněna TN, přestože oba orgány založily svoji argumentaci na závěru, že odborné prověření technických údajů není nutné. SD i KS se měly technickou stránkou zabývat a v případě, kdy nedisponují technickými znalostmi, jak bylo uvedeno výše, mají možnost dle § 95 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 DŘ ustanovit znalce k prokázání skutečností pro správné zjištění a stanovení daně. Přestože je v ustanovení uveden výraz „může“, je i v nejlepším zájmu SD a KS tohoto institutu využít. Jedině tak lze dospět společně se všemi dalšími skutečnostmi ke správnému závěru a posoudit, jestli došlo k oprávněnému uplatnění odčitatelné položky na základě ustanovení § 34 odst. 4 ZDP. Proto NSS usoudil, že správní orgány v tomto případě pochybily, pokud se odmítly zabývat předkládanými a navrhovanými důkazy, pro jejichž náležité posouzení bylo nezbytné ustanovení znalce. Zároveň jak NSS uvedl, to že firma byla schopna realizovat všechny zadané projekty za použití stávajících technologií, není dostačující k provedení jednoznačného závěru, že nelze tyto projekty posoudit jako projekty VaV. Z tohoto důvodu NSS napadený rozsudek zrušil a vrátil věc k dalšímu řízení zpět KS. V tomto případě se jedná o velmi výrazný úspěch vzhledem k platebnímu výměru i penále, které byla firma původně nucena dodatečně uhradit, jak je uvedeno v následující tabulce. Souběžně s výší penále se firma dostala na částku přesahující 1 mil Kč. (Česko, 2015)

Tabulka č. 4: Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně

Odpočet výdajů na VaV	4 029 000 Kč
Dodatečně vyměřená daň	841 210 Kč
Penále	168 242 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle Česko, 2015

• **Judikát 1 Afs 174/2016-38**

Tento judikát se opět zabýval kasační stížností na uznatelnost odpočtu z důvodu absence OPN a TN, resp. jestli lze zpochybněné projekty zahrnout pod pojmy VaV dle § 34 odst. 4 ZDP. Podle SD neobsahoval předložený projekt konkrétní cíle řešení, které by byly po jeho ukončení vyhodnotitelné. Firma zabývající se výrobou obalového materiálu zejména pro automobilový a elektronický průmysl uplatňovala odčitatelnou položku, která byla na základě daňové kontroly zpochybněna, neboť dle SD není v projektu prokazatelně doložena přítomnost OPN a vyjasněna technická nebo výzkumná nejistota. Firma v tomto případě vyvinula nový systém konstrukce CP boxu, kdy došlo nejen k vylepšení stávajících obalů, ale jedná se přímo o přepravní obaly s novými vlastnostmi (úspora místa při dopravě, opakovanost používání, delší životnosti), ale také např. vyjasnění technické nejistoty v navýšení životnosti CP rastru na 500–750 ohybů. Tato nejistota se podařila vyřešit, čímž došlo podle firmy ke vzniku OPN, neboť žádný jiný produkt dosahující takového výsledku do té doby na trhu nebyl. Jak firma podotkla, SD není schopen toto posoudit, neboť nedisponuje takovými technickými znalostmi. Dle KS měl správce daně možnost, nikoli však povinnost, ustanovit znalce pro posouzení technické stránky projektu, v tomto případě to ale nebylo nezbytné. Podle správce daně i KS se nejedná o projekt VaV, neboť činnosti vykazují znaky předvýrobní přípravy či inovativního charakteru ve smyslu bodu 4. písm. j) pokynu D-288.

Dle NSS náleží finální zhodnocení, jestli lze projekty považovat za VaV ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP, správním orgánům. Povinností správních orgánů je náležité zjištění veškerých skutkových okolností a důkladné posouzení veškerých aspektů zpochybněných projektů, k čemuž v tomto případě nedošlo, přestože firma předložila značné množství důkazů, jimiž zpochybněovala závěry SD o neuznatelnosti projektu. Stejně tak není NSS jasné, z čeho krajský soud usuzuje, že VaV lze rozumět pouze vyvinutí nových

funkcí modelů a nikoli zdokonalení dosavadních charakteristik určitého výrobku. Tento názor není shodný s § 2 odst. 1 PVVVP, neboť pojem vývoj mimo jiné zahrnuje také systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu k produkci zlepšených materiálů a výrobků. Jedná-li se o posuzování činností naplňujících znaky VaV, je nutné primárně pracovat právě s definicí VaV obsažené v § 2 odst. 1 zákona o podpoře VaV. Pokyn D-288 lze použít jako podpůrné výkladové vodítko, vždy ale tak, aby bylo použito v souladu se zákonem. NSS tak posoudil v tomto případě kasační námitku jako důvodnou. Správní orgány i krajský soud v tomto případě pochybily, neboť se nezabývaly předloženými i navrhovanými důkazy z toho důvodu, že se jedná o inovace, nikoli o VaV, ačkoli pro toto posouzení nedisponovaly dostatečnými technickými znalostmi. NSS tímto rozhodnutím nepředjímá, jestli projekty VaV skutečně lze či nelze vyhodnotit jako uznatelné dle § 34 odst. 4 ZDP ve spojení s ustanovením § 2 odst. 1 zákony o podpoře výzkumu a vývoje. Svým rozhodnutím ale NSS zrušil rozsudek KS i rozhodnutí správního orgánu a vrátil věc k dalšímu řízení. V tomto novém řízení je KS vázán právním názorem NSS a je povinen v souladu s ním provést náležité zjištění skutkového stavu a zabývat se všemi hledisky. Vzhledem k tomu, že SD nedisponuje nezbytnou odborností, bylo doporučeno ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 DŘ, k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. (Česko, 2016)

Tabulka č. 5: Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně

Odpočet výdajů na VaV	5 769 000 Kč
Dodatečně vyměřená daň	1 315 470 Kč
Penále	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle Česko, 2016

• Shrnutí

Z výše uvedených judikátů je cítit nechuť pracovníků SD zabývat se více věcnou, resp. odbornou stránkou projektu. Z titulu své profese nejsou pracovníci schopni obsáhnout všechny znalosti a odbornost projektů VaV, neboť zaměření těchto projektů může být prakticky ze všech oborů. Proto by v případě pochybností měli rozhodně využít institutu

odborného znalce a postupovat dále podle odborného posudku. Bohužel v tomto případě může firma možnost znaleckého posudku pouze navrhnout, nikoli si ji vyžádat, případně využít vlastního znalce, jehož stanovisko ale není SD povinen brát v potaz. Je pouze na rozhodnutí SD, jestli firmě vyhoví. Pokud SD možnosti nevyužije, projekt zamítne, může firma podat žalobu ke KS, případně pokračovat kasační stížností k NSS.

Vnímání dvou základních částí projektu VaV, tedy OPN a TN, se může zdát poměrně subjektivní, vzhledem k rozdílným znalostem i zkušenostem dle oboru projektu. Proto je plně na zástupci firmy, zodpovědném za projekt VaV, aby na základě důkazů přesvědčil SD, že je odpočet daně z příjmů uznatelný a oprávněný. Je vhodné využít rétoricky zdatnější jedince pro případ místního šetření, kteří jsou schopni vést diskuzi, zodpovědět kvalifikovaně doplňující dotazy a vyvrátit tak pochybnosti SD o uznatelnosti projektu.

4.4 Náklady na výzkum a vývoj

Jak bylo uvedeno v teoretické části této práce, podle § 34 b ZDP se výdaji (náklady) vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu rozumí výdaje (náklady), které poplatník vynaložil ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Zároveň se také musí jednat o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení zajištění a udržení příjmů a jsou evidovány oddělené od ostatních výdajů (nákladů).

S uznatelností nákladů velkou měrou souvisí především první podmínka, která je v případě kontroly SD řešena jako první, a to je existence a schválení projektové dokumentace statutárním orgánem společnosti před zahájením projektu (v případě zahájení projektu před 1. 4. 2019), nebo podání Oznámení o záměru odpočtu na FÚ (v případě zahájení projektu po 1. 4. 2019). Nesplnění jedné nebo druhé podmínky vede automaticky k neuznatelnosti všech nákladů vztahujících se na dané zdaňovací období, ve kterém je odčitatelná položka uplatňována a není již dále řešena např. věcná stránka projektu.

S problematikou uznatelnosti těchto nákladů se lze setkat opět především v judikátech, zabývá se tím také KV KDP nebo Komora certifikovaných účetních. U každého typu výdaje (nákladu) jsou uvedeny nejvýznamnější judikáty či rozhodnutí. Z následujícího rozboru judikátů a rozhodnutí KV KDP lze vyzorovat velmi častou problematiku nákladů týkající

se především jejich zařazení mezi přímé náklady na materiál (které jsou uznatelné) nebo jejich zařazení do služeb pořízených od třetích osob bez možnosti uplatnění odpočtu.

4.4.1 Náklady na materiál

Obecně lze do této položky zařadit výdaje (náklady) na materiál, použitý na přímou výrobu, např. hutní materiál, elektromateriál, spojovací materiál, různé elektrické přístroje a zařízení. Vzhledem k tomu, že v případě uznatelnosti výdajů (nákladů) je výklad legislativy i pokynu nejasný, podala si firma ABC Žádost o závazné posouzení na místně příslušného SD. Firma ABC je reálná společnost se sídlem v Libereckém kraji, uplatňující se odčitatelnou položku na VaV již od roku 2012 a disponující tak již letitými zkušenostmi s projekty VaV, prověřenými i kontrolou finanční správy.

- **Žádost o závazné posouzení podané firmou ABC**

ABC si dne 17. 12. 2015 podala Žádost o závazné posouzení skutečnosti (dále jen jako „Žádost“) uplatnitelnosti vynaložených výdajů na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu dle § 34e zákona č. 586/1992 ZDP. Součástí Žádosti byly přílohy č. 1, 2, 3, 3a, 3b a 3c, obsahující podrobnosti celého projektu i oddělenou evidenci jednotlivých nákladů. Firma ABC si veškerou dokumentaci zpracovává sama, proto se rozhodla požádat místně příslušného SD o vydání rozhodnutí o závazném posouzení. Podstatou Žádosti je posouzení uplatnitelnosti výdajů dle bodu 5 resp. 7 Pokynu č. D–288 MFČR. Je nezbytné zdůraznit, že součástí Žádosti nebylo posouzení, zdali sám projekt splňuje podmínky pro odpočet na VaV, řešena je pouze uznatelnost výdajů (nákladů).

Výklad § 34 odst. 4 a 5 ZDP, ani dodatečně vydaný pokyn ministerstvem financí D–288 jednotlivé druhy výdajů (nákladů) bližším způsobem nespecifikuje. O tom, že celá problematika není zcela jasná ani pracovníkům FÚ, svědčí doba trvání celého procesu Žádosti. K podání žádosti došlo řádným způsobem dle § 133, zákona č. 280/2009 DŘ v prosinci roku 2015. Dne 17. 5. 2016 proběhlo na žádost SD místní řešení v sídle provozovny za účelem získání dalších informací a vysvětlení některých nejasností. Na základě získaných poznatků si SD vyžádal doložení vybraných účetních dokladů a podání vysvětlení k některým položkám uvedených v Žádosti. Následně došlo k vydání

rozhodnutí o závazném posouzení, po opětovném dotazování na stav Žádosti, dne 18. 10. 2016. Zajímavá je především délka posouzení celé Žádosti, neboť od podání do vydání rozhodnutí uběhlo prakticky 10 měsíců.

Žádost obsahovala pro komplexní řešení celé problematiky samotný projekt VaV vypracovaný v souladu s § 34 odst. 4 a 5 ZDP, koncept závěrečné zprávy (neboť v době podání nebyl projekt ještě fakticky ukončen, VaV stále probíhal) a oddělenou evidenci nákladů projektu vývoje zařízení. V oddělené evidenci byly uvedeny veškeré náklady vynaložené na projekt a rozdělené do tří kategorií:

- uznatelné,
- neuznatelné,
- uznatelné s pochybnostmi.

Uznatelné náklady na činnosti v souvislosti s VaV jsou:

- osobní náklady,
 - mzdy, sociální a zdravotní pojištění, odměny na základě dohody o provedení práce,
- výdaje na materiál, z něhož je stroj vyvíjen,
 - např. komplety robotických hlavic, značící laser, hydraulické svěráky, pneumatické komponenty,
 - komponenty, mechanické díly, spojovací materiál,
- výdaje na elektrickou energii,
- cestovní náhrady vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu.

Mezi neuznatelné náklady firma zařadila služby od externích dodavatelů, jako jsou např.:

- provedené konstrukční práce a výpočty,
- montážní a programovací práce,
- přeprava zařízení zahrnutého do projektu VaV.

U nákladů uznatelných s pochybnostmi je potřeba si nejdříve ujasnit, co se rozumí pod pojmem služba. V Pokynu D-288 je pod bodem 7 písm. a) uvedena informace ohledně odpočtu od základu daně, který nelze uplatnit podle ustanovení § 34 b odst. 2 písm. b) zákona

k výdajům (nákladům) na služby obecně, lze ho však uplatnit na výdaje (náklady) na spotřebované nákupy vynaložené v přímé souvislosti s řešením projektu (např. na elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky a vodné a stočné). Pomineme-li skutečnost, že vyjmenované spotřebované nákupy typu elektrická energie, teplo, voda atd., nejsou službou, ale zbožím (např. dle § 496 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník nebo § 4 odst. 2 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů), pak je nejasností, co se rozumí pod pojmem služba obecně. (Česko, 2005d)

Pojem „služba“ není nikde definován, nicméně z výkladové definice lze konstatovat, že služba:

- je to, co není zbožím,
- je hospodářská činnost uspokojující určitou potřebu, jejímž výsledkem je užitečný efekt, ne však hmotný statek (zboží).

Pro lepší názornost lze uvést příklady mezi službou a zbožím.

Zakázkové krejčovství:

- služba
 - ke švadleně je zákazníkem dodán veškerý materiál (látka, nitě, knoflíky, zipy apod.), ona z toho ušije šaty a tím zákazníkovi dodá SLUŽBU,
- zboží
 - u švadleny si zákazník objedná šaty na míru, ona sama sežene a nakoupí potřebný materiál, šaty ušije a zákazník jí nakonec zaplatí za kompletní hotový výrobek, tj. švadlena dodá ZBOŽÍ,

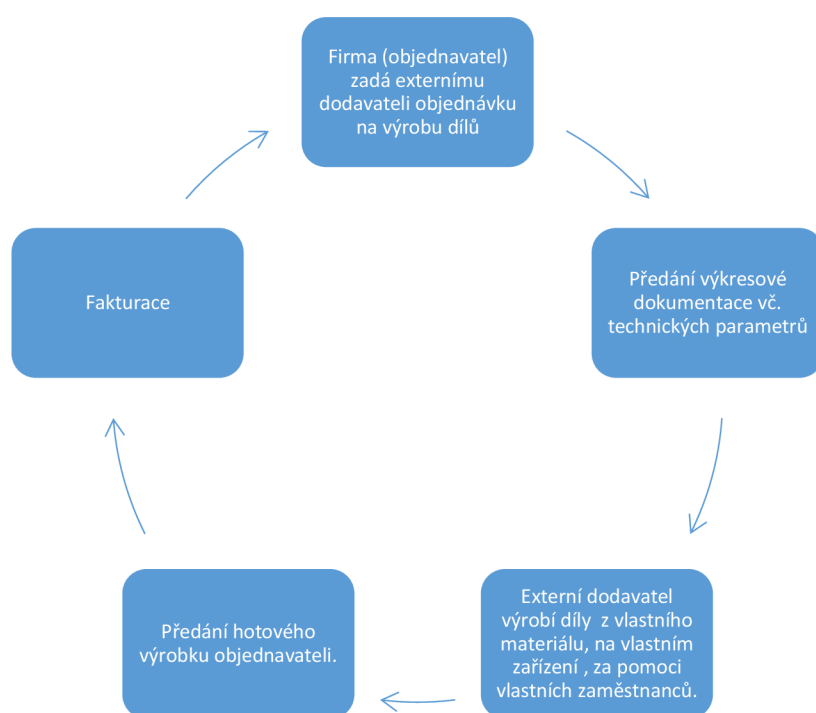
Truhlář:

- služba = v IKEA koupěna skříň, zákazník si pozve truhláře, aby ji smontoval, tj. vykoná pouze SLUŽBU,
- zboží = zákazník si u truhláře objedná výrobu skříně, truhlář nakoupí materiál a skříň vyrobí, tj. dodá ZBOŽÍ.

Problematika, resp. pochybnosti o uznatelnosti nákladů v případě ABC pramení z podstaty zaměření činností VaV, kterou je výroba jednoúčelových strojů. Jedná se o strojní zařízení,

kteře nebylo doposud ještě žádnou tuzemskou firmou vyvinuto, a proto lze dŭvodnĕ pŕedpokládat, že se v tomto pŕípadĕ vyskytují atypické (bĕžnĕ sĕriovĕ nevyrábĕné jednotlivĕ díly a komponenty) a je nutné si tyto díly vyrobit buď ve své vlastní režií nebo objednat jejich výrobu u externích dodavatelŭ. Výroba probíhá na základĕ dodané výkresové dokumentace a dle pŕesných požadavků ABC. Mŭže se jednat jak o výrobky z hutního materiálu, tak ale také rŭzné elektro komponenty sestavenĕ či vyrobenĕ podle potŕeb objednavatele. Z tohoto dŭvodu nelze paušálnĕ vybrat jeden typ výrobku.

Celý proces je vyznačen na následujícím schĕmatu. V pŕípadĕ této výroby externí dodavatel vyrábí striktnĕ na základĕ dodaných podkladŭ firmy ABC.



Obrázek č. 8: Schĕma objednávky a výroby atypického dílu

Zdroj: Vlastní zpracování

V Žádosti byly uvedeny i konkrĕtní typy výrobků (komponent), vč. faktur za dodávky dílŭ od externích dodavatelŭ. Jedná se pŕedevším o tŕí základní typy výrobků (komponent) spadající do kategorie uznatelnĕ s pochybnostmi:

- výroba nových, dosud neexistujících, a tudíž na trhu nedostupných dílů (komponentů), objednaných u externích dodavatelů na základě projektové dokumentace,
- povrchové úpravy vyrobených dílů, např. práškové lakování, černění, pozinkování, aj.,
- dodání (nákup) komponent které si ABC do strojního zařízení namontuje sama, ale dodavatel komponentů provede zapojení, nastavení a finální oživení.

V posledním případě si je firma ABC vědoma nutnosti rozdělit celkovou částku na uznatelnou (nákup komponent) a neuznatelnou (zapojení, nastavení a finální oživení). V tomto případě vyšel dodavatel vstříc firmě ABC a na faktuře částky jednoznačně oddělil, pro jasnou evidenci a uznatelnost odpočtu bez pochybností.

Podle názoru ABC nelze na dodané výrobky podle předešlých bodů hledět jako na službu (jako na výdaj, který nelze uplatnit pro účely odpočtu), ale jako na nákup materiálu, u kterého naopak výdaj do odpočtu lze uplatnit. Dále se firma ABC domnívala, že se nemůže lišit nákup sériově vyráběných dílů (např. různých šroubů, matic, speciálního nářadí atd.) od nákupu dílů vyráběných na zakázku, a to jen z titulu novosti, resp. nedostupnosti výrobku na trhu. V obou případech byla pořizována věc movitá, zboží, resp. materiál.

Žádost byla posouzena dle dodaných podkladů a na jejich základě SD rozhodl ve smyslu ustanovení § 132 a 133 zákona č. 280/2009 DŘ, ve znění pozdějších předpisů o uznatelnosti, resp. neuznatelnosti nákladů. SD přitom vycházel z dokladů, které firma ABC doložila a které se týkaly nákladů jednoho konkrétního projektu „Vývoj zařízení pro robotické obrábění zakončení podélných nosníků L a P SE376 a SK376“ (dále jen jako „Projekt“), kdy součástí byl rozpis jednotlivých položek zahrnutých do odpočtu z titulu VaV. Pro potřeby posouzení předložila firma ABC pouze jeden projekt, neboť se domnívá, že závazné posouzení vydané SD se musí v základní logice a principech vztahovat na všechny projekty bez rozdílu. V tomto případě však SD nesouhlasí a výslovně ve svém rozhodnutí uvádí, že se jedná o závazné posouzení pouze na Projekt, ke kterému ABC doložila veškeré podklady a který byl fakticky předmětem Žádosti. Zároveň SD určil platnost rozhodnutí pouze pro zdaňovací období roku 2015 a 2016.

Co se týče samotného rozhodnutí týkající se uznatelnosti nákladů bez pochybností, SD posoudil, že se jedná o náklady ve smyslu § 34b odst. 1 ZDP ve zdaňovacím období 2015 v těchto případech:

- osobní náklady jako jsou mzdy, sociální a zdravotní pojištění, odměny na základě dohody o provedení práce atd.,
- výdaje na materiál, z něhož je stroj vyvíjen,
 - např. komplety robotických hlavic, značící laser, hydraulické svěráky, pneumatické,
 - komponenty, mechanické díly, spojovací materiál,
- výdaje na elektrickou energii,
- cestovní náhrady vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu.

U nákladů uznatelných s pochybností rozhodl SD, že se jedná o náklady ve smyslu § 34b odst. 1 ZDP ve zdaňovacím období 2015 v těchto případech:

- výroba nových, dosud neexistujících, a tudíž na trhu nedostupných dílů (komponentů), objednaných u externích dodavatelů na základě projektové dokumentace,
- dodání (nákup) komponent s tím, že si ABC veškeré komponenty do strojního zařízení namontuje sama.

O dodání zboží dle požadavku objednavatele se jedná u dílů, které nejsou vyráběny sériově, nejsou na trhu k dispozici a jsou spotřebovány v rámci Projektu. Jsou vyráběny na zakázku pouze pro firmu ABC dle jejich požadavků a její výkresové dokumentace. Podle SD se nejedná o službu.

V případě následujících nákladů SD posoudil, že se nejedná o náklady ve smyslu § 34 b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. ZDP ve zdaňovacím období 2015 v těchto případech:

- povrchové úpravy vyrobených dílů, např. práškové lakování, černění, pozinkování, aj.,
- finální oživení a nastavení řízení stroje, které provádí dodavatel.

K tomuto bodu se SD odkazuje na § 34b odst. 2 ZDP, kdy nelze uplatnit výdaje (náklady) na služby, licenční poplatky a nehmotné výsledky VaV pořízené od jiných osob. V Pokynu D-288 je v bodě 7 uvedeno, že odečet nelze uplatnit na činnosti, které poplatník neprovádí při realizaci, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu. Proto se v tomto případě nejedná o náklady ve smyslu § 34b odst. 1, ZDP.

Rozhodnutí SD se ve své podstatě shoduje s představou firmy ABC o uznatelnosti nákladů. Rozpor nastává v případě platnosti rozhodnutí pouze pro předložený projekt, přestože uznatelné i neuznatelné náklady jsou v principu naprosto stejné i pro všechny ostatní projekty. Vzhledem k tomu, že proti rozhodnutí o závazném posouzení nelze uplatnit opravné prostředky dle § 132 odst. 3 DŘ, nezbyvá než toto rozhodnutí respektovat.

Pokud by SD v tomto případě zamítl navrhovaný závěr firmy ABC a neuznal by všechny náklady předložené v Žádosti, musela by firma snížit uznatelný odpočet na VaV. Pro lepší představu o možných dopadech na výši odpočtu je vhodné uvést celkové částky v následující tabulce:

Tabulka č. 6: Evidence nákladů k Projektu

	Uznatelné	Neuznatelné	Uznatelné s pochybnostmi
Náklady	7 420 157 Kč	853 549 Kč	1 017 855 Kč
Výše odpočtu	1 409 830 Kč	162 174 Kč	193 392 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování (ABC, 2016)

Díky kladnému rozhodnutí v případě nákladů uznatelných s pochybnostmi mohla firma ABC uplatnit vyšší odpočet o 193 392 Kč. Celkový odpočet se tak rovnal souhrnné částce 1 603 222 Kč. Úspora uvedená v tabulce je pouze z jednoho konkrétního projektu, předloženého FS. Ve skutečnosti aplikovala firma ABC rozhodnutí i na ostatní projekty, přestože FS omezila své rozhodnutí o uznatelnosti projektů pouze na předložený projekt. Toto bylo riziko, do kterého firma šla, neboť věřila, že v případě kontroly obhájí i další projekty, v Žádosti neuvedené.

• **Judikát 1 Afs 174/2016-38**

Tento judikát byl již řešen v části týkající se uznatelnosti věcné části projektu další firmy. Zabýval se ovšem také splněním podmínek uznatelnosti nákladů. Podle SD firma neprokázala, že náklady na materiál byly prokazatelně vynaloženy na projekty VaV.

Spotřeba materiálu byla doložena pouze na základě výdejek, které ale neobsahovaly některé formální náležitosti, nehledě na to, že se jedná pouze o doložení výdeje materiálu ze skladu, nikoli, že došlo k jeho zpracování. Firma neprokázala vedení konkrétní evidence dokládající spotřebu materiálu, přestože při realizaci projektu vznikly nepoužitelné a použitelné výrobky, jejich části apod. Nebylo prokázáno, že se jedná o náklady vynaložené na projekt VaV a lze je uplatnit do odpočtu. Toto rozhodnutí firma napadla odvoláním, ve kterém odůvodnila např. absenci inventury nespotřebovaného materiálu, neboť ve skladu žádný nezůstává. O nákladech spotřebovaných v rámci VaV je účtováno formou komplexních nákladů příštích období a v daném zdaňovacím období dochází k aktivaci těchto nákladů jako celku do výnosů a jejich následnému rozpouštění do nákladů v následujících čtyř zdaňovacích obdobích. Podle firmy a její běžné praxe je takto vydaný materiál spotřebován nejpozději v následujícím zdaňovacím období. Firma navrhla výslech svědka, který by mohl SD sdělit, jakým způsobem docházelo k výdeji materiálu, což jak KS uznal, bylo jedinou zbývající alternativou, jak předmětné výdeje dokázat. Toto však SD odmítl pro nadbytečnost. NSS naopak uvádí, že by písemné účetní doklady předložené s projektem VaV měly být dostatečně zřejmé a průkazné a nelze je nahradit výpověďmi svědků. Přesto z posuzovaného případu lze dovodit, že SD tato skutečnost zjevná nebyla a sám firmu vybídl, aby skutečnosti týkající se výdeje materiálu ze skladu dále prokázal. Proto i v tomto případě NSS přisvědčil firmě, že se argumentace správce daně i KS k neprovedení svědecké výpovědi míjí s podstatou důkazního návrhu. Rozsudek KS vč. rozhodnutí správce daně tak bylo zrušen a vrácen k přezkumnému řízení, čímž pozbyl splatnosti i dodatečný platební výměr na daň z příjmů ve výši 1 315 470 Kč, jak je uvedeno v následující tabulce. Při pohledu na výši dodatečně vyměřené daně lze pochopit pohnutky firmy, podávající kasační stížnost. V případě výrazně nižší daňové povinnosti lze očekávat menší zájem o podstupování celého soudního procesu vč. podání kasační stížnosti. (Česko, 2016)

Tabulka č. 7: Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně

Odpočet výdajů na VaV	5 769 000 Kč
Dodatečně vyměřená daň	1 315 470 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle Česko, 2016

• **Rozsudek 9 Afs 144/2016-51**

Tento rozsudek se týká firmy Abadia, v tomto případě konkrétně vedení oddělené evidence nákladů vynaložených na projekt VaV. Správce daně i KS dospěli shodně k závěru, že náklady nebyly vynaloženy na konkrétní projekt VaV, neboť nebyla vedena dostatečně průkazná evidence těchto nákladů. Jak KS uvedl, § 34 odst. 4 a 5 ZDP umožňuje od základu daně odečíst 100 % výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektu VaV, kdy je ale dán poměrně striktní požadavek na prokázání těchto nákladů. Proto je povinné vedení oddělené evidence, aby bylo jasně doložitelné, jaké výdaje (náklady) byly vynaloženy přímo výhradně na projekt, nikoli za jiným účelem.

Abadia sice vedla analytickou evidenci veškerých nákladů, ale v této evidenci neexistuje odkaz na projekty VaV. Tato evidence proto mohla sloužit jen pro účely § 24 odst. 1 ZDP, již ne ale pro účely § 34 odst. 4 ZDP. Je nezbytně nutné, aby každý náklad na projekt VaV byl zcela jasně kontrolovatelný a detailně prokázáný. Již ze samotné evidence musí být dostatečně patrná návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený na projekt VaV. V tomto případě Abadia nedostála uvedeným požadavkům ve vztahu k provozním nákladům. Přestože vyčíslila náklady za materiál, spotřebu, opravy, provoz, pojištění a odpisy u svých automobilů, nebylo z výpisu patrné, s jakými cestami dané náklady souvisí. SD po firmě Abadia např. požadoval doložit položky z knihy jízd (o jaké jednání šlo, za jakým účelem, jaké byly výstupy), aby bylo možné ověřit souvislost s projektem VaV. Pod evidenci firmy Abadia bylo možné přiřadit jakékoliv cesty nesouvisející s projektem VaV, a tudíž neuznatelné pro potřeby odpočtu. NSS v tomto případě zamítla kasační stížnost, neboť Abadia nevyhověla požadavku na oddělenou evidenci nákladů vynaložených při realizaci projektů VaV a platební příkaz na dodatečně vyměřenou daň vč. penále ve výši více než 1 mil Kč, jak je uvedeno v následující tabulce, potvrdil. (Česko, 2016)

Tabulka č. 8: Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně

Odpočet výdajů na VaV	4 258 000 Kč
Dodatečně vyměřená daň	851 600 Kč
Penále	170 320 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle Česko, 2016

- **Shrnutí**

Mnoho firem se ve své historii také potýkalo s nejasnostmi ohledně uznatelnosti nákladů, především těch za materiál. Vzhledem k zaměření firem např. na jednoúčelové zařízení, které je specifické tím, že ve většině případů doposud nebylo žádnou tuzemskou firmou vyvinuto a vyrobeno, je potřeba vyrobit takové speciální díly, které nejsou na trhu běžně dostupné. Tyto díly vyráběly firmy zaměřené na strojírenskou výrobu, kdy pochybnost spočívala v zařazení tohoto dílu mezi nakupovaný materiál nebo služby. Formou žádosti o závazné posouzení tak firma ABC získala rozhodnutí SD o uznatelnosti, resp. neuznatelnosti nákladů, které firma předložila.

Vzhledem k tomuto ověřenému postupu lze tak dalším firmám doporučit postup stejnou formou, tedy podat žádost o závazné posouzení na místně příslušného SD a vyčkat jeho rozhodnutí. V ostatních případech se firma vystavuje riziku neuznatelnosti nákladů a následných soudních sporů, odmítne-li se smířit s rozhodnutím SD v případě kontroly. Souběžně je také nutné dodržet podmínku vedení oddělené účetní evidence, která je jednou z podmínek pro uplatnění odpočtu. V tomto případě zákon umožňuje využít např. možnost analytického účtování pro každý jeden konkrétní projekt nebo vedení zakázkového účetnictví. Zásadní je v tomto případě jasné přiřazení nákladu ke konkrétnímu projektu VaV. Optimální je dvojitá kontrola, tj. vedení jak analytické evidence pro konkrétní projekt VaV, tak také přiřazení jedinečného čísla projektu, tzv. zakázkové účetnictví. To umožňuje průběžnou kontrolu výdajů (nákladů) tak, aby nedošlo k opomenutí žádného výdaje (nákladu) na projekt. Bez náležitého vedení oddělené evidence může opět dojít k neuznatelnosti nákladů a dodatečnému vyměření daně z příjmů i penále.

4.4.2 Náklady na služby

Problematikou uznatelnosti služeb se zabýval nejen NSS, ale také např. KV KDP. V následující části jsou uvedeny některé významné judikáty a rozhodnutí, které mohou výrazným způsobem ovlivnit celkový daňový odpočet. Pro úplnost k vymezení pojmu „služba“ lze uvést např. rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2010 č.j. 31 Ca 154/2009-55 (které bylo potvrzeno NSS 8 Afs 13/2011-81 ze dne 28. 7. 2011 a nebylo rozporováno Ústavním soudem ÚS II 3242/11-1 ze dne 10. 5. 2012). Toto rozhodnutí

definuje pojem „služba“ v případě odpočtu na VaV jako každý úkon, po kterém existuje poptávka a jehož cena je determinována trhem. Souběžně s tím se problematice služeb věnovaly také rozsudky NSS 5 Afs 123/2004-61 z 13. 5. 2005 a 9 Afs 150/2007-64 z 31. 1. 2008. Přestože z rozsudků vyplývá, že ZDP pojem služba blíže nespecifikuje, nebyl nalezen dostatečný důvod pro výklad, který by se odchýlil od § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kdy se pod pojmem „poskytnutí služby“ rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží ani převodem nemovitosti.

- **Judikát 8 Afs 13/2011-81**

Obdobnou problematikou spojenou se strojírenskou výrobou se zabýval v judikátu 8 Afs 13/2011–81 NSS, kdy společnost Miroslav Chuděj s.r.o. (dále jen jako „Chuděj“) napadla kasační stížností rozsudek Krajského soudu v Brně ve věci dodatečného platebního výměru. Předmětem soudního řízení bylo vyloučení části výdajů vynaložených v rámci projektu VaV správcem daně v rámci přezkumného řízení, neboť je nelze uplatnit jako odčitatelné položky od základu daně dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP, kdy tyto výdaje byly vynaloženy jako služby, což toto ustanovení z odpočtu výslovně vylučuje. Firma Chuděj ve své stížnosti argumentovala např. zvýhodňováním subjektů disponujících všemi potřebnými zdroji pro VaV, na úkor těch, kteří nejsou schopni uskutečnit veškeré činnosti nutné pro VaV vlastními silami a musejí se s jejich provedením obrátit na třetí osoby. V této věci argumentoval NSS tím, že úmyslem zákonodárce je podpora VaV vlastními pracovníky a tím také snaha zvýšit zájem podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance, což může pozitivně vést ke zvýšení poptávky po vysoce vzdělaných pracovních silách, souběžně i ke zvýšení jejich zaměstnanosti. Z tohoto důvodu nelze přisvědčit argumentaci firmy Chuděj, neboť cílem není znevýhodnění, ale naopak snaha o stimulaci v investování tzv. „rizikového“ kapitálu do VaV a vytváření podmínek pro VaV uvnitř podniku. Nelze také tvrdit, že jsou malé a střední podniky znevýhodňovány, neboť využívání služeb třetích osob lze dle předpokladů § 24 ZDP, při spojitosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů odečíst pro zjištění základu daně jako vynaložené výdaje (náklady). Možnost uplatnit si tyto služby pořízené vlastními silami dle § 34 odst. 4 ZDP tak lze považovat za bonus a motivační stimul.

Služby, které byly vyloučeny, spočívaly v elektroerozivním hloubení dle dodaných výkresů a elektrod, zhotovení střížníků a střížných matric, frézování želez a grafitových elektrod, broušení čelistí podle dodaných výkresů, žíhání a kalení, výkresové dokumentaci a řezání na drátové řezačce. Veškeré tyto práce byly prováděny na materiálu dodaném firmou Chuděj a podle jeho pokynů, resp. podle jím dodané výkresové dokumentace. Z toho jednoznačně vyplývá, že předmětem plnění třetích osob nebylo dodání zboží, ale provedení určitých výkonů, resp. služeb. Tím se NSS ztotožnil s rozhodnutím krajského soudu a kasační stížnost zamítl.

Tento případ je založen na podobném základu, jako bylo uvedeno v Žádosti o závazné posouzení firmou ABC. Rozsudek NSS je prakticky totožný se závěrem SD, který z uznatelných nákladů vyloučil náklady na povrchové úpravy, neboť se provádějí na již hotových a dodaných dílech – materiálu, a přestože dochází k mírné úpravě dodaného dílu, stále se jedná o službu, kterou nelze dle § 34b odst. 2 písm. b) ZDP uplatnit. Jak NSS uvedl ve svém rozsudku, firma Chuděj nikdy ani netvrdila, že na něj některý z jeho dodavatelů převedl vlastnické právo k nové věci, nebo že by výrobní činností třetích osob vznikly z jím dodaného materiálu nové věci, jejichž vlastnictví by pak přešlo na firmu Chuděj. V této souvislosti NSS uvádí, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní leželo právě na firmě Chuděj, která ale tato břemena neunesla a neprokázala tak oprávněnost odpočtu. Firma Chuděj tak byla nucena doplatit dodatečně vyměřenou daň ve výši 43 860 Kč a penále 8 736 Kč, neboť část výdajů nelze uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně dle § 34 odst. 4 ZDP. V tomto případě nebyla povinnost dodatečné úhrady daně z příjmů a penále tak výrazná, jako v předešlých případech. V následující tabulce jsou uvedeny obě částky vč. výše odpočtu, který nakonec nebylo možné uplatnit do odčitatelné položky. (Česko, 2011)

Tabulka č. 9: Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně

Odpočet výdajů na VaV	182 000 Kč
Dodatečně vyměřená daň	43 860 Kč
Penále	8 736 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle Česko, 2011

- **Příspěvek 470/20.01.16 KV KDP**

Cílem tohoto příspěvku bylo potvrzení možnosti zahrnout do odpočtu na podporu VaV podle § 34a ZDP tyto náklady:

- na kvalifikující se služby poskytnuté VO usazenou v jiném členském státě Evropské unie (dále jen jako „EU“),
- na kvalifikující se služby poskytnuté institucí obdobnou VVŠ zřízené dle zákona o vysokých školách (dále jen jako „ZVŠ“), která je usazena v jiném členském státě EU.

Dle § 34b ZDP lze do množiny výdajů zahrnout výdaje na služby pořízené od VO vymezené v zákoně upravujícím podporu VaV pro účely poskytování podpory. Tento zákon definuje VO od roku 2009 jako právnickou osobu, organizační složku státu nebo organizační složku ministerstva, zabývající se VaV. S účinností od 1. července 2014 pojem VO přímo definuje také závazné nařízení Komise Evropské unie č. 651/2014. I bez ohledu na soulad těchto dvou ustanovení lze jasně dovodit, že ani jeden z uvedených právních předpisů VO nijak teritoriálně neomezuje. Jako závěr tohoto příspěvku lze uvést, že je možné mezi náklady započitatelné do odpočtu započíst i služby pořízené od VO usazené v jiném státě EU, má-li postavení VO dle přímo použitelného nařízení EU. S tímto názorem se ztotožňuje i Stanovisko GFŘ a vydalo souhlas se závěrem za předpokladu, že bude dodrženo ustanovení § 34b odst. 2 písm. b) bod 1 ZDP.

Stejného rozhodnutí došel Koordinační výbor i v případě druhého typu nákladu – pořízení služeb od VVŠ usazené v jiném členském státě EU, přestože zde argumentace byla rozdílná. Za VVŠ je dle českého právního řádu považována výhradě instituce zřízená v souladu se zákonem o vysokých školách. Mezi náklady započitatelné do odpočtu lze zahrnout i služby pořízené od VVŠ usazené v jiném státě EU, je-li forma a postavení srovnatelné s VVŠ zřízenou dle českých právních předpisů. S tímto závěrem se opět ztotožňuje i stanovisko GFŘ a vydává souhlas za předpokladu, že bude dodrženo ustanovení § 34 odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP. (KDP, 2016)

- **Shrnutí**

V případě služeb pořízených od třetích osob je nejen zákonem, ale i pokynem jasně určeno, co je uznatelné a co nikoli. Pochybnosti mohou nastat, jak již bylo řešeno v části věnující se

nákladům na materiál, u nákupů materiálu, resp. dílů, které nejsou standardně k dostání na trhu a je nutné zadat výrobu externí společnosti na objednávku. Jednou z podmínek uznatelnosti těchto nákladů je především existence vlastní výrobní dokumentace firmy, sloužící jako podklad pro výrobu externí společností. Dále musí externí společnost tyto díly vyrobit ve svém vlastním zařízení, na vlastních strojních zařízeních, za pomoci vlastní pracovní síly i z jimi nakupovaného materiálu. V tomto případě lze náklady za materiál uplatnit do odpočtu. Jedná-li se o výrobu, resp. úpravu již hotových dílů, vyrobených firmou a následně předaných externí firmě pro další mechanické či povrchové úpravy (černění, zinek apod.), splňují tyto práce definici služby přijaté od třetích osob a nelze je uplatnit do odpočtu. Má-li firma pochybnosti, opět je vhodné využít institutu žádosti o závazné posouzení.

V ostatních případech jsou služby uznatelné pouze při pořízení od VVŠ či výzkumné instituce. Splňují-li podmínky svého vzniku i provozu stejné v zahraničí, jako v ČR, je možné tyto služby zahrnout i v případě organizací usazených v jiném členském státě EU.

Cílem této výjimky je motivace firem pořizovat služby od VVŠ či VO, čímž je podpořena doplňková činnost, resp. smluvní výzkum a organizace mají možnost získat další příjmy do svých rozpočtů.

4.4.3 Mzdové náklady

Mzdové náklady jsou problematikou, kterou lze také nalézt v některých judikátech či příspěvcích Koordinačního výboru Komory daňových poradců ČR. Např. problematikou uznatelnosti náhrad za dovolenou se zabývají obě instance. Dále je v tomto pododdíle řešena problematika uznatelnosti nákladů na pronajaté zaměstnance či uznatelnost odměn členům statutárních orgánů.

- **Příspěvek 451/22.04.15 KV KDP**

Problematikou uznatelnosti náhrad za dovolenou se svým příspěvkem ze dne 22. 4. 2015 zabýval jako první KV KDP. Cílem příspěvku bylo potvrzení možnosti zahrnovat náhrady mezd za dovolenou v rámci odpočtu na VaV dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP. Předkladatelé

příspěvku se opírali zejména o Sdělení k Pokynu č. D-288 ze dne 3. října 2014, který stanovuje mezi výdaje (náklady) vynaložené na VaV také osobní výdaje a jim odpovídající odvody. Ve výčtu vybraných osobních nákladů jsou jmenovitě uvedeny mzda nebo plat, náhradu mzdy za dovolenou neuvádí. Souběžně s tím ale v žádné další části pokynu není náhrada mzdy za dovolenou výslovně vyloučena z možnosti odpočtu. Náhrada mzdy za dovolenou představuje povinný a zákonný náklad práce a lze ji postavit na stejnou úroveň s povinnými zákonnými odvody jako jsou sociální a zdravotní pojištění. Významným poznatkem je také uvedení zdrojového dokumentu pro uplatnění odčitelné položky na VaV – tzv. Frascati manuálu. Ten ve své kapitole 6.2 v sekci běžných nákladů vypočítává osobní náklady jako souhrn roční mzdy a všech přidružených plateb nebo vedlejších požitků, tj. odměn, náhrad za dovolenou, příspěvků do důchodových fondů atd.

Ve svém závěru tak příspěvek navrhuje uplatnění náhrad mezd za dovolenou v odpočtu na VaV dle ustanovení § 34b ZDP. Zároveň však navrhuje, aby byla jasně dána pravidla, které náklady je možné do odpočtu na VaV zahrnout a které nikoliv. Předkladatelé se domnívají, že tato pravidla mohou být jasně stanovena pouze zákonem, Pokyn D-288 nemůže překračovat meze zákona, neboť nedosahuje potřebné právní síly. Vzhledem k tomu, že aktuální znění zákona nevyklučuje náhradu mzdy za dovolenou z odpočtu na VaV, je tato položka jednoznačně uplatnitelná.

Stanovisko GFŘ je v tomto případě nesouhlasné, neboť podle jejich názoru je úzká vazba mezi osobní přítomností zaměstnance na pracovišti a jím odvedenou prací na projektu VaV jednou z podmínek pro uplatnění v rámci odpočtu (viz pokyn D-288 písm. a) bod 1). Z toho lze dovodit závěr, že pracovník čerpající dovolenou na projektu VaV nepracuje (nevykonává práci pro zaměstnavatele), tudíž se nepodílí na realizaci projektu VaV a tím není splněna základní zákonná podmínka pro uplatnění odpočtu na podporu VaV dle § 34 odst. 4 ZDP, tj. že náklad souvisí přímo a bezprostředně s realizací projektu. Závěr GFŘ je, že za mzdu ve smyslu Pokynu D-288 je možné považovat pouze daňové výdaje vynaložené na činnosti přímo související s projekty VaV, a nikoliv další náhrady, jako je např. náhrada za dovolenou, za státní svátek či nemocenskou a s nimi související zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění.

Časově je stanovisko GFŘ dřívějšího data než následující judikát, což mohlo mít vliv na následné rozhodování firem či přímo SD ohledně uznatelnosti odpočtu. Firmy mohly

náhrady za dovolenou vyloučit rovnou, případně mohly být vyloučeny při následné kontrole správcem daně. To mělo za následek nejen snížení celkové úspory na dani z příjmu, ale i případné penále při dovyměření daně z příjmu. (KDP, 2015)

- **Judikát 1 Afs 429/2018-41**

V tomto případě se jedná o kasační stížnost podanou k NSS firmou ABADIA a.s. (dále jen jako „Abadia“) a judikát vydaný dne 10. 12. 2019. V první řadě jde o uplatnění náhrad mezd za dovolenou do odpočtu, které dle SD nejsou uznatelným nákladem, neboť jak uvedl ve svém rozsudku ze dne 22. 1. 2014, č. j. 52 Af/30/2013-105 Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, dovolená je obecně určena k regeneraci pracovní síly zaměstnance. Nelze o ní hovořit jako o benefitu či odměně za splnění pracovního úkolu. Během čerpání dovolené zaměstnanci obnovují své síly, které vyčerpali nejen při plnění úkolů vztahujících se k projektům VaV, ale také při plnění jiných úkolů. Proto lze jen velmi obtížně hledat souvislost dovolené s projekty VaV. Tento rozsudek je shodný s vyjádřením GFŘ z příspěvku KV KDP uvedeném v předchozí části. Abadia proto tento rozsudek napadla kasační stížností u NSS, neboť podle ní KS ani správce daně nerefletoval, že takový postup nevyplývá z žádných obecně závazných předpisů a jeho uplatňování je tak v rozporu se zásadou *in dubio pro libertate*. V tomto případě také Abadia argumentovala jednáním KV KDP, které bylo řešeno v předešlém příspěvku, a které v otázce uznatelnosti náhrad za dovolenou skončilo rozporem, tj. nedošlo ke shodě mezi Komorou daňových poradců ČR a GFŘ.

NSS v otázce uznatelnosti náhrad za dovolenou nejprve rozebral právní rámec dovolené, zmínil především § 222 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, podle kterého zaměstnanci přísluší za dobu čerpání dovolené náhrada mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku. Dále se ve své argumentaci opírá o čl. 31 odst. 2 Listiny základních práv Evropské unie, podle které je právo na placenou dovolenou jedno ze základních práv Evropské unie. Touto problematikou se zabýval také rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 5. 2014 ve věci C-539/12, *Lock*, který potvrdil výše uvedené, nárok každého zaměstnance na placenou dovolenou. Jak NSS v judikátu uvádí, popis unijní úpravy a judikatury je uveden pouze pro širší chápání celé problematiky, nejedná se ale o rozhodující argument, neboť charakteristika dovolené a náhrady za její čerpání plyne jasně

z vnitrostátního práva. Je-li s ohledem na odpracované hodiny na VaV projektech zřejmé, že dle zákoníku práce došlo ke vzniku nároku na dovolenou, není žádný racionální důvod tento výdaj nepovažovat za výdaj související s realizací projektu VaV. Jedná se o náklad stanovený zákonem za práci (realizaci činnosti), nikoliv za nepřítomnost v práci. Podle NSS se fakticky jedná o rozložení úhrady ceny práce v čase, neboť nárok na dovolenou a náhradu mzdy vzniká simultánně při výkonu práce. Vzhledem k tomu, že nárok na dovolenou, resp. na proplacení nevyčerpané dovolené vzniká také v případě ukončení pracovního poměru, zaměstnavatel si tento náklad může uplatnit dle § 34 odst. 4 ZDP, neboť jde o odměnu za vykonanou práci na projektu. Pokud by tak bylo činěno rozdílu mezi uznatelností náhrad za dovolenou a proplacením nevyčerpané dovolené, mohlo by docházet k účelovému popření základního sociálního práva EU zmíněného výše a zaměstnavatelé (případně i zaměstnanci) by byli finančně motivováni k nečerpání dovolené. Dle NSS jsou také náhrady mezd za dovolenou považovány za stejný náklad práce jako je sociální a zdravotní pojištění, proto neexistuje žádný racionální důvod, proč by měly mít odlišný režim od ostatních zákonem stanovených nákladů práce.

Dále ve svém zdůvodnění NSS argumentuje cílem podpory VaV, podporou provádění VaV vlastními pracovníky a tím zvýšení zájmu podnikatelských subjektů o kvalifikované zaměstnance. Náhrady mzdy za dovolenou jsou součástí povinného nákladu práce vynaloženého zaměstnavatelem, aby získal a udržel kvalifikované zaměstnance a motivoval je k výzkumné a vývojové činnosti. Zaměstnávání kvalifikovaných pracovníků vede zároveň k nárůstu celkových mzdových nákladů firmy, které jsou tradičně považovány za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (dle § 24 ZDP). Náhrada mzdy za dovolenou je právě tímto nákladem a podle NSS není žádný důvod, proč by personální náklady uznatelné podle § 24 ZDP neměly být uznatelné i podle § 34 ZDP.

Závěrem NSS konstatoval, že náhradu mzdy za dovolenou lze zařadit mezi osobní náklady a uplatnit jako výdaj (náklad) vynaložený na VaV za předpokladu splnění podmínek definovaných v § 34a až § 34e buď v plné výši, nebo v poměrně části odpovídající prokázanému a odděleně evidovanému poměru pracovních činností prováděných při realizaci VaV. (Česko, 2019b)

Tabulka č. 10 : Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně

Odpočet výdajů na VaV	5 276 791 Kč
Dodatečně vyměřená daň	1 005 510 Kč
Penále	201 096 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle Česko, 2019b

Přestože u firmy Abadia došlo v případě uznatelnosti náhrad za dovolenou k souhlasnému stanovisku u NSS, zároveň projekt VaV obsahoval další nedostatky formálního charakteru. Z toho důvodu došlo k zamítnutí kasační stížnosti a potvrzení platebního výměru vč. zákonného penále, jak je uvedeno v tabulce. Z tohoto důvodu byla firma nucena dodatečně uhradit více než 1,2 mil Kč.

- **Příspěvek 470/20.01.16 KV KDP**

Tento příspěvek byl již jednou řešen z hlediska uznatelnosti služeb pořízených od VO či vysokých škol usazených v jiném členském státě EU. Zároveň s těmito otázkami byla také řešena problematika uznatelnosti odměn jednatelů (či jiných členů statutárního orgánu) podílejících se zcela nebo zčásti na uskutečňování projektů VaV. Jednatelé či členové představenstva jsou ze zákona povinni vedením společnosti, tento pojem zahrnuje kompletní řízení společnosti i jednotlivých částí, vč. vedení projektů VaV, pokud v podniku tato činnost probíhá.

Pro doplnění celé situace je nutné si upřesnit vztah jednatele ke společnosti. Ten může být upraven buď smlouvou o výkonu funkce, případně pracovní smlouvou. Pro účely tohoto příspěvku byla řešena pouze první varianta – smlouva o výkonu funkce. Ta není pracovně právní smlouvou, i z tohoto pohledu je otázkou, zda je možné odměnu, kterou jednatel za svou práci pobírá uznatelná do odpočtu. Zároveň je nutné oddělit situaci, kdy se jednatel přímo podílí na projektu VaV nebo vede společnost zabývající se výhradě VaV, případně se zabývá vedením společnosti, která se kromě jiného věnuje i VaV.

Jak předkladatel tohoto příspěvku uvedl, souvislost s projektem (a tím uznatelnost odměny), je určitě splněna v případě přímé účasti jednatele na projektu. Věnuje-li se jednatel plně projektu, lze odměnu započíst v celé své výši. Podílí-li se i na jiných činnostech, lze započíst

poměrnou část. V druhém případě, kdy jednatel vede společnost zabývající se výhradně VaV se předkladatel domnívá, že je odměna uznatelná v plné výši bez ohledu na to, jestli se jich jednatel účastní přímo nebo nikoli. Společnost jiný předmět činnosti nemá, odměna by proto měla být plně započitatelná. V případě více projektů by odměna měla být rozpočtena dle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Stanovisko GFŘ v tomto případě bylo částečně nesouhlasné se závěrem předkladatele. Odměnu jednatele lze započíst pouze v případě přímého zapojení jeho odborností odpovídající pro projekt VaV. Tuto skutečnost je nutné doložit např. prokázaným počtem odpracovaných hodin v rámci projektu VaV. Jedná-li se o zbylé případy zapojení jednatele do projektu VaV, je odměna neuznatelná pro účely odpočtu dle § 34 odst. 4 ZDP, neboť v pokynu D-288 dle bodu 5 jsou z odpočtu vyloučeny výdaje (náklady) na administrativní a ostatní podpůrné činnosti (např. finanční, personální, IT). Tímto lze také obecně shrnout situaci, kdy se jednatel v rámci obchodního vedení firmy přímo nepodílí na projektech VaV, a proto tuto odměnu není možné zahrnout od odpočtu.

V tomto případě lze považovat stanovisko GFŘ za přijatelné, neboť přímo vychází z pokynu D-288, který byl pro tyto případy vytvořen, aby doplnil ustanovení § 34 odst. 4 a 5 v případě nejasností. (KDP, 2016)

- **Rozsudek 9 Afs 144/2016–51**

Tento rozsudek se týká opět firmy Abadia, která byla řešena již v jiném rozsudku týkajícího se uznatelnosti náhrad za dovolenou. V tomto rozsudku bylo řešen rozsah zapojení jednotlivých pracovníků do projektu VaV procentuálním podílem na jejich pracovním úvazku a vedení oddělené evidence osobních nákladů, ke kterým byl firmou Abadia doložen harmonogram prací. SD vyzval firmu Abadia k odstranění pochybností, neboť některé činnosti uvedené v harmonogramu vykazovaly souvislost s běžnou podnikatelskou činností, u jiných nesešel vykazovaný čas strávený při realizaci projektu VaV. Došlo tak k tvrzení určité činnosti, nebyl ale prokázán její faktický výkon ani souvislost s projektem VaV. Abadia ve své stížnosti upozornila na závěr KV KDP a GFŘ, ve kterém se obě instituce souhlasně vyjádřily s vedením oddělené evidence s možností podpůrně využít účetních předpisů o analytické evidenci, účtování s využitím podnikových středisek, případně jiný průkazný způsob.

V případě procentuálního zapojení zaměstnanců do projektu Abadia uvedla, že se jednalo o příkaz ředitele č. 9, vydaném před samotnou realizací projektu, s uvedením náplní práce zaměstnanců na projektu a procentuální rozsah jejich pracovního úvazku, který má být při projektu využit. NSS v tomto případě souhlasil se závěrem KS, že procentuální určení úvazku na projektu před jeho zahájením nedokládá, že právě tato část pracovní doby byla na projektu skutečně odpracována. Ze mzdových listů předložených firmou Abadia nelze poznat, zda vůbec či jakou část pracovní doby věnovali zaměstnanci právě projektu VaV. To se týká také vyplacených prémie, u kterých nelze rozpoznat jejich souvislost s projektem VaV.

Výsledkem tak je neprůkaznost a nedostatečnost evidence, nikoliv formální nedostatky. Firma Abadia tak v tomto případě důkazní břemeno neunesla. Toto rozhodnutí potvrdil také KS, s čímž firma Abadia nesouhlasila a podala kasační stížnost k NSS. Po přezkoumání dané věci přesto NSS zhodnotil, že vyúčtování mzdových nákladů daných stanovením procentuálního podílu pracovního úvazku zaměstnanců zapojených do projektu VaV umožňuje dostatečně jasné přiřazení ke konkrétnímu projektu VaV. Z tohoto podílu je zřejmé, že je podíl vztažen k veškerým mzdovým nákladům na konkrétního zaměstnance v jednotlivých měsících. Podle NSS mohla být evidence podrobnější, nicméně svůj účel o nezaměnitelném přiřazení k jednotlivým nákladům splňuje. Tato akceptace NSS se ale týká pouze procentuálního rozdělení úvazků. Co do požadavků na oddělenou osobní evidenci a doložení skutečného zapojení zaměstnanců na projektu VaV Abadia důkazní břemeno neunesla a NSS se ztotožnil s výrokem KS i SD, doložená evidence nebyla dostatečně průkazná a osobní náklady byly shledány jako neuznatelné. I v tomto případě se dodatečně vyměřená daň pohybuje vč. penále v částce přesahující 1 mil. Kč, jak je uvedeno v tabulce č. 11. (Česko, 2017)

Tabulka č. 11 : Velikost odpočtu a dodatečně vyměřené daně

Odpočet výdajů na VaV	4 258 000 Kč
Dodatečně vyměřená daň	851 600 Kč
Penále	170 320 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle Česko, 2016

Tabulka je totožná jako u prvního uvedení rozsudku 9 Afs 144/2016-51 v této práci v části Náklady za materiál. Jak oddělená evidence nákladů, tak zapojení pracovníků a prokázání jejich zapojení do projektu bylo řešeno souběžně v jedné kasační stížnosti.

• **Příspěvek 503/28.06.17 KV KDP**

Poslední problematikou řešenou v oblasti mzdových nákladů je možnost zahrnout do odpočtu na VaV i odměnu za práci zaměstnanců dočasně pronajatých od agentury práce (nebo zahraničního pronajímatele v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly). Na úvod je nutné ještě doplnit, že všechny ostatní zákonné podmínky pro účely tohoto příspěvku jsou splněny. V § 34 odst. 4 a 5 ZDP jsou stanoveny kumulativní podmínky, které je nutné splnit pro uznatelnost výdajů (nákladů) do odpočtu. Ty jsou splněny v případě mzdových nákladů za vlastní výzkumnou činnost poplatníka prováděnou kmenovými pracovníky. Problematika tohoto příspěvku spočívá v nejasnosti zařazení práce agenturních zaměstnanců mezi osobní náklady či nakoupené služby od třetích osob. Od tohoto zařazení se následně odvíjí také uznatelnost těchto nákladů. V tomto případě se GFŘ neztotožňuje s názorem Komory daňových poradců. Podle názoru KV KDP je část odměny placené agentuře práce (nebo zahraničnímu pronajímateli pracovních sil) odpovídající mzdě pracovníka kvalifikovaná pro odpočet. Odměna, která je vyplácena agentuře je brána jako služba, tudíž uznatelná pro odpočet není.

GFŘ argumentuje stanoviskem Ministerstva práce a sociálních věcí České republiky, ze kterého vyplývá neexistence pracovně právního vztahu mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem při výkonu závislé práce. V tomto případě se jedná o pracovně právní vztah mezi agenturou práce a zaměstnancem. Z těchto informací lze dovodit tyto zjednodušené závěry:

- agentura práce (právní zaměstnavatel) hradí svému zaměstnanci mzdu,
- ekonomický zaměstnavatel (firma zabývající se projektem VaV) hradí agentuře práce (právnímu zaměstnavateli) odměnu za služby – pronájem pracovní síly.

Z hlediska uplatnění odpočtu na těchto závěrech nelze nic měnit ani v případě, je-li firma (ekonomický zaměstnavatel) schopna doložit odpovídající mzdu pracovníka, neboť nemá

žádnou možnost ovlivnit skutečnou výši mzdy, která bude agenturnímu pracovníku vyplacena samotnou agenturou práce. Souběžně s tím je nutné se zamyslet nad důvody, které vedou firmy (ekonomické zaměstnavatele) k zaměstnávání a zapojování agenturních zaměstnanců do projektů VaV. S velkou pravděpodobností se nebude jednat o výzkumné či nějak výrazněji kvalifikované zaměstnance, které by bylo nutné najímat od agentury. Navíc si většina firem velmi striktně chrání své výsledky VaV, což se podle názoru GFŘ s najímáním agenturních zaměstnanců příliš neslučuje.

S názorem o neuznatelnosti nákladů za agenturní zaměstnance souvisí také judikát NSS 8 Afs 13/2011-81 ze dne 28. 7. 2011. NSS spatřuje význam ustanovení § 34 odst. 4 ZDP v podpoře VaV prováděného v rámci vnitropodnikové činnosti prováděné vlastními prostředky a vlastními pracovníky. S tím souvisí také požadavek na přesnou identifikaci osob podílejících se na VaV, konkrétně jméno a příjmení, jejich kvalifikaci a formu pracovněprávního vztahu k poplatníkovi. Podle NSS z toho vyplývá úmysl zákonodárce podpořit provádění VaV vlastními pracovníky a tím zvýšit zájem o kvalifikované zaměstnance. V tomto případě lze narazit na stejný problém jako byl řešen výše, a to je definice služby, která je s výjimkou pořízení od VO či VVŠ neuznatelná do odpočtu. (KDP, 2017)

• Shrnutí

Mzdové náklady jsou uznatelné za předpokladu, že se jedná o vlastní zaměstnance, pracující ve firmě formou pracovněprávního vztahu. Nezbytností je evidence doby odpracované na projektu VaV, za předpokladu, že se jedná pouze o část z celkového úvazku.

V souvislosti s otázkou náhrad za dovolenou se nabízí otázka, jak přesně GFŘ mělo „domyšlené“, kdo bude hradit podle nich neuznatelné náhrady za dovolenou. Pokud by se mělo jednat o náklad, který je sice uznatelný dle ZDP pro zjištění skutečného základ daně, ale již nikoli pro potřeby § 34 odst. 4 a 5 ZDP, úhrada náhrad za dovolenou jde na vrub firmy. Při větším zapojení zaměstnanců se ale již může jednat o poměrně výraznou částku, která může také výrazným způsobem ovlivnit rozhodování firmy, jestli projekt uplatnit do odpočtu na VaV nebo ne.

4.5 Uplatnění odčitatelné položky v daňovém přiznání

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje se uvádí v daňovém přiznání (dále jen jako „DP“), v oddílu F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona. Do tohoto oddílu je nutné doplnit zdaňovací období nebo období, za které je podáváno DP, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona od – do. Dále se doplňuje celková výše odpočtu, který vyplynula z oddělené účetní evidence, po jasném vymezení uznatelných a neuznatelných nákladů. Dle zákona je možné uplatnit odpočet na VaV až ve třech zdaňovacích obdobích následujících po období, ve kterém vznikly.

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

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

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1	01012015 31122015	11 141 929	7 462 300	3 301 868	377 761
2	01012016 31122016	5 826 227	0	0	5 826 227
3					
4					
5	Celkem			3 301 868	6 203 988

Obrázek č. 9: Oddíl F. Odpočty podle § 34 odst. 4 ZDP pro výzkum a vývoj

Zdroj: Vlastní zpracování dle firmy ABC, 2016

V největším zájmu firmy tak je uplatnit každoročně co nejvyšší částku, aby došlo k uplatnění maximální možné částky a tím co nejefektivnějšímu daňovému odpočtu. Při plánování další daňové optimalizace je nutné brát v potaz také souběh odčitatelných položek a období, ve kterém lze odpočet na VaV uplatnit.

Je čistě na rozhodnutí poplatníka, v jakém pořadí uplatní odčitatelné položky umožňující ponížít základ daně. Standardně lze např. odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo její část, nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Odčitatelná položka na VaV je oproti tomu uplatnitelná nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly. (Česko, 1992)

Pokud dojde k dodatečnému daňovému přiznání, je poplatník oprávněn v případě dodatečné nižší daňové povinnosti převést část odpočtu do dalšího období, pokud neuplynula lhůta tří zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacích obdobích. V případě vzniku vyšší daňové povinnosti na základě dodatečného daňového přiznání se uplatní § 38p ZDP (zvláštní ustanovení o penále). (Česko, 1992)

Závěr

Institut odčitatelné položky na VaV má již své pevné místo v sérii dalších možných odpočtů a úlev na dani z příjmů. Na první pohled se jedná o poměrně výhodnou, pro někoho i jednoduchou možnost, jak výrazným způsobem snížit svoji daňovou povinnost a ušetřené zdroje nadále investovat např. do dalšího rozvoje podniku. Přesto se stále jedná o variantu, ke které se nepřiklání tolik firem, kolik by mohlo. Čím je to způsobeno, se lze jen domnívat, neboť relevantní informace nejsou k dispozici. Přesto po prostudování judikátů i dalších příspěvků je rozpoznatelné „svévolné“ chování a přístup pracovníků finanční správy, kteří již z titulu své profese nemohou rozumět především věcné (odborné) stránce projektu VaV. Navzdory tomu z jejich strany dochází v mnoha případech k okamžitému zamítnutí projektu, v první řadě pro nedodržení formálních požadavků, které pracovníci finanční správy kontrolují jako první a je to pro ně nejsnazší cesta, jak docílit zamítnutí projektu. Dalším argumentem podle finanční správy je absence prvků definujících VaV, přestože toto nejsou schopni sami posoudit, což sám uznal v mnoha případech i Nejvyšší správní soud a zrušil rozhodnutí krajského soudu i finanční správy a vrátil věc k dalšímu projednání. I toto může být, resp. s velkou pravděpodobností také je, jeden z důvodů, proč se firmy této formě daňové optimalizace vyhýbají.

Obecně mnoho firem, zejména v případě nižších částek odpočtu, nerozporuje rozhodnutí správce daně, zpětně dovyměřenou daň vč. penále uhradí a v dalších letech se již odpočtu vyhne. Předložené judikáty jsou ale důkazem toho, že je v mnoha případech vhodné a oprávněné napadnout stanovisko správce daně a nechat další posouzení na krajském soudu, případně podat kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Jak bylo uvedeno ve výše zmíněných judikátech, Nejvyšší správní soud nerozhoduje o naplnění věcné stránky, resp. o činnostech naplňujících znaky VaV, umožňuje ale vrátit věc k dalšímu projednání a stanovením znalce získat skutečně odborný posudek rozhodující o uplatnitelnosti celého projektu VaV. Pokud si jsou firmy vědomy jedinečnosti svého projektu a mohou doložit důkazy o existenci ocenitelného prvku novosti a vyjasnit technické či výzkumné nejistoty, lze jim rozhodně doporučit tento postup. Částka uvedená u jednotlivých judikátů, přesahujících mnohdy 1 mil. Kč, je již silná motivace pro tento nepříjemný a mnohdy i finančně náročný způsob obrany proti rozhodnutí FS.

Předmětem práce byl rozbor celkové problematiky vč. návrhů řešení či postupů, aplikovatelných při tvorbě projektové dokumentace. Cílem bylo vytvoření souhrnného dokumentu nebo také metodiky, obsahující nejčastější pochybnosti a nedostatky či problémy, se kterými se firmy ve své praxi během projektu VaV i tvorby projektové dokumentace mohou setkat. Díky rozboru jednotlivých judikátů i příspěvků Koordinačního výboru Komory daňových poradců, ve kterých byly jednotlivé případy detailně rozebrány, se tak firmy mohou nejen vyvarovat chyb a eliminovat riziko dodatečného vyměření daně z příjmů, ale především získat jistější pozici při jednání s pracovníky finanční správy i argumentační převahu.

Jedním z důvodů, pro který firmy mnohdy váhají s vypracováním projektu a uplatněním odčitatelné položky jsou právě vynaložené náklady na celý proces VaV. Před rozhodnutím, jestli bude firma odpočet na VaV uplatňovat, je nutné rozhodnout, jestli si celý proces projektu a všech jeho formálních náležitostí bude zajišťovat a zpracovávat sama nebo využije služeb externích společností, které jsou na tyto formy odpočtu přímo zaměřené. Odměna za tyto služby se pohybuje obvykle v % z částky představující úsporu na dani z příjmů, případně je odměnou předem domluvená fixní částka. Dle zkušenosti autorky práce může být tato odměna až ve výši 30 % z ušetřené daně, což už může být pro podnik rozhodující faktor. Firma si musí dobře rozmyslet přínosy, ale i rizika obou forem zpracování a zda je schopna tyto činnosti personálně zajistit ve své vlastní režii.

Součástí práce byl také rozbor problematiky VaV z účetního hlediska. Komplexnost problematiky v české účetní legislativě chybí, často není ani jasné, kde končí výzkum a kde začíná vývoj. Ve snaze o přiblížení se Mezinárodním účetním standardům došlo k oddělení výzkumu od vývoje, kdy náklady vykázané na výzkum již nelze aktivovat do dlouhodobého nehmotného majetku, ale stávají se běžným nákladem účetního období. I přes toto rozdělení se mohou účetní jednotky stále potýkat s nejasností ohledně zařazení obou pojmů a v případě kontroly může správce daně dojít ke vzniku pochybností, jež bude muset účetní jednotka následně vyvracet.

Celé téma věnující se VaV z daňového i účetního hlediska je tak obsáhlé, že není možné z důvodu omezeného rozsahu diplomové práce zahrnout vše. Souhrnný, přesto ale stále ještě stručný „návod“ by bylo možné a vhodné rozpracovat do mnohem širší podoby, postupující krok za krokem a provést firmu celým procesem projektu VaV a tvorby projektové

dokumentace, od začátku až do konce, se zaměřením na konkrétní případy a pochybení, ke kterým často dochází a jsou v rozporu s názorem především finanční správy.

Přesto lze považovat cíl práce za splněný, neboť došlo k vytvoření jednotného metodického postupu, obsahujícímu souhrn problémů, se kterými se firmy v případě projektů VaV potýkají nejčastěji. Tyto problémy se v mnoha případech opakovaly u více účetních jednotek, proto lze předpokládat jejich výskyt v mnohem širší rovině. Nejen účetním jednotkám, ale i pracovníkům finanční správy tak může práce pomoci v rozhodování o projektu VaV nejen před jeho samotným zahájením, ale i v jeho průběhu či po ukončení.

Seznam použité literatury

BARTKOVÁ, Hana, 2016. *Historie, vývoj a regulace účetnictví v České republice*.

Ostrava: Vysoká škola báňská – Technická univerzita, Ekonomická fakulta.

ISBN 978-80-248-3989-9.

BDO. 2021. *Praktická aplikace změn v odpisování dlouhodobého majetku*. [online]. Praha: BDO Audit s.r.o. [cit. 2021-06-12]. Dostupné z: <https://www.bdo.cz/cs-cz/blog/danove-a-ucetni-novinky/unor-2021/prakticka-aplikace-zmen-v-odpisovani-dlouhodobeho-majetku>

Česko. 1991. *Zákon č. 563 ze dne 31. 12. 1991 o účetnictví*. In: Sbíрка zákonů České republiky. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563?text=563%2F1991>

Česko. 1992. *Zákon č. 586 ze dne 18. 12. 1992 o daních příjmů*. In: Sbíрка zákonů České republiky. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586/zneni-20210204>

Česko. 1997. *Zákon č. 151 ze dne 10. 7. 1997 o oceňování majetku a o změně některých zákonů*. In: Sbíрка zákonů České republiky. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1997-151>

Česko. 2002a. *Vyhláška č. 500 ze dne 5. 12. 2002, kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví*. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2002. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

Česko. 2002b. *Zákon č. 130 ze dne 14. 7. 2009 o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací*. In: Sbíрка zákonů České republiky, částka 37, s. 32. ISSN: 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-130>

Česko. 2004a. *Zákon č. 235 ze dne 23. 4. 2004 o dani z přidané hodnoty*. In: Sbíрка zákonů České republiky. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>

Česko. 2004b. *Zákon č. 634 ze dne 17.12.2004 o správních poplatcích*. In: Sbíрка zákonů České republiky. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-634>

Česko. 2004c. *Zákon č. 669 ze dne 30. 12. 2014, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. In: Sbíрка zákonů České republiky. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2005-545>

Česko. 2005a. *Zákon č. 545 ze dne 30. 12. 2005, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. In: Sbíрка zákonů České republiky. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-669>

Česko. 2005b. *Rozsudek NSS 1 Afs 54/2004 ze dne 9. 2. 2005*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-54-2004>

Česko. 2005c. *Rozsudek NSS 5 Afs 123/2004 ze dne 13. 5. 2005*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/5-afs-123-2004>

Česko. 2005d. *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 ze dne 3. 10. 2005*. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/pokyn-d-288-ministerstva-financi-k-jednotnemu-postupu-pri-uplatnovani-ustanoveni-34-odst-4-a-5-zdp_8188.pdf

Česko. 2006a. *Zákon č. 262 ze dne 7. 6. 2006 zákoníku práce*. In: Sbíрка zákonů České republiky. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-262>

Česko. 2006b. *Aplikace § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, při odpočtu výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje od základu daně*. [online]. Praha: Úřad vlády České republiky. [cit. 2021-06-12]. Dostupné z: <http://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=13483>

Česko. 2008. *Rozsudek NSS 9 Afs 150/2007-64 ze dne 31. 1. 2008*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/9-afs-150-2007-64>

Česko. 2009. *Zákon č. 280 ze dne 3. 9. 2009 daňový řád*. In: Sbíрка zákonů České republiky. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

Česko. 2010. *Rozsudek KSBR 31 Ca 154/2009-55 ze dne 15. 12. 2010*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/ksbr/31-ca-154-2009-55>

Česko. 2011. *Rozsudek NSS 8 Afs 13/2011-81 ze dne 28. 7. 2011*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/8-afs-13-2011-81>

Česko. 2012a. *Zákon č. 89 ze dne 22. 3. 2012 občanského zákoníku*. In: Sbíрка zákonů České republiky. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

Česko. 2012b. *Usnesení ÚS 3242/11-1 ze dne 10. 5. 2012*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/uscr/ii-us-3242-11-1>

Česko. 2013. *Rozsudek NSS 2 Afs 24/2012-34 ze dne 29. 11. 2013*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/2-afs-24-2012-34>

Česko. 2014a. *Rozsudek KSPA 52 Af 30/2013-105 ze dne 22. 1. 2014*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/kspa/52-af-30-2013-105>

Česko. 2014b. *Rozsudek NSS 6 Afs 60/2014-56 ze dne 26. 8. 2014*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-60-2014-56>

Česko. 2014c. *Rozsudek NSS 7 Afs 39/2014-48 ze dne 25. 9. 2014*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/7-afs-39-2014-48>

Česko. 2015. *Rozsudek NSS 10 Afs 24/2014-119 ze dne 11. 6. 2015*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/10-afs-24-2014-119>

Česko. 2016. *Rozsudek NSS 1 Afs 174/2016-38 ze dne 27. 9. 2016*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-174-2016-38>

Česko. 2017. *Rozsudek NSS 9 Afs 144/2016-51 ze dne 12. 1. 2017*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/9-afs-144-2016-51>

Česko. 2018. *Rozsudek NSS 3 Afs 304/2016-37 ze dne 28. 3. 2018*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/3-afs-304-2016-37>

Česko. 2019a. *Zákon č. 80 ze dne 12. 3. 2019 kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony*. In: Sbíрка zákonů České republiky. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2019-80>

Česko. 2019b. *Rozsudek NSS 1 Afs 429/2018-41 ze dne 10.12.2019*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-429-2018-41>

Česko. 2020a. *Rozsudek NSS 1 Afs 270/2020-26 ze dne 4. 11. 2020*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-270-2020-26>

Česko. 2020b. *Národní politika výzkumu, vývoje a inovací České republiky 2021+*. [online]. Praha: MŠMT, 2020-06-29. Dostupné z:

<https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=913172>

Česko. 2020c. *Pokyn č. MF-17 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a pozdějších předpisů ze dne 6. 5. 2020*. Dostupné z:

https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Pokyn-MF_c-017_k-jednotnemu-postupu-pri-uplatnovani-ustanoveni-34-odst-4-a-5-zakona-c-5861992-Sb-ve-zneni-zakona-c-80-2019-Sb.pdf

Česko. 2020d. *Informace k podání Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje dle § 34ba zákona o daních z příjmů ze dne 10. 2. 2020*.

Dostupné z: https://www.google.com/url?client=internal-element-cse&cx=017013487688345949444:8saow-3nteg&q=https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_avizo_k_VaV.pdf&sa=U&ved=2ahUKEwjstu_p6bzxAhWCtKQKHVn8BBkQFjABegQICRAC&usg=AOvVaw0oUtIia5035e5YXLRVCqNJ

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_avizo_k_VaV.pdf&sa=U&ved=2ahUKEwjstu_p6bzxAhWCtKQKHVn8BBkQFjABegQICRAC&usg=AOvVaw0oUtIia5035e5YXLRVCqNJ

[dani/Informace_avizo_k_VaV.pdf&sa=U&ved=2ahUKEwjstu_p6bzxAhWCtKQKHVn8BBkQFjABegQICRAC&usg=AOvVaw0oUtIia5035e5YXLRVCqNJ](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_avizo_k_VaV.pdf&sa=U&ved=2ahUKEwjstu_p6bzxAhWCtKQKHVn8BBkQFjABegQICRAC&usg=AOvVaw0oUtIia5035e5YXLRVCqNJ)

ČSÚ. 2020. *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje 2018*. [online]. Praha: Český statistický úřad, 2020-04-07 [cit. 2021-6-13]. Dostupné z:

<https://www.czso.cz/csu/czso/veda-vyzkum-a-inovace-publikace>

ČSÚ. 2021. *Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje 2019*. [online]. Praha: Český statistický úřad, 2021-04-14 [cit. 2021-6-13]. Dostupné z:

<https://www.czso.cz/csu/czso/veda-vyzkum-a-inovace-publikace>

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0692-8.

Evropská unie. 2011. *Listina základních práv Evropské unie ze dne 7. 12. 2000*. 2011. [cit. 2021-06-13]. Dostupné z:

https://www.mzv.cz/jnp/cz/zahranicni_vztahy/cr_v_evrope/pravo_evropske_unie/lisabonsk_a_smlouva/listina_zakladnich_prav_evropske_unie.html

Evropská unie. 2013. *Směrnice evropského parlamentu a rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS*. 2013-06-26 [cit. 2021-06-13]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>

Evropská unie. 2014a. *Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) C-539-12 Lock ze dne 22. 5. 2014*. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-539/12>

Evropská unie. 2014b. *Narizení komise (EU) č. 651/2014 ze dne 17. 6. 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem*. [cit. 2021-06-13]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2014:187:FULL&from=EN>

FICBAUER, Jiří, 2016. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM. ISBN 978-80-214-5390-6.

KAČR. 2019. *Výzkum a vývoj v účetnictví podnikatelů* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky. [cit. 2021-06-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/zobrazeni-vyzkumu-a-vyvoje-v-ceskem-ucetnictvi>

KDP. 2015. *Zahrnutí náhrad za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoj* [online]. Praha: Komora daňových poradců. [cit. 2021-06-12]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory/2015?sp=download&did=978>

KDP. 2016. *Vybrané otázky týkající se započitatelnosti nákladů do odpočtu na výzkum a vývoj* [online]. Praha: Komora daňových poradců. [cit. 2021-06-12]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory/2016?sp=download&did=2122>

KDP. 2017. *Náklady na pronajaté zaměstnance v kontextu odpočtu na výzkum a vývoj*. [online]. Praha: Komora daňových poradců. [cit. 2021-06-12]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory/2017?sp=download&did=6836>

KRUPOVÁ, Lenka, 2009. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi: stav k 1.1.2009*. 2009. Praha: VOX. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.

MALÍKOVÁ, Olga a Josef HORÁK, 2009. *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. ISBN 978-80-7372-557-0.

MARKOVÁ, Hana. 2019. *Daňové zákony 2019*. 29.vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN: 978-80-271-2274-5.

Národní účetní rada. 2019. *Předmluva Národní účetní rady k Interpretacím českých účetních předpisů*. 2019-12-14. [cit. 2021-6-13]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/predmluva-k-interpretacim-nur/>

Národní účetní rada. 2015. *I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje*. 2020-1-20. [cit. 2021-6-13]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-40/>

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

SVAČINA, Pavel, 2010. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress. ISBN 978-80-86929-62-0.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. 2016. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. dopl. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-9351-6.

TAČR. 2017. *Frascati manual 2017* [online]. Praha: Technologická agentura České republiky, 2019-03-29 [cit. 2020-12-12]. ISBN 978-80-88169-20-8. Dostupné z: https://www.tacr.cz/dokums_raw/novinky/170404_FRASCATI%20pdf_final_ke%20koment%C3%A1%C5%99%C5%AFm.pdf