

Nepřímá podpora výzkumu, vývoje a inovací

Podklad pro přípravu nové NP VaVaI

2012

Tato zpráva byla vypracována v rámci veřejné zakázky Úřadu vlády „Analýzy a podklady pro realizaci a aktualizaci Národní politiky výzkumu, vývoje a inovací“.

Autoři:

Ing. Miroslav Janeček, CSc. – Aktivity pro výzkumné organizace, o.p.s.

Ing. Karel Mráček, CSc. – Aktivity pro výzkumné organizace, o.p.s.

Ing. Václav Neumajer – Aktivity pro výzkumné organizace, o.p.s.

Nepřímá podpora výzkumu, vývoje a inovací

Tato studie byla vypracována na základě smlouvy mezi Technologickým centrem Akademie věd České republiky a obecně prospěšnou společností Aktivity pro výzkumné organizace jako příspěvek k aktualizaci Národní politiky výzkumu, vývoje a inovací. Předmětem smlouvy je zpracování analýzy nepřímé podpory výzkumu, vývoje a inovací a zhodnocení přínosů systému této nepřímé podpory v ČR.

Obsah

1. Výhody a nevýhody nepřímé podpory výzkumu a vývoje	1
2. Formy nepřímé podpory výzkumu a vývoje (včetně příkladů ze zahraničí).....	4
2.1 Daňové systémy – rámec pro daňové pobídky a úlevy	5
2.2 Používané daňové nástroje a pobídky na podporu výdajů na výzkum a vývoj v podnikatelské sféře ve světě	7
2.3 Hodnocení efektů a tlaky na monitoring používaných daňových stimulů ve světě	18
2.4 Další formy nepřímé podpory výzkumu a vývoje	20
3. Současný systém nepřímé podpory v ČR.....	24
4. Zhodnocení výsledků nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje v ČR a existující problémy s implementací této nepřímé podpory	30
4.1. Statistická analýza nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje (s využitím dat MF ČR a ČSÚ)	30
4.2 Názorová (postojová) analýza VO a podniků (s využitím průzkumů AVO)	40
4.3 Doporučení a poznatky z mezinárodního auditu systému výzkumu, vývoje a inovací v ČR.....	43
4.4 Názory a pohled správce daně (MF ČR, finanční úřady)	43
5. Návrhy na změny systému nepřímé podpory výzkumu a vývoje v ČR a jejich očekávané dopady	47
Literatura a prameny	49
Příloha č.1.: Daňové zatížení v zemích EU.....	50
Příloha č.2. Přímé daně v zemích EU (k 31. 12. 2011).....	52
Příloha č. 3. Mezinárodní audit systému výzkumu, vývoje a inovací v ČR	53

Úvod

Tato studie byla vypracována na základě smlouvy mezi Technologickým centrem Akademie věd České republiky a obecně prospěšnou společností Aktivita pro výzkumné organizace jako příspěvek k aktualizaci Národní politiky výzkumu, vývoje a inovací.

1. Výhody a nevýhody nepřímé podpory výzkumu a vývoje

Veřejná podpora výzkumu a vývoje může mít svou přímou a nepřímou podobu. Přímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v dané zemi představuje poskytnutí (výdaj) veřejných (státních) finančních prostředků za účelem podpory rozvíjení těchto činností, a to ve formě institucionální podpory, účelové podpory grantových a programových projektů, podpory velkých infrastruktur, podpory mezinárodní spolupráce ve výzkumu a vývoji a v případě členských zemí EU i ve formě spolufinancování operačních programů ve výzkumu a vývoji. Jako její výhody jsou většinou označovány možnosti zaměření podpory na předem definované cíle, podpora koncepčního dlouhodobého rozvoje výzkumných organizací, apod. Nevýhody přímé veřejné podpory výzkumu a vývoje spočívají pak právě v jejím selektivním přístupu ovlivněném často i subjektivními a skupinovými zájmy, ve vysokých nákladech spojených s administrací, hodnocením a kontrolou projektů, apod.

Nepřímá veřejná finanční podpora výzkumu a vývoje ze strany státu může existovat ve formě daňových pobídek a úlev, urychleného odpisování, zvýhodněných úvěrů, podpory rizikového kapitálu, apod. Zvýšená pozornost této nepřímé podpoře v posledních letech má svou motivaci především v těchto skutečnostech. V konkurenčním kontextu globalizované ekonomiky narůstá význam a potřeba vyšších investic podnikatelské sféry do výzkumu a vývoje. EU již v Lisabonské strategii a nyní ve strategii Evropa 2020 zdůraznila i s ohledem právě na určité zaostávání Evropy za USA v intenzitě podnikových výdajů na výzkum a vývoj potřebu tvorby vládních politik orientovaných na stimulaci podnikatelských subjektů k vyššímu vynakládání prostředků do této oblasti.¹ Nedostačující investice podnikatelské sféry do výzkumu a vývoje jsou nyní dokonce naléhavou celoevropskou otázkou. Úloha státu v daných souvislostech je spatřována v tvorbě podnětů a podmínek, které by činily investice do výzkumu a vývoje pro podnikatelské subjekty zajímavějšími a atraktivnějšími. Zejména stimulační účinek přímých daní je v posledních letech ve světě a v EU často spojován s oblastí podnikových výdajů na výzkum a vývoj. Nejde však jen o daňové a další nástroje nepřímé finanční podpory, ale k danému účelu lze využít i některé nástroje přímého financování. V případě nástrojů přímého financování jde zejména o účelové financování programových projektů v oblasti aplikovaného a průmyslového výzkumu (k zabezpečení strategických výzkumných priorit národní politiky i regionálních politik výzkumu a vývoje), které se realizuje formou spolufinancování státu a soukromého sektoru. Tato již poměrně rozšířená forma spolufinancování by neměla jen přitahovat soukromý kapitál k podpoře

¹ *Europe 2020. A Strategy for Smart, Sustainable and Inclusive Growth*, COM (2010) 2020 final, European Commission, Brussels, March 3, 2010

výzkumu, ale současně i vytvářet předpoklady pro potřebnou praktickou realizaci a komercializaci výsledků výzkumu a vývoje. Stát dává trhu signály o svých prioritách a rizicích, jež je ochoten financovat a u soukromého kapitálu, který je nucen podílet se na financování projektu obvykle alespoň z 50 %, lze předpokládat vyšší odpovědnost při výběru tématu projektu s ohledem na skutečné potřeby, dosažitelné výsledky řešení i ekonomickou efektivnost a vůbec celkově vyšší snahu o realizaci a komercializaci dosažených výzkumných výsledků. Přitom využití nástrojů jak přímé tak nepřímé finanční podpory a opatření s nimi spojených směřuje často k podpoře malého a středního podnikání a regionálního rozvoje a kombinuje se s další podporou poskytovanou v těchto oblastech.

V konfrontaci s nástroji přímé podpory výzkumu a vývoje lze, podle našeho názoru i na základě dosaženého poznání a praktických zkušeností v jednotlivých zemích, uvést zejména tyto následující výhody a nevýhody nepřímé podpory v oblasti výzkumu a vývoje.

Výhody nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje (zejména formou daňových pobídek a úlev) spočívají především v tom, že:

- při jejím možném plošném uplatnění nedochází k narušení konkurenčního prostředí (rovné a stejné podmínky pro všechny – možnost využití za daných okolností všemi podnikatelskými subjekty);
- umožňuje povzbuzovat a stimulovat investice do výzkumu, vývoje a inovací v celé šíři podnikatelského sektoru; zvláště je to účinné v zemi s chudou inovační tradicí nebo v zemi, kdy v dané situaci neodpovídá její inovační výkonnost potřebám ekonomiky;
- její uplatnění povede k vyšší objektivitě a pružnosti tržní alokace prostředků ponechané na firmách, zejména k orientaci jejich investic do výzkumu a vývoje v oblasti konkurenceschopných technologií a odvětví (s minimem zásahů do trhu); podnikatelské subjekty (obchodní společnosti) mají plnou možnost volby vlastních výzkumných a inovačních priorit při očekávané efektivní alokaci jimi vynakládaných prostředků (podnikatelský subjekt je obvykle umísťuje způsobem zajišťujícím mu jejich maximální návratnost);
- představuje většinou z hlediska správy menší administrativní a nákladovou náročnost ve srovnání s nástroji přímého financování (např. odpadají administrativní náklady spojené s podáním žádosti o dotaci, jejím prověřováním, schvalováním, kontrolou plnění, náklady dané případnými oboustrannými protichůdnými toky prostředků při přímém financování, náklady spojené s vytvořením nových vládních či jiných veřejnoprávních institucí a agentur, atd.);
- snižuje nejistoty a vytváří určitou stabilitu pro podniky při financování výzkumu (podniky vědí předem, s čím mohou za daných podmínek počítat, mají určitou právní jistotu, přirozeně pokud v dané zemi existuje např. jistá stabilita daňové legislativy); současně je plnění daňových povinností více pod veřejnou kontrolou;
- stimuluje širší obecný zájem o financování výzkumu (možnost rozšíření zdrojů financování – sponzoři).

Nevýhody nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje, zejména pokud jde o daňové pobídky a úlevy, jsou pak zvláště v tom, že:

- dochází obvykle k vytváření složitější daňové legislativy, poskytování daňové podpory komplikuje daňovou legislativu ve smyslu jejího vzdalování od standardních požadavků jednoduchosti, transparentnosti a neutrality daní;
- tvorba účinných daňových schémat podpory je poměrně náročnou komplexní záležitostí;
- predikce celkových dopadů na očekávané daňové příjmy (dopadů na státní rozpočet) jsou mnohdy obtížné; fiskální stabilita může být proto i jen předstírána;
- používaná plošnost podpory neumožňuje jednoznačně směřovat prostředky cíleně a adresně na výzkumná řešení stanovených celospolečensky klíčových témat;
- možnost jejího využití nereflktuje často na naléhavost potřeby podpory výzkumu a vývoje v daném případě; realizovat tuto podporu lze většinou jen tam, kde vzniká daňová povinnost, resp. je dosahován kladný hospodářský výsledek (nutná vazba na zisk je často problémem jejího využití pro malé a střední podniky);
- existuje určité riziko jejího zneužití (zejména v případě nepřesných formulací v daňové legislativě a nedostatečných vazeb na účetnictví, značnou pozornost je nutno věnovat přesnému vymezení výzkumných a vývojových aktivit a nákladů na výzkum a vývoj).

V současné době nejvíce rozšířenými nástroji nepřímé podpory výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru ve vyspělých ekonomikách jsou daňové pobídky a úlevy. Pro cíle a záměry jejich využití zejména platí:

- Daňové pobídky jsou obvykle přijímány s cílem stimulovat podnikatelské subjekty k vyššímu vynakládání prostředků na výzkum a vývoj. Očekává se od nich, že přispějí k vytvoření lákavějšího a atraktivnějšího prostředí pro investice do výzkumu a vývoje a k všeobecnému proinovačnímu klimatu s konečným efektem růstu konkurenceschopnosti podniků a v důsledku toho i růstu národní ekonomiky.
- Daňové pobídky jsou často charakterizovány jako jistý odraz cílů typu „méně státu, více trhu“. Jejich použití nevyžaduje sice zakládání nových vládních či jiných veřejnoprávních institucí, ale na druhé straně jejich spojení s liberálními koncepcemi není jednoznačně prokazatelné. Daňová opatření na podporu výzkumu a vývoje použily a nadále používají vlády jak v poměrně liberálních ekonomikách, tak v ekonomikách s významnou rolí státu. Lze se s nimi setkat v zemích s různými modely hospodářské, rozpočtové, výzkumné a inovační politiky.
- Daňové a jiné nástroje nepřímé podpory jsou využívány v souladu s uznávanou vyšší objektivitou tržního hodnocení alokace prostředků ve srovnání s možnými riziky subjektivních vlivů a zájmů v systémech přímého financování a hodnocení projektů (např. ze strany vládních úředníků či v důsledku ustálených spojení určitých skupin členů hodnotících komisí, převahy hodnotitelů z akademického prostředí či jiných institucí,

apod.). Daňové úlevy představují vlastně striktně stanovená pravidla hry, do kterých dále již nevstupují žádná výběrová řízení se subjektivními faktory.

- Daňové úlevy často kompenzují nepříznivé dopady na výzkum a vývoj v situaci relativně vysokých daní. Obvykle se též předpokládalo, že v zemích, kde daňové sazby tvořící celkové rámcové podmínky pro rozvoj a investice jsou relativně nízké, se daňové úlevy používají spíše výjimečně. Nyní se však stále více ukazuje, že snížení celkové daňové zátěže nemusí ještě plně stimulovat sofistikované výroby založené na výsledcích výzkumu a vývoje. Pozornost daňovým úlevám pro investice do výzkumu a vývoje v posledních letech narůstá tak tedy i v situaci dlouhodobého trendu poklesu sazeb daní z příjmů právnických osob, ke kterému dochází ve většině zemí. Zatímco v první polovině 90. let byly různé daňové pobídky pro výzkum a vývoj využívány ve 12 zemích OECD, nyní je to ve více než 20 zemích OECD a ve většině členských zemí EU.

Z dosažených poznatků a zkušeností vyplývá, že současným rozhodujícím cílem a záměrem využití daňových pobídek a jiných nepřímých forem podpory je povzbudit podnikatelskou sféru k vyšším výzkumným a inovačním aktivitám a jejich financování. Daňové úlevy ve prospěch výzkumu jsou označovány jako daňové výdaje (tax expenditure) a jsou v podstatě rovnocennou složkou s přímými rozpočtovými výdaji, s nimiž tvoří tzv. „hrubé vládní rozpočtové výdaje“ na výzkum a vývoj.

V praxi se již plně ověřeným přístupem vládní (státní) výzkumné a inovační politiky v zemích EU či OECD stala podle potřeby zvolená a utvářená určitá kombinace přímých a nepřímých forem podpory výzkumu a vývoje. Kombinace (mix) různých nástrojů je vhodný přístup, neboť samotným jednotlivým nástrojem nemůže být zajištěna celá škála podnětů. Přitom je nutno, aby používané nástroje byly nákladově účinné a neměly vytěšňovací efekty při vzájemném působení s ostatními nástroji. Účelná kombinace nástrojů se též nutně liší v závislosti na dané ekonomice a společnosti a může se měnit i v průběhu času.

2. Formy nepřímé podpory výzkumu a vývoje (včetně příkladů ze zahraničí)

Nepřímou podporu výzkumu, vývoje a inovací mohou zajišťovat zejména tyto nástroje:

- daňové pobídky a úlevy;
- úlevy v oblasti příspěvků na sociální pojištění;
- opatření v oblasti odpisové politiky;
- zvýhodněné úvěry pro výzkum a vývoj;
- mechanismy garancí;
- celní politika na podporu výzkumu a vývoje;
- podpora rizikového kapitálu;
- zvýhodněný pronájem státní / regionální infrastruktury k výzkumným a vývojovým aktivitám.

Tyto nástroje se uplatňují přitom v řadě forem. Jak již bylo řečeno, nepřímá podpora výzkumu, vývoje a inovací je však především spojována s jejich podporou v oblasti daní a tohoto nástroje se také jednoznačně nejvíce ve světě využívá. Proto mu bude věnována v dalších částech studie hlavní pozornost. Různé formy daňových pobídek a úlev pro výzkum a vývoj a tendence v této oblasti nelze analyzovat a plně pochopit bez vědomí obecného rámce daňových systémů.

2.1 Daňové systémy – rámec pro daňové pobídky a úlevy

V kontextu vytvořených daňových systémů v jednotlivých zemích a současných tendencí v oblasti daňové legislativy je nutno posuzovat i existující a přijímané daňové pobídky a úlevy pro výzkum a vývoj. V první řadě musíme mít na zřeteli, že vývoj národních daňových systémů probíhal v podmínkách odlišných kulturně historických tradic v jednotlivých zemích a stal se výrazem suverenity národních států. Během tohoto vývoje se formovala i různá terminologie a různé techniky výpočtu jednotlivých daní. V posledních desetiletích nové impulsy do tohoto vývoje daňové problematiky přinesly globalizační tendence spojené s výrazným růstem mezinárodního obchodu, rostoucím vlivem nadnárodních společností s dceřinými společnostmi v různých zemích a zvyšujícím se pohybem kapitálu a osob mezi jednotlivými zeměmi. Do popředí pozornosti se tak mnohem více dostávají konkurenční silné a slabé stránky jednotlivých národních daňových systémů, ale též otázky dvojího zdanění nebo možných daňových úniků s nepříznivým dopadem na příjmy státního rozpočtu. Vedle daňové konkurence jsou tudíž stále více nastolovány i otázky daňové spolupráce vedoucí ke sbližování daňových systémů jednotlivých zemí, zvláště pak v případě integračních seskupení jako EU.²

V podmínkách globalizované ekonomiky jsou daňové systémy stále výrazněji posuzovány se zřetelem k vytvářenému podnikatelskému prostředí. Daňové systémy jsou jedním z nejdůležitějších faktorů ovlivňujících podnikatelské prostředí dané ekonomiky, což potvrzují i různé průzkumy, v nichž dopady daní jsou podnikatelskými subjekty vnímány velmi výrazně. Účinný daňový systém by tak neměl jen zajistit dostatečné příjmy státního rozpočtu, ale měl by stimulovat k investicím a vůbec k podnikání, podpořit konkurenceschopnost a hospodářský růst dané ekonomiky. Takový daňový systém nemůže být však podřízen jen cíli konkurovat jiným zemím nízkými daněmi, ale k podstatným hlediskům v mezinárodním srovnání patří také, zda daňová pravidla nejsou příliš komplikovaná a nestabilní, zda nedochází k nejednoznačnému výkladu daňových předpisů finančními úřady, a v neposlední řadě jde i o výši odvodového zatížení nákladů práce (příspěvky na sociální pojištění) /viz každoroční srovnávací studie Světové banky *Doing Business*/.³

² *Taxation trends in the European Union*. Luxembourg: European Union, Eurostat 2012, 274 p., ISBN 978-92-79-21209-3

³ World Bank: *Doing Business 2012*; available at: www.worldbank.org/publications

Výši zdanění a jeho dopad na podnikatelské prostředí v dané zemi je však také nutno posuzovat v širších ekonomických a sociálních souvislostech. Často se poukazuje na severské země Evropy jako na země s dlouhodobě celkově nejvyššími daněmi (i když podle posledního stavu tomu tak zcela není). Přesto jsou to země s vysokou ekonomickou výkonností. V relevantních světových zprávách o hodnocení konkurenceschopnosti jednotlivých zemí se již standardně nacházejí na předních místech (zejména Dánsko, Finsko, Švédsko). Při hodnocení výše zdanění je totiž rovněž důležité, jak efektivně probíhá výběr daní a jak jsou státem vybrané daně vůbec využity, čili jaká je struktura rozpočtových výdajů. Severské země EU vykazují vysoké veřejné výdaje na výzkum, vývoj a inovace jako prorůstové opatření. Svým daňovým poplatníkům poskytují relativně vysokou úroveň a kvalitu veřejných služeb placených z vybraných daní. Výběrová řízení k veřejným zakázkám probíhají pro veřejnost transparentním způsobem; v mezinárodních žebříčcích patří severské země EU právě k zemím s nejnižší mírou korupce.

Důležitým hodnotícím kritériem dané ekonomiky je daňové zatížení, které lze charakterizovat s využitím různých indikátorů (daňová kvóta, složená daňová kvóta, efektivní daňové sazby, implicitní daňové sazby). Daňová kvóta (poměr výnosu daní a cel k HDP) může pro danou zemi přitom vyznívat v mezinárodním srovnání mnohem příznivěji než v případě použití složené daňové kvóty (poměr výnosu daní, cel a příspěvků na sociální zabezpečení k HDP), která se také v daňových statistikách označuje jako celkové daňové zatížení (overall tax burden). To je například situace České republiky, která vykazuje vysoký podíl příspěvků na sociální pojištění na celkových daňových příjmech. Vybrané indikátory daňového zatížení obsažené v tabulkách v příloze této studie ukazují na dosud značné rozdíly mezi jednotlivými členskými zeměmi EU. (viz příloha č. 1)

Z hlediska daňové teorie a politiky v mezinárodních souvislostech se také hovoří o daňové spolupráci a daňové konkurenci. U mezinárodní daňové spolupráce, která úzce souvisí s procesy globalizace a integrace, se rozlišují v podstatě tři formy: daňová koordinace, daňová aproximace a daňová harmonizace. Daňová koordinace mezi zeměmi se zaměřuje na vzájemnou informovanost o daňových změnách, na zamezení daňových úniků a na předcházení dvojímu zdanění. Daňová aproximace představuje takovou situaci, kdy jednotlivé země se v rámci vzájemné spolupráce snaží o přibližování svých daňových systémů. Nejvyšší formou mezinárodní daňové spolupráce je pak daňová harmonizace, která může probíhat ve třech fázích. První fází je určení harmonizované daně spolupracujícími zeměmi. Poté v další fázi by měl být harmonizován daňový základ, tedy měl by být stanoven jednotný způsob, jak určit daňový základ. Konečně poslední, třetí fází je samotná harmonizace daňové sazby, čili spolupracující země by se měly dohodnout na její výši. Mezi členskými státy EU bylo již dosaženo určité shody a souladu, pokud jde o vzájemné poskytování daňových informací, zamezování dvojího zdanění a boj proti tzv. daňovým rájům. Orgány EU byla dále vytyčena snaha o daňovou harmonizaci a koordinaci jako jeden z jejích fiskálních cílů. Daňová politika nespadá sice do společných politik, ale EU se snaží harmonizovat především ty daně, které napomáhají fungování vnitřního trhu. Určitá harmonizace probíhá již v oblasti nepřímých daní (daň z přidané hodnoty, spotřební daně). Naopak v oblasti přímých daní, s kterými jsou

nejvíce provázány daňové pobídky a úlevy pro výzkum a vývoj, harmonizační proces zcela stagnuje a ukazuje se spíše jako nereálný.

Silné zastánce (nejen mezi představiteli liberálních ekonomických teorií) má nadále právě využití daňové konkurence, kdy jsou za významný nástroj ekonomické soutěže jednotlivých národních států považovány daně. S jednotlivými daněmi jsou spojovány ekonomické soutěžní stimuly, ale i úspory ve veřejných rozpočtech a další výhody. V hospodářské politice vlád jsou např. často používány nízké daně resp. osvobození od daně po určité období jako účinný prostředek nabídky při získávání přímých zahraničních investic. Pokud jde o EU, musíme mít také na vědomí, že v daňových otázkách je potřeba jednomyslného souhlasu všech členských států EU. Tento požadavek zůstává i po přijetí Lisabonské smlouvy. Členské státy EU projevují neochotu především k další harmonizaci přímých daní, neboť právě zásahy do těchto daní považují tyto státy za zásahy do své suverenity a navíc zejména korporátní daně využívají jako nástroj hospodářské politiky. Kromě toho další postup možné daňové harmonizace naráží na rozdílné tradice účetních systémů (např. v anglosaských zemích oproti Německu či Rakousku).

Pokud jde o korporátní daně, jejich vývoj je v poslední dekádě sice charakteristický celkovou tendencí ke snižování této daňové zátěže, nicméně existují dosud nepřehlédnutelné rozdíly v jejich výši mezi členskými zeměmi EU.⁴ Nejvyšší daň ze zisku má Malta (35 %), dále následují Francie (33,3 %), Belgie (33 %) a Španělsko (30 %). U většiny zemí (včetně severských) se pohybuje nominální sazba této daně na úrovni 25 - 26 %. Nižší daně mají obvykle nové členské státy EU. Nejnižší 10% nominální sazbu daně uplatňují Bulharsko, Kypr a Maďarsko. Zdanění firem v České republice dosahuje 19 % a patří tak v rámci EU k nižšímu. (Výše přímých daní v zemích EU – viz příloha č. 2)

Nominální sazba daně vypovídá však málo o skutečném zdanění firmy v dané zemi. Vliv na reálnou výši daně mají různá daňová zvýhodnění (daňové úlevy a pobídky), započtení investičních pobídek, uplatňování ztrát, použité metody a doba odpisování apod. Výsledkem tohoto procesu může být i značný odklon reálné (efektivní) sazby daně ze zisku firem od nominální sazby této daně. V úvahu je dále nutno též vzít, že snížení korporátní daně nemusí ještě znamenat celkové snížení daňové zátěže v dané ekonomice, neboť snížení u jednoho druhu daně je často vládami kompenzováno zvýšením u jiného druhu daně (např. vyšším zdaněním spotřeby v oblasti nepřímých daní).

2.2 Používané daňové nástroje a pobídky na podporu výdajů na výzkum a vývoj v podnikatelské sféře ve světě

Daňové pobídky a úlevy na podporu výzkumu a vývoje začaly být široce využívány v řadě zemí včetně členských zemí EU především s cílem povzbudit investory nebo společnosti k investicím do výzkumu a vývoje nebo k založení a vzniku nových

⁴ *Taxation trends in the European Union*. Luxembourg: European Union, Eurostat 2012, 274 p., ISBN 978-92-79-21209-3

technologicky orientovaných společností, a to zvláště cestou daňových dobropisů (tax credit), odčitatelných položek od základu daně nebo nižšími daňovými sazbami. S jejich využitím ve světě se přitom setkáváme v zemích s různými modely politiky. Ve vyspělých ekonomikách jsou daňové úlevy zaměřené na podporu výzkumu a vývoje uplatňovány zejména v těchto formách:

- tax credit (daňový dobropis, sleva na dani),
- odpočty (položky odčitatelné) od základu daně,
- odklady platby daně.

Dále se pak například využívá:

- odpisová politika (urychlené odpisování),
- různé speciální daňové pobídky (cílené na vytváření nových pracovních příležitostí ve výzkumu a vývoji, na podporu zavádění a využívání špičkových technologií zejména ve středních a malých podnicích apod.),
- daňová podpora rizikového kapitálu,
- snížení odvodů sociálního pojištění zaměstnavatele za výzkumné a vývojové pracovníky.

Různé daňové pobídky a úlevy na výzkum a vývoj (vedle jeho přímé finanční podpory) využívá v současné době většina členských zemí EU (viz např. Belgie, Dánsko, Česká republika, Irsko, Itálie, Maďarsko, Nizozemsko, Portugalsko, Rakousko, Španělsko, Velká Británie ad.). Zavedení daňové stimulace výzkumu a vývoje je podporováno i v Německu a opětné zavedení se uvažuje i ve Finsku. Z mimoevropských vyspělých zemí OECD využívají nepřímou finanční (daňovou) podporu výzkumu a vývoje také USA, Kanada, Jižní Korea, Japonsko či Austrálie. S daňovými úlevami se lze nyní setkat rovněž v Číně a Indii.

V zásadě můžeme rozlišit ve světě používaná tato *schémata daňové stimulace*:⁵

- a) objemově a plošně založená (flat rate) daňová schémata podporující (odměňující) investory do výzkumu a vývoje podle objemu jimi vynaložených prostředků na tyto rozvojové oblasti v průběhu fiskálního roku s rozdílem podle zahrnutí pouze běžných (neinvestičních) výdajů (např. Dánsko, Česká republika, Norsko, Velká Británie ad.) nebo běžných výdajů a výdajů na stroje a zařízení (např. Austrálie, Francie, Itálie, Kanada, Rakousko ad.); tyto země většinou poskytují také štedřejší daňovou podporu MSP. Současně je třeba mít na zřeteli jinou techniku výpočtu redukce daňové povinnosti (úpravy základu daně nebo slevy na vypočtené a splatné dani - viz následující příklady).

Ale např. Belgie a Nizozemsko aplikují daňová zvýhodnění pro výzkum a vývoj formou odpočtů pouze na mzdové náklady a příspěvky na sociální pojištění.

⁵ OECD *R&D tax incentives: rationale, design, evaluation*. November 2010

Příklady:

Velká Británie – odpočet výdajů na VaV		Kanada – daňový dobropis pro VaV	
	Výdaje na VaV		Výdaje na VaV
	Investice do strojů a zařízení	<i>Daňově zvýhodněné výdaje na VaV (pro VaV uznatelný pro daňové úlevy)</i>	Investice do strojů a zařízení <i>MSP – 35 % až do 3 mil. vynaložených CAD, 20 % z dalších; velké podniky 20 %</i>
<i>Daňově zvýhodněné výdaje na VaV (pro VaV uznatelný pro daňové úlevy)</i>	Neinvestiční (běžné) výdaje <i>MSP – celkem 175 %; velké podniky – celkem 130 %</i>		Neinvestiční (běžné) výdaje <i>MSP – 35 % až do 3 mil. vynaložených CAD, 20 % z dalších; velké podniky 20 %</i>

Velká Británie: $MSP [175 \% - 100 \% \text{ (normální výše odečtu výdajů)}] * 21 \% \text{ korporátní daň} = 0,16 \text{ z } 1 \text{ GBP} \rightarrow \text{redukce daňové povinnosti z příjmů};$

Kanada: $MSP - 0,35 \text{ z } 1 \text{ CAD} \rightarrow \text{redukce daňové povinnosti z příjmů (až do limitu 3 mil. CAD) a poté redukce daňové povinnosti z příjmů } 0,20 \text{ z } 1 \text{ CAD};$

Nizozemsko – daňové pobídky pro mzdy ve VaV	
	Výdaje na VaV
	Investice do strojů a zařízení
<i>Daňově zvýhodněné výdaje na VaV (pro VaV uznatelný pro daňové úlevy)</i>	VaV mzdy – odpočet <i>50 % z daně z mezd pro prvních 0,220 mil. EUR; 18 % nad tuto částku (strop – 14 mil. EUR)</i>
	Ostatní běžné výdaje

- b) přírůstková (inkrementální) daňová schémata podporující investory do výzkumu a vývoje za zvýšení výdajů oproti časově a věcně stanovenému výchozímu základu (úrovni) – viz např. USA, Irsko;
- c) smíšená (hybridní, mix) schémata podporující investory do výzkumu a vývoje se zřetelem jak k dosaženému objemu výdajů na VaV, tak k jejich přírůstku (viz např. Japonsko, Portugalsko, Španělsko).

Příklad:

Portugalsko – mix objemových a přírůstkových daňových pobídek pro VaV	
	Výdaje na VaV
	Investice do strojů a zařízení
<i>Daňově zvýhodněné výdaje na VaV (pro VaV uznatelný pro daňové úlevy)</i>	Neinvestiční (běžné) výdaje (úroveň základny) <i>32,5 % daňový dobropis na všechny běžné výdaje</i>
	Neinvestiční (běžné) výdaje (přírůstek) <i>plus 50 % daňový dobropis na přírůstek VaV</i>

Konstrukce daňových nástrojů může být tedy založena buď na úplném vynětí nebo osvobození od daně nebo na úpravách základu daně (tedy odpočtech od základu daně) nebo je realizována formou slevy na vypočtené a splatné daně. Výběr konstrukce daňového nástroje závisí též na zvyklostech v dané zemi včetně v její legislativě zavedených daňových technik. V současné době v zemích EU a OECD převládají daňové pobídky konstruované na základě slevy na daně.

Odčitatelnost neinvestičních výdajů na výzkum a vývoj od běžných příjmů

Uplatňuje se prakticky ve všech zemích EU či OECD jako plošné neutrální opatření pro daňové poplatníky. Vychází se z toho, že tyto výdaje byly vynaloženy s cílem dosažení, zajištění a udržení příjmů podléhajících dani a jsou proto od nich odčitatelné (bez rozlišení toho, zda je výzkum a vývoj prováděn vlastními silami nebo je nakupován od externí specializované výzkumné organizace).

Podle dosavadní praxe existují tři možné způsoby odečítání těchto výdajů:

- a) bezprostředně v roce, ve kterém byly vynaloženy;
- b) jejich odpočet je odložen do dalších let, v nichž bude realizován výnos z daného výzkumu a vývoje (toto časové rozlišení jako nákladů příštích období se používá např. v USA a Japonsku, v běžném roce svého vzniku jsou výdaje na výzkum a vývoj kapitalizovány jako nehmotná aktiva);
- c) kombinací obou předchozích způsobů (část výdajů je odečtena v běžném účetním roce, odpočet další části výdajů je odložen do dalších let – viz např. Velká Británie a Irsko).

Od 90. let se v jednotlivých zemích začaly též prosazovat fakultativní přístupy, kdy daňoví poplatníci mají obvykle možnost volby mezi způsobem odečítání a) a b).

Bližší charakteristika jednotlivých daňových pobídek a úlev na podporu výzkumu a vývoje, které jsou používány v zemích EU resp. OECD. V posledních letech jsou využívány i v zemích BRICS (Brazílie, Rusko, Indie, Čína a Jihoafrická republika).

Daňový dobropis /sleva na daně/ (tax credit)

Je to procentuálně stanovená odčitatelná částka od vypočtené a splatné daně, která náleží podnikatelským subjektům podporujícím výzkum a vývoj (ať již investují do vlastního výzkumu a vývoje či ho nakupují). Stanoví se buď paušální sazbou z objemu výdajů na výzkum a vývoj v daném fiskálním roce (tzv. flat rate) nebo sazbou z výše přírůstku výdajů na výzkum a vývoj v daném fiskálním roce (tzv. incremental rate) oproti příslušně vymezenému časovému období či stanovenému základu (předchozí rok, fixní rok v minulosti, průměr z výdajů posledních dvou nebo tří let, poslední nejvyšší výdaje, apod.). Daňový dobropis se může týkat veškerých výdajů na výzkum a vývoj (s výjimkou pořízené nemovitosti pro tyto účely) nebo jejich části (neinvestičních výdajů, apod.). Daňový dobropis je podle dosavadních zkušeností však nejlépe využitelný a nejvíce přínosný pro velké

podniky. Proto v některých zemích (viz např. Velká Británie) byly provedeny takové úpravy daňové legislativy, které by umožnily jeho vyšší využití naopak ze strany MSP.

Tento daňový nástroj je používán již v řadě zemí (např. v USA, Kanadě, Japonsku, Francii, Itálii, Španělsku, ad.). K jeho zavedení by mělo dojít i v Německu a Irsku. V posledních letech lze sledovat tendenci k růstu sazeb daňových dobropisů, zvýhodnění jejich podmínek pro MSP a k jejich většímu používání ve vazbě na přírůstek výdajů na výzkum a vývoj. Za pozornost též stojí, že už v 80. letech zavedlo tuto formu daňové pobídky Finsko na podporu zvýšení výzkumných a inovačních aktivit v průmyslu, ale s ohledem na její konstrukci a nepříliš šťastné nastavení se zde projevila relativně malým dopadem. Vláda ji pak přestala používat (i přes ještě pokračující zájem podniků) v souvislosti s přijatou větší daňovou reformou v r.1987, která preferovala jednoduchost a neutralitu daní. Důraz byl od té doby ve výzkumné politice Finska jednoznačně položen na přímou finanční podporu v rámci vybraných strategických programů. Nicméně od roku 2004 se znovu začalo uvažovat o daňových pobídkách.

Odpočty od základu daně (položky odčitatelné od základu daně)

Jde o snižování vypočteného zisku podniků (daňový zisk), a tím i daňového základu o určité stanovené procento výdajů na výzkum a vývoj. Již klasickým příkladem odpočtu od základu daně jsou dary firem a jednotlivců poskytnuté na financování výzkumu a vývoje (sponzoring). Postupně v řadě zemí (např. Rakousko, Velká Británie, Česká republika ad.) byly pak zavedeny daňové úlevy v podobě opakovaného odpočtu obvykle vybrané části daňově uznatelných nákladů na výzkum a vývoj z vypočteného základu daně (výše odpočtu se mezi jednotlivými zeměmi liší a pohybuje se v intervalu 25 - 100 %). To znamená, že firmy mohou takto odečítat daňově uznatelné náklady na výzkum a vývoj z více než 100 %. V případě, že jde o nastartování výzkumné činnosti ve firmě nebo po dobu posledních tří let lze zaznamenat „nadprůměrné“ výdaje na výzkum, může být daňový základ ještě snížen (Rakousko).

Další formy daňových pobídek speciálně zaměřené na:

- ***podporu zájmu podnikatelské sféry o zaměstnávání lidí ve výzkumu a vývoji.*** K daňovým úlevám speciálně orientovaným na podporu vytváření nových pracovních příležitostí ve výzkumu a vývoji patří např. slevy na dani z mezd nebo odpočty z odvodů daně ze mzdy za výzkumné a vývojové pracovníky (viz např. Belgie, Nizozemsko, Irsko). Daňové dobropisy se také speciálně používají ke stimulaci firem zaměstnávat mladé lidi v doktorandském studiu či postdoktorandy (např. Francie).
- ***podporu zavádění a využívání high-tech v podnikatelské sféře*** (zejména ve středních a malých podnicích);
- ***podporu výzkumné spolupráce*** subjektů veřejného a soukromého sektoru (společné projekty, apod.). Existují daňové úlevy pro podniky, které smluvně zadávají výzkumná řešení pro univerzity nebo jiné veřejné výzkumné instituce (např. Itálie, Portugalsko).

- **podporu patentových aktivit a prodeje duševního vlastnictví**, přičemž se využívá osvobození od daně či odpočtu u daně z příjmů z prodeje duševního vlastnictví (např. Belgie nebo Irsko, kde příjmy z patentů nejsou dokonce zdaňovány vůbec).

Daňové úlevy pro malé a střední podniky

MSP jsou v rozsahu uplatněných daňových pobídek a úlev na VaV v řadě zemí zvýhodněny oproti velkým podnikům (např. ve Velké Británii, Kanadě, Japonsku a dalších zemích). Potřebu této diferenciaci zdůrazňují i orgány EU (viz Strategie Evropa 2020). Start-ups zakladané s orientací na high-tech, na využití výsledků výzkumu a vývoje či přímo k provozování výzkumné a vývojové činnosti jsou v některých zemích na určitou dobu osvobozeny od daně resp. jsou pro ně stanovena různá daňová zvýhodnění (např. Francie, Irsko, Portugalsko,). Ve Francii „mladé“ inovační MSP, schopné dokladovat výdaje na výzkum a vývoj ve výši 15 % celkových nákladů, neplatí první tři roky daň z příjmů, další dva roky jen 50 % této vypočtené a splatné daně. Jejich zaměstnanci ve výzkumu a vývoji a v oblasti patentů neplatí sociální pojištění. V úvahu je však třeba vzít, že celkové zvýhodnění nesmí přesáhnout během tří let částku 100 tisíc EUR.

Snížení odvodů sociálního pojištění zaměstnavatele za výzkumné a vývojové pracovníky

Obvykle se spojují s daňovými zvýhodněními v oblasti mzdových nákladů (např. Belgie, Nizozemsko) a daňovými úlevami pro MSP. Nižší platby odvodů sociálního pojištění patří k těm nástrojům nepřímé podpory, které snižují zaměstnavatelům náklady na výzkumné a vývojové pracovníky a podporují zájem podnikatelské sféry o jejich zaměstnávání. Platy těchto pracovníků lze vyjmout z vyměřovacího základu resp. je do něho započítat jen částečně; pro daný rok může být stanovena výše speciální slevy obdobně jako u odvodů daně ze mzdy, apod.

Odpisová politika

Tato forma nepřímé podpory těsně souvisí s problematikou daňových pobídek. Obvykle se využívá urychlené (degresivní) odpisování investičního majetku pořízeného pro účely výzkumu a vývoje, které má i svůj daňový efekt. Jde o možnost odepsat již v prvním roce z příslušného pořízeného investičního majetku celých 100 % hodnoty nebo procentuálně poměrně vysokou částku, resp. lze navíc použít i tzv. mimořádné odpisy hmotného investičního majetku. Prakticky tedy probíhá toto odpisování rychleji než v příslušné odpisové skupině. Urychlené odpisování umožňuje také rychlejší vytvoření potřebných interních finančních zdrojů (samofinancování) k včasnému pořízení nových progresivních vědeckých přístrojů a zařízení, které procházejí obvykle rychlou morální amortizací.

Tab. č. 1 Příklady daňových pobídek pro výzkum a vývoj ve vybraných zemích ^{6 7}

Země /hlavní daňová pobídka	Popis daňové pobídky			Odpuštěný daňový příjem (dostupná data)
	Výše	Výdajová základna	Odpočteno z / strop	
Kanada <i>SR&ED tax credit</i> (permanentní program)	35 % z objemu prvních 3 mil. CAD vynaložených na VaV a 20 % z dalších prostředků – platí pro tuzemské MSP; 20 % pro velké podniky.	NIV a výdaje na stroje a zařízení	Splatná daň (benefit je zdanitelný). Strop – viz pouze stanovená výše daňové pobídky.	2002 - 2,38 mld. CAD (0,21 % HDP); 2008 - 3,28 mld CAD (0,22 % HDP)
<i>Další charakteristiky:</i> daňově uznatelný úplný odečet všech běžných výdajů; refundace cash pro malé kanadské firmy; carry – back – 3 roky a carry-forward – 20 let pro všechny firmy. Až 10 % VaV vykonávaného mimo Kanadu je uznatelného pro uplatnění daňového dobropisu.				
Francie <i>Research tax credit (CIR)</i> (permanentní program s dočasnými opatřeními)	30 % z objemu prvních 100 mil. EUR vynaložených na VaV a 5 % z dalších prostředků; 30% sazba je zvýšena na 50 % v 1. roce a na 40 % ve 2. roce u firem prvně žádajících o CIR.	NIV a odpisy všech kapitálových aktiv. Mzdy a příspěvky na sociální pojištění postdoktorandů započítány dvakrát (24 měsíců po přijetí).	Splatná daň (benefit není zdanitelný). Strop – viz pouze stanovená výše daňové pobídky.	2004 – 547 mil. EUR (0,03 % HDP); 2008 – 1,58 mld EUR (0,08 HDP); 2009 – 5,68 mil. EUR (0,29 % HDP)
<i>Další charakteristiky:</i> daňově uznatelný úplný odečet všech běžných výdajů; Od roku 2008 je používán daňový dobropis založený na objemovém schématu (namísto původního hybridního schématu). Původní daňový strop pro benefit byl 16 mil. EUR. V roce 2009 bezprostřední refundace všech nevyužitých dobropisů pro všechny firmy (namísto 3 let čekacího období) – dočasné opatření.				
Itálie <i>R&D tax credit</i>	10 % z objemu prostředků vynaložených na VaV; 40 % u VaV ve	NIV a výdaje na stroje a zařízení	Splatná daň. Strop – 50 mil. EUR (pro VaV uznatelný pro	Údaje nejsou k dispozici.

⁶ OECD R&D tax incentive questionnaires January 2010 and June 2011

⁷ OECD Main Science and Technology Indicators Database June 2011

	spolupráci s universitami nebo jinými VVI;		daňové úlevy).	
	<i>Další charakteristiky:</i> úplný odpočet všech běžných výdajů. Žádné refundace ani přesuny (carry –over). Toto schéma bylo implementováno v roce 2007.			
Japonsko				
R&D Tax Credit (permanentní program s dočasnými opatřeními)	12 % z objemu prostředků vynaložených na VaV pro MSP a 8-10 % pro velké podniky (v závislosti na intenzitě jejich VaV) a 5 % z přírůstku (výchozí základna – průměr výdajů na VaV za poslední předchozí 3 roky)	NIV a odpisy strojů a zařízení.	Splatná daň. Strop – dobropis ve výši 30 % daňové povinnosti (v tom 20 % za objem plus 10 % za přírůstek).	2003 – 0,02 % HDP; 2007 – 0,12 HDP
	<i>Další charakteristiky:</i> pro fiskální roky 2009 a 2010 se zvýšil strop dobropisu na 40 %.			
USA R&D tax credit (prozatímní program)	20 % z přírůstku prostředků vynaložených na VaV nad výchozí základnu (pravidelný dobropis); různé sazby pro alternativní volená schémata (AIRC, ASIC)	NIV	Splatná daň (benefit je zdanitelný). Strop – 50 % VaV uznatelného pro daňové úlevy a max. hodnota dobropisu - 25 % daňové povinnosti.	2005 – 5,18 mld USD (0,17 % HDP); 2008 – 7,18 mld USD (0,18 % HDP)
	<i>Další charakteristiky:</i> úplný odpočet všech běžných výdajů. Carry - forward na 20 let pro všechny firmy. Výchozí základna pro stanovení přírůstku - odlišná pro nové firmy a start-ups. Od r. 2009 - pro energetický výzkum 100% tax credit a úlevy při odpisování zařízení.			
Velká Británie R&D tax credit (permanentní program)	175 % z objemu prostředků vynaložených na VaV pro MSP a 135 % pro velké podniky	NIV	Splatná daň. Strop – žádný pro VaV uznatelný pro daňové úlevy.	2002 – 390 mil. GBP 0,04 % HDP); 2008 – 820 mil. GBP (0,06 % HDP)
	<i>Další charakteristiky:</i> úplný odpočet všech běžných výdajů. Carry - forward neomezeně pro všechny firmy. Rozšíření definice MSP až na 500 zaměstnanců a obrat až na 100 mil. GBP.			

Belgie <i>R&D tax credit (na mzdy)</i>	75 % odpočet (VaV mzdy)	Mzdy výzkumníků a příspěvky na sociální pojištění (vlastní výzkumníci + smluvní výzkumníci z univerzit a jiných veřejných výzkumných organizací) . I pro nové malé inovační firmy s minimálně 15% VaV intenzitou.	Odpočet z daně z mezd. Strop – žádný pro VaV uznatelný pro daňové úlevy na mzdovém účtu.	2004 – 307 mil. EUR (0,11 % HDP); 2008 – 460 mil. EUR (0,14 % HDP) /bez vlivu odpočtů pro příjmy z patentů/
	<i>R&D tax credit /allowance</i>	Kapitálová aktiva (je možno zahrnout také zelené technologie).	Zdanitelný příjem (R&D allowance) nebo splatná daň (R&D tax credit)	
	<i>Odpočet pro příjmy z patentů</i> (širší než VaV pobídka)	Hrubý příjem z patentů (licence, poplatky i patentové výnosy promítnuté v prodejních cenách zboží a služeb).	Zdanitelný příjem.	
<i>Další charakteristiky:</i> mzdový daňový dobropis – systém refundací. Tendence ke zvyšování sazeb uvedených daňových pobídek v posledních letech.				
Nizozemsko <i>R&D tax credit (na mzdy)</i> (permanentní program s dočasnými	2010: odpočet 50 % (64 % pro start-ups) prostředků vynaložených na VaV mzdy pro prvních 0,220 mil.	Mzdy výzkumníků a příspěvky na sociální pojištění	Odpočet z daně z mezd. Strop – 14 mil. EUR pro daňové úlevy na	2003 – 329 mil. EUR (0,07 % HDP); 2008 – 445 mil. eur (0,07 % HDP)

opatřeními).	EUR a 18 % nad tuto částku. 2009: pro OSVČ (nejméně 500 hod. VaV) odpočet daně z příjmů ve výši 11.806 EUR (s dodatečným odpočtem 5.904 EUR pro start-ups) 2010: snížení sazby efektivní daně z příjmů na 5 %	Příjmy z kvalifikovaných VaV projektů	mzdovém účtu. Splatná daň Daň z příjmů.	
Innovation income box (širší než VaV pobídky)	<i>Další charakteristiky:</i> mzdový daňový dobropis – systém refundací. Carry - forward u inovačního příjmového boxu až 5 let. Tendence ke zvyšování sazeb uvedených daňových pobídek v posledních letech.			
Brazílie R&D tax allowance	160 % z objemu prostředků vynaložených na VaV	NIV	Zdanitelný příjem.	Údaje nejsou k dispozici.
Čína R&D tax allowance	150 % z objemu prostředků vynaložených na VaV	NIV	Zdanitelný příjem. Strop – žádný pro VaV uznatelný pro daňové úlevy.	Údaje nejsou k dispozici.
	<i>Další programy daňových pobídek:</i> Snížení daně z příjmů (z 25 % na 15 %) pro VaV firmy, high-tech podniky a podniky vyvíjející software umístěné v určitých nových technologických zónách nebo pro firmy investující do biotechnologií, IKT nebo jiných high-tech.			
Indie R&D tax credit	150 % z objemu prostředků vynaložených na výzkum a vývoj	NIV a výdaje na stroje a zařízení.	Zdanitelný příjem.	Údaje nejsou k dispozici.

Příklad - Velká Británie

Hlavní daňová pobídka pro podnikový VaV používaná ve Velké Británii je v anglické legislativě označena jako R & D tax credits, ale má v mnohém i charakter daňové úlevy založené na odpočtu výdajů ze základu daně. Experty a v přehledech a studiích OECD je také často zahrnována mezi R & D tax allowances a nikoli mezi R & D tax credits.

Cíl použití:

Toto daňové opatření bylo přijato v roce 2000 pro MSP a v roce 2002 pro velké společnosti na základě zjištění, že britské společnosti investují do VaV srovnatelně méně než jejich zahraniční konkurenti. Vláda rozhodla stimulovat zvýšení jejich investic do VaV právě tímto opatřením, které bylo připraveno ve spolupráci ministerstva průmyslu a obchodu, ministerstva financí a úřadu správy daní (Inland Revenue) a v konsensu s podnikatelskou sférou.⁸

Kdo může žádat o daňovou úlevu

- pouze společnosti (podnikatelské subjekty) ze své daně z příjmů
- existují dvě daňová schémata v závislosti na tom, zda výzkum a vývoj vykonávají malé a střední podniky nebo velké společnosti
- výzkum a vývoj je pro daňové účely definován v příslušných směrnicích v rámci legislativy.

Náklady uznatelné pro tuto daňovou úlevu

Společnosti mohou žádat o daňovou úlevu pro své výdaje na:

- zaměstnance přímo a aktivně se zabývající výzkumem a vývojem ve společnosti nebo externě pro společnost pracující v oblasti výzkumu a vývoje
- spotřební materiál využívaný přímo při provozování výzkumu a vývoje
- zvláštní pravidla existují pro výdaje na subdodávky výzkumu a vývoje (s odlišností pro MSP a velké firmy).

Výše daňové úlevy

- žádosti jsou podávány se zřetelem k výše uvedeným uznatelným nákladům a k danému účetnímu období; pro podání žádosti se požaduje vynaložit v účetním období nejméně 10 tisíc liber na výzkum a vývoj, horní limit není stanoven
- MSP mohou odečíst 175 % uznatelných výdajů na výzkum a vývoj při výpočtu daně (původně 150 %)
- velké společnosti mohou odečíst 135 % uznatelných výdajů na výzkum a vývoj při výpočtu daně (původně 120 %)
- specifickým opatřením na podporu MSP (procházejícím obdobím růstu a vyšších investic a tedy i obdobím s možnými určitými ztrátami) je možnost pro MSP žádat i v případě, že vykazují ztráty v daném účetním období, o splatný daňový dobropis, který může činit až 24 liber z každých 100 liber aktuálních uznatelných výdajů na VaV
- v podstatě jde tedy o redukci daňové povinnosti nebo i o možnost (MSP) přijetí určité platby.

⁸ www.gov.uk

Hodnocení efektů:

Celková hodnocení i reakce podnikatelské sféry jsou dosud zatím pozitivní. Např. jen v počátečním období po zavedení této daňové úlevy (duben 2000 – listopad 2003, tedy za tři a půl fiskálního roku) bylo podáno více než 8 tisíc žádostí o daňovou úlevu a poskytnuto kolem 500 miliónů GBP podpory.

Procesní záležitosti

Žádosti se podávají na Inland Revenue. Pokud jde o další vývoj a uvažovaná zdokonalení, důraz se klade na minimalizaci informací v podávané žádosti (přílohou je podpůrná dokumentace vysvětlující povahu výzkumu a vývoje) a na další urychlení procesu vyřízení žádosti.

Příklad – Nizozemsko

Pozitivní zkušenosti s daňovým zvýhodněním mzdových nákladů a příspěvků na sociální pojištění v oblasti podnikového VaV uvádí zejména Nizozemsko. Tyto daňové úlevy jsou určeny zejména MSP a podnikajícím fyzickým osobám v oblasti VaV. Přijatá opatření, umožňující zaměstnavatelům žádat o snížení plateb daní i odvodů sociálního pojištění za jejich výzkumné a vývojové pracovníky, jsou považována za velmi úspěšná, snadno proveditelná a právě konkrétně pro střední a malé podniky atraktivní. Maximální odečet je 14 mil. EUR (původně to bylo 8 mil. EUR). Jen po samotném zavedení této daňové úlevy v průběhu druhé poloviny 90. let se počet podniků, které používaly tento systém, téměř ztrojnásobil. Provedený průzkum v minulých letech přitom prokázal jak zvýšení počtu výzkumných a vývojových pracovníků u uživatelů tohoto systému daňového a odvodového zvýhodnění, tak další růst výdajů na výzkum a vývoj v těchto podnicích.⁹

2.3 Hodnocení efektů a tlaky na monitoring používaných daňových stimulů ve světě

Ve snaze zjistit efekty a dopady používaných daňových a dalších nástrojů nepřímé podpory výzkumu a vývoje bylo již uskutečněno množství analýz a šetření (zvláště pak v USA), ze kterých však nelze vyvodit jednoznačné hodnotící stanovisko.¹⁰ Podle některých studií podniky změnilы významně své chování a investovaly ve vyšší míře do výzkumu a vývoje. Podle jiných zjištění jsou dosahovány spíše skromnější výsledky. Avšak jako primární užitek se zdůrazňuje změna postoje k výzkumu, vývoji a inovačnímu podnikání. Daňová opatření na podporu výzkumu a vývoje signalizují vytváření všeobecného proinovačního prostředí, což se považuje dokonce za významnější užitek, než je jen úzce chápané hledisko jejich rozpočtových efektů a dopadů. Současně provedené výzkumy efektů daňových pobídek pro investice do výzkumu a vývoje ukázaly na význam kvality firemního managementu včetně jeho schopností i ochoty patřičně reagovat ve firemní strategii na měnící se podmínky a potřeby.

Diskuse o účinném využití a efektech daňových stimulů na podporu výzkumu a vývoje vedly pak v řadě vyspělých ekonomik k zavedení pravidelného monitoringu (obsahujícího tzv. impact data daňových stimulů pro výzkum a vývoj). Monitoring se používá zejména pro

⁹ www.ez.nl

¹⁰ Warda, J.: *Measuring the Value of R and D Tax Treatment in OECD Countries*. STI Review, No. 27, 2001

kontrolu nákladů spojených s daňovými nástroji podpory a pro evidenci počtu podniků (společností), které tyto nástroje využívají a mají z nich prospěch. Uvádí se, že dobré praktické zkušenosti mají s těmito monitorovacími systémy zvláště USA a Francie. Příkladem stabilizovaného monitoringu je i Velká Británie, kde vláda stanovila Institute of Fiscal Studies jako nezávislou instituci odpovědnou za úplné vyhodnocování efektivnosti používaného daňového dobropisu na podporu výzkumu a vývoje. Naopak Španělsko je uváděno jako příklad určité netransparentnosti v této oblasti. Nemá dostatek čísel pro analýzu dopadu daňových stimulů pro výzkum. Případná disponibilní data jsou navíc agregována s daty reflektujícími daňovou stimulaci v jiných oblastech. Nelze tak provádět solidní analýzu využití a efektů daňové stimulace výzkumu a vývoje. Na základě netransparentních a neúplných čísel vznikají pak i zkreslené závěry o tom, v jaké míře vůbec firmy využívají výhody daňových podnětů v oblasti výzkumu a vývoje.

Veřejná (státní) správa i podniky (obchodní společnosti) se přitom liší ve vnímání efektů této nepřímé podpory. Veřejná (státní) správa požaduje k implementaci daňových pobídek jasné a komplexní vymezení výzkumu, vývoje a inovací (existují tak četné problémy s právními definicemi); největší výhodou pro ni je pak relativně snadná administrativa a řízení tohoto procesu a největší nevýhodou nemožnost takto cíleně a adresně orientovat výzkum a vývoj ke stanoveným prioritám (používané daňové stimuly dávají jen obecnou prioritu rozvoje výzkumu). Ačkoli i v daném případě není zásadně nutné používat daňové stimuly ve vztahu k příslušným subjektům jen všeobecně (plošně), neboť i zde je možno uplatnit selektivní přístup a v některých zemích se také využívá (např. podpora vybraného typu nebo směru výzkumu, pro který existuje širší resp. strategický zájem, apod.). Tento přístup se však v případě komerčně orientovaného výzkumu celkově příliš nepoužívá, a to nejen s ohledem na požadované rovné podmínky hospodářské soutěže, ale i z důvodů možných složitostí daných daňových schémat a obav o možné zneužití příslušných zvýhodnění.

Podniky považují daňové pobídky rovněž za obvykle snadnější nástroj z hlediska jejich správy a aplikace, než je tomu v případě přímé finanční podpory a dále za nástroj, který mohou využívat veškeré firmy (obvykle však ziskové) a nejen několik z nich vybraných subjektů. Největší nevýhodu spatřují pak ve složitosti, komplikovanosti některých daňových systémů. Odlišně míru daňové stimulace a její dopad přitom vnímají velké společnosti a střední a malé podniky. Některé daňové stimuly byly a jsou lépe využitelné pro velké podniky. Proto jsou také postupně prováděna určitá opatření, která by vytvořila adekvátnější podmínky jejich využití pro MSP (např. ve Velké Británii v případě R & D tax credits).

K pravidelnému hodnocení nepřímé podpory výzkumu a vývoje dochází také na úrovni orgánů EU či OECD, a to jak z hlediska jednotlivých zemí, tak i za celek společenství a jsou z tohoto hlediska prováděny komparace jednotlivých národních výzkumných politik. Pro tyto účely byly dokonce vyvinuty nástroje sloužící k vyhodnocení a komparaci úrovně daňových úlev pro výzkum a vývoj v různých zemích (např. tzv. B-index jako souhrnná míra fiskální „štedrosti“ /fiscal generosity/ k výzkumu a vývoji).

2.4 Další formy nepřímé podpory výzkumu a vývoje

Mechanismy garancí

Tento nástroj směřuje ke zvýšení disponibility kapitálu pro firmu cestou účinného zajištění přístupu k cizímu kapitálu. S nedostatečným přístupem k němu jsou konfrontovány především MSP, zejména pak malé a nově zakládané firmy se špičkovými technologiemi. Při financování výzkumu a vývoje je však s ohledem na jeho rizika tento problém ještě naléhavější. Pokud jde o použité záruky, mohou být především poskytovány jednak za úvěry a leasing, jednak za upsané akcie (potenciálním investorům do výzkumu a vývoje). Mechanismy záruk za úvěry a akcie vytvářejí předpoklady pro získání dalších kapitálových zdrojů a umožňují i určitou redukci nákladů na přístup k těmto zdrojům. U start-up firem v oblasti high-tech lze také uplatnit záruky za vlastní vkládaný kapitál, u MSP v tradičních odvětvích může jít většinou o záruky za úvěry, apod. Riziko je na základě použitých mechanismů garancí tak vlastně rozloženo na více subjektů. Tento nástroj lze uplatnit i v rámci příslušných programů na podporu výzkumu a vývoje, s čímž jsou ale spojeny omezené možnosti podpory ze strany státu (selektivní přístup). Problémem v členských zemích EU je, že v současné době existují sice četné programy záruk, ale tyto programy nejsou zdaleka určeny pro výzkum a vývoj.

Zvýhodněné úvěry pro výzkum a vývoj

Jde o další formu účinného zajištění přístupu k cizímu kapitálu. Podpora je zaměřena na MSP, zejména pak na malé a nově zakládané firmy se špičkovými technologiemi a spočívá zde obvykle v subvencování úroků resp. nízké úrokové sazbě (snížení úrokových nákladů pro příjemce úvěru) a v dlouhodobé splatnosti úvěru s možným odkladem splátek jistiny (většinou až 5 let). Zvýhodněný úvěr (soft loan) představuje tak pro firmu výhodný cizí zdroj financování, který se chová téměř obdobně jako její vlastní kapitál. Stejně jako v případě předchozího nástroje v podobě záruk lze jeho použití realizovat v rámci příslušného vyhlášeného programu, což ale opět vede k omezujícím selektivním přístupům podpory ze strany státu. Navíc dosavadní zkušenosti ukazují, že určitá shoda státu a komerčních bank na této formě podpory se dosahuje až v úrovni inovačních projektů, při nichž již klesá míra rizika (nicméně jisté tržní riziko přetrvává). S formou bezúročných půjček ze strany státu poskytovaných soukromým firmám se pak někdy setkáváme při financování účelových projektů národních (státních) programů výzkumu a vývoje.

Podpora rizikového kapitálu

Ke stimulaci tvorby a vyššího užití soukromého rizikového kapitálu na podporu výzkumu a rozvoje technologií jsou přijímána opatření legislativní povahy vytvářející příznivější prostředí pro investice rizikového kapitálu, zejména daňové stimuly v podobě osvobození od daně z výnosu rizikového kapitálu, odkladu daně, nižšího zdanění příjmů akcionářů společností rizikového kapitálu, apod. Tyto daňové pobídky nalezneme v rámci EU zejména ve Velké Británii, která má již určitou dlouhodobější tradici s používáním rizikového kapitálu jako nástroje podnikového financování.

Celní politika na podporu výzkumu a vývoje

Většinou jde o osvobození od cla při dovozu vědeckých přístrojů a zařízení. Toto osvobození je však v národních výzkumných politikách obvykle směřováno k veřejným výzkumným institucím. V rámci EU není navíc tato problematika již v kompetenci národních států.

Zvýhodněný pronájem státní / regionální infrastruktury k výzkumným a vývojovým aktivitám

Infrastrukturou se zde myslí různá technologická zařízení, zkušebny, apod. Jejich zvýhodněný pronájem znamená nižší náklady pro firmu či ústav na vlastní výzkum a vývoj díky nižším nákladům na zajištění potřebných technologických zařízení a možnosti jejich efektivního využívání jen po skutečně potřebnou dobu. Jde o výhodné řešení zvláště v případě jednorázových potřeb určitých zařízení pro daný výzkum a vývoj. Není nutno též řešit otázku, co s již nepotřebným resp. nevyužívaným zařízením (prodej, pronájem, atd.). Na druhé straně musíme vzít v úvahu, že tento nástroj podpory výzkumu a vývoje by vyžadoval patřičné investice státu do vybudování technologické infrastruktury určené k zvýhodněnému pronájmu a dále by mu vznikly náklady spojené s vytvořením efektivní organizace systému pronájmu technologických zařízení.

XXX

Nástroje stimulující posílení výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru existují – jak z výše uvedené analýzy také plyne – v současné době ve světě v celé řadě různých konkrétních podob, a to nejen přímé, ale i nepřímé podpory. Jsou zaměřeny jak na velké podniky, tak na zejména na střední a malé podniky, na stimulaci zájmu o zaměstnávání lidí ve výzkumu, na spolupráci mezi průmyslovými společnostmi a veřejnými výzkumnými organizacemi i na rozšíření financování o formu rizikového kapitálu. Na úrovni orgánů EU či OECD je přímá i nepřímá podpora výzkumu a vývoje pravidelně hodnocena a jsou z tohoto hlediska prováděny též komparace jednotlivých výzkumných politik. Tendence v oblasti podpory výzkumu a vývoje v podnikovém sektoru spočívají pak nyní spíše v hledání vhodné kombinace forem a nástrojů přímé a nepřímé podpory, nežli v jednoznačné preferenci použití přímých či nepřímých (zejména daňových) nástrojů podpory.

Veřejná přímá podpora výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru v EU činila počátkem 90. let přibližně 12 % z celkových výdajů na výzkum a vývoj v tomto sektoru. V roce 2005 to ale bylo již méně než 8 %. ¹¹ Podíl veřejného přímého financování na finančních zdrojích soukromého výzkumu a vývoje se tak významně snížil. Avšak toto snížení bylo provázeno zvýšeným užitím daňových pobídek k vyšším investicím do výzkumu a vývoje v tomto sektoru. Souhrnně vyjádřeno, daňové pobídky se v zemích EU od počátku 90. let postupně stále více prosazovaly, přičemž jednotlivě vznikaly různé kombinace dvou základních nástrojů (dotací a daňových pobídek) státní finanční podpory výzkumu a vývoje

¹¹ *Key figures 2007 on Science, Technology and Innovation*. Eurostat June 2007

v podnikatelském sektoru. Trend k využití daňových stimulů akceleroval pak v průběhu posledních pěti let.

Podíváme-li se blíže na uvedené trendy v podpoře podnikatelského výzkumu a vývoje, vidíme, že v 90. letech rostla tendence k vytvoření příznivějšího daňového režimu pro výzkum a vývoj a to souběžně s určitou redukcí přímé finanční podpory (tzv. substituční efekt). Po roce 2000 se pak prosadila snaha nikoli již redukovat přímou podporu, ale usilovat alespoň o její udržení a v tomto kontextu i o zesílení mixu nástrojů politiky podpory. Většina zemí volila cestu udržení stávající úrovně přímého financování a rozšíření portfolia daňových pobídek pro výzkum a vývoj. Zejména Španělsko, ale v menší míře i Spojené království a Portugalsko kombinovaly pak daňové pobídky s rostoucí přímou finanční podporou.

Změny kombinace nástrojů podpory výzkumu a vývoje v zemích EU, jak k nim docházelo v období od počátku 90. let zhruba do poloviny minulé dekády, ukazuje typologie tohoto mixu rozlišená do čtyř kategorií (viz tabulka č. 2).

Tab. č. 2: **Typologie politik podpory (přímé financování a daňové pobídky) výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru v zemích EU v letech 1991, 2000 a 2006**

Kategorie	1991	2000	2006
„Silné“ přímé financování a méně příznivý daňový režim	Itálie, Německo, Spojené království, Švédsko	ČR, Itálie, Polsko	Itálie
„Slabé“ přímé financování a méně příznivý daňový režim	Belgie, Dánsko, Finsko, Irsko, Maďarsko, Nizozemsko, Portugalsko, Řecko	Belgie, Finsko, Německo, Řecko, Spojené království, Švédsko	Finsko, Německo, Řecko, Švédsko
„Slabé“ přímé financování a příznivý daňový režim	Rakousko	Dánsko, Irsko, Francie, Maďarsko, Nizozemsko, Portugalsko, Rakousko, Španělsko	Belgie, Dánsko, Irsko, Francie, Maďarsko, Nizozemsko, Rakousko, Portugalsko
„Silné“ přímé financování a příznivý daňový režim	Francie, Španělsko		ČR, Polsko, Spojené království, Španělsko

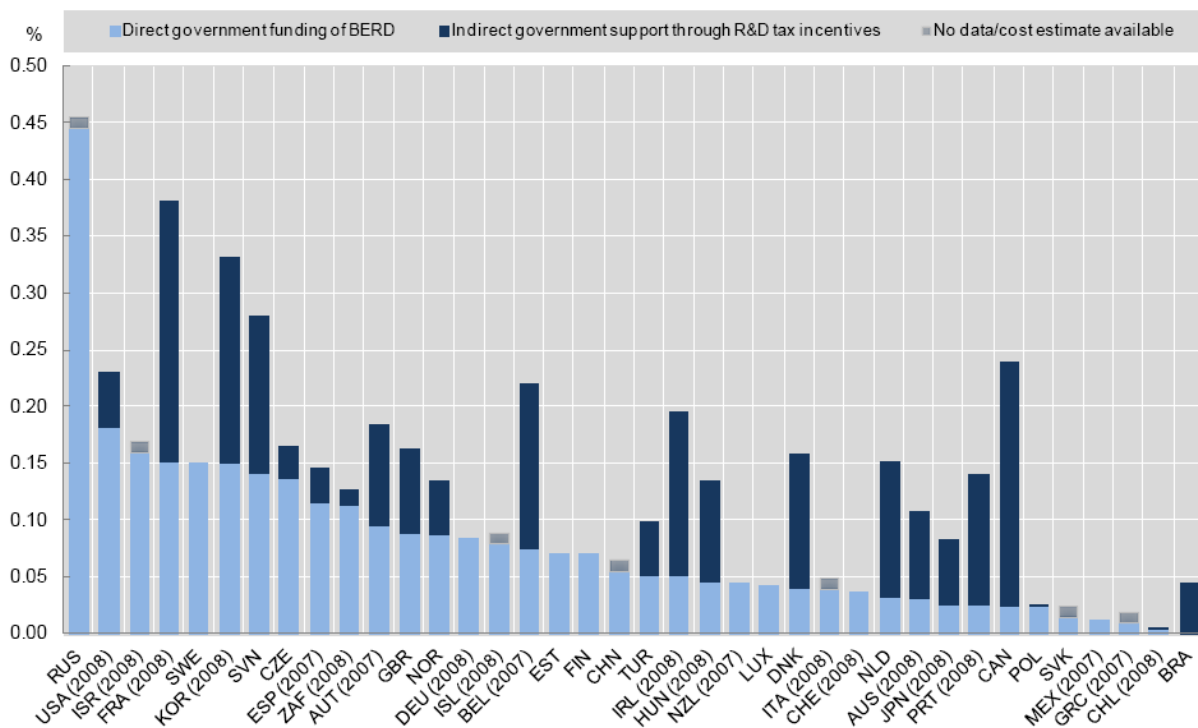
Zdroj: Key Figures 2007 on Science, Technology and Innovation. June 2007

Z tabulky vyplývá, že ubývá zemí s méně příznivým daňovým režimem ve vztahu k výzkumu a vývoji v podnikatelském sektoru. Skutečností však je, že právě některé země EU s celkově vysokou intenzitou výzkumu a vývoje (Německo, Finsko, Švédsko) dlouhodobě zachovávají v této oblasti státní podpory politický mix relativně „slabého“ přímého financování a méně příznivého daňového režimu. Největší nárůst zaznamenala kategorie relativně „slabého“ přímého financování a příznivého daňového režimu, do které patřilo v roce 1991 pouze Rakousko a nyní již zahrnuje osm zemí EU. V poslední době se zřetelně navýšil i počet zemí začleňovaných do kategorie relativně „silného“ přímého financování a

příznivého daňového režimu, kde je nyní zahrnována i ČR. V úvahu je přitom nutno vzít i rozdílný historický vývoj jednotlivých zemí, zejména pak v případě transformujících se ekonomik s nedostatečnou podporou výzkumu a vývoje ve formujícím se podnikatelském sektoru z jeho vlastních zdrojů.

Graf. č.1 **Přímé a nepřímé financování VaV v podnikatelském sektoru (v % HDP), 2009**

Direct government funding of business R&D and tax incentives for R&D, 2009
As a percentage of GDP



Source: OECD, based on OECD R&D tax incentives questionnaires, January 2010 and June 2011; and OECD, Main Science and Technology Indicators Database, June 2011.

3. Současný systém nepřímé podpory v ČR

V České republice existuje v současné době nepřímá finanční podpora v oblasti daňových zvýhodnění, která se týká především odpočtu (odčitatelných položek) od základu daně z příjmů u subjektů vykonávajících výzkumnou a vývojovou činnost. Do přijetí uvedeného odpočtu s účinností od roku 2005 byla daňová podpora výzkumu a vývoje v ČR vcelku zanedbatelná, přestože potřebu jejího většího využití opakovaně a poměrně důrazně doporučovaly přijímané dokumenty Národní politiky výzkumu a vývoje. Do té doby existovaly pouze následující daňové úlevy pro oblast výzkumu a vývoje, které již prošly i určitými dílčími změnami a jsou zde dále uvedeny v platném znění.

Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce, které patří mezi poplatníky založené nebo zřízené nikoli za účelem podnikání (tedy v podstatě jako neziskové organizace), mohou podle § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů snížit základ daně až o 30 %, maximálně však o 3 mil. Kč, použijí-li prostředky získané takto úsporou daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na výzkumné a vývojové činnosti (nebo vzdělávání). Pokud 30% snížení činí méně než 1 mil. Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 mil. Kč, maximálně však do výše základu daně. Ostatní nepodnikatelské subjekty provozující výzkumnou a vývojovou činnost mohou snížit základ daně také o 30 %, ale v absolutní částce maximálně o 1 mil. Kč. Pro zdanitelné příjmy musí ale všechny nepodnikatelské subjekty vést oddělené účetnictví.

Od základu daně může poplatník odečíst hodnotu darů určených na financování vědy a vzdělávání, výzkumné a vývojové účely (u právnických osob úhrnná hodnota daru musí činit alespoň 2 000 Kč a lze odečíst takto v úhrnu nejvýše 5 % ze základu daně – viz § 20 odst. 8 ZDP; u fyzických osob musí přesáhnout úhrnná hodnota daru 2 % ze základu daně nebo činit alespoň 1 000 Kč a nejvýše lze takto v úhrnu odečíst 10 % ze základu daně – viz § 15 ZDP). O tuto formu podpory byl ze strany poplatníků dosud minimální zájem a jejich případné dary směřovaly spíše na jiné daňově uznatelné účely.

Od daně dědické a daně darovací je pak osvobozeno bezúplatné nabytí majetku právnickou osobou založenou nebo zřízenou k vykonávání činnosti v oblasti vědy, výzkumu, vývoje nebo vzdělávání, a to za podmínky, že bezúplatné nabytí majetku je určeno k zabezpečování dané činnosti (viz § 20 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů).

Významný posun v oblasti nepřímé podpory výzkumu a vývoje v ČR pak znamenala v prosinci 2004 přijatá poměrně rozsáhlá novela zákona o daních z příjmů (zákon č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony). Tato novela přinesla s účinností od 1.1. 2005 i dlouhodobě prosazované a očekávané daňové úlevy zaměřené na podporu výzkumu a vývoje v soukromém sektoru. V 90. letech (zejména pak do roku 1998) bylo jednoznačně preferováno přímé financování výzkumu formou dotací. V té době bylo zavedeno institucionální a účelové financování výzkumu na základě výběrových řízení a veřejných soutěží pod dohledem pracovníků kompetentních orgánů státní správy. Naprosto byla tehdy

odmítána možnost daňových úlev pro výzkum a vývoj vykonávaný v soukromém sektoru (jedinou výjimkou byl výše uvedený sponzoring ve formě odčitatelných darů na vědu a výzkum od základu daně, který byl ale využíván v zanedbatelné míře). Silící tlaky podnikatelské sféry na vytvoření rovnějších konkurenčních podmínek vedly pak později k přijetí pravidel umožňujících výraznější zapojení mimoakademických subjektů do soutěže o účelové prostředky na výzkum a vývoj a i do získávání institucionálních prostředků (výzkumné záměry). Tyto změny byly zakotveny v novele zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a v jeho třech prováděcích nařízeních vlády. Tím byly rámcově vytvořeny rovnější konkurenční podmínky pro ucházení se o veřejné prostředky vynakládané do výzkumu. Se vstupem do EU se pak otevřel i prostor pro úspěšné dotažení požadavků na daňovou úlevu stimulující výdaje do výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru.

Nově zavedená odčitatelná položka od základu daně v podstatě umožnila promítnout daňově uznatelné výdaje (náklady) firmy na vlastní výzkum a vývoj do daňového základu podruhé. Nejprve tyto výdaje (náklady) lze odečíst jako běžný výdaj (náklad) a podruhé prostřednictvím odčitatelné položky. Pro uplatnění výdajů je však nutno splnit řadu podmínek. Především musí souviset s realizací projektu výzkumu a vývoje, na který nebyla poskytnuta žádná podpora z veřejných zdrojů. Projektem se rozumí písemný dokument, který musí splňovat řadu podmínek. Především, protože jde o projekt výzkumu nebo vývoje, musí v něm být přítomen ocenitelný prvek novosti a vyjasněna výzkumná nebo technická nejistota. Jako výdaje nelze uplatnit výdaje na nakupovaný (smluvní) výzkum a na některé nakupované služby.

§ 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základu daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst.7) a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

§ 34 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní

identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.

Na rozdíl od řady zemí, které daňovou pobídku výzkumu a vývoje využívaly, v ČR ji bylo možno použít pouze na vlastní výzkum a vývoj (projekty) podniků a nebylo ji možno uplatnit na nakoupený (externí) výzkum a vývoj. Přitom jedním z hlavních dlouhodobých problémů v ČR je transfer poznatků výzkumu a vývoje do praxe. Proto celá řada opatření tehdejší Národní politiky výzkumu a vývoje i Národní inovační politiky směřovala a nynější Národní politiky výzkumu, vývoje a inovací směřuje do oblasti fungování a posílení efektivní spolupráce univerzit, výzkumných ústavů a průmyslových podniků. Uvedená právní úprava v oblasti daní ale vlastně nepodporuje požadovanou spolupráci a posílení vzájemných vazeb soukromého podnikatelského sektoru s univerzitami a veřejnými výzkumnými institucemi. Z hlediska inovačních zdrojů tím především znevýhodňuje malé a střední podniky, které jen zřídka provozují vlastní výzkumné aktivity. Přirozeně jde o to, aby bylo možno zakoupit výzkum od jiného subjektu pouze tehdy, pokud na tento výzkum nebude prokazatelně poskytnuta podpora z veřejných zdrojů a bude probíhat na bázi smluvního vztahu (objednávky). Tak to také obvykle funguje ve vyspělých zemích. Jinak by se opravdu naplnily obavy, že by stát podpořil zejména akademický výzkum dvakrát (jednou přes přímé financování, podruhé zprostředkovaně přes stimulační daňovou úlevu u poplatníka) a současně by tak umožnil i uplatnit případnou cenovou konkurenční výhodu pro akademický sektor a tím i vnášení nerovností do konkurenčního prostředí české ekonomiky.

U malých a středních podniků se měla nová daňová úprava projevit pak pozitivně zvláště tehdy, nebude-li poplatník moci uplatnit výše uvedený odpočet v roce, kdy mu nárok na něj vznikl, protože vykázal daňovou ztrátu nebo základ daně (snížený o nezdanitelné částky a o daňovou ztrátu) je nižší než odpočet. Podle zákona má možnost odpočet, případně jeho zbývající část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém vykáže základ daně. Odpočet lze však uplatnit nejvýše ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

§ 34 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Nelze-li odpočet podle odstavce 4 uplatnit v roce, kdy nárok na odpočet vznikl z důvodu, že poplatník vykázal daňovou ztrátu nebo základ daně (základ daně snížený o nezdaniitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu) nižší než odpočet podle odstavce 4, lze odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém podnik vykáže základ daně (základ daně snížený o nezdaniitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu), nejvýše však ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

Počáteční fáze aplikace této právní úpravy správcem daně byla spojena z jeho pohledu zejména s určitými nejasnostmi v definování výzkumu a vývoje a současně s obavami, jak se bude kontrolovat oprávněnost a správnost výdajů (nákladů) zařazených do odpočtu. Tyto skutečnosti vedly správce daně k vydání bližší specifikace odpočtu od základu daně z příjmů ve výši 100 % výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje (Pokyn D-288 MF k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). V pokynu bylo vymezeno, co se myslí pod pojmem „projekt výzkumu a vývoje“ a byl stanoven požadavek na písemnou podobu tohoto projektu. Dále zde byl vymezen výzkum a vývoj s cílem odlišit ho od ostatních činností a taxativně byly uvedeny činnosti, které lze a nelze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů. Rovněž byl stanoven požadavek na oddělenou evidenci výdajů v členění na jednotlivé projekty; u projektů byla doporučena oponentura. Pokyn také specifikoval období uplatnění výdajů na výzkum a vývoj a další podmínky. Požadavky na projekt výzkumu a vývoje byly pak příslušnou novelou zákona o daních z příjmů zařazeny jako odstavec 5 do zmíněného ustanovení § 34.

Významnou změnou se stalo i rozšíření předmětu závazného posouzení (editační povinnost) od 1.1. 2008 o projekt výzkumu a vývoje (§ 34a ZDP). Tato nová právní úprava patřičně „zneklidnila“ finanční úřady, které začaly zdůrazňovat zvýšené časové nároky na vlastní práci a zejména svou nekompetentnost v případě posuzování toho, zda se jedná nebo nikoliv o výdaje (náklady) na výzkum a vývoj.

§ 34a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Závazné posouzení skutečnosti, zda se jedná o výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje

(1) Poplatník může požádat příslušného správce daně o závazné posouzení skutečnosti, zda se u výdajů (nákladů), u nichž má pochybnost, jedná o výdaje (náklady) vynaložené v daném zdaňovacím období při realizaci projektu výzkumu a vývoje, které lze odečíst od základu daně podle § 34 odst. 4 a 6.

(2) V žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení charakteru výdajů (nákladů) podle odstavce 1 poplatník uvede

a) údaje podle ustanovení § 34 odst. 5,

b) výčet činností, které poplatník považuje za činnosti prováděné při realizaci projektů výzkumu a vývoje, spolu s odůvodněním, proč poplatník tyto činnosti považuje za činnosti prováděné při realizaci projektů výzkumu a vývoje,

- c) výčet výdajů (nákladů) na činnosti, které poplatník považuje za činnosti prováděné při realizaci projektů výzkumu a vývoje,*
- d) výčet činností, u kterých má poplatník pochybnosti, zda výdaje (náklady) na tyto činnosti vynaložené lze odečíst od základu daně podle § 34 odst. 4 a 6, spolu s uvedením těchto pochybností,*
- e) způsob zjištění částky jednotlivého výdaje (nákladu) v rámci určitého nákladového titulu, použitá kritéria rozdělení,*
- f) návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení charakteru výdajů (nákladů) podle odstavce 1.*
- (3) Je-li rozhodnutí o závazném posouzení charakteru výdajů doručeno poplatníkovi po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání podle zvláštního daňového předpisu nebo podle tohoto zákona, může poplatník uplatnit odčitatelnou položku podle § 34 odstavce 4,6,7 a 8 v dodatečném daňovém přiznání.*

K dispozici jsou nyní zkušenosti s šestiletým obdobím uplatňování výše uvedené daňové úlevy. Odhady snížení daňového inkasa se při její legislativní přípravě pohybovaly ve výši 3 - 4 mld. Kč, ale zatím se ukazuje, že tyto odhady byly nadhodnocené. Podle údajů MF ČR činila výše využití této daňové úlevy z hlediska dopadu na státní rozpočet (daňové inkaso) a na soukromý sektor (jeho příjem) nejméně v počátečním roce 2005, a to přes 800 mil. Kč. Část odčitatelné položky ve výši nad 600 mil. Kč poplatníci v roce 2005 pak nevyužili z titulu vykázané ztráty. Využitá daňová podpora výzkumu a vývoje narostla postupně na cca 1,5 mld. Kč v roce 2011 při zhruba 0,56 mld. Kč nevyužitě částky této podpory. Z dostupných statistických údajů také vyplývá, že daňovou podporu výzkumu a vývoje využívá rostoucí počet poplatníků. Nicméně jde stále o podstatně nižší počet subjektů než těch, které výzkum a vývoj v podnikatelské sféře skutečně vykazují (v roce 2011 to bylo 35 % z jejich celkového počtu). V prvním roce se zřejmě projevila ještě určitá neznalost firem o možnosti využití této nepřímé podpory výzkumu a vývoje a z pozice daňových poradců i určitá opatrnost s ohledem na některé nejasnosti s přesným vymezením hranic výzkumných a vývojových činností. Postupně se však objevila nabídka pomoci od řady poradenských firem (v řadě případů i renomovaných). Daňovou certifikaci pro oblast výzkumu a vývoje mají pak zhruba 2 % daňových poradců. Projevuje se také to, že malé a střední podniky většinou nedisponují vlastním výzkumem a vývojem a případně využívají nakupovaný výzkum.

Nezanedbatelný podíl na uplatněném odpočtu mají zřejmě velké firmy, které disponují obvykle větší výzkumnou a vývojovou základnou a mají tak i vyšší výdaje na výzkum a vývoj (viz např. Škoda Auto ad.). Jen v prvním roce uplatňování daňové úlevy tyto firmy získaly odpočet ve výši zhruba 700 mil. Kč. Poradenská firma dokázala například také pomoci bankovním subjektům s identifikací vývojových projektů a tím i cestě k využití daného odpočtu (viz např. Komerční banka). Opět se zde projevila dlouhodobá zahraniční zkušenost, že tuto výhodu nejlépe mohou a také dokážou zhodnotit právě velké firmy. Proto daňové systémy v řadě zemí (viz např. Velká Británie, Kanada ad.) uvedenou nepřímou podporu diferencují s ohledem na velikost a ekonomickou sílu firmy. Navíc v posledních letech v podmínkách hospodářské recese se objevily také určité změny v chování velkých firem spočívající spíše v posílení vlastního výzkumu a vývoje a omezení spolupráce se svými

výzkumnými „subdodavateli“ z řad průmyslových výzkumných ústavů. K omezení došlo i ve spolupráci firem či samostatných výzkumných ústavů s vysokými školami.

Celkově lze pak konstatovat, že po dlouholetém odmítání daňových úlev ve prospěch výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru (bez zřetele k zahraničním tendencím) byla nakonec přijata v ČR daňová úleva, která v evropském srovnání (daňové odpočty od základu daně a daňové dobropisy na podporu soukromých investic do výzkumu a vývoje) patří nyní dokonce k nejvyšším podle tzv. indexu štědrosti (index generosity). Pro velké firmy a zahraniční investory do technologických center a do výzkumu a vývoje může být uvedená daňová pobídka proto i velmi atraktivní. Avšak její řešení postrádá systémový soulad a konzistenci s celkovým nasměrováním výzkumu a vývoje jako zdroje inovací v rámci příslušných vládních dokumentů. V tomto kontextu se podle našeho názoru jedná zejména o to, aby byla současná daňová úleva, která se vztahuje na vlastní výzkum a vývoj podnikatelských subjektů, rozšířena co nejdříve i na výzkum a vývoj nakupovaný firmami od výzkumných organizací (zejména vysokých škol a veřejných výzkumných institucí). Pozitivní skutečností je, že tato problematika již není jen předmětem četných diskusí, ale stala se již součástí legislativního procesu.

4. Zhodnocení výsledků nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje v ČR a existující problémy s implementací této nepřímé podpory

4.1. Statistická analýza nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje (s využitím dat MF ČR a ČSÚ)

Podle údajů ze šetření ČSÚ byl výzkum a vývoj v ČR v roce 2011 prováděn jako hlavní nebo vedlejší činnost na 2 720 pracovištích, což ve srovnání s rokem 2005 představuje nárůst o cca 35 %. V roce 2011 náleželo 2260 (tedy 83,1 %) těchto pracovišť do podnikatelského sektoru, přičemž z nich zhruba $\frac{3}{4}$ existovaly v soukromých podnicích s českými vlastníky a téměř $\frac{1}{4}$ v soukromých podnicích pod zahraniční kontrolou. Zanedbatelný zbytek z těchto evidovaných pracovišť výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru připadal na státní (veřejné) podniky. Vládní sektor tvořilo 6,8 % pracovišť z jejich celkového počtu a vysokoškolský sektor dalších 7,4 % pracovišť.

Nicméně uváděné údaje o počtu pracovišť v jednotlivých sektorech je nutno korigovat možnou intenzitou výzkumu a vývoje na evidovaných pracovištích, o níž mimo jiné vypovídají pak jejich výdaje použité na výzkum a vývoj. Většina pracovišť (cca 71 %) vydala na svůj výzkum a vývoj méně než 10 miliónů Kč. Pouze na 112 pracovištích dosáhly v roce 2010 výdaje na výzkum a vývoj 100 a více miliónů Kč. Padesát z těchto pracovišť patřilo do podnikatelského sektoru, 33 do vládního a zbylých 29 do vysokoškolského sektoru. Více než polovina těchto pracovišť s větším objemem prostředků vložených do výzkumu a vývoje existuje tak mimo podnikatelský sektor. Obdobně je tomu i v případě pracovišť výzkumu a vývoje s výdaji vyššími než 50 miliónů Kč. Zhruba u poloviny pracovišť výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru se pak pohybují roční výdaje na výzkum a vývoj v intervalu 1 – 9,9 mil. Kč a u čtvrtiny těchto pracovišť výzkumu a vývoje nedosahují dokonce ani 1 mil. Kč. Celkově to svědčí o poměrné roztržitosti výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru a i o jeho podkapitalizaci na většině pracovišť se zřetelem k materiálně technické náročnosti soudobého výzkumu a potřebám dosahování dalšího pokroku v oblasti progresivních technologií. Tyto skutečnosti se zřejmě do jisté míry odrážejí i v nižší patentové aktivitě tuzemských podniků (v dosažení nových patentovatelných technických řešení). Pokud na tyto výdaje budeme nahlížet z hlediska vlastnické struktury, ve srovnání se soukromými podniky s českými vlastníky mají větší možnost zajistit dlouhodoběji koncentrovaný a rozsáhlejší výzkum soukromé firmy se zahraničními vlastníky, jejichž průměrné roční investice do výzkumu a vývoje na jeden podnik činily téměř 42 mil. Kč (u domácích soukromých firem je to přibližně 8 mil. Kč). V daném kontextu by za pozornost stálo provést i analýzu zaměřenou na zjištění toho, jak vlastně investice firem se zahraničními vlastníky jsou skutečně provázány s rozvojem české ekonomiky a českým výzkumným prostředím. Problémem je zde však nedostatek veřejně dostupných údajů.

V podnikatelském sektoru pak zcela převládají pracoviště s aplikovaným výzkumem a vývojem, ve vládním a vysokoškolském sektoru jsou to pracoviště základního výzkumu. V podnikatelském sektoru se přihlásilo 354 pracovišť k provozování základního výzkumu, 1048 pracovišť k aplikovanému výzkumu a 1142 pracovišť k vývoji. Největší nárůst v období od roku 2005 se týkal provozování aplikovaného výzkumu, v čemž se může jistou měrou

projevovat i podpora ze strukturálních fondů EU (viz např. program Potenciál v rámci OP PI). To ostatně koreluje i s nárůstem pracovišť výzkumu a vývoje v MSP. Zatímco se počet velkých podniků s pracovišti výzkumu a vývoje v období 2005 - 2010 v podstatě téměř nezměnil, v kategorii středních podniků došlo k nárůstu pracovišť výzkumu a vývoje o zhruba 54 % a v kategorii malých podniků dokonce o 69 %. Zvýšenou pozornost k vykonávání výzkumné a vývojové činnosti může zřejmě vyvolávat i od roku 2005 realizovaná nepřímá finanční podpora výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru, která prokazuje postupný nárůst z hlediska jejího využití.

Pro následující analýzu použité údaje o nepřímé veřejné podpoře výzkumu a vývoje vycházejí z administrativních dat Ministerstva financí České republiky získaných na základě informací jednotlivých finančních úřadů a jsou přitom využita i třídění prováděná ČSÚ. Uvedená data obsahují údaje o výši odčitatelné položky na výzkum a vývoj, ze kterých je pak možno (po vynásobení příslušnou daňovou sazbou) získat údaje o snížení daňové povinnosti pro příslušné podnikatelské subjekty, které představuje skutečnou hodnotu nepřímé (daňové) podpory výzkumu a vývoje. V úvahu při hodnocení vývoje výše nepřímé podpory je tedy nutno vzít i vývoj daňové sazby. Sazba daně pro právnické osoby klesala z 26 % v roce 2005 na 19 % v roce 2010 a na této úrovni zůstává i nyní. Údaje o nepřímé (daňové) podpoře výzkumu a vývoje jsou v České republice dostupné od roku 2005, kdy mohly podnikatelské subjekty poprvé uplatnit vlastní výdaje na výzkum a vývoj ve svých daňových přiznáních.

Z celkového počtu 2 260 podnikatelských subjektů s vlastním výzkumem a vývojem využilo v roce 2011 jeho nepřímou (daňovou) podporu 780 subjektů, tedy z nich cca 35 %. Přitom počet podnikatelských subjektů s vlastním výzkumem a vývojem, které využily jeho nepřímou (daňovou) podporu, postupně v jednotlivých letech od roku 2005 roste (452 jich bylo v roce 2005 a 780 v roce 2011). (Tab. č. 2) V období 2005 - 2011 došlo tak k 72,5% nárůstu poplatníků, kteří využívají možnosti snížit základ daně z příjmů o vynaložené náklady na výzkum a vývoj (resp. o vynaložené náklady, které lze do tohoto odpočtu zahrnout). V úvahu je však třeba vzít i výše zmíněný celkový nárůst pracovišť s aplikovaným výzkumem a vývojem a případně jeho rozšiřováním na daných pracovištích v období od roku 2005, zejména v segmentu MSP (svůj vliv zřejmě sehrála i dotační podpora prostřednictvím strukturálních fondů EU – viz např. program Potenciál v rámci OP PI). Nicméně, přestože se počet poplatníků z právnických osob, kteří využívají předmětného daňového odpočtu, v absolutní výši zvyšuje, jejich podíl na celkovém počtu poplatníků PO s podaným daňovým přiznáním je nadále celkově zanedbatelný (mírný nárůst zaznamenal teprve v roce 2011, kdy dosáhl podle údajů MF ČR 0,24 %). To ostatně odpovídá i relativně zanedbatelnému podílu ekonomických subjektů vykonávajících výzkum a vývoj v ČR.

Rychleji než počet poplatníků PO s uplatněným daňovým odpočtem na vlastní výzkum a vývoj narostla v uvedeném období 2005 – 2011 výše částky odčitatelné položky, o kterou byl snížen základ daně. (Tab. č. 3) Zatímco v roce 2005 tato částka činila 3,310 mld. Kč, pak v roce 2011 dosáhla výše 8,340 mld. Kč, což představuje nárůst o 152 %. Tento nárůst byl však dosažen především v posledních dvou letech. V období 2005 – 2009 se zvýšila předmětná částka o cca 50 % (rok 2009 – 4,954 mld. Kč). V roce 2010 došlo pak

k nárůstu o cca 2 mld. Kč a v roce 2011 o 1,36 mld. Kč při pomalejším růstu počtu poplatníků právnických osob s uplatněným daňovým odpočtem na vlastní výzkum a vývoj.

Pokud bereme v úvahu vliv snižování daňové sazby, pak v letech 2005 až 2007 došlo k celkovému růstu nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje vlivem rychlejšího růstu odčitatelné položky na výzkum a vývoj při snižující se daňové sazbě z 26 % v roce 2005 na 24 % v roce 2007. V roce 2008 oproti roku 2007 poklesla však nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje jak z důvodu snížení daňové sazby (z 24 % na 21 %), tak z důvodu zmenšení výše celkové odčitatelné položky (z 5,1 mld. Kč na 4,75 mld. Kč). V roce 2009 stagnovala nepřímá podpora na úrovni předchozího roku s ohledem na další snížení daňové sazby o jeden procentní bod při mírném nárůstu výše celkové odčitatelné položky. V letech 2010 a 2011 zaznamenala nepřímá podpora výzkumu a vývoje výraznější růst v důsledku zřetelného růstu celkové výše odčitatelné položky (při dalším snížení daňové sazby o jeden procentní bod). Podíl nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje z celkové výše příjmů státního rozpočtu činil po celé sledované období zhruba 0,1 %.

Tab. č. 3 **Uplatněný daňový odpočet právnických osob na vlastní výzkum a vývoj**

<i>Zdaňovací období</i>	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Sazba daně pro PO	26 %	26 %	24 %	21 %	20 %	19 %	19 %
Počet PO s uplatněným daňovým odpočtem	452	553	592	618	640	735	780
Snížení základu daně /odčitatelná položka/ (v mld. Kč)	3,310	4,049	5,079	4,754	4,954	6,981	8,340
Snížení daně v mld. Kč /daňová podpora VaV/	0,861	0,972	1,219	0,997	0,990	1,326	1,584
Počet poplatníků v % (ze všech poplatníků PO)			0,18%	0,18%	0,18%	0,21%	0,24%

Zdroj: MF ČR

Při analýze celkové nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje je důležité vzít v úvahu i výši nevyužitá částka nároku na odpočet od základu daně v nejdříve třech následujících zdaňovacích obdobích. Zatímco za zdaňovací období od roku 2005 do roku 2007 činila nevyužitá částka nároku na odpočet 0,93 mld. Kč, za období započatá v roce 2006 až do roku 2008 vzrostla tato částka na 1,95 mld. Kč. Za období 2008 až 2010 došlo pak k výraznému poklesu na 0,34 mld. Kč.

Tab. č. 4 **Nevyužitá částka daňového odpočtu právnických osob na vlastní VaV**

<i>Zdaňovací období</i>	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Nevyužitá částka v mld. Kč	0,6	0,82	0,93	1,95	1,31	0,34	0,56

Zdroj: MF ČR

Hlubší vhled do nepřímé podpory výzkumu a vývoje mohou poskytnout některé strukturální pohledy. Zde však často narážíme na nedostatek relevantních dat a na jejich případnou nedostupnost a aktuálnost. Oficiální data lze přitom čerpat pouze ze zdrojů dat MF ČR a ČSÚ.

Nepřímá podpora výzkumu a vývoje z veřejných zdrojů dle velikosti podniku

V roce 2010 z malých podniků s počtem zaměstnanců menším než 50 získalo nepřímou podporu výzkumu a vývoje 345 podniků, ze středních podniků s počtem zaměstnanců v rozmezí 50 až 249 ji získalo 241 podniků a u velkých podniků s počtem zaměstnanců nad 250 ji získalo 153 podniků. Podle vlastnictví tvořil podíl podpořených soukromých tuzemských podniků cca 71 % a soukromých podniků pod zahraniční kontrolou 28 %. Z pohledu členění podniků podle počtu zaměstnanců výzkumu a vývoje v FTE (přepočten na plný pracovní úvazek) lze hovořit o poměrně vysokém počtu podnikatelských subjektů s méně než 10 zaměstnanci, které v roce 2010 získaly nepřímou podporu výzkumu a vývoje (cca 40 % podpořených subjektů). V daném roce jich může být i více s ohledem na poměrně silnou skupinu podpořených subjektů, u nichž je ve statistikách uváděno, že jejich počet zaměstnanců výzkumu a vývoje ve FTE je neznámý (v roce 2010 to bylo u 259 subjektů, tedy 35 %).

Úplnější a tedy relevantnější disponibilní údaje máme až z roku 2008, z nichž je zřejmé, že podíl zastoupených podniků na celkovém počtu podpořených podnikatelských subjektů klesal s větší velikostí podniků. Nicméně za pozornost stojí, že největší podniky s počtem zaměstnanců větším než 1000, které získaly nepřímou veřejnou podporu výzkumu a vývoje, tvořily 28,4 % z celkového počtu podpořených subjektů. Podíl podniků získávajících nepřímou veřejnou podporu výzkumu a vývoje na celkovém počtu aktivních podniků zapsaných v Registru ekonomických subjektů (RES) roste pak úměrně se zvyšující se jejich velikostí. Podíl největších podniků (s 1000 a více zaměstnanci), které získaly nepřímou veřejnou podporu výzkumu a vývoje, činil v roce 2008 z celkového počtu podniků zapsaných v RES 11,2 %, zatímco u malých podniků tento podíl nedosáhl zdaleka úrovně 1 %.

Tab. č. 5: Podniky s uplatněným daňovým odpočtem na VaV (podle velikosti, rok 2008)

Velikost podniku (podle počtu zaměstnanců)	Počet	Podíl na celkovém počtu podniků provádějících VaV	Podíl na celkovém počtu podniků zapsaných v RES (bez domácností)
0-9	116	48,7%	0,03%
10-49	198	38,4%	0,63%
50-99	99	34,4%	1,95%
100-499	142	30,1%	3,30%
500-999	30	22,1%	6,36%
1000+	33	28,4%	11,19%
Celkem	618	35,0%	0,14%

Zdroj: MF ČR a ČSÚ

Podstatnou skutečností je však rozdělení této nepřímé podpory z hlediska její výše. Do pásma méně než 1 milion Kč spadalo v roce 2010 cca 76 % podpořených subjektů. 25 a více milionů Kč získalo v daném roce na nepřímé podpoře výzkumu a vývoje 5 velkých podniků a dalších 28 se nacházelo v pásmu 5 až 24,9 milionů Kč. Podle podrobnějších údajů z roku 2008 byla nepřímá podpora výzkumu a vývoje z veřejných zdrojů podle očekávání nejvyšší ve velkých podnicích s více než 1000 zaměstnanci, kde činila celkem 0,41 mld. Kč. Druhou nejvýznamnější velikostní skupinou z hlediska výše získané nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje byl segment podniků s počtem zaměstnanců 100 - 499, kde tato podpora dosáhla celkem výše 0,24 mld. Kč. Je zřejmé, že s poklesem počtu zaměstnanců výzkumu a vývoje klesá absolutní hodnota nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje.

Za pozornost stojí, že soukromé podniky pod zahraniční kontrolou dosahují dlouhodobě na více než polovinu poskytnuté nepřímé podpory výzkumu a vývoje. V roce 2010 to činilo 890 milionů Kč v běžných cenách (67 % celkové daňové podpory výzkumu a vývoje), z toho velké zahraniční podniky získaly 718 mil. Kč v b.c. (viz tabulka č. 6).

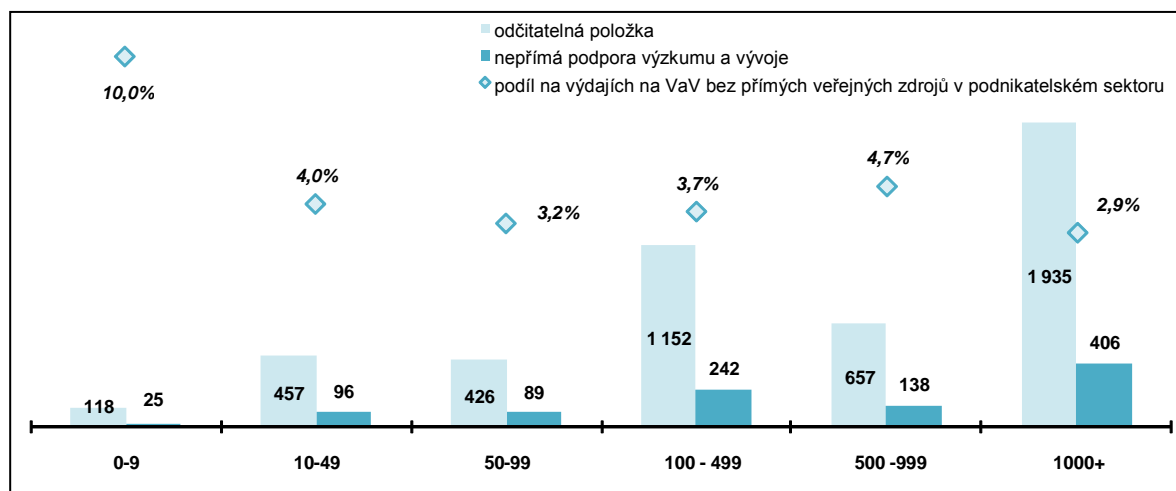
Tab.č.6 **Nepřímá podpora podle subsektoru vlastnictví a velikosti podniku (v mil. Kč, b.c.)**

Subsektor vlastnictví, velikost podniku	2007	2008	2009	2010
Veřejné podniky	6	3	3	4
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	0	.	0	0
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	0	0	1	0
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	6	3	2	3
Soukromé domácí podniky	426	383	404	427
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	77	84	85	89
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	115	128	114	122
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	234	172	205	217
Soukromé podniky pod zahraniční kontrolou	779	583	646	890
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	26	21	26	25
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	77	84	112	147
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	677	478	507	718
Podnikatelský sektor celkem	1 211	969	1 053	1 321
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	103	104	110	114
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	192	212	228	269
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	916	653	715	938

Zdroj: ČSÚ a MF ČR

Jiný pohled může pak poskytnout nepřímá podpora výzkumu a vývoje jako podíl z výdajů na výzkum a vývoj v podnikatelském sektoru (bez přímých finančních prostředků poskytnutých na výzkum a vývoj v tomto sektoru). Zatímco u mikrofirem (s méně než 10 zaměstnanci) tvořila nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje 10 % z výdajů na výzkum a vývoj v těchto nejmenších podnicích (bez přímých veřejných zdrojů), pak v největších podnicích (s počtem zaměstnanců 1000 a více) to bylo jen 2,9 %.

Graf 1 2: Nepřímá podpora výzkumu a vývoje z veřejných zdrojů v podnikatelském sektoru podle velikosti podniku (za rok 2008)



Zdroj: MF ČR a ČSÚ (VTR 5-01)

Nepřímá podpora výzkumu a vývoje z veřejných zdrojů podle odvětví

V roce 2010 uplatnilo odpočet výdajů na výzkum a vývoj ze základu daně z příjmů nejvíce podniků ve zpracovatelském průmyslu (411 podniků), dále pak v oblasti ostatních podnikových služeb (129 podniků) a v oblasti informačních a komunikačních činností (107 podniků). Ze zpracovatelského průmyslu uplatnilo v roce 2010 tento odpočet nejvíce podniků z odvětví strojírenského průmyslu (99 podniků) a z odvětví výroby základních kovů, hutních a kovodělných výrobků (59 podniků). V automobilovém průmyslu je to 22 firem. Oproti roku 2009 se zvýšil ve zpracovatelském průmyslu poměrně výrazně počet velkých podniků, které uplatnily odpočet výdajů na výzkum a vývoj ze základu daně z příjmů. (Viz tabulka č. 7)

Podíl podniků se získanou nepřímou veřejnou podporou výzkumu a vývoje z celkového počtu aktivních podniků zapsaných v Registru ekonomických subjektů nedosáhl úrovně 1 % ani v jedné z odvětvových sekcí (údaje za rok 2008). K této hranici se nejvíce blížil v odvětvové sekci těžba a dobývání (0,84 %) a informační a komunikační činnosti (0,75 %). Ve zpracovatelském průmyslu činil tento podíl 0,66 %, ale v některých odvětvích tohoto průmyslu byl významně vyšší, např. v odvětví petrochemického, chemického a farmaceutického průmyslu (3,20 %), v odvětví výroby počítačů, elektronických a optických přístrojů a zařízení (1,98 %), v automobilovém průmyslu a výrobě ostatních dopravních prostředků a zařízení (1,79 %) a ve strojírenském průmyslu (1,63 %).

Tab. č. 7 **Subjekty s nepřímou podporou výzkumu a vývoje podle odvětvových sekcí (CZ-NACE) a velikosti podniku**

Odvětvová sekce; počet zaměstnanců v podniku	2007	2008	2009	2010
Zemědělství, lesnictví a rybářství; Těžba a dobývání (sekce A+B)	7	5	8	3
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	3	1	7	2
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	3	3	1	1
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	1	1	.	.
Zpracovatelský průmysl (sekce C)	337	339	344	411
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	113	118	114	126
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	135	138	145	157
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	89	83	85	128
Ostatní průmysl a stavebnictví (sekce D+E+F)	15	15	18	17
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	6	7	10	8
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	6	5	4	4
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	3	3	4	5
Informační a komunikační činnosti (sekce J)	72	80	97	107
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	43	54	68	74
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	23	19	24	28
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	6	7	5	5
Architektonické a inženýrské činnosti; technické zkoušky a analýzy (NACE 71)	24	32	28	34
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	17	19	17	21
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	6	10	10	13
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	1	3	1	.
Výzkum a vývoj (NACE 72)	29	41	37	38
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	12	21	18	20
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	14	17	18	16
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	3	3	1	2
Ostatní služby (sekce G až U bez sekce J a oddílu 71 a 72)	99	94	109	129
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	81	68	81	94
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	11	15	21	22
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	7	11	7	13
Podnikatelský sektor celkem	583	606	641	739
malé podniky (0 - 49 zaměstnanců)	275	288	315	345
střední podniky (50 - 249 zaměstnanců)	198	207	223	241
velké podniky (250 a více zaměstnanců)	110	111	103	153

Zdroj: ČSU a MF ČR

Z hlediska vlastnické struktury početně převažují mezi podpořenými podniky jednoznačně soukromé tuzemské podniky. Soukromé podniky pod zahraniční kontrolou dosahují největšího podílu na subjektech s nepřímou podporou výzkumu a vývoje ve zpracovatelském průmyslu (31 % v roce 2010). Nicméně z hlediska výše získané daňové podpory dlouhodobě nejvíce profitují právě soukromé podniky pod zahraniční kontrolou.

Tab. č. 8 **Subjekty s nepřímou podporou výzkumu a vývoje podle odvětvových sekcí (CZ-NACE) a vlastnictví**

Odvětvová sekce; subsektor podle vlastnictví	2007	2008	2009	2010
Zemědělství, lesnictví a rybnářství; Těžba a dobývání (sekce A+B)	7	5	8	3
veřejné podniky
soukromé domácí podniky	7	4	8	3
soukromé podniky pod zahraniční kontrolou	.	1	.	.
Zpracovatelský průmysl (sekce C)	337	339	344	411
veřejné podniky	1	.	.	.
soukromé domácí podniky	240	250	252	283
soukromé podniky pod zahraniční kontrolou	96	89	92	128
Ostatní průmysl a stavebnictví (sekce D+E+F)	15	15	18	17
veřejné podniky
soukromé domácí podniky	15	14	16	16
soukromé podniky pod zahraniční kontrolou	.	1	2	1
Informační a komunikační činnosti (sekce J)	72	80	97	107
veřejné podniky	.	.	.	1
soukromé domácí podniky	53	66	76	86
soukromé podniky pod zahraniční kontrolou	19	14	21	20
Architektonické a inženýrské činnosti; technické zkoušky a analýzy (NACE 71)	24	32	28	34
veřejné podniky	.	1	.	.
soukromé domácí podniky	20	26	22	25
soukromé podniky pod zahraniční kontrolou	4	5	6	9
Výzkum a vývoj (NACE 72)	29	41	37	38
veřejné podniky	2	1	1	2
soukromé domácí podniky	16	26	25	24
soukromé podniky pod zahraniční kontrolou	11	14	11	12
Ostatní služby (sekce G až U bez sekce J a oddílů 71 a 72)	99	94	109	129
veřejné podniky	4	3	3	6
soukromé domácí podniky	70	63	74	89
soukromé podniky pod zahraniční kontrolou	25	28	32	34
Podnikatelský sektor celkem	583	606	641	739
veřejné podniky	7	5	4	9
soukromé domácí podniky	421	449	473	526
soukromé podniky pod zahraniční kontrolou	155	152	164	204

Zdroj: ČSÚ a MF ČR

Podrobnější přehled počtu podpořených subjektů s vlastním výzkumem a vývojem podle jednotlivých odvětví ekonomické činnosti v časové řadě poskytuje tabulka č. 9.

Tab. č. 9 **Subjekty s nepřímou podporou výzkumu a vývoje podle odvětví ekonomické činnosti (CZ-NACE)**

kód NACE	Název odvětví (upravený)	2007	2008	2009	2010
01-03	ZEMĚDĚLSTVÍ, LESNICTVÍ A RYBÁŘSTVÍ	7	4	8	3
05-09	TĚŽBA A DOBÝVÁNÍ	.	1	.	.
10-33	ZPRACOVATELSKÝ PRŮMYSL	337	339	344	411
10-12	Potravinářský, nápojový a tabákový průmysl	8	7	8	11
13-15	Textilní, oděvní, kožedělní a obuvnický průmysl	10	8	9	10
16-18	Dřevozpracující a papírenský průmysl	3	4	3	4
19-20	Petrochemický a chemický průmysl	22	16	15	21
21	Farmaceutický průmysl	10	13	12	13
22	Gumárenský a plastový průmysl	16	18	19	18
23	Průmysl skla, keramiky, porcelánu a stavebních hmot	7	6	9	9
24-25	Výroba základních kovů, hutních a kovodělných výrobků	47	52	50	59
26	Výroba počítačů, elektronických a optických přístrojů a zařízení	40	40	38	43
27	Výroba elektrických zařízení	43	40	39	53
28	Strojírenský průmysl - výroba strojů a zařízení	76	85	82	99
29	Automobilový průmysl	14	15	16	22
30	Výroba ostatních dopravních prostředků a zařízení	12	12	13	14
31-32	Výroba nábytku a ostatní zpracovatelský průmysl	17	12	18	18
33	Opravy a instalace strojů a zařízení	12	11	13	17
35-39	VÝROBA A ROZVOD VODY, ELEKTŘINY, PLYNU, TEPLA A ČINNOSTI SOUVISEJÍCÍ S ODPADY	.	1	2	2
41-43	STAVEBNICTVÍ	15	14	16	15
45-47	OBCHOD	59	53	56	60
49-53	DOPRAVA A SKLADOVÁNÍ	1	2	2	2
58-63	INFORMAČNÍ A KOMUNIKAČNÍ ČINNOSTI	72	80	97	107
58-60	Činnosti v oblasti vydavatelství, filmu, videozáznamů a televizních programů	10	8	10	11
61	Telekomunikační činnosti	1	.	2	4
62-63	Činnosti v oblasti informačních technologií a informační činnosti	61	72	85	92
64-66	PENĚŽNICTVÍ A POJIŠŤOVNICTVÍ	.	2	3	7
69-75	PROFESNÍ, VĚDECKÉ A TECHNICKÉ ČINNOSTI	61	85	77	88
71	Architektonické a inženýrské činnosti; technické zkoušky a analýzy	24	32	28	34
72	Výzkum a vývoj	29	41	37	38
69, 70, 73-75	Ostatní profesní, vědecké a technické činnosti	8	12	12	16
68, 77-82	OSTATNÍ PODNIKOVÉ SLUŽBY	12	6	14	13
86-88	ZDRAVOTNÍ A SOCIÁLNÍ PÉČE	6	6	7	8
90-93	KULTURNÍ, ZÁBAVNÍ A REKREAČNÍ ČINNOSTI	.	1	2	1
55-56, 84, 85, 93-99	OSTATNÍ SLUŽBY	13	12	13	22
01-99	CELKEM	583	606	641	739

Zdroj: ČSÚ a MF ČR

Největší část nepřímé podpory výzkumu a vývoje z veřejných zdrojů byla v podnikatelském sektoru v roce 2010 alokována do zpracovatelského průmyslu, kde činila téměř 1 mld. Kč (tj. 75 % z celkové nepřímé podpory výzkumu a vývoje) a přiblížila se tak úrovni v roce 2007, kdy dokonce mírně převyšovala 1 mld. Kč. (Viz tabulka č.10) Ve zpracovatelském průmyslu byla pak převážná část této nepřímé veřejné podpory uplatněna v odvětví automobilového průmyslu a výrobě ostatních dopravních prostředků a zařízení

(0,55 mld. Kč). Samotný automobilový průmysl se pak podílí cca 31 % na celkovém inkasu daňové podpory v podnikové sféře.

Tab. č. 10 **Nepřímá podpora podle odvětví ekonomické činnosti (CZ-NACE) (v mil. Kč, b.c.)**

kód NACE	Název odvětví (upravený)	2007	2008	2009	2010
01-03	ZEMĚDĚLSTVÍ, LESNICTVÍ A RYBÁŘSTVÍ	6	1	1	1
05-09	TĚŽBA A DOBÝVÁNÍ	.	0	.	.
10-33	ZPRACOVATELSKÝ PRŮMYSL	1 016	734	800	993
10-12	Potravinářský, nápojový a tabákový průmysl	7	5	4	8
13-15	Textilní, oděvní, kožedělní a obuvnický průmysl	9	6	6	7
16-18	Dřevozpracující a papírenský průmysl	0	3	1	1
19-20	Petrochemický a chemický průmysl	18	17	12	16
21	Farmaceutický průmysl	39	42	29	80
22	Gumárenský a plastový průmysl	20	9	15	12
23	Průmysl skla, keramiky, porcelánu a stavebních hmot	24	14	15	17
24-25	Výroba základních kovů, hutních a kovodělných výrobků	41	36	24	47
26	Výroba počítačů, elektronických a optických přístrojů a zařízení	39	37	34	43
27	Výroba elektrických zařízení	52	41	50	64
28	Strojírenský průmysl - výroba strojů a zařízení	148	70	144	125
29	Automobilový průmysl	553	316	351	415
30	Výroba ostatních dopravních prostředků a zařízení	42	123	97	138
31-32	Výroba nábytku a ostatní zpracovatelský průmysl	8	6	12	9
33	Opravy a instalace strojů a zařízení	17	10	6	9
35-39	VÝROBA A ROZVOD VODY, ELEKTRINY, PLYNU, TEPLA A ČINNOSTI SOUVISEJÍCÍ S ODPADY	.	0	1	2
41-43	STAVEBNICTVÍ	20	19	16	18
45-47	OBCHOD	38	47	44	33
49-53	DOPRAVA A SKLADOVÁNÍ	0	1	1	0
58-63	INFORMAČNÍ A KOMUNIKAČNÍ ČINNOSTI	86	101	84	112
58-60	Činnosti v oblasti vydavatelství, filmu, videozáznamů a televizních programů	9	6	6	11
61	Telekomunikační činnosti	0	.	1	2
62-63	Činnosti v oblasti informačních technologií a informační činnosti	77	95	77	99
64-66	PENĚŽNICTVÍ A POJIŠŤOVNICTVÍ	.	4	17	65
69-75	PROFESNÍ, VĚDECKÉ A TECHNICKÉ ČINNOSTI	34	56	78	87
71	Architektonické a inženýrské činnosti; technické zkoušky a analýzy	11	23	23	30
72	Výzkum a vývoj	21	29	33	26
69, 70, 73-75	Ostatní profesní, vědecké a technické činnosti	2	4	22	31
68, 77-82	OSTATNÍ PODNIKOVÉ SLUŽBY	5	0	1	2
86-88	ZDRAVOTNÍ A SOCIÁLNÍ PÉČE	4	4	4	3
90-93	KULTURNÍ, ZÁBAVNÍ A REKREAČNÍ ČINNOSTI	.	0	0	0
55-56, 84, 85, 93-99	OSTATNÍ SLUŽBY	2	2	5	4
01-99	CELKEM	1 211	969	1 053	1 321

Zdroj: ČSÚ a MF ČR

Souhrnně lze říci, že největší objem získané nepřímé veřejné podpory výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru směřuje po celou dobu její existence do největších podniků a současně do podniků pod zahraniční kontrolou. Přirozeně to má svou logiku, neboť

intenzita výzkumu a vývoje narůstá obvykle s velikostí firmy. V ČR pak je i poměrně silný sektor podniků ovládaných zahraničními investory. V tomto ohledu se lze i poučit ze zahraničních zkušeností, kdy se již většinou podpora diferencuje podle velikosti firmy (odlišná výše odpočtu nebo daňové slevy pro MSP a velké podniky) a dále se berou významně v úvahu i přírůstky výdajů na výzkum a vývoj.

V ČR z hlediska mezinárodního srovnání je také celkově nižší podíl subjektů využívajících dosud možnost nepřímé podpory výzkumu a vývoje jako veřejného zdroje financování, což je v jisté míře ovlivněno i dobou trvání této formy podpory. V současné je době je to cca 35 % subjektů v podnikatelském sektoru, které provádějí výzkum a vývoj. Podle údajů z mezinárodního průzkumu provedeného Alma Consulting Group v roce 2011 je to v Belgii 85 % těchto subjektů, ve Francii 67 %, ve Velké Británii 65 %, v Portugalsku 56 % a ve Španělsku 53 %. ČR je srovnatelná s Maďarskem, kde tuto podporu využívá 36 % příslušných subjektů.¹²

V mezinárodním srovnání (údaje za rok 2008) byla celková veřejná podpora výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru jako podíl na HDP nejvyšší v Koreji (0,34 %), v Kanadě (0,24 %), ve Francii (0,23 %) a v USA (0,23%). Česká republika s tímto podílem na úrovni 0,16 % patřila k zemím s vyšším podílem veřejné podpory výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru. Přitom zastoupení přímé a nepřímé veřejné podpory na celkové veřejné podpoře výzkumu a vývoje je v mezinárodním srovnání různé. Ve většině zemí převažuje ale přímá veřejná podpora výzkumu a vývoje nad jeho nepřímou veřejnou podporou. Zatímco přímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru jako podíl na HDP byla nejvyšší v USA (0,18 %), ve Francii (0,15 %), v Koreji (0,15 %) a České republice (0,13 %), pak nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje v podnikatelském sektoru dosahovala nejvyššího podílu na HDP v Kanadě (0,22 %), Koreji (0,19 %), Belgii (0,14 %) a Japonsku (0,12 %). Nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje uplatněná pomocí odčitatelné položky výdajů na výzkum a vývoj představovala v ČR v roce 2008 při výši téměř 1 mld. Kč 18,4 % z celkové veřejné podpory výzkumu a vývoje. Její podíl na HDP činil zhruba 0,3 %. Z výdajů na výzkum a vývoj v podnikatelském sektoru bez započtení přímých veřejných zdrojů činila nepřímá veřejná podpora výzkumu a vývoje 3,4 %.¹³

4.2 Názorová (postojová) analýza VO a podniků (s využitím průzkumů AVO)

Zjištění názorů výzkumné a podnikové sféry na daňové úlevy pro výzkum a vývoj bylo součástí širšího šetření Asociace výzkumných organizací (ve spolupráci se Svazem průmyslu ČR) zaměřeného na získání hlubšího vhledu do problematiky prostředí a podpory pro aplikovaný výzkum a vývoj v České republice. Toto šetření Asociace výzkumných organizací bylo uskutečněno ve výzkumných organizacích / dále jen VO/ (ústavy Akademie věd ČR, univerzity a vysoké školy, veřejné výzkumné organizace resortního typu a soukromé

¹² *Innovation Financing European Barometer 2011*. Alma Consulting Group. France 2011

¹³ *OECD Main Science and Technology Indicators Database June 2011*

výzkumné organizace) a v podnikové sféře (malé a střední podniky a velké firmy) v první polovině roku 2012.¹⁴ K jeho hlavním tematickým okruhům patřila podpora aplikovaného výzkumu a vývoje ze strany státu, daňové úlevy pro výzkum a vývoj, spolupráce výzkumných organizací a podniků, problematika využití rizikového kapitálu a vzniku spin- off firem. Otázky týkající se daňové úlevy pro výzkum a vývoj byly takto posuzovány i v kontextu ostatních tematických okruhů.

Názory VO na daňové úlevy pro výzkum a vývoj

Nejvíce respondentů ze skupiny VO (téměř 55 %) považuje za účinnou a žádoucí formu podpory výzkumu a vývoje rozšířit daňové úlevy i na nakupovaný (smluvní) výzkum. Necelých 40 % VO se shoduje na programu zaměřeném na podporu projektů vedoucích ke komercializaci výsledků aplikovaného výzkumu a vývoje a 28 % VO na programu typu proof of concept. V podstatě se tedy většina VO ztotožňuje s opatřeními, která by podporovala spolupráci VO s podniky a praktickou realizaci výzkumných výsledků. Některé VO považují za účinné a další možné formy podpory výzkumu a vývoje i inovační vouchery (jako dotace na zakoupení nových znalostí potřebných ve firmě pro inovaci) a bezúročné půjčky na výzkum a vývoj.

Z těch VO, které za účinné považují podpůrné opatření zavádějící daňové úlevy pro firmy i na nakupovaný (smluvní) výzkum od VO, se 62 % domnívá, že je možný pokles vlastního výzkumu a vývoje ve firmách, pokud se ukážou zakázky u VO jako efektivnější řešení. V naprosté menšině se vyskytuje v této skupině respondentů názor, že firmy nebudou více využívat nakupovaný výzkum od VO. K jiným názorům této skupiny respondentů patří, že výrazně stoupne podíl VO na firemním výzkumu současně s rozvojem firemního výzkumu a vývoje nebo že vlastní výzkum a vývoj ve firmách naopak posílí, neboť firma obtížně zajistí nákup kompletního řešení. Respondenti, kteří neuvedli jako účinné opatření daňovou úlevu na nakupovaný výzkum od VO, nejsou ale zřejmě a priori proti tomuto opatření, protože vypovídají, že neví a nemohou posoudit s ohledem na chybějící informace. Žádný z respondentů neuvedl pak odpověď, že výrazně poklesne vlastní výzkum a vývoj ve firmách a že tyto potřeby budou firmy řešit formou zakázek u VO.

Celkově tak i většina VO od tohoto kroku očekává, že se posílí vazba mezi VO a podniky. To ostatně potvrzuje i vyjádření VO k tomu, jaká opatření státu by nejvíce pomohla ke zlepšení spolupráce mezi VO a podniky. Ze strany VO jsou preferována tato opatření:

- daňové úlevy pro nakupovaný (smluvní) výzkum (cca 64 % respondentů);
- zavedení vhodných programů se státní (veřejnou) podporou (44 % respondentů);
- podpora horizontální mobility výzkumníků mezi VO a firmami (39 % respondentů).

Jen 15 % dotazovaných vidí pak možnosti zlepšení spolupráce mezi VO a podniky ve vzájemné účasti v řídicích orgánech VO a podniku, což odpovídá jistým přetrvávajícím

¹⁴ Janeček, M.; Mráček, K.; Neumajer, V. (2012): *Prostředí pro aplikovaný výzkum a vývoj v ČR. Současná situace, trendy a náměty ke zlepšení* (studie a přílohy). AVO, Praha 2012

obavám ze spoluúčasti někoho z vnějšku na řízení a rozhodování daného subjektu (tento problém je i jedním z omezujících faktorů vyššího využití rizikového kapitálu v České republice).

Názory podniků na daňové úlevy pro výzkum a vývoj

Ke zkušenostem s daňovými úlevami pro vlastní výzkum a vývoj se vyjádřilo 72 % podniků z celkového počtu oslovených. Za pozornost stojí určitá nejednoznačnost v pohledu na toto opatření. Největší počet respondentů (zhruba 29 %) sice označil, že tato daňová úleva sehrává pouze nevýznamnou roli ve financování podnikového výzkumu a vývoje. Ale jen o nepříliš méně podniků (24 %) ji považuje za přínos pro financování podnikového výzkumu a vývoje. 13 % respondentů tuto daňovou úlevu nevyužívá, přestože má vlastní výzkum a vývoj (zřejmě z důvodů ztráty v hospodaření, neznalosti apod.) a 17 % respondentů nemá vlastní podnikový výzkum a vývoj. Poměrně vysoký je počet 17 % dotázaných, kteří odpověděli, že neví, resp. nemohou posoudit.

Celkově z těch respondentů, co uplatňují, resp. by rádi uplatnili odpočet nákladů na vlastní výzkum a vývoj od základu daně, je 48 % podniků, které neměly možnost využít tuto daňovou úlevu z důvodu nevytvoření zisku (především jde o segment MSP). U cca 31 % respondentů, uplatňujících odpočet nákladů na vlastní výzkum a vývoj od základu daně, dosahuje průměrná roční částka těchto odečítaných nákladů výše maximálně do 499 tis. Kč. U necelých 9 % podniků se pohybuje tato částka v intervalu mezi 500 tis. Kč až 1 mil. Kč. Ve skupině většinou velkých podniků tato částka překračuje pak výši 1 mil. Kč (11 % respondentů).

Připravované rozšíření daňových úlev i na nakupovaný (smluvní) výzkum od VO považuje zhruba 35 % respondentů za možnost, jak rozšířit a zvětšit efektivně své výzkumné a vývojové kapacity při současném využívání vlastního výzkumu a vývoje ve zhruba stejném rozsahu. Naopak dopady v podobě omezení rozsahu vlastního výzkumu a vývoje uvedlo celkem 23 % podniků, 18 % se přiklání k názoru, že jejich vlastní výzkum a vývoj možná poklesne, pokud se ukáže efektivnější řešení formou zakázek u VO a 5 % podniků jednoznačně předpokládá, že jejich vlastní výzkum a vývoj poklesne a že tyto potřeby budou řešit formou zakázek u VO. Poměrně vysoké procento respondentů (cca 28 %) pak odpovědělo, že neví, resp. nemůže posoudit dopady této daňové úlevy vzhledem k chybějícím informacím.

Ve skupině podniků, pokud jde o nejslabší stránku současného prostředí v ČR pro rozvíjení aplikovaného výzkumu a vývoje, se nejvíce respondentů shoduje na nedostatečné spolupráci výzkumných organizací a firem (35 %). Nedostatečná spolupráce VO a firem a zmíněné nevyjasněné kompetence ve státní správě patří tak v obou skupinách respondentů k třem nejvíce pocítovaným slabým stránkám prostředí pro aplikovaný výzkum. Podniky považují za nejvhodnější opatření ze strany státu zavedení vhodných programů se státní (veřejnou) podporou (73 % respondentů), dále pak cca 60 % respondentů daňové úlevy pro nakupovaný (smluvní) výzkum a 38 % podporu horizontální mobility výzkumníků mezi VO a

firmami. O něco více (20 % respondentů) by uvítalo vzájemnou účast v řídicích orgánech VO a firem.

V roce 2010 podle údajů ČSÚ téměř polovina z celkových výdajů na výzkum a vývoj v ČR pocházela z tuzemských podnikatelských zdrojů. Státní rozpočet ČR se podílel 40 %, zahraniční firmy 7 % a mezinárodní organizace, především prostřednictvím fondů a programů EU, pak zbylými 4 %. Podnikatelský sektor je v ČR nejvýznamnějším sektorem nejen v případě financování výzkumných a vývojových aktivit (jako zdroj), ale také co do objemu finančních prostředků vynaložených za provedení výzkum a vývoj (v jejich užití). V roce 2010 bylo v podnicích vynaloženo (užito) za provedení výzkum a vývoj 62 % z celkových výdajů na výzkum a vývoj v ČR. Toto číslo, které se týká užití zdrojů vynaložených celkově na výzkum a vývoj, se občas stává předmětem útoků a dezinterpretací ze strany akademické sféry. Při podrobnější analýze alokace veřejných zdrojů se však ukazuje, že velkou jejich část tvoří právě podpora základního výzkumu (zhruba přes 60 % podle statistických výkazů), což je v podstatě opačná proporce ve srovnání s vyspělými ekonomikami, kde je poměr veřejných výdajů na základní výzkum a aplikovaný výzkum obvykle zhruba 1:2. V úvahu je třeba mimo jiné také vzít potřeby posílení konkurenceschopnosti tuzemských podniků a jejich rostoucí exportní výkonnosti v podmínkách globalizace či tradičně relativně silný podíl průmyslového sektoru v české ekonomice. V tomto kontextu má také daňová stimulace výzkumu a vývoje v podnikatelské sféře značný význam.

4.3 Doporučení a poznatky z mezinárodního auditu systému výzkumu, vývoje a inovací v ČR

Mezinárodní audit systému výzkumu, vývoje a inovací v ČR byl mimořádnou příležitostí, jak získat objektivní a kvalifikovaný pohled na situaci v ČR. Přestože nasměrování auditu vedlo k některým poněkud tendenčním závěrům (abnormálně velký důraz na otázky hodnocení výzkumu a vývoje, zajímající především příjemce institucionální podpory, přinesl celou řadu významných doporučení, zejména v oblasti spolupráce mezi akademickou a aplikační sférou. V daném kontextu vyzdvihl i potřebu rozšířit nepřímou podporu výzkumu a vývoje (ve formě daňové úlevy) na výsledky výzkumu a vývoje nakupované podniky z akademické sféry. (Viz text doporučení v příloze č. 3)

4.4 Názory a pohled správce daně (MF ČR, finanční úřady)

Správce daně poukazuje zejména na nárůst výdajů zahrnovaných do odpočtu od základu daně z příjmů (k němuž došlo zejména v posledních dvou letech) a klade si otázku, zda je tento nárůst způsoben opravdu zvýšenou aktivitou v oblasti výzkumu a vývoje. Pokud by tomu tak bylo, pak odpočet plní svůj cíl stimulovat aktivity soukromého sektoru v provádění výzkumných nebo vývojových prací. Za možnou příčinu tohoto nárůstu považuje však také (nebo pouze) větší odvahu jednotlivých poplatníků daně vůbec odpočet uplatňovat. Určitou obavou z jeho strany je, zda nejsou do tohoto odpočtu zahrnovány ale i výdaje na „projekty“, u kterých není úplně zřejmé, jedná-li se vůbec o projekty výzkumu nebo vývoje, anebo např. o inovace.

V této souvislosti upozorňuje správce daně na to, že právě v posledních letech byla zaznamenána u některých firem nabízejících různé poradenské služby také „nová podnikatelská aktivita“ v té podobě, že oslovovaly jednotlivé poplatníky a za úplatu vyjádřenou v procentech z úspory na dani z příjmů jim nabízely zpracovat projekt výzkumu a vývoje (mnohdy i zpětně) s tím, že výzkum nebo vývoj určitě provádějí, ale pouze ve svůj neprospěch neuplatňují předmětný odpočet. Tato zvýšená aktivita se totiž podle správce daně „strefuje“ do nejproblematictějšího místa nepřímé podpory výzkumu a vývoje formou odpočtu od základu daně z příjmů, které spočívá v tom, že pro možnost uplatňování tohoto odpočtu je nejdříve nutno posoudit, zda se opravdu jedná o výzkumnou nebo vývojovou činnost, čili jedná-li se v případě poplatníka skutečně o projekt výzkumu nebo vývoje nebo provádí-li pouze s ním blízké navazující nebo příbuzné činnosti (např. činnosti již čistě inovační povahy apod.). V úvahu je třeba vzít, že jednotlivé finanční úřady, které kontrolují dodržování daňových předpisů, nedisponují odborníky na oblast výzkumu a vývoje a navíc ještě v celém rozsahu všech odvětví ekonomiky.

Správce daně (právě i s ohledem na stávající kvalifikační potenciál jednotlivých finančních úřadů v oblasti výzkumu a vývoje) považuje tak za velmi obtížné jednoznačně a kvalifikovaně rozhodnout, zda se jedná o činnosti výzkumu nebo vývoje anebo o ostatní (příbuzné) činnosti, a to přestože již v roce 2005 byl uveřejněn Pokyn MF D – 288, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, kde jsou vymezeny činnosti prováděné poplatníkem při realizaci projektů výzkumu a vývoje a dále činnosti, které nelze zahrnout mezi výzkumné a vývojové činnosti, a proto náklady na ně nelze také zahrnout do předmětného odpočtu od základu daně. Tento pokyn MF stanovil jako základní kritérium pro odlišení činností výzkumu a vývoje od ostatních činností požadavek na přítomnost tzv. ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. V roce 2010 byla pro zvýšení jistoty správce daně i daňových subjektů do zmíněného pokynu MF přidána doplňující (pomocná) kritéria, která však zřejmě uvedený problém také zcela neřeší. Možné řešení spatřuje správce daně v navázání spolupráce s určeným orgánem státní správy, který by působil jako objektivní rozhodce ve sporných případech. Jeho činnost by spočívala v tom, že by na základě žádosti správce daně např. posoudil, zda v konkrétním případě je přítomen ocenitelný prvek novosti a existuje výzkumná nebo technická nejistota nebo je tento požadavek zachován tím, že cíl projektu nebo jeho část je sice již známa jiným subjektům, ale pro kontrolovaný daňový subjekt je věcně nebo ekonomicky nedostupný nebo v době řešení projektu neměl o jeho existenci žádné informace. Tuto spolupráci se však doposud nepodařilo navázat, a to ani přes opakovanou snahu MF resp. GFŘ.

Výše uvedený problém nejistoty v jednoznačné identifikaci výzkumné a vývojové činnosti je pro správce daně (logicky s ohledem na jeho funkci) zřejmě v současné době v této oblasti podpory jednou z klíčových záležitostí. Tento problém sice také neřeší, ale jinak jako velice pozitivní opatření označuje správce daně pak doplnění ustanovení § 34a do zákona o daních z příjmů (zákonem č. 261/2007 Sb.), na jehož základě může poplatník od zdaňovacího období započatého v roce 2008 požádat příslušného správce daně o závazné posouzení skutečnosti, zda se u výdajů (nákladů), u nichž má pochybnost, jedná o výdaje (náklady)

vynaložené v daném zdaňovacím období při realizaci projektu výzkumu a vývoje, které lze odečíst od základu daně podle § 34 zákona o daních z příjmů. Pokud si je tedy poplatník jistý, že provádí výzkum nebo vývoj, může si pak nechat od správce daně „potvrdit“, které výdaje (náklady) může do odpočtu zahrnout a které nemůže.

Žádost o závazné posouzení může podle správce daně pomoci i při rozhodování o dalším problematickém prvku, kterým je pravidlo, že do odpočtu nelze zahrnout ty výdaje (náklady), na které byla již poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, a to případně i jen z části. Poplatníci se na to stále dotazují, přestože je v Pokynu MF D – 288 uvedeno, že odpočet nelze uplatnit na projekty, které jsou podpořeny podle zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje. Tyto projekty jsou financovány podílově, kdy každá koruna vynaložená na výdaj související s dotčeným projektem je podpořena z části stanoveného procenta.

Správce daně řešil také problém při čerpání veřejné podpory vývoje formou dotací z Rámcového programu podpory technologických center a center strategických služeb. Problémová situace pro správce daně vznikla v případě daného programu v důsledku neexistující přesné definice jednotlivého výdaje nebo jeho části, který byl podpořen formou dotace a tedy již není možné ho zahrnout do odpočtu od základu daně z příjmů. Např. u výdaje na mzdy nebylo jasně vymezeno, jedná-li se o výdaj na mzdu jedné určité osoby za měsíc nebo za rok anebo dokonce veškeré mzdové náklady za rok, apod. Bylo tedy nutno přijmout výklad, že vymezení určitého výdaje se odvozuje od jeho vymezení pro účely sestavení projektu výzkumu a vývoje tak, jak je zapsán v ustanovení § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

Správce daně řešil také problém uplatňování odpočtu od základu daně u příspěvkových organizací. Pokud tato organizace poskytuje služby, ke kterým je zřízena za úplatu, a současně provádí výzkumné činnosti, je obtížné rozlišit náklady uhrazené z příspěvku zřizovatele od nákladů, které jsou eventuálně hrazeny z příjmů za prodej služeb.

Jako problém se také z pohledu správce daně a jeho dosavadních zkušeností s podporou výzkumu a vývoje ukazuje zahrnutí výdajů na tzv. certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím výzkumu a vývoje. Tyto výdaje představují výjimku za zákazu zahrnování výdajů na služby do odpočtu od základu daně. Možnost zahrnutí těchto výdajů do odpočtu mělo zejména za cíl podpořit výdaje na právní ochranu dosažených výsledků výzkumu a vývoje. V průběhu doby, kdy je odpočet poplatníky využíván, však byly zaznamenány problémy s metodickým vymezením těchto výdajů. Často jsou zaměňovány za výdaje vzniklé doložením splnění určitých kritérií nebo získáním oprávnění k určité činnosti (např. na určitém územní - tzv. lokální certifikace), za placená ověření či testy, za výdaje na překlady a místní poplatky apod. V situaci, kdy není tento výdaj jednoznačně specifikován, jednotlivé finanční úřady jako správci daně nepřistupují k posuzování výdajů na tzv. certifikace výsledků dosažených prostřednictvím výzkumu a vývoje jednotně. Proto uvažuje MF o vyloučení výdajů na tzv. certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím výzkumu a vývoje z výdajů, které je možné zahrnout do odpočtu od daně z příjmů. Nicméně dotčené

výdaje by i nadále měly zůstat daňově uznatelnými, pokud by prokazatelně byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Pokud jde o **finanční úřady**, poukazují zejména na velkou časovou náročnost a nedostatek odborných znalostí v oblasti posuzovaných výdajů na konkrétní projekty výzkumu a vývoje. Podle jejich názoru nejsou samy dostatečně kompetentní, aby posoudily prvek novosti v daném projektu, oprávněnou výši výdajů na daný výzkum a vývoj apod. Mohou jen zpochybnit určitý výdaj nebo jeho výši, přičemž důkazní břemeno je na daňovém subjektu. Vycházejí z toho, že správce daně má za povinnost zkontrolovat náklady (výdaje) a nemělo by být náplní jeho činnosti posuzovat, zda se jedná nebo nejedná o výzkumný a vývojový projekt. K tomu by finanční úřady chtěly zajistit příslušnou odbornou pomoc.

V podstatě zde reagují zejména na rozšíření závazného posouzení u daní z příjmů (tzv. editační povinnost) o nový předmět v podobě projektu výzkumu a vývoje. Poplatník je oprávněn svému místně příslušnému správci daně podat žádost o závazné posouzení (se všemi povinnými náležitostmi) toho, zda jde nebo nejde o výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Pokud přijde na finanční úřad nějaká taková žádost o závazné posouzení, musí nyní nastoupit i metodici z finančního ředitelství, aby bylo možno tuto žádost vyřídit. V případě uplatnění výdajů na výzkum a vývoj jako odčitatelné položky od základu daně (podle § 34 ZDP) bez žádosti o závazné posouzení, pak kontrola oprávněnosti uplatnění této odčitatelné položky proběhne až při případné daňové kontrole. Názor je, že správce daně to přejde, pokud se na první pohled něco nejeví úplně v pořádku. Správce daně (finanční úřady) se vůbec domnívá, že tato oblast není v zákoně o daních z příjmů pořádně a vyčerpávajícím způsobem ošetřena a ani to podle jeho názoru nejde, což se snaží doložit i skutečností, že ani tvůrci příslušných ustanovení v ZDP si občas nevědí rady. A navíc pokyny řady D k této problematice jsou pouze doporučením, nikoli zákonnou normou.

Celkově z pohledu správce daně zaznívají i v případě této daňové úlevy zejména jeho obavy z obcházení daňových předpisů ze strany daňových subjektů. To je dáno zřejmě i dosavadními zkušenostmi správce daně s daňovými subjekty obecně. Jeho názor také je, že správce daně v ČR má menší pravomoci ve srovnání s ostatními vyspělými zeměmi a že v dané situaci také příliš nepomáhá požadavek na klientský přístup k daňovým subjektům. Podle finančních úřadů někteří poplatníci nerespektují podmínky pro uplatnění výdajů na výzkum a vývoj jako daňově uznatelných výdajů. Například, že na projekt dostanou prostředky z veřejných zdrojů (grant nebo dotace), dále některé příspěvkové organizace tvrdí, že příspěvek od zřizovatele na provoz není na tento projekt, ale přitom osoby, které na projektu dělají, dostávají plat z tohoto příspěvku, čímž není splněna podmínka pro daňovou uznatelnost výdaje, resp. i pro odpočet od základu daně. Současně finanční úřady poukazují na situaci, kdy v daňovém řízení se posuzují tyto výdaje (náklady) ve dvojí podobě. Pokud splňují podmínky daňové uznatelnosti, tak snižují základ daně rovnou, a podruhé pak figurují jako odčitatelná položka od základu daně, přičemž zde je u řady daňových subjektů problém, že tyto výdaje už není často od čeho odečíst, protože (jak je údajným zvykem v ČR) většina daňových subjektů podniká tak, že se snaží po dobu své existence vykazovat většinou ztrátu.

Zatím však výraznější signály o obcházení daňových předpisů ze strany subjektů zabývajících se výzkumem a vývojem nejsou zřejmé, spíše se u nich setkáváme s určitou opatrností a v případě nejistoty s žádostí o závazné posouzení. Je navíc paradoxní, že určité obavy byly a jsou nadále právě spojovány s oblastí výzkumu a vývoje, která představuje významný potenciál růstu konkurenceschopnosti české ekonomiky, což je naprosto nesrovnatelná situace se skutečně nutnými obavami ze silně bujícího černého trhu v ČR, zejména pak v případě komodit, na něž se vztahuje spotřební daň a kde státu díky tomuto trhu unikají v daních až desítky miliard Kč ročně.

Objevující se představa o zjednodušení práce pro finanční úřady zrušením výše uvedené podpory včetně editační povinnosti je pak s ohledem na význam výzkumu a vývoje pro českou ekonomiku a společnost a celkové trendy v této oblasti ve světě naprosto nepřijatelná. Navíc ve vyspělých ekonomikách, které používají tuto daňovou úlevu, takové signály nejsou zřejmé. Lze však uvažovat o vytvoření v rámci působnosti MF nějaké organizační jednotky (specializovaného útvaru, apod.) využívající certifikovaných poradenských služeb v dané oblasti s tím, že by nesla odpovědnost za kvalifikované vyřízení žádostí o vydání závazného posouzení výdajů na výzkum a vývoj. Možností je i zavedení určitého podpůrného konzultačního programu pro správce daně, aby se mohl v odborné problematice alespoň částečně orientovat a tak se věnovat daňové stránce objektivněji. Především jde zde o to, aby nedocházelo k takovému možnému chování správce daně s cílem časové úspory vlastní práce (a správce daně toto chování i připouští), kdy v případě nejistoty neztrácí čas a žádost o vydání závazného posouzení výdajů na výzkum a vývoj zamítne, neboť na její vyřízení má jen omezený časový úsek.

5. Návrhy na změny systému nepřímé podpory výzkumu a vývoje v ČR a jejich očekávané dopady

V prvé řadě je nutno realizovat rozšíření daňové úlevy, která se vztahuje na vlastní výzkum a vývoj podnikatelských subjektů, i na výzkum a vývoj nakupovaný firmami od vysokých škol a veřejných výzkumných institucí (na externí, smluvní výzkum a vývoj). Tato změna by měla nabýt účinnosti k 1.1.2015. Nicméně by bylo velmi žádoucí zavést tuto daňovou pobídku pro výzkum a vývoj již k dřívějšímu datu. Stojí rovněž za úvahu, zda by nebylo účelné promítnout do její právní úpravy ještě některé korekce vyplývající z dosavadních zkušeností s uplatňováním daňové úlevy pro výzkum a vývoj nejen v ČR, ale i dlouhodobě v ostatních vyspělých ekonomikách (viz předchozí analýzy v této studii). Zejména jde o zvážení těchto otázek:

- diferencovaná míra daňové úlevy pro výdaje na výzkum a vývoj u MSP a u velkých podniků;
- využití přírůstkového (inkrementálního) daňového schématu podporujícího investory do výzkumu a vývoje za zvýšení výdajů oproti časově a věcně stanovenému výchozímu základu (úrovni).

Přijetí uvedeného opatření představuje především určité příležitosti, ale souvisejí s ním i možná rizika (hrozby).

Příležitosti:

- ✓ zejména lze předpokládat, že uvedená daňová pobídka přispěje k rozvinutí a posílení potřebné spolupráce v oblasti výzkumu a vývoje mezi akademickou a podnikatelskou sférou, která je dlouhodobě nedostačující;
- ✓ budou nastoleny rovnější podmínky pro využití daňové podpory pro výzkum a vývoj v podnikatelském sektoru, větší šanci k rozvoji a využití výsledků výzkumu a vývoje získají malé a střední podniky (s omezenými finančními zdroji), které nemohou provozovat v takové míře vlastní výzkum a vývoj;
- ✓ posílí se synergické efekty s výsledky implementace operačních programů - např. malé a střední podniky, které využily nebo ještě využijí možností programu Potenciál v rámci OP PI s cílem zavést nebo více rozvinout vlastní výzkum a vývoj, budou s ohledem na své potenciální potřeby a možnosti nuceny v budoucnu i nakupovat některé výsledky výzkumu a vývoje a toto opatření bude mít tak pro ně podpůrný charakter;
- ✓ pro vysoké školy a veřejné výzkumné instituce se rozšíří možnost požadovaného vícezdrojového financování (mohou být tak méně závislé na veřejných prostředcích);
- ✓ lze očekávat další oživení poptávky po výzkumu a vývoji v české ekonomice a posílení firemních inovačních aktivit (v souladu s národními zájmy i se záměry orgánů EU při implementaci Strategie Evropa 2020).

Rizika (hrozby):

- ✓ lze očekávat obavy ze zneužití tohoto opatření (prodej výsledků výzkumu a vývoje financovaného z veřejných prostředků, opakovaný prodej, zapojení prostředníků apod.). Na tuto skutečnost poukazuje především správce daně s ohledem na některé dosavadní zkušenosti z českého podnikatelského prostředí, kdy ale významnou roli sehrává také dosavadní nedostatečná efektivita správy daní včetně daňové kontroly a jednotného výkladu daní. Při realizaci uvedené daňové pobídky bude nutno nicméně učinit určitá opatření posilující odbornou kompetenci při posuzování daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj včetně oblasti účetní evidence.
- ✓ posílení snah o další firemní optimalizaci daňového plánování, která může vyústit v nižší výběr daní. K celkově nižšímu výběru daní však nemusí dojít, vezmeme-li v úvahu na základě komerčně úspěšného inovačního procesu další rozvoj podnikání a s ním spojený vyšší obrat a vyšší zisky a tedy i potenciál budoucích rostoucích příjmů státního rozpočtu (v oblasti přímých i nepřímých daní).

Literatura a prameny

- [1] *Europe 2020. A Strategy for Smart, Sustainable and Inclusive Growth*, COM (2010) 2020 final , European Commission, Brussels, March 3, 2010
- [2] *Taxation trends in the European Union*. Luxembourg: European Union, Eurostat 2012, 274 p., ISBN 978-92-79-21209-3
- [3] World Bank: *Doing Business 2012*; available at: www.worldbank.org/publications
- [4] OECD *R&D tax incentives: rationale, design, evaluation*. November 2010
- [5] OECD *R&D tax incentive questionnaires January 2010 and June 2011*
- [6] OECD *Main Science and Technology Indicators Database June 2011*
- [7] www.gov.uk
- [8] www.ez.nl
- [9] Warda, J.: *Measuring the Value of R and D Tax Treatment in OECD Countries*. STI Review, No. 27, 2001
- [10] *Key figures 2007 on Science, Technology and Innovation*. Eurostat June 2007
- [11] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [12] www.czso.cz
- [13] *Innovation Financing European Barometer 2011*. Alma Consulting Group. France 2011
- [14] Janeček, M.; Mráček, K.; Neumajer, V. (2012): *Prostředí pro aplikovaný výzkum a vývoj v ČR. Současná situace, trendy a náměty ke zlepšení* (studie a přílohy). AVO, Praha 2012
- [15] www.epp.eurostat.ec.europa.eu

Příloha č. 1

1. Daňové zatížení v zemích EU

Členský stát EU	Daňová kvóta		Složená daňová kvóta (% HDP)		Implicitní daňová sazba - spotřeba (%)		Implicitní daňová sazba- práce (%)		Implicitní daňová sazba - kapitál (%)	
	2000	2010	2000	2010	2000	2010	2000	2010	2000	2010
EU-27 (vážený průměr)	27,7	25,7	40,4	38,4	20,0	19,7	36,7	36,0	32,6 ^x	27,0 ^x
Belgie	31,2	29,7	45,1	43,9	21,8	21,4	43,6	42,5	29,5	29,5
Bulharsko	20,7	20,3	31,5	27,4	18,5	22,8	38,1	24,4		
Česká republika	18,8	18,5	33,8	33,8	18,8	21,1	41,2	39,0	18,7	16,7
Dánsko	47,6	46,6	49,4	47,6	33,4	31,5	41,0	34,8	36,0	39,0 ^x
Estonsko	20,1	21,0	31,0	34,2	19,5	25,6	37,8	37,0	5,8	9,1
Finsko	35,3	29,6	47,2	42,1	28,5	25,2	44,0	39,3	38,1	28,4
Francie	28,1	25,8	44,2	42,5	21,1	19,3	41,9	41,0	37,8	37,2
Irsko	26,9	22,3	31,3	28,2	25,5	21,6	28,5	26,1	14,7 ^x	14,0
Itálie	29,5	28,9	41,5	42,3	17,8	16,8	41,8	42,6	29,5	34,9
Kypr	23,3	26,8	29,9	35,7	12,6	18,8	21,6	27,0	24,7	31,1
Litva	19,7	18,9	29,7	27,3	18,7	17,3	36,7	32,5	11,5	7,4
Lotyšsko	20,6	16,7	29,9	27,1	18,0	18,2	41,2	31,7	7,1	6,8
Lucembursko	29,1	26,3	39,1	37,1	23,0	27,3	29,9	32,0	-	-
Maďarsko	26,5	25,7	39,8	37,7	27,2	27,2	41,4	39,4	18,5	17,5
Malta	21,5	27,3	27,9	33,3	15,6	18,9	21,8	21,7	-	-
Německo	24,2	22,6	41,3	38,1	19,2	19,8	39,1	37,4	27,0	20,0
Nizozemsko	24,5	24,7	39,9	38,8	23,8	27,0	35,0	36,9	20,0	12,5
Polsko	19,6	20,7	32,6	31,8	17,8	20,2	33,6	30,1	20,5	20,5
Portugalsko	23,7	22,5	31,1	31,5	18,2	17,4	22,3	23,4	31,6	30,7

Rakousko	28,3	27,4	43,0	42,0	22,2	21,4	40,1	40,5	27,2	24,1
Rumunsko	19,1	18,5	30,2	27,2	17,0	18,9	33,6	27,4	-	-
Řecko	24,1	20,1	34,6	31,0	16,5	15,8	34,5	31,3	-	-16,5
Slovensko	19,9	15,8	34,1	28,1	21,7	17,7	36,3	32,0	22,9	15,9
Slovinsko	23,1	22,7	37,3	38,0	23,3	24,1	37,6	35,0	17,2	22,5
Španělsko	22,1	19,6	34,1	31,9	15,8	14,6	30,5	33,0	30,8	28,4 ^x
Švédsko	39,0	37,6	51,5	45,8	26,3	28,1	46,8	39,0	42,7	34,9
Velká Británie	30,5	29,0	36,7	35,6	18,9	18,4	25,9	25,7	43,3	36,9

Zdroj: Eurostat (www.epp.eurostat.ec.europa.eu); vlastní zpracování

Příloha č. 2

2. Přímé daně v zemích EU (k 31. 12. 2011)

Členský stát EU	Osobní důchodová daň - nejvyšší sazba v %	Osobní důchodová daň - daňová pásma	Daň ze zisku firem - nominální sazba v %
Belgie	50	5	33
Bulharsko	10	1	10
Česká republika	15	1	19
Dánsko	51,5	6	25
Estonsko	21	1	21
Finsko	30	4	26
Francie	41	5	33,3
Irsko	41	2	12,5
Itálie	43	5	27,5
Kypr	30	4	10
Litva	15	1	15
Lotyšsko	25	1	15
Lucembursko	39	18	21
Maďarsko	16	1	10
Malta	35	4	35
Německo	45	5	15
Nizozemsko	52	4	25
Polsko	32	3	19
Portugalsko	46,5	8	25
Rakousko	50	4	25
Rumunsko	16	1	16
Řecko	45	9	24
Slovensko	19	1	19
Slovinsko	41	3	20
Španělsko	45	6	30
Švédsko	25	3	26,3
Velká Británie	50	4	26

Zdroj: Eurostat (www.epp.eurostat.ec.europa.eu); International Bureau of Fiscal Documentation

Příloha č. 3

3. Mezinárodní audit systému výzkumu, vývoje a inovací v ČR

How Well Has the 2008 Reform Worked So Far?

Aims of the Reform	Effects visible to Date
<p>1. To <i>simplify the support of R&D</i>, supporting institutions according to the results achieved and teams according to the projects undertaken. This implies an improvement of the evaluation system for public financed R&D</p>	<p>The EM has indeed simplified the support system, at the cost of inhibiting many aspects of system performance. It is not fit for purpose and no amount of incremental adjustment is likely to make it so. It evaluates only one dimension of public support and neglects many of the reasons for which the state funds research. Combined with other reforms, its likely effects will be to disconnect research from development, innovation and societal need.</p> <p>There is no improvement of the evaluation system for the targeted funding of R&D visible so far.</p>
<p>2. To <i>simplify the R&D&I support system and the administrative procedures</i>. The number of budgetary chapters (22) under which the Czech R&D is supported is significantly reduced and the paperwork requirements simplified. The latter will be achieved also through establishment of a single agency responsible for support to industrial research projects (the Technology Agency)</p>	<p>The number of budget chapters has been reduced, at the cost of increased distance between those who understand needs and those responsible for research policy and the imposition of an impossible load on the R&D&I Council. The Technology Agency is a very promising development but its funding and governance need to include the Ministries and other stakeholders to link it to societal needs and national priorities.</p>
<p>3. To encourage and support <i>excellence in research</i> and facilitate the <i>application of R&D results</i> in innovation. This will be achieved through improved R&D evaluation as well as more emphasis on excellence in basic research and applicable results in applied research</p>	<p>The EM may in a narrow sense increase research excellence but not relevance, so its likely effects are the opposite of the overall policy intention to integrate innovation more closely into the research system.</p>
<p>4. To strengthen <i>research-industry cooperation</i>. To condition programme support of R&D upon the cooperation of public research with users of R&D results, based on co-financing from public and private resources. A proposal is made to extend the indirect support of R&D (tax reliefs) to R&D results purchased by enterprises from (Czech) public research institutes and universities</p>	<p>This is primarily being pursued by the Ministry of Trade and Industry. The poverty of programme evaluation means there is little evidence as to its effectiveness. In principle, it is the right thing to do and extending the tax reliefs to R&D results may also be beneficial – though this measure must be carefully implemented to avoid crowding our more active Science-Industry Links that will be more effective in developing companies’ technological capabilities.</p>
<p>5. To introduce <i>more flexible organisational structures</i> of public research organisations in order to promote research-industry collaboration and create the conditions for their commercialisation of research results</p>	<p>Not yet addressed, but clearly necessary as part of a wider modernisation of institutions, especially the universities.</p>
<p>6. To provide <i>qualified human resources</i> for R&D&I, including a simplification of conditions for hiring researchers from abroad</p>	<p>Some limited progress. Much more to do.</p>
<p>7. To increase international collaboration in research, development and innovation, especially within the European Research Area</p>	<p>Some limited progress. Much more to do.</p>