

Interpretace účinné výzkumné spolupráce mezi výzkumnou organizací a podnikem

Níže uvedený text je motivován snahou Technologické agentury ČR lépe přiblížit otázku tzv. účinné výzkumné spolupráce jakožto jedné z možných forem vztahu mezi výzkumnou organizací a podnikem při provádění výzkumné činnosti.

*Tento rozbor představuje zestručněnou verzi stanoviska vypracovaného **advokátní kancelář Holec, Zuska & partneři** pro potřeby a za součinnosti Technologické agentury ČR. Toto stanovisko se týkalo otázky posouzení účinné výzkumné spolupráce dle v nařízení Komise (EU) č. 651/2014 (dále také jen „GBER“) a Sdělení Komise – Rámce pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací z roku 2014 (dále také jen „Rámec“), a to se zaměřením na hraniční případy, kdy výzkumná organizace v rámci spolupráce s podnikem obdrží finanční příspěvek.*

Tento text nemá právní závaznost.

Podzim 2018

OBSAH:

1. Vymezení účinné spolupráce.....	2
2. Dopady účinné spolupráce dle Rámce	2
3. Některé aspekty a souvislosti v kontextu účinné výzkumné spolupráce	3
4. Formy úhrady nákladů výzkumné organizace podnikem v rámci účinné spolupráce.....	4
a. Účelně vázaný dar.....	4
b. Vklad prostředků do projektu (společnosti).....	5
c. Fakturace práva na slevu na nákup duševního vlastnictví	6

T A Č R

1. Vymezení účinné spolupráce

Dle relevantní evropské legislativy¹ je účinná výzkumná spolupráce definována následovně:

*„**účinnou spoluprací**“ se rozumí spolupráce nejméně dvou nezávislých stran za účelem výměny znalostí či technologií nebo k dosažení společného cíle na základě dělby práce, kde příslušné strany společně stanoví rozsah projektu spolupráce, přispívají k jeho realizaci a sdílejí jeho rizika a výsledky. Náklady na projekt může nést v plné výši jedna či více stran a tím zbavit ostatní strany jejich finančních rizik. Za formy spolupráce nejsou považovány smluvní výzkum a poskytování výzkumných služeb.*

2. Dopady účinné spolupráce dle Rámce

Významným dopadem naplnění podmínek účinné spolupráce dle Rámce je, že účinnou spoluprací při naplnění jedné z variant dle **čl. 2.2.2 odst. 28** Rámce lze:

- na aktivity výzkumné organizace pohlížet jako na nehospodářskou činnost (dále také jen „NEHOČ“);
- na aktivity výzkumné organizace poskytnout dotaci v režimu nezakládajícím veřejnou podporu.

Jedná se o tyto čtyři varianty:

*„a) zúčastněné **podniky hradí v plné výši náklady projektu, nebo***

*b) výsledky spolupráce, které nemají za následek vznik práv duševního vlastnictví, lze veřejně šířit a práva duševního vlastnictví vzniklá z **činností výzkumných organizací nebo výzkumných infrastruktur plně náleží těmto subjektům, nebo***

*c) práva duševního vlastnictví vzniklá z projektu, jakož i související přístupová práva jsou mezi různé spolupracující partnerské subjekty **rozdělena tak, aby byly náležitě zohledněny jejich pracovní oblasti, příspěvky a příslušné zájmy, nebo***

*d) výzkumné organizace nebo výzkumné infrastruktury obdrží za práva duševního vlastnictví, jež vznikla v důsledku jejich činností a jsou **postoupena zúčastněným podnikům nebo k nimž získaly zúčastněné podniky přístupová práva, náhradu odpovídající tržní ceně. Od této náhrady lze odečíst absolutní výši hodnoty veškerých finančních či nefinančních příspěvků zúčastněných podniků na náklady činností výzkumných organizací nebo výzkumných infrastruktur, jež měly za následek vznik dotčených práv duševního vlastnictví.***

¹ Dle čl. 2 odst. 90 GBER, resp. bodu 1.3. odst. 15 písm. h) Rámce.

3. Některé aspekty a souvislosti v kontextu účinné výzkumné spolupráce

3.1 Poskytnutí finančního příspěvku na činnost VO v rámci projektu NEMÁ dopad na posouzení spolupráce jako účinné spolupráce ve smyslu Rámce. V projektech spolupráce je běžné, že strany do projektu spolupráce vkládají různé hodnoty, pracovní úsilí, přístupová práva k předmětům práv duševního vlastnictví atp. Toto předvídá i Rámec, dle kterého by tyto vložené hodnoty měly být klíčem pro určení podílů na výsledcích projektu.

3.2 Projekt účinné výzkumné spolupráce s finančním příspěvkem podniku lze od smluvního výzkumu – výzkumu na objednávku podniku odlišit dle těchto základních znaků:

- zapojení podniku na realizaci projektu, které není zanedbatelné; a
- nakládání s výsledky dle odst. 28 Rámce.

Lze se domnívat, že primárním rozlišovacím znakem je zapojení podniku do realizace projektu výzkumu a vývoje. Takové zapojení by s ohledem na riziko posouzení spolupráce jako obcházení zákona nebo disimulovaného jednání mělo být relevantní a míra zapojení podniku by neměla být zanedbatelná. V tomto ohledu je nutno vycházet z okolností každého konkrétního případu.

3.3 Otázka formy příspěvku podniku na činnost výzkumné organizace: na základě dostupných zkušeností a informací se lze domnívat, že přichází v úvahu v zásadě následující základní modely:

- a. **Podnik hradí plné náklady + přiměřený zisk** (nebo mezní náklady za podmínky, že cena je výsledkem jednání za obvyklých tržních podmínek, pokud výzkumná organizace nebo výzkumná infrastruktura coby dodavatel služby v jednání usiluje o to, aby při uzavření smlouvy dosáhla maximálního hospodářského prospěchu) s možným odpočtem tržní hodnoty předmětů práv duševního vlastnictví, které si výzkumná organizace ponechá – **smluvní výzkum** - taková činnost bude na straně výzkumné organizace evidována jako hospodářská činnost (HOČ).
- b. **Podnik poskytne účelově vázaný dar pokrývající části nákladů výzkumné organizace** s tím, že si tím zajistí předkupní právo nebo právo na slevu za cenu výsledků (podnik do výzkumných aktivit není zapojen)- **soukromý grant** - zde může být v závislosti na detailním nastavení spolupráce, zda aktivity na straně výzkumné organizace lze označit jako nezávislý výzkum, a zda tyto aktivity může VO evidovat jako NEHOČ.
- c. **Podnik v rámci účinné spolupráce, kdy se sám relevantním způsobem podílí na výzkumných úkolech, hradí své plné náklady, čímž výzkumné organizaci** (v závislosti na nastavení příslušného programu a výzvy) **umožní vyšší intenzitu čerpaní podpory. Případně podnik hradí část svých nákladů v objemu vyšším, než je požadováno poskytovatelem účelové podpory** (v závislosti na nastavení příslušného programu a výzvy). Při naplnění dalších podmínek může VO své aktivity v rámci takové spolupráce vykazovat jako NEHOČ.
- d. **Podnik v rámci účinné spolupráce, kdy se sám relevantním způsobem podílí na výzkumných úkolech, hradí část či veškeré náklady projektu** (tj. své náklady + část či veškeré náklady výzkumné organizace). Při naplnění dalších podmínek může VO své aktivity v rámci takové spolupráce vykazovat jako NEHOČ.

Lze si představit projekty v rámci účinné spolupráce, kde je kombinován model c. a d., tj. kdy podnik umožní výzkumné organizaci vyšší intenzitu čerpání podpory a zároveň se podílí na úhradě nákladů výzkumné organizace.

Příklad: V rámci programu účelové podpory je stanovena maximální míra podpory na projekt 50%, přičemž výzkumné organizace mohou získat max. 80% podpory. V rámci společného projektu výzkumné organizace a malého podniku v oblasti experimentálního vývoje je dle Rámce pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací stanovena maximální míra podpory pro malý podnik za podmínky účinné spolupráce 60%.

Náklady projektu 10 mil. Kč, z toho 8 mil. Kč malého podniku a 2 mil. Kč výzkumné organizace. Firma by mohla tedy žádat o podporu až do výše 60% z 8 mil. Kč, tj. o 4,8 mil. Kč a výzkumná organizace by mohla žádat o 80% z 2 mil. Kč, tj. 1,6 mil. Kč. Celkem by se jednalo o 6,4 mil. Kč (4,8+1,6), tj. 64% z 10 mil. Kč. Tato hodnota však překračuje maximální míru podpory na projekt, která byla poskytovatelem stanovena na 50%. Podnik může tedy přispět výzkumné organizaci tím, že bude požadovat menší míru podpory (tzn. méně než 60%) – uplatnění modelu c) a zároveň může uhradit náklady výzkumné organizace (požadované ke spolufinancování, zde ve výši 20% nákladů VO) formou finančního příspěvku – uplatnění modelu d).

4. Formy úhrady nákladů výzkumné organizace podnikem v rámci účinné spolupráce

Lze se domnívat, že z pohledu účetních a daňových aspektů příspěvku podniku na účinnou spolupráci přichází v úvahu v zásadě tři základní modely: a. účelně vázaný dar; b. vklad prostředků do projektu (společnosti); c) fakturace práva na slevu na nákup duševního vlastnictví.

a. Účelně vázaný dar

Obecně platí, že ve smlouvě o spolupráci s prvky darovací smlouvy lze účelově vázat použití finančních prostředků, lze požadovat po výzkumné organizace předložení výúčtování a údaje o realizaci projektu, včetně použití finančních prostředků donora.

Předpokladem aplikace tohoto modelu je, že proti poskytnutí daru není postaveno žádné protiplnění. To v praxi smluv o spolupráci znamená, zejména, že v návaznosti na poskytnutí daru podniku nevzniká nárok na (i) slevu z budoucích úhrad za převody práv k výsledkům projektu, ani (ii) vyšší podíl na těchto výsledcích. Pro vyloučení pochybností lze doporučit ve smlouvě přímo zakotvit ustanovení v tomto duchu.

Například: v rámci účinné spolupráce je vklad obou stran pro vytvoření výsledku projektu v poměru (podnik) 5mil Kč : (VO) 5mil Kč. Podnik navíc poskytne výzkumné organizaci příspěvek na její náklady projektu ve výši 1mil Kč. Smlouva výslovně stanoví, že poskytnutí daru nezvyšuje podíl podniku na výsledcích projektu ani nezakládá nárok na slevu na nákup podílu na výsledcích projektu. Podíl stran

T A Č R

na výsledcích bude 50:50. VO na konci projektu může na podnik převést práva ke svému 50% podílu za tržní hodnotu (bez jakékoliv slevy).

Tato úvaha je podpořena i pohledem na věc z hlediska DPH. Existují výkladová pravidla vztahující se k bezúplatným plněním, která byla prezentována např. na KOOV č. 118/29.03.06, kde se přímo shrnuje pohled judikatury ESD takto:

„Ve světle judikatury ESD lze tedy dovodit, že pokud plátce službu neposkytuje bez toho, aby očekával dopad na zdanitelná plnění poskytnutá za úplatu (tak by tomu bylo např. v případě „darování“ služby nadací), ale s určitým podnikatelským záměrem (např. s cílem zvýšit objem prodeje svých produktů nebo s cílem rozšířit počet zákazníků apod.), jedná se o službu, která souvisí s jeho ekonomickou činností.“

Rizikem koncipování příspěvku jako daru na straně příjemce příspěvku - výzkumné organizace - v případech, kdy by existovala jakákoliv forma protiplnění, je tak zejména dodatečné doměření DPH včetně penále.

b. Vklad prostředků do projektu (společnosti).

Dalším potenciálně aplikovatelným modelem je **model vkladu do společnosti** dle (nebo v analogii dle) ust. § 2716 a násl. zákona č. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále také jen „**NOZ**“). Společností se dle těchto ustanovení rozumí sdružení činností nebo věcí za společným účelem společníky prostřednictvím smlouvy. Společnost má charakter výhradně smluvního uspořádání, není právnickou osobou.

V praxi podstatná část smluv o spolupráci do značné míry naplňuje znaky smluv o společnosti. Takováto sdružení bez právní subjektivity bývají často označována jako konsorcia, a to bez ohledu na to, že podřízený projektového konsorcia režimu společnosti dle ust. 2716 NOZ je spíše výjimkou.

V rámci tohoto modelu si lze představit následující uspořádání z hlediska daňového a účetního.

Výzkumná organizace pověřená jako správce vkladu a účetnictví za společnost by příslušné finanční prostředky (případně nehmotné vklady užívacích práv k předmětům duševního vlastnictví) evidovala jako závazek z titulu účastníka společnosti. V průběhu realizace projektu by výzkumná organizace finanční prostředky vynakládala na realizaci výzkumného úkolu s tím, že by podle charakteru výzkumu docházelo k pořizování hmotného nebo nehmotného majetku, nebo by se jednalo o přímé provozní náklady. Vždy po skončení příslušného zdaňovacího období by výzkumná organizace a podnik provedly zúčtování hospodaření společnosti a podle příslušného mechanismu stanoveného smlouvou sdružení by příslušné hospodaření společnosti rozdělily mezi výzkumnou organizaci a podnik. V praxi lze postupovat tak, že pověřený společník společnosti odúčtuje příslušnou sumu nákladů, případně majetku podle smlouvy o společnosti proti závazku za druhým společníkem společnosti. Tato transakce se tedy bude odehrávat na úrovni snížení nákladů výzkumné organizace a snížení závazku vůči druhé společnosti.

T A Č R

Podnik bude příslušné finanční prostředky evidovat jako pohledávku z titulu účastníka společnosti. Vždy po skončení příslušného zdaňovacího období po provedení zúčtování hospodaření společnosti a podle příslušného mechanismu stanoveného smlouvou sdružení, přijme do svého účetnictví příslušné náklady a poníží o to svoji pohledávku za výzkumnou organizací. Příslušná částka bude považována podle charakteru výzkumu a vývoje buď za provozní náklad nebo majetek. Majetek ve společnosti se nabývá v podílech stanovených smlouvou o společnosti. K tomu, zda se bude jednat o majetek nebo náklad lze odkázat např. na §6 odstavec 3 vyhlášky č.500/2002 Sb.

Následné další transakce mezi společníky, ve kterých si budou přeprodat podíly na výsledku jsou samozřejmě možné a budou samostatným právními akty se všemi nákladovými a výnosovým dopady do daních z příjmů. Je zřejmé, že transakce budou podléhat obvyklým cenám dosahovaných na trhu.

Předpokladem aplikace tohoto modelu je odpovídající úprava ve smlouvě o spolupráci.

Například: v rámci účinné spolupráce je vklad obou stran pro vytvoření výsledku projektu v poměru (podnik) 5mil Kč : (VO) 5mil Kč. Podnik navíc poskytne výzkumné organizaci příspěvek na její náklady projektu ve výši 1mil Kč. Těmito (kvazi) vklady do (kvazi) společnosti vzniká partnerům podíl na (kvazi) společnosti v poměru (podnik) 6mil : (VO) 5mil Kč.

Pro účely DPH lze konstatovat, že každá smlouva o společnosti bude muset mít zpracovanou vzájemnou metodiku, neboť od 1.7.2017 došlo k zásadní změně zákona o DPH a v současné době je problematika DPH u smluv o společnosti poměrně výkladově komplikovaná. Toto konstatování ovšem nesnižuje zásadní přínosy takového postupu výše uvedené.

c. Fakturace práva na slevu na nákup duševního vlastnictví

Posledním možným přístupem k uspořádání vztahů při finančním příspěvku podniku na účinnou spolupráci s výzkumnou organizací z hledisek daňových a účetních **je model fakturace za získaná práva.**

V rámci tohoto modelu by na straně výzkumné organizace byly fakturovány příslušné náklady poskytovateli finančních prostředků - podniku, který by jako protihodnotu získal právo na slevu při budoucím převodu práv k předmětům duševního vlastnictví za tržní protihodnotu.

Například: v rámci účinné spolupráce je vklad obou stran pro vytvoření výsledku projektu v poměru (podnik) 5mil Kč : (VO) 5mil Kč. Podnik navíc poskytne výzkumné organizaci příspěvek na její náklady projektu ve výši 1mil Kč. V takovém případě přichází v úvahu buďto nárok podniku na zvýšený podíl na výsledcích v poměru (podnik) 6 mil Kč : (VO) 5mil Kč, nebo nárok na slevu při nákupu 50% podílu VO na výsledcích projektu.

T A Č R

Pro výzkumnou organizaci by tato fakturace byla klasickým výnosem, který bude podléhat dani z příjmů právnických osob a bude podroben dani podle pravidel, tak jak jsou nastaveny pro příslušného veřejně prospěšného poplatníka.

Pro poskytovatele finančních prostředků - podnik půjde zřejmě o získání nehmotného majetku – duševního vlastnictví. V případě, že by žádný nehmotný majetek nevznikl, může se jednat o zmařenou investici. Podle charakteru výzkumu nelze vyloučit i to, že se bude jednat např. o provozní náklad pro podnik.

V případě, že je výzkumná organizace plátcem DPH, bude se jednat o zdanitelné plnění, které bude pravděpodobně podléhat zdaněním DPH.

Poskytovatel finančních prostředků - podnik má vysokou pravděpodobnost, že si bude moci příslušné DPH nárokovat jako odpočet DPH na vstupu.