

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní

Zdanění příjmů v oblasti duševního vlastnictví ve vybraných zemích

Bakalářská práce

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2021/2022

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Kateřina Rohlíková**  
Osobní číslo: **E19114**  
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**  
Studijní obor: **Finanční správa**  
Téma práce: **Zdanění příjmů v oblasti duševního vlastnictví ve vybraných zemích**  
Zadávající katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

### Zásady pro vypracování

Cílem práce je komparace způsobu a výše zdanění příjmů plynoucích z vlastnictví nehmotných aktiv. V rámci případové studie bude komparována situace ve vybraných zemích.

Osnova:

- Podstata daní.
- Nehmotná aktiva a příjmy plynoucí z nehmotných aktiv.
- Legislativy vybraných zemí z pohledu zdanění příjmů plynoucích z nehmotných aktiv.
- Komparace zdanění příjmů plynoucích z nehmotných aktiv ve vybraných zemích.
- Formulace závěrů.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**  
Rozsah grafických prací:  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

**Seznam doporučené literatury:**

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.  
NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně. ISBN 978-80-7552-682-3.  
NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Daňová řada. ISBN 978-80-7478-626-6.  
NIGRIN, Jiří. *Hmotný a nehmotný majetek v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-737-2  
ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Vít Jedlička, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2021**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2022**

**prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D.** v.r.  
děkan

L.S.

**Ing. Jan Fuka, Ph.D.** v.r.  
vedoucí ústavu

Prohlašuji:

Práci s názvem Zdanění příjmů v oblasti duševního vlastnictví ve vybraných zemích jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 29.06.2022

Kateřina Rohlíková v.r.

## **PODĚKOVÁNÍ**

Ráda bych tímto poděkovala svému vedoucímu bakalářské práce Ing. Vítu Jedličkovi, Ph.D. za jeho ochotu, vstřícný přístup a za cenné rady, které mi poskytnul při odborných konzultacích.

## **ANOTACE**

Bakalářská práce se zabývá problematikou zdanění příjmů plynoucích z duševního vlastnictví. V první části je vysvětlen obecný pojem daně. Druhá kapitola se zaměřuje na definici aktiv a příjmy z nehmotných aktiv. Třetí část se specializuje na legislativu České republiky, Kypru a Nizozemska z pohledu zdanění příjmů z nehmotných aktiv. V poslední kapitole jsou užity údaje z předchozí kapitoly a jsou aplikovány na případovou studii.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

daňový systém, daň z příjmů právnických osob, nehmotná aktiva, duševní vlastnictví, patentový box, srovnání zdanění

## **TITLE**

Taxation of Intellectual Property Income in Selected Countries

## **ANNOTATION**

The bachelor thesis deals with the issue of the taxation of intellectual property income. In the first part, it is explained the concept of tax in general. Second chapter focuses on definition of assets and incomes from an intangible assets. Third part specializes in legislation of Czech Republic, Cyprus and Netherlands from the perspective of taxation of intangible assets income. In the last chapter, there are used and applied data from the previous one to the case study.

## **KEYWORDS**

tax system, corporate income tax, intangible assets, intellectual property, patent box, tax comparison

# OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK.....	10
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK .....	11
ÚVOD.....	12
1 PODSTATA DANÍ.....	13
1.1 Definice a význam daně.....	13
1.2 Funkce daní.....	15
1.2.1 Fiskální funkce.....	15
1.2.2 Alokační funkce.....	15
1.2.3. Stabilizační funkce.....	15
1.2.4 Redistribuční funkce .....	15
1.2.5 Stimulační funkce .....	16
1.3 Historie daní.....	16
1.4 Daňový systém a daňová soustava České republiky .....	18
1.4.1 Daňový systém.....	19
1.4.2 Daňová soustava a její struktura .....	19
1.5 Vztah daní a státního rozpočtu České republiky .....	21
2 NEHMOTNÁ AKTIVA A PŘÍJMY PLYNOUCÍ Z NEHMOTNÝCH AKTIV.....	23
2.1 Definice a dělení aktiv .....	23
2.1.1 Krátkodobá aktiva.....	23
2.1.2 Dlouhodobá aktiva.....	24
2.2 Nehmotná aktiva .....	25
2.2.1 Definice nehmotných aktiv dle českých daňových a účetních právních předpisů .....	26
2.2.2 Nehmotná aktiva dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	27
2.2.3 Duševní vlastnictví .....	28

2.3 Příjmy plynoucí z nehmotných aktiv .....	30
2.3.1 Licenční smlouva .....	30
2.3.2 Licenční poplatky .....	30
2.3.3 Výše licenčního poplatku.....	31
3 LEGISLATIVY VYBRANÝCH ZEMÍ Z POHLEDU ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ PLYNOUCÍCH Z NEHMOTNÝCH AKTIV .....	32
3.1 Speciální režim patentových boxů.....	32
3.2 Česká republika.....	33
3.2.1 Příjmy z nehmotných aktiv u právnických osob.....	33
3.2.2 Odpočet na výzkum a vývoj .....	34
3.2.3 Příjmy z nehmotných aktiv u fyzických osob.....	35
3.3 Kypr .....	35
3.3.1 Základní vymezení patentového boxu na Kypru .....	35
3.3.2 Způsobilá nehmotná aktiva kyperského patentového boxu.....	36
3.3.3 Výpočet způsobilého zisku .....	36
3.4 Nizozemsko .....	37
3.4.1 Prohlášení o výzkumu a vývoji.....	38
3.4.2 Společnosti oprávněné k využívání patentového boxu a podmínky.....	38
3.4.3 Zisky z nehmotných aktiv podléhající snížené sazbě .....	39
3.4.4 Výpočet způsobilého zisku .....	39
4 KOMPARACE VYBRANÝCH ZEMÍ Z POHLEDU ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ PLYNOUCÍCH Z NEHMOTNÝCH AKTIV .....	41
4.1 Efektivní sazba daně .....	41
4.2 Modelový příklad A.....	41
4.2.1 Česká republika.....	42
4.2.2 Kypr .....	42



4.2.3 Nizozemsko .....	44
4.2.4 Shrnutí modelového příkladu A.....	45
4.3 Modelový příklad B .....	46
4.3.1 Česká republika.....	46
4.3.2 Kypr .....	47
4.3.3 Nizozemsko .....	48
4.3.4 Shrnutí modelového příkladu B.....	49
4.4 Modelový příklad C .....	50
4.4.1 Česká republika.....	51
4.4.2 Kypr .....	52
4.4.3 Nizozemsko .....	53
4.4.4 Shrnutí modelového příkladu C.....	55
5 SHRUTÍ KOMPARACE VYBRANÝCH ZEMÍ.....	57
ZÁVĚR .....	59
POUŽITÁ LITERATURA .....	61

## SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

<b>Obrázek 1</b> – Daňová soustava ČR .....	20
<b>Obrázek 2</b> – Struktura státního rozpočtu v roce 2021 v % celkových příjmů státního rozpočtu .....	22
<b>Obrázek 3</b> – Dělení aktiv .....	23
<b>Obrázek 4</b> – Graf porovnání efektivní sazby daně v % modelového příkladu A .....	46
<b>Obrázek 5</b> – Graf porovnání efektivní sazby daně v % modelového příkladu B .....	50
<b>Obrázek 6</b> – Graf porovnání efektivní sazby daně v % modelového příkladu C .....	56
<b>Obrázek 7</b> – Graf celkového srovnání modelových příkladů .....	57
<b>Tabulka 1</b> – Sazby daně z příjmů právnických osob za rok 2021 a 2022 v Nizozemsku .....	38
<b>Tabulka 2</b> – Výpočet daňového zatížení v České republice .....	42
<b>Tabulka 3</b> – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA pro Kypr .....	43
<b>Tabulka 4</b> – Výpočet daňového zatížení na Kypru .....	43
<b>Tabulka 5</b> – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA v Nizozemsku .....	44
<b>Tabulka 6</b> – Výpočet daňového zatížení způsobilého zisku z NA v Nizozemsku .....	45
<b>Tabulka 7</b> – Výpočet daňového zatížení nezpůsobilého zisku z NA a ostatních příjmů v Nizozemsku .....	45
<b>Tabulka 8</b> – Výpočet daňového zatížení v České republice .....	47
<b>Tabulka 9</b> – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA pro Kypr .....	47
<b>Tabulka 10</b> – Výpočet daňového zatížení na Kypru .....	48
<b>Tabulka 11</b> – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA v Nizozemsku .....	49
<b>Tabulka 12</b> – Výpočet daňového zatížení v Nizozemsku .....	49
<b>Tabulka 13</b> – Výpočet daňového zatížení v České republice .....	51
<b>Tabulka 14</b> – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA pro Kypr .....	52
<b>Tabulka 15</b> – Výpočet daňového zatížení na Kypru .....	53
<b>Tabulka 16</b> – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA v Nizozemsku .....	54
<b>Tabulka 17</b> – Výpočet daňového zatížení příjmů z NA v Nizozemsku .....	54
<b>Tabulka 18</b> – Výpočet daňového zatížení nezpůsobilého zisku z NA a ostatních příjmů v Nizozemsku .....	55

## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

BZK	The Ministry of the Interior and Kingdom Relations
CZK	česká koruna
č.	číslo
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
ES	efektivní sazba daně
EU	Evropská unie
EUR	euro
EZK	Ministry of Economic Affairs and Climate Policy
IAS	International Accounting Standards
IFRS	Financial Reporting Standards
IP	intellectual property
ISBN	International Standard Book Number
NA	nehmotná aktiva
OE	výdaje na způsobilý nehmotný majetek
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OI	celkové příjmy
QE	výdaje vynaložené na nehmotný majetek
QP	způsobilý zisk
Sb.	sbírka
UE	výdaje na zvýšení

## ÚVOD

Důvodem zvolení tohoto tématu je jeho aktuálnost, neboť daně se nachází všude kolem nás. S daněmi se setkává každý z občanů takřka denně během svého běžného života. Daně jsou důležitým ekonomickým nástrojem pro každou zemi, mají totiž velký podíl na příjmech veřejných rozpočtů, a to se dotýká životní úrovně každého občana dané země.

Bakalářská práce se zabývá problematikou zdanění příjmů plynoucí společnosti z nehmotných aktiv. Postupem času jsou nehmotná aktiva v majetku společnosti stále žádanější. Pro společnost je však důležité vědět, jak jsou příjmy z nehmotných aktiv zdaněny. Mezi legislativami zemí z pohledu zdanění příjmů z nehmotných aktiv panují však velké rozdíly.

Cílem práce je komparace způsobu a výše zdanění příjmů plynoucích z vlastnictví nehmotných aktiv. V rámci případové studie je komparována situace ve vybraných zemích. Mezi země, které budou porovnávány, patří Česká republika, Kypr a Nizozemsko. Důvodem výběru těchto zemí pro komparaci, je jejich odlišnost způsobu zdanění příjmů z nehmotných aktiv. Výsledkem komparace by mělo být určeno, zda speciální režim zdanění zaručuje nižší daňové zatížení než v případě, kdy legislativa tento režim neumožňuje.

Bakalářská práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou. V teoretické části se práce nejprve zabývá základní charakteristikou a významem daně.

Následující kapitola objasňuje obecné dělení a základní charakteristiku aktiv. V této kapitole je však dále věnována zvýšená pozornost nehmotným aktivům a duševnímu vlastnictví. V neposlední řadě jsou zde charakterizovány příjmy plynoucí z nehmotných aktiv.

Poslední kapitola teoretické části je věnována legislativám vybraných zemí z pohledu zdanění příjmů z nehmotných aktiv. Legislativy některých zemí, umožňují speciální režim zdanění příjmů z nehmotných aktiv, proto je u každé země charakterizován způsob či postup zdanění těchto příjmů.

Praktická část bakalářské práce vychází z poslední kapitoly teoretické části. Zjištěné informace o každé zemi, jsou v případové studii aplikovány na tři modelové příklady a postup výpočtu daňového zatížení. Všechny modelové příklady jsou vypočteny pro každou zemi zvlášť. Závěrem všech modelových příkladů jsou výsledky shrnuty a srovnány na základě efektivní sazby daně.

# 1 PODSTATA DANÍ

Cílem této kapitoly je vysvětlit základní charakteristiku daně a její význam v České republice.

## 1.1 Definice a význam daně

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) je jeden ze základních právních předpisů v oblasti daní. V daňovém řádu pro přiblížení pojmu „daně“ jsou využity § 1 a 2. V § 1 odst. 2 je uvedeno, co je správa daně:

*„Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“*

Pro doplnění je důležitý § 2 odst. 1 a 3, kde je definován předmět správy daně:

*„Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“).“*

V § 3 je uvedeno, které peněžité plnění se považuje za daň:

*„Daní se pro účely tohoto zákona rozumí*

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,*
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,*
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“*

Pojem „daň“ je různě definován a charakterizován v mnoha publikacích z ekonomické oblasti. Nejčastěji je definována jako: *„povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).“* (Kubátová, 2015, s. 15 a 16).

Daň v užším slova smyslu je takový veřejný příjem veřejného rozpočtu, který plní znaky daně. Mezi tyto znaky zpravidla patří neúčelovost platby, nenávratnost a povinnost (Ministerstvo financí ČR, 2020, s. 7). Neúčelovost daně znamená, že konkrétní platba daně v určité výši nefinancuje konkrétní vládní projekt. Stane se součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se budou financovat různé veřejné potřeby (Kubátová, 2015, s. 16). Neekvivalentní platba se může nazvat také jako transfer. V případě daní se jedná o pohyb finančních prostředků ze soukromého sektoru směrem do veřejného sektoru. Touto platbou se rozumí jednostrannou

platbu prostředků, ze které neplyne nárok na obdržení protihodnotné služby v odpovídající hodnotě (Kubátová, 2015, s.17).

Právními normami je daň stanovena povinným neboli nuceným závazkem plátce daně ve prospěch státu. Z pohledu státu se jedná o právo na určité peněžní plnění za předem stanovených skutečností nebo jednání. Tyto skutečnosti mohou být například pobírání příjmu ze zaměstnání nebo darování věci. Mnohé země nemají daně vymezeny v legislativě. V České republice jsou daně vymezeny pouze v daňovém řádu. Ukotvení povinnosti platit daň schází i v ústavním pořádku České republiky (Široký, 2015, s. 11 a 12).

Jak již bylo zmíněno výše v definici, daně jsou jedna z hlavních složek příjmů veřejných rozpočtů. Do příjmů veřejných rozpočtů dále patří poplatky, půjčky nebo například dary. Mezi daně se řadí i cla z důvodu, že se také jedná o povinnou a neúčelovou platbu, která míří do státního rozpočtu. Clo se platí za skutečnosti, kdy zboží nebo služby procházejí přes státní hranici (Kubátová, 2015, s. 17). Souhrn těchto všech plateb putujících do veřejných rozpočtů se označuje daně v širším slova smyslu (Ministerstvo financí ČR, 2020, s. 8).

Poplatky jsou peněžními ekvivalenty za služby veřejného sektoru. Na rozdíl od daní jsou poplatky dobrovolné, účelové, nepravidelné a nenávratné. Za poplatek veřejnému sektoru plátce poplatku obdrží konkrétní protihodnotu v podobě veřejné služby. (Kubátová, 2015, s. 17). Poplatky dělíme na státní poplatky a místní poplatky. Státní poplatky se dále dělí na správní poplatky a soudní poplatky. Tento druh poplatku slouží jako příjem veřejných rozpočtů (Hamerníková, 2017, s. 55). Vedle státních poplatků jsou již zmíněné místní poplatky, které vstupují do rozpočtů obcí, nikoli do veřejného rozpočtu. Může se jednat například o poplatek ze psa. V některých zemích se takové poplatky nazývají místními daněmi. V některých případech není na první pohled jasný rozdíl mezi platbou částečně daňovou a částečně nedaňovou. Příkladem nejasného výkladu jsou například příspěvky na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění. Příspěvky nemají charakter totožný s daněmi, tudíž mezi daně nemohou být zařazeny. Některé vlastnosti těchto příspěvků se vlastnostem daní však přibližují. Jedná se především o vlastnost jako je povinnost platby určená zákonem, jejichž výše je určena především dle výše důchodu. V některých případech příspěvky nevstupují do veřejného rozpočtu, nýbrž do zvláštního fondu. V České republice příspěvek na zdravotní pojištění plyne do zvláštního fondu a příspěvek na sociální pojištění vstupuje do státního rozpočtu. Dalším příjmem veřejného rozpočtu jsou půjčky. Půjčka je charakterizována jako návratná, nepovinná a nepravidelná platba účelového nebo neúčelového charakteru. Půjčka se liší od poplatku či

daně v návratnosti, a to i včetně úroků. Poslední složka příjmů státního rozpočtu jsou dary. Dar je charakterizován jako dobrovolná a nenávratná platba, která bývá nejčastěji v nepeněžní podobě. Z pohledu účelovosti dar může být jak účelový, tak neúčelový (Kubátová, 2015, s. 17).

## **1.2 Funkce daní**

Z předchozí podkapitoly je již zjevné, že role daní v ekonomice je nezanedbatelná. Jejich úloha je založena na získání finančních příjmů do veřejných rozpočtů a k možnosti provozování fiskální politiky (Široký, 2015, s. 20).

Daně plní mnoho funkcí. Mezi základní funkce patří funkce alokační, stabilizační a redistribuční. Někteří autoři ve své literatuře uvádí mezi základními funkcemi daní i funkci fiskální a stimulační.

### **1.2.1 Fiskální funkce**

Fiskální funkce je hlavní funkcí daní. Hlavním cílem této funkce je naplnit veřejný rozpočet. Daně naplňují veřejné rozpočty a kryjí tak výdaje z veřejných rozpočtů. Tuto funkci musí splňovat všechny daně (Vančurová a kol., 2020, s. 11).

### **1.2.2 Alokační funkce**

Alokační funkce se také nazývá rozdělovací funkce. Jejím cílem je správné rozdělení výdajů mezi soukromou a veřejnou spotřebou. Rozdělení mezi oba sektory by mělo být optimální a efektivní. Vláda financováním zasahuje do ekonomiky například v případě nedokonalé konkurence, externalit nebo v případě potřeby sociální politiky. Rozsáhlý veřejný sektor by mohl zapříčinit neefektivnost a zbytečně objemné náklady, ačkoli by bylo možno prostředky efektivněji využít prostřednictvím trhu (Široký, 2015, s. 20).

### **1.2.3. Stabilizační funkce**

Stabilizační funkce je nejmladší funkcí. Napomáhá k snížení cyklických výkyvů v ekonomice. Současně má v úmyslu zachování dostatečné zaměstnanosti, cenové stability a ekonomického růstu. Za pomoci změn daní nebo vládních výdajů pomáhá v případě neefektivní agregátní poptávky (Široký, 2015, s. 20).

### **1.2.4 Redistribuční funkce**

Redistribuční funkce tlumí pomocí transferů rozdíly bohatství obyvatelstva. Výše daně závisí na velikosti důchodu, tudíž se od bohatší části obyvatelstva požadují objemnější peněžité prostředky, které umožňují zvyšovat příjmy chudší části obyvatelstva (Ministerstvo financí, 2020, s. 8).

### **1.2.5 Stimulační funkce**

Stimulační funkce napomáhá demotivovat od určitého chování nebo omezit spotřebu negativního statku. Prostřednictvím zvyšování zdanění těchto statků se snaží odradit spotřebitele od nákupu a spotřeby. Typickým příkladem je alkohol či cigarety (Ministerstvo financí ČR, 2020, s. 9).

Stimulační funkce však může být vymezena i pozitivně. V tomto případě stát naopak motivuje subjekty pomocí daňových úlev (Ministerstvo financí ČR, 2020, s. 9).

## **1.3 Historie daní**

Historie daní je velmi obsáhlá. První zmínky lze dohledat v některých historických literárních dokumentech. Vznik daní je vázán na zrod peněžního hospodářství, ke kterému docházelo při vzniku organizovaných států.

První stopy lze sledovat v otrokářské společnosti, kde daně plnily pouze druhořadou roli. Příjmy s charakteristikou daní sloužily jako příležitostný příjem a nejčastěji byly vybírány v podobě naturálií. Hlavními příjmy byly zejména válečné kořisti a jiné nedaňové příjmy. Výdaje byly soustředěny na vojsko, veřejné stavby a správu. Výdaje krylo královské jmění či příjmy z pronájmu staveb nebo používání majetku (například most či vodovod). Později se příjmy rozrůstaly o výnosy z tributů a cla. Tributy jsou jednorázové dávky z pozemků nebo z hlavy. Daně v podobě naturálií byly vybírány například ve starém Egyptě. Daně zde představovaly odvody části příjmů z půdy nebo živnostenských výrobků. Určoval o nich výhradně panovník na základě svého absolutního vlastnického práva. Ve starém Řecku se později mezi příjmy řadily tributy. Tribut zde byl později nahrazen pozemkovou daní. Postupem času se v Řecku začaly vyskytovat vybírání poplatku, kterým byl například poplatek při narození syna nebo za možnost mít otroka (Široký, 2015, s. 13).

Následovalo období feudalismu. Feudální stát měl nízké peněžní nároky, proto zde též příjmy daňového charakteru měly spíše podpůrný charakter. Vybíraly se především v případě válečných tažení a obrany území, a to v podobě tributů. Postupně začaly vznikat další druhy daní, které už měly peněžní charakter. V tomto období se zrodem feudálních měst vznikala také mocenský dualismus. Výnosy z daní byly rozděleny mezi šlechtu a panovníka. Panovník obdržel výnosy z tehdejších „nepřímých“ daní, šlechtě pak připadaly výnosy z „přímých“ daní. Mezi první daně lze zahrnout domény, regály, kontribuce a akcízy. Domény byly odvody z výnosů hospodaření na majetku panovníka v podobě naturálií. Dalším druhem jsou regály. Regál je poplatek za propůjčení nějakého práva, které náleží výhradně panovníkovi. V období



feudalismu se jednalo obzvláště o právo těžby, lovu či vaření piva. Později vznikl regál horní, regál mincovní, regál solní a regál celní. Regál celní ve velkém množství států tvořil skoro čtvrtinu příjmů. Do státní pokladny plynuly i poplatky za soudní úkony. Ve 12. století se k odvodům připojila kontribuce, která nese znaky přímé daně. Kontribuce se odlišuje svým postupem vybírání, který je postaven na repartiční metodě. Zprvu panovník či stavovský sněm schválil potřebný plánovaný výnos daně, poté byl výnos rozčleněn do jednotlivých měst, lén nebo feudálních panství. Dále část výnosu připadající na území byla rozdělena konkrétním skupinám poplatníků nebo přímo jednotlivým osobám. Kontribuce byly vybírány z hlavy, z majetku nebo z výnosu. Předchůdci nepřímých daní jsou označovány jako akcízy, které nesly podobu moderních regálů. Akcízy se vztahovaly na určité druhy produktů, měly tedy charakter současné spotřební daně. Jednalo se například o produkty jako pivo, vlna, mýdlo a svíčky. Předmět daně mohl být opakovaně zdaněn. Z období feudalismu je ještě důležité zmínit, že vznikla nová profese daňového pachtýře, který měl za úkol zamezit daňové nedoplatky a daňové úniky. Pachtýř získal od panovníka licenci na výběr daní, která mohla být udělena v podobě daňového pachtu nebo generálního pachtu. V pozdním feudalismu vznikaly tehdejší „katastry“, které sloužily jako podklad pro výběr majetkových daní (Široký, 2015, s. 14).

Po feudalismu nadešlo období liberalismu, jehož hlavním smyslem bylo omezit zásahy státu do ekonomiky. V oblasti daní by bylo logické, že obyvatelé budou mít nižší daňovou povinnost, ale v této době to však bylo naopak. Stát se snažil minimalizovat zásahy do ekonomiky, ale zároveň v této době prudce vzrůstala úloha státu. Stát potřeboval více finančních prostředků, proto se daňové zatížení obyvatel paradoxně zvýšilo. V této době má daň charakter pravidelné povinné platby. Daň už neplní druhořadou roli, nýbrž je hlavním zdrojem státních rozpočtů. Z kontribucí a akcízů se již stávají daně přímé a daně nepřímé. Přímé daně jsou děleny na dva typy, a to na výnosové daně a důchodové daně.

Přestože v celé anglosaské oblasti začínal být kladen důraz především na daně důchodového typu, hlavními příjmy byly stále akcízy a cla. V Anglii v roce 1799 vznikla první důchodová daň, jejíž výše byla stanovena dle počtu dětí, druhu povolání a rodinného stavu. Oproti tomu na kontinentu byly využívány hlavně obchodové a výnosové daně. Akcízy a clo sloužily jako příjem rozpočtu i v kontinentální oblasti (Široký, 2015, s. 15).

Na přelomu 19. a 20. století se státní sektor hospodářství dále zvětšoval. Začal být kladen důraz na ochranu zdraví obyvatelstva a na dosažení minimálního vzdělání. Z daňových příjmů začala být financována sociální politika. Vznikal podíl přímých daní oproti nepřímým daním.

Spotřební daně už nejsou uvalovány na nezbytné produkty, ale pomalu začínají nést podobu, která je známa dnes. Především ji podléhaly produkty jako cigarety, líh, kakao, čaj, cukr a petrolejové oleje. Do povědomí se již začaly dostávat daňové úniky. Zaměstnancům se daň strhávala přímo ze mzdy, což omezovalo případné daňové úniky. Ekonomické subjekty samostatně podávaly daňové přiznání, ve kterém mohly úmyslně vykazovat nesprávné hodnoty hospodaření a snížit si svou daňovou povinnost. V tomto období v mnoha státech proběhly daňové reformy díky kterým, bylo clo uvaleno jen na dovoz. Dále se daňový výnos začal stanovovat na základě skutečného stavu a konkrétní daň se již vybírala na základě daňového přiznání.

Během 20. století se daňové zatížení obyvatelstva opět zvyšovalo. V tuto dobu daně představovaly 30 % hrubého domácího produktu. Růst daňového zatížení je důsledkem první světové války a hospodářské krize, a proto finanční prostředky získané z daní sloužily především na obnovu ekonomiky a přípravu na další světovou válku nebo případnou krizi.

V dalším vývoji minulého století je důležité zmínit významného ekonoma Johna M. Keynese. Na základě jeho učení se ve vyspělých zemích daňové zatížení ještě více zvyšovalo. Jejich výše již představovala více jak 50 % hrubého domácího produktu. Dále dle učení J. M. Keynese začala nabývat na důležitosti stabilizační funkce daní a bylo důležité vytvořit efektivní poptávku v ekonomice. V tomto období začala vznikat daň z přidané hodnoty. V 70. až 90. letech začalo docházet k projevu politiky stimulace nabídky. Ta naopak daňové zatížení snižovala. Nepřímé daně představovaly větší podíl na celkových daňových výnosech (Široký, 2015, s. 16).

V 60. letech minulého století se začalo přemýšlet o zavedení daňové harmonizace mezi členskými státy Evropské unie. Původní myšlenkou měla být snaha o vytvoření jednotného evropského trhu, to mělo mít za důsledek harmonizaci v oblasti strukturální podoby a jednotných daňových sazeb (Nerudová, 2017, s. 9).

V současné době na celkových daňových výnosech převažuje podíl nepřímých daní. Nadnárodní spolupráce je v současnosti velmi důležitá k zamezení daňových úniků, ale i k usnadnění obchodu a pohybu kapitálu (Široký, 2015, s. 17).

#### **1.4 Daňový systém a daňová soustava České republiky**

V hlavních rysech se daňový systém České republiky poněkud podobá systémům jiných států. Převážně se jedná o evropské či jiné vyspělejší státy.

Daňový systém je v praxi často zaměňován s termínem daňová soustava. Tyto dva pojmy jsou však odlišné. Daňový systém je obsáhlejší než daňová soustava (Vančurová a Boněk, 2011, s. 19). Zjednodušeně lze říci, že daňový systém je nadřazen daňové soustavě, neboť daňová soustava je součástí daňového systému.

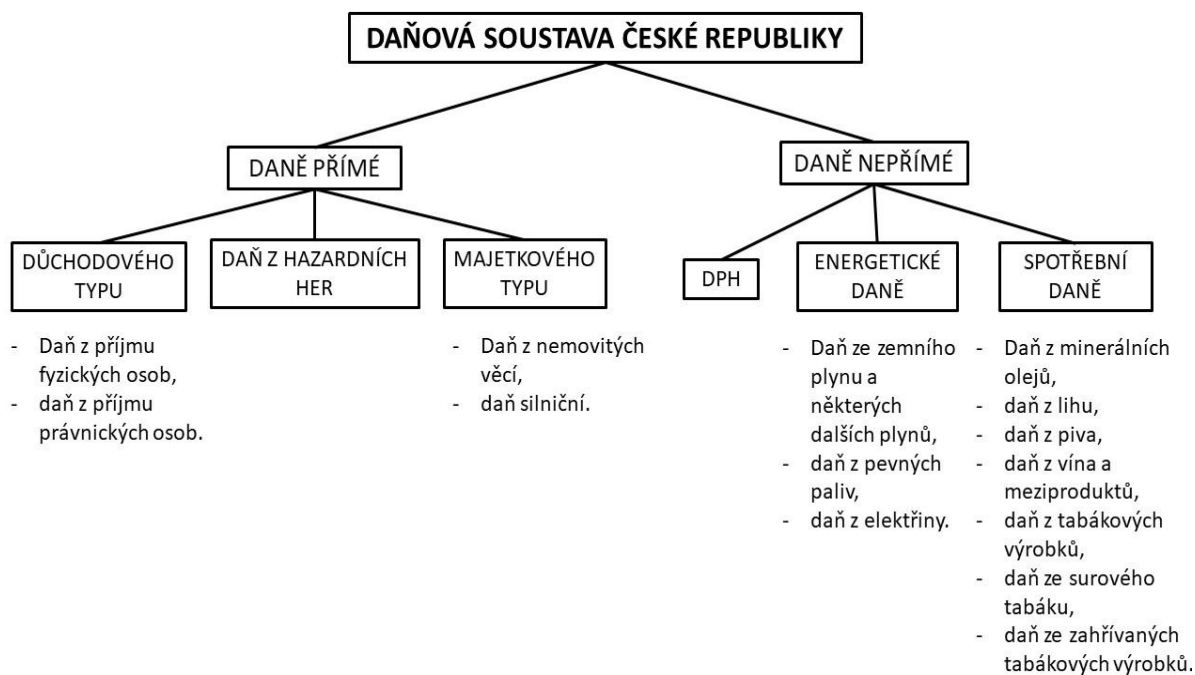
#### **1.4.1 Daňový systém**

Daňový systém lze definovat jako: „*Souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají. Daňový systém zahrnuje rovněž vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla, podle kterých se daně vybírají.*“ (Vančurová a kol., 2020, s. 53). Znamená to tedy, že daňový systém nezahrnuje pouze dílčí daně upravené hmotnými právními předpisy, ale i další položky a postupy. Konkrétněji jsou součástí předpisy, které upravují správu daní neboli procesní předpisy, mezinárodní smluv, zákony upravující mezinárodní spolupráci v oblasti daní, předpisy upravující věcnou příslušnost jednotlivých správních orgánů ke správě daně daní a předpisy upravující rozdělení výnosů daní do jednotlivých veřejných rozpočtů. Například se může jednat o zákon o Celní správě či smlouvy o zamezení dvojího zdanění (Vančurová a Boněk, 2011, s. 19). Mezi další položky, které jsou součástí daňového systému patří cla, fiskální poplatky a sociální pojištění.

#### **1.4.2 Daňová soustava a její struktura**

V České republice po roce 1989 nastaly změny v ekonomickém systému. Z tohoto důvodu 1.1.1993 vstoupila v platnost nová daňová soustava, která eliminovala dopady změn. Od této doby však prošla mnoha legislativními úpravami (Hamerníková, 2017, s. 52). Další část subkapitoly je věnována struktuře daňové soustavy.

Daně lze dělit podle mnoha specifických kritérií. Někteří autoři uvádějí třídění dle objektu, subjektu nebo třeba dle jejich negativního dopadu na tržní mechanismus. Základní členění daní je však dle vazby na důchod. Dle vazby na důchod se daně dělí na daně přímé a daně nepřímé. Daně přímé a nepřímé se pak dále skládají z dalších kategorií, které zahrnují jednotlivé daně. Kategorie dělení daní přímých a nepřímých se také mohou rozlišovat dle různých kritérií. Nejčastější členění daní přímých a nepřímých je dle objektu daně. Objekt daně je předmět daně, na který se daň váže. Schéma soustavy daní dle tohoto kritéria je ilustrováno na obrázku č. 1.



**Obrázek 1** – Daňová soustava ČR

*Zdroj: vlastní zpracování dle Finfo ve škole, 2020*

Přímé daně jsou přímo adresné poplatníkovi. Jejich výše je stanovena na základě příjmu, majetku či výhry z hazardních her poplatníka. Z důvodu, že tyto daně jsou adresné konkrétní osobě, nemohou být přeneseny na jiný ekonomický subjekt a nelze se jim jednoduše vyhnout (Široký, 2015, s. 25). V oblasti přímých daní je alespoň částečně zaručena daňová spravedlivost. Předpokladem daňové spravedlivosti je, že čím vyšší je poplatníkův příjem, tím vyšší by měla být jeho daňová povinnost. Tyto daně bývají poplatníkem nejvíce pocíťovány (Vančurová a kol., 2020, s. 60). Přímé daně se mohou dělit dle typu jejich výběru a úhrady na daně vybrané na základě daňového přiznání a na daně vybírané srážkou u zdroje příjmu. Daně, které jsou vybrány na základě daňového přiznání, si musí poplatník sám spočítat. Za její správnost a včasnost zaplacení ručí on sám. Daně vybírané srážkou u zdroje příjmu odvádí za poplatníka někdo jiný. V těchto případech lze zamezit daňovým únikům. Jedná se například o srážku ze mzdy, kdy daň ze mzdy za zaměstnance odvede zaměstnavatel. Nejčastější rozdělení je však dle objektu daně. Dle objektu rozlišujeme daně důchodového typu, daně majetkového typu a daně z hazardních her (Široký, 2017, s. 26).

Nepřímé daně jsou na rozdíl od přímých neadresné a lze je přenést na jiný subjekt. Znamená to tedy, že nejsou stanoveny přímo konkrétní osobě na základě jejího důchodu. Tyto daně jsou „schovány“ v cenách produktů. Kupující si pořizuje položku za stanovenou cenu, ve které je daň již započítána. V oblasti nepřímých daní vystupují dva subjekty – poplatník a plátec.

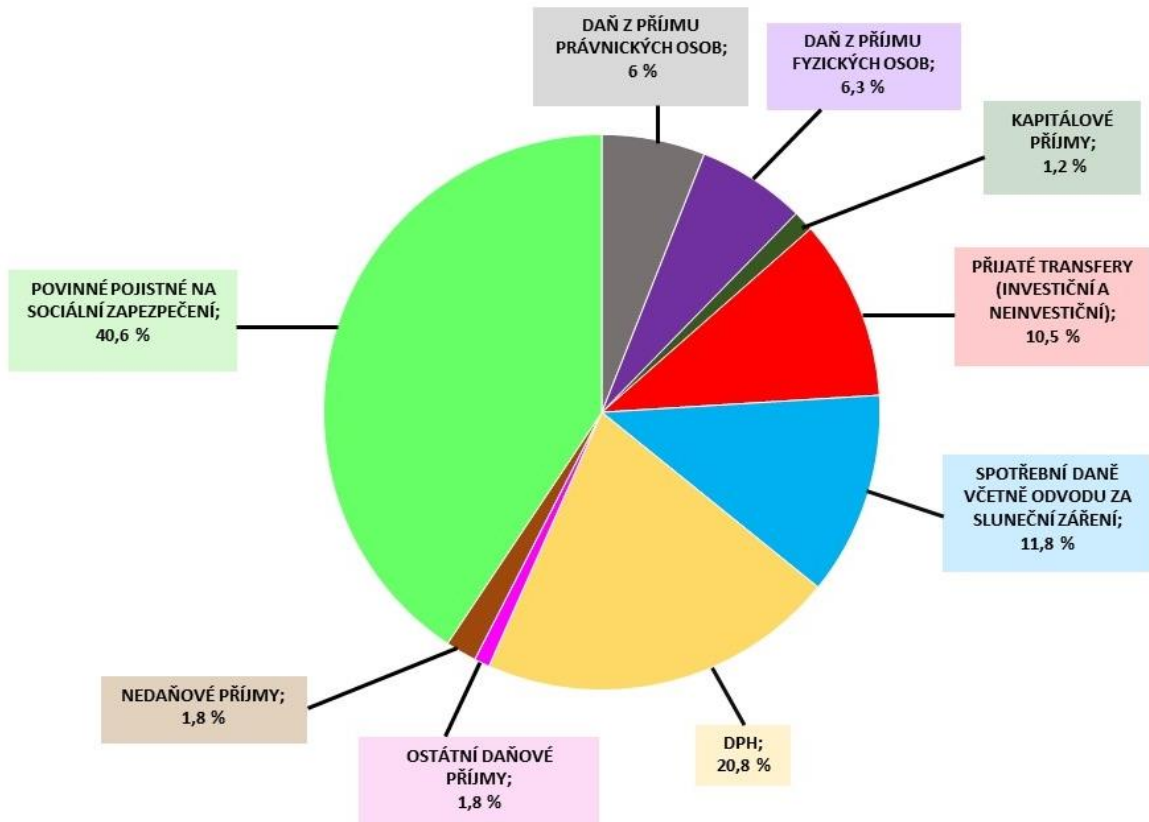
Poplatník započtenou daň skutečně platí v celkových cenách produktů. Plátce pak daň za poplatníka odvádí finančnímu úřadu (Kubátová, 2015, s. 20). Do nepřímých daní se řadí daň z přidané hodnoty, energetické daně a spotřební daně.

### **1.5 Vztah daní a státního rozpočtu České republiky**

Již výše v definici bylo zmíněno, že daň je platba plynoucí do veřejných rozpočtů. I když daně mají významný podíl na veřejných příjmech, nejsou však jediným zdrojem příjmů. Mimo daní doplňují rozpočet kapitálové příjmy, přijaté transfery, ostatní daňové příjmy a nedaňové příjmy. Konkrétně se jedná například o clo.

Struktura příjmů státního rozpočtu České republiky za rok 2021 je znázorněna na obrázku číslo 2. Státní rozpočet v České republice v roce 2021 dosahoval příjmy celkem 1 385,6 miliard Kč. Na první pohled je zjevné, že povinné pojistné na sociální zabezpečení dosahuje nejvyšší hodnoty z daňových příjmů státního rozpočtu. Sociální pojištění dosahuje 40,6 %, celkem bylo vybráno 562,1 miliard Kč. Následující významnou položkou státního rozpočtu je DPH. Částka, která byla vybrána z DPH, činila 287,9 miliard Kč. Naopak položky, které mají nejmenší podíl na státním rozpočtu jsou ostatní daňové příjmy, kapitálové příjmy a nedaňové příjmy. Když se odhlédne od daňových příjmů, nejnižší hodnotu nabývají kapitálové příjmy, a to 1,2 %. Kapitálové příjmy přispěly celkem 17,1 miliard Kč (Ministerstvo financí ČR, 2021). Přestože je tato částka poměrně vysoká, v rámci státního rozpočtu je zanedbatelná.

**STRUKTURA PŘÍJMŮ STÁTNÍHO ROZPČTU V ROCE 2021  
V % CELKOVÝCH PŘÍJMŮ STÁTNÍHO ROZPOČTU**



**Obrázek 2** – Struktura státního rozpočtu v roce 2021 v % celkových příjmů státního rozpočtu

*Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstvo financí ČR, 2021, s. 18*

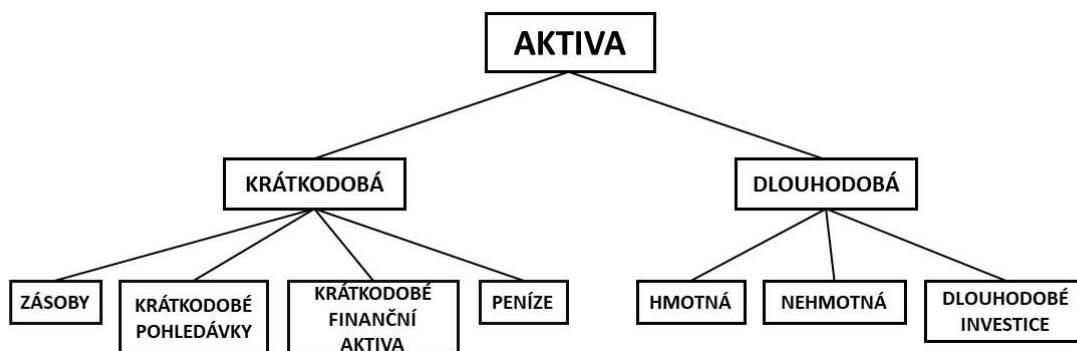
Daňové příjmy se celkem podílely na státním rozpočtu z 86,4 %. Je tedy očividné, že daňové příjmy jsou pro naplnění veřejných rozpočtů velmi důležité a nezanedbatelné.

## 2 NEHMOTNÁ AKTIVA A PŘÍJMY PLYNOUCÍ Z NEHMOTNÝCH AKTIV

V této kapitole je uvedena definice aktiv a jejich dělení z hlediska času. Dále se tato kapitola zabývá charakteristikou nehmotných aktiv a duševního vlastnictví, které je bezesporu součástí nehmotných aktiv. V poslední části je vysvětlena problematika licenční smlouvy a licenčních poplatků.

### 2.1 Definice a dělení aktiv

Pojem aktivum se používá zejména v oblasti účetnictví. Aktivem se označuje majetek účetní jednotky, od kterého se očekává, že v budoucnu přinese účetní jednotce ekonomický prospěch. Pro podnik je velmi důležité mít právo s aktivem disponovat dle jeho potřeby, aby si očekávaný užitek mohl ponechat. Užitek aktiv přispívá k toku peněz do podniku nebo naopak k odvrácení toku peněz z podniku. Aktiva účetní jednotky jsou výsledkem minulých transakcí nebo jiných minulých skutečností. Běžně jsou získávána vlastní činností, nákupem, darem nebo například vkladem. Dalším typickým znakem aktiva je jeho spolehlivá ocenitelnost, která by měla zachycovat očekávaný užitek. V mnoha případech se aktiva oceňují na základě odhadu (Dvořáková, 2021, s. 23 a 24).



Obrázek 3 – Dělení aktiv

*Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořáková, 2021, s. 28 a 30*

Aktiva se dle časového hlediska člení na krátkodobá a dlouhodobá. Schéma dělení aktiv je znázorněno na obrázku č. 3. V podkapitolách níže jsou charakterizovány jednotlivé části dle obrázku.

#### 2.1.1 Krátkodobá aktiva

Krátkodobá aktiva se někdy označují také jako oběžná aktiva. Tento druh aktiv v podniku obíhá v cyklu a přeměňuje svou podobu do peněz během jednoho účetního období. Podnikem jsou

držena krátkodobě (Dvořáková, 2021, s. 27). Hranice držení oběžných aktiv nepřesahuje jeden rok (Sedláček, 2016, s. 34).

Do krátkodobých aktiv se řadí:

- zásoby,
- krátkodobé pohledávky,
- krátkodobá finanční aktiva,
- peníze.

První složkou jsou zásoby, které jsou upraveny v § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dle této úpravy se do zásob řadí: materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby. Zásoby se mohou získat vlastní činností nebo nákupem. Jednotlivé položky zásob slouží ke spotřebě, k přeměně na jiný statek nebo k prodeji (Sedláček, 2017, s. 37).

Další součástí krátkodobých aktiv jsou krátkodobé pohledávky. Pohledávkou se rozumí právo podniku na úhradu od dlužníka, jejíž úhrada může nést formu peněžní nebo nepeněžní v podobě aktiva či služby. Ekonomický užitek podniku vzniká bezprostředně po úhradě pohledávky. Krátkodobými pohledávkami mohou být například pohledávky vůči státu, pohledávky vůči jiným podnikům nebo pohledávky vůči jiným institucím zdravotního a sociálního pojištění (Dvořáková, 2021, s. 29).

Krátkodobá finanční aktiva v širším slova smyslu zahrnují i peníze (Dvořáková, 2021, s. 29). V užším slova smyslu zahrnují především cenné papíry k obchodování, dlužné cenné papíry, které mají splatnost kratší než jeden rok, cenné papíry neobchodovatelné na veřejném trhu, vlastní dluhopisy a vlastní akcie (Sedláček, 2017, s. 19 a 20).

Poslední složkou krátkodobých aktiv jsou peníze. Sem se řadí: peněžní prostředky v hotovosti, peněžní prostředky na bankovních účtech a ceniny (Sedláček, 2017, s. 10 a 11).

### **2.1.2 Dlouhodobá aktiva**

Na rozdíl od krátkodobých aktiv, dlouhodobá aktiva podnik pořizuje za účelem dlouhodobého užívání, které je stanoveno na více než jeden rok. Spotřeba dlouhodobých aktiv neprobíhá jednorázově (Sedláček, 2017, s. 61). Ekonomický užitek podniku přináší postupně během několika účetních období (Dvořáková, 2021, s. 30). Lze je charakterizovat jako hmotná či



nehmotná aktiva, která byla vyvinuta vlastní činností nebo pořízená za úplatu (Nerudová, 2017, s.102)

Mezi dlouhodobá aktiva patří:

- dlouhodobá hmotná aktiva,
- dlouhodobá nehmotná aktiva,
- dlouhodobé investice.

Dlouhodobá hmotná aktiva mají hmotnou podstatu a jsou způsobilé k užívání (Sedláček, 2016, s. 132). Patří mezi ně například pozemky, stavy, budovy, umělecká díla a hmotné movité věci. Hmotnou movitou věcí se rozumí konkrétně třeba automobil nebo stroj (Sedláček, 2017, s. 63).

Další složkou jsou dlouhodobá nehmotná aktiva, kterým je věnována podrobněji následující podkapitola. Jedná se o aktiva, které mají nehmotnou podstatu a nelze je v zásadě uchopit. Doba použitelnosti je delší než jeden rok. Mezi nehmotná dlouhodobá aktiva patří například software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva, know-how, licence, ochranné známky a vynálezy (Sedláček, 2017, s. 61).

Poslední položkou jsou dlouhodobé investice označován také jako dlouhodobý finanční majetek. Volné peněžní prostředky podnik investuje za účelem budoucího zvýšení ekonomického přínosu (Dvořáková, 2021, s. 30). Podnik pořizuje dlouhodobá finanční aktiva především za účelem dosažení vyššího zhodnocení kapitálu nebo získání vlivu v jiné obchodní korporaci. Tímto způsobem investice podnik dosáhne ekonomického přínosu v podobě dividend, podílů na zisku, úroků nebo výnosů z prodeje dlouhodobých finančních aktiv. Konkrétně se do dlouhodobých investic řadí například cenné papíry, dlouhodobé vklady nebo dlouhodobé poskytnuté půjčky (Sedláček, 2017, s. 64-66).

## **2.2 Nehmotná aktiva**

Dalo by se říci, že jednotná definice členění nehmotných aktiv takřka neexistuje. Některé z definic jsou si bližší, některé vzdálenější. Důvodem toho je, že nehmotná aktiva jsou značně rozmanitá. V nějakých případech je poněkud obtížné rozlišit, zda se opravdu jedná o nehmotné aktivum či ne (Svačina, 2010, s. 17).

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, nehmotná aktiva nenesou fyzickou podobu. Nelze je tedy jednoduše uchopit. Jedná se o aktiva, která představují pro podnik konkrétní práva na budoucí ekonomický užitek plynoucí z držení těchto aktiv (Sedláček, 2017, s. 61). Podnik tato

aktiva pořizuje za účelem dlouhodobého užívání, a právě k získání ekonomického prospěchu. Ke spotřebě a přínosu užitku dochází postupně (Dvořáková, 2021, s. 31).

Doba použitelnosti dlouhodobých nehmotných aktiv je delší než jeden rok a je chápána jako doba, po kterou je majetek upotřebitelný pro současnou činnost, nebo po kterou je schopen být použit jako základ nebo součást nějakých postupů či řešení v podniku. Dlouhodobá nehmotná aktiva mohou být také po tuto dobu uchována do budoucna pro další činnost. Do této doby se započítává i časový úsek pro ověřování nehmotných výsledků (Kovanicová, 2012, s. 222).

Držení nehmotných aktiv však může nést některá rizika. Na oblast nehmotných aktiv má velký vliv dynamický vývoj trhu. Může se například jednat o oblast technologie. V tomto případě se obtížně odhaduje rychlost zastarávání nehmotných aktiv. Dalším rizikem může být pro vlastníka zneužívání aktiv neoprávněnými osobami, kterému se často dá zabránit se značnými potíži (Dvořáková, 2021, s. 31).

V praxi neexistuje jednotný výčet konkrétních položek spadajících do nehmotných aktiv, důraz je kladen především na to, aby položka naplnila znaky a definici nehmotného aktiva dle příslušné legislativy (Svačina, 2010, s. 18). Některé příklady nehmotných aktiv byly již zmíněny v předešlé podkapitole.

### **2.2.1 Definice nehmotných aktiv dle českých daňových a účetních právních předpisů**

Okruh nehmotných aktiv je v České republice upraven v několika daňových a účetních právních předpisech, kterými jsou:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu,
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Český účetní standard pro podnikatele č. 013,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (Svačina, 2010, s. 55).

Pojem „nehmotná aktiva“ v českých předpisech není zmíněn, je totiž místo něj uváděn termín „dlouhodobý nehmotný majetek“. Obecná definice pojmu se v českých předpisech nenachází, jsou zde uvedeny pouze konkrétní položky, které lze z účetního a daňového hlediska za dlouhodobý nehmotný majetek považovat (Svačina, 2010, s. 55). Vymezení dlouhodobého

majetku tohoto typu se nachází zejména v Českém účetním standardu č. 013 a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. v § 6 se do dlouhodobého nehmotného majetku řadí: nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, povolenky na emise a preferenční limity. Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. jsou dále v § 47 vymezeny náklady s pořízením dlouhodobého nehmotného majetku (Nigrin, 2020, s. 102-103).

Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku je upraveno zejména v § 25 zákona o účetnictví a §47 a 61 a) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

V zákoně č. 586/1992 Sb. byla k 1. 1. 2021 provedena rozsáhlá novela prostřednictvím zákona č. 609/2020 Sb., díky které zcela zmizela definice dlouhodobého nehmotného majetku a způsob jeho odpisů (Mareš, 2021).

### **2.2.2 Nehmotná aktiva dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

Tato podkapitola je věnována definici nehmotných aktiv dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen „IFRS“). IFRS jsou vydávány neziskovou organizací IFRS Foundation, která vznikla s cílem vytvořit jednotný soubor srozumitelných, kvalitních, vymahatelných a celosvětově uznávaných standardů. Obsahem IFRS je soubor základních norem a zásad z oblasti účetnictví a výkaznictví, který zlepšuje mezinárodní srovnatelnost (IFRS Foundation, 2021).

Nehmotná aktiva jsou v IFRS upravena zejména standardem IAS 38, který nehmotná aktiva definuje jako: „*identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu.*“ (Dvořáková, 2017, s. 97).

Podmínky pro stanovení nehmotného aktiva jsou standardem určena poněkud přísně a detailně. Pro vykázání nehmotného aktiva je v první řadě důležité, aby položka naplnila obecnou definici aktiva, která je uvedena v Koncepčním rámci. Další důležité podmínky k rozpoznání nehmotného aktiva jsou: identifikovatelnost, ovládání, budoucí užitek a spolehlivost ocenění (Dvořáková, 2017, s. 97). Nehmotné aktivum je identifikovatelné v případě, že je možno jej oddělit od goodwillu, což znamená, že ho lze prodat, pronajmout nebo například vzniká ze smluvních práv. Ovládáním neboli kontrolovatelností se rozumí to, že ekonomické užítky plynoucí z nehmotných aktiv mohou být přisvojeny podniku, a zároveň jsou zamezeny jiným neoprávněným subjektům. Proti nežádoucímu přisvojení ekonomického užitku jsou v praxi běžně užívána kupříkladu autorská či licenční práva, jež lze vymáhat soudem

(Hinke, 2007, s. 50). Nehmotné aktivum by také mělo splnit podmínku toho, že podniku přinese v budoucnu ekonomický užitek, ke kterému může dojít v podobě zvýšení tržeb nebo snížení nákladů. Poslední výše zmíněnou podmínkou, je jeho spolehlivé ocenění, kterým se rozumí, že nehmotnému aktivu lze přiřadit adekvátní hodnotu (Svačina, 2010, s. 59).

Předmětem standardu IAS 38 však nejsou všechna nehmotná aktiva. Příkladem nehmotného aktiva, které není obsahem tohoto standardu je goodwill, právo k nerostnému bohatství či finanční aktivum, jejichž úprava je obsahem jiných standardů. V případě, že úprava jiným standardem schází, nehmotná aktiva spadají pod úpravu standardu IAS 38 (Dvořáková, 2017, s. 97).

### **2.2.3 Duševní vlastnictví**

Součástí oblasti nehmotných aktiv je duševní vlastnictví, jehož obsahem jsou výhradní práva k nehmotným statkům lidské činnosti a společenským vztahům, které vznikají při uplatňování těchto práv (Svačina, 2010, s. 19). Jednotlivé nehmotné statky z oblasti duševního vlastnictví jsou chráněny zákonem například prostřednictvím patentů či ochranných známek. Ochrana nehmotných statků tvůrčí činnosti tohoto typu umožňuje tvůrcům získat obdiv nebo finanční prospěch z toho, co vytvořili či vynalezli (WIPO, 2022). Z ekonomického hlediska je ochrana duševního vlastnictví důležitá i jako nástroj k podpoře inovací, vývoje a kreativity, ale rovněž ke zlepšení konkurence podniků a zvýšení zaměstnanosti (Ministerstvo zahraničních věcí ČR, 2022).

Z hlediska předmětu ochrany se duševní vlastnictví dělí na dva celky, a to na autorská práva a průmyslové vlastnictví (Svačina, 2010, s. 19), které jsou zákonem upraveny samostatně. Autorskoprávní ochranou se zabývá zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském a právech souvisejících s právem autorským. Druhý celek ochrany průmyslového vlastnictví je upraven především zákonem č. 3/2001 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, který je úplným zněním dřívějšího zákona č. 527/1990 Sb. (Čada, 2014, s. 27) a zákonem č. 14/1993 Sb., České národní rady o opatřeních na ochranu průmyslového vlastnictví. V oblasti průmyslového vlastnictví nalezneme několik dalších právních norem, které se zabývají konkrétními položkami průmyslové ochrany.

První část duševního vlastnictví je autorské právo a práva související s právem autorským, která se vztahují především na literární, vědecká a umělecká díla. Tento druh právní ochrany se týká formy ztvárnění díla (Svačina, 2010, s. 20) a spadá pod Ministerstvo kultury České republiky. Autorské právo náleží výhradně tvůrci díla, nikdo jiný, než tvůrce nemá bez povolení právo dílo

rozmnožovat, reprodukovat, zveřejňovat či s ním jakkoli nakládat. Tvůrci ochrana prostřednictvím autorských práv počíná ve chvíli, kdy je dílo vytvořeno. V rámci autorských práv jsou autorovi zaručeny dva druhy práva, a to finanční právo a morální právo. Finanční práva poskytují tvůrci kontrolu nad obdržení nějaké odměny plynoucí z používání díla, prodeje díla nebo udělení licence. Morální práva pak zaručují právo na přiznání autorství a na odmítnutí provedení změny na díle. Konkrétně jsou autorským právem chráněny například sochy, obrazy, fotografie, reklamy, knihy a technické výkresy (Your Europe, 2021).

Druhou složkou duševního vlastnictví jsou průmyslová práva, která slouží na ochranu výsledků vědecké či technické činnosti a jsou využitelná v průmyslu. Právo ochrany průmyslového vlastnictví tvůrci nevzniká shodně, jako u autorského práva okamžikem vytvoření, nýbrž až po registraci průmyslového práva. Průmyslová práva chrání, na rozdíl od autorských práv, především obsah ztvárnění (Svačina, 2010, s. 20).

Průmyslová práva má v gesci Úřad průmyslového vlastnictví (dále jen „Úřad“), jehož původ sahá do roku 1919, kdy byl založen Patentový úřad. V současnosti Úřad poskytuje ochranu k určitým nemotným statkům a vede jejich rejstříky. Mezi další významné činnosti Úřadu patří podpora rozvoje a ochrany průmyslového vlastnictví, spolupráce s jinými orgány státní správy a mezinárodními organizacemi a spravování mezinárodních smluv z oblasti průmyslových práv (Úřad průmyslového vlastnictví, 2020, b).

Dle Úřadu se ochrana vztahuje na: vynálezy, užité vzory, ochranné známky, průmyslové vzory, označení původu nebo zeměpisná označení, ochranná osvědčení pro léčiva a topografii (Úřad průmyslového vlastnictví, 2020, a). V další literatuře však autoři do těchto práv řadí jiné položky jako kupříkladu obchodní tajemství, důvěrné informace, know-how (Čada, 2014, s. 58) nebo doménová jména (Svačina, 2010, s. 52). Základní definice některých z předmětů ochrany průmyslového práva bude uvedena níže.

Vynález je výsledkem technické tvůrčí činnosti (Čada, 2014, s. 45). Ochrana vynálezu je poskytována v podobě udělení patentu, který se však neuděluje za každý vynález. Aby byl patent udělen, musí vynález splnit předem stanovené podmínky, kterými jsou především: novost, vynálezecká činnost, průmyslová využitelnost a technická povaha (Svačina, 2010, s. 21). Užité vzory jsou velmi podobné patentům, ale v některých znacích se poněkud liší. Udělení ochrany prostřednictvím užitého vzoru je jednodušší, rychlejší a méně nákladné než pomocí patentu (Svačina, 2010, s. 31), proto se tato ochrana využívá především na nové technické řešení, které přesahuje rámec pouhé odborné dovednosti (Čada, 2014, s. 50).

Ochranná známka je typ právní ochrany prostřednictvím označení služby nebo výrobku, které odlišuje výrobky nebo služby od jiných osob a podniků. Označení musí být schopno přenést svou podobu do grafického znázornění. Grafickým znázorněním se rozumí slova, barvy, kresba, tvar výrobku, číslice, písmena, zvuk a mnoho dalšího (Svačina, 2010, s. 39). Ochranná známka nesmí existovat sama o sobě, jako obchodní značka, nýbrž pouze ve spojitosti s určitým výrobkem nebo službou (Horáček, 2017, s. 8).

### **2.3 Příjmy plynoucí z nehmotných aktiv**

Z výsledků nehmotných aktiv mohou právníckým i fyzickým osobám vznikat příjmy, které je možno získat třemi způsoby, a to:

- na základě licenční smlouvy,
- převodem výsledků do vlastnictví třetích osob,
- založením nové obchodní společnosti (Čada, 2014, s. 199).

Zbývající část této kapitoly bude zaměřena na příjmy, které jsou získávány na základě licenční smlouvy.

#### **2.3.1 Licenční smlouva**

V případě, že jiný subjekt chce užívat předmět průmyslového či autorského vlastnictví musí získat od vlastníka svolení v podobě licence, které je uděleno na základě licenční smlouvy (Vychopeň, 2020, s. 398). Licenční smlouva je zvláštní typ smlouvy, která umožňuje oprávněným osobám užívat předmět smlouvy pocházející z oblasti duševního vlastnictví. Právně je upravena poněkud podrobněji než jiné smlouvy, proto je často připodobňována ke kupní či nájemní smlouvě (Čada, 2014, s. 202). Licenční smlouva je uzavřena mezi smluvními stranami poskytovatele a nabyvatele, kde poskytovatel představuje majitele výlučného práva a nabyvatel osobu, která na základě povolení v podobě licence získává svolení právo poskytovatele užívat (Malý, 2002, s. 73). Obě smluvní strany jsou povinny utajovat veškeré informace a podklady ohledně uzavřené licenční smlouvy (Čada, 2014, s. 226).

#### **2.3.2 Licenční poplatky**

Příjmy v podobě peněžních prostředků z licenční smlouvy mohou v praxi nést různé názvy jako například odměna, cena, úhrada a poplatek. Pojem odměna za licenci je užíván v zákoně č. 89/2012 Sb. v § 2366 (Čada, 2014, s. 228). V této práci však bude využíván pojem licenční poplatek, který vychází ze zákona č. 586/1992 Sb.

Dle zákona č. 586/1992 Sb. je příjem v podobě licenčního poplatku definován odděleně pro právnické osoby a fyzické osoby. První část zákona č. 586/1992 Sb. pro fyzické osoby neobsahuje konkrétně definici pojmu „licenční poplatek“, ale text nacházející se v § 7 odst. 2 písm. a) naplňuje znaky licenčního poplatku. Tato úprava uvádí, že příjem z užití nebo poskytnutí průmyslového, jiného duševního vlastnictví, autorských práv nebo práv příbuzných právu autorskému, včetně jejich rozmnožování, vydávání nebo rozšiřování vlastním nákladem představuje pro fyzickou osobu příjem ze samostatné činnosti v případě, že se nejedná o příjem ze závislé činnosti. V druhé části zákona č. 586/1992 Sb. pro osoby právnické je pojem licenční poplatek přímo uveden a definován v § 19 odst. 7, dle které se jedná o platbu jakéhokoliv druhu za:

*„náhradu za užití nebo za poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně filmu a filmových děl, počítačového programu (software), dále práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor, návrh nebo model, plán, tajný vzorec nebo výrobní postup, nebo za výrobně technické a obchodní poznatky (know-how).“*

Dle definice zákona č. 586/1992 Sb. v § 19 odst. 7 je dále za licenční poplatek považován i příjem za nájem nebo využití průmyslového, obchodního či vědeckého zařízení.

Pojem licenční poplatek je v zákoně č. 586/1992 Sb. pro právnickou osobu definován obsáhleji než pro osobu fyzickou. Důvodem může být to, že některé typy příjmů jsou typické spíše pro právnickou osobu než pro osobu fyzickou. Obě definice však mají společné to, že se jedná o příjem, který plyne za poskytnutí či užití průmyslového práva, autorského práva nebo práva souvisejícího.

### **2.3.3 Výše licenčního poplatku**

Jedna z povinností nabyvatele licenční smlouvy je řádně a včas licenční poplatek zaplatit. Licenční poplatek může být stanoven přesnou částkou nebo procentuální částí, jehož výše je závislá na mnoha okolnostech. Důležitou roli hraje zejména rozsah poskytovaného oprávnění, zda je licence výhradní či nevýhradní, rizikovost a ekonomická situace trhu (Čada, 2014, s. 229).

## 3 LEGISLATIVY VYBRANÝCH ZEMÍ Z POHLEDU ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ PLYNOUCÍCH Z NEHMOTNÝCH AKTIV

V první části této kapitoly je nejprve charakterizován speciální režim zdanění příjmů z duševního vlastnictví. Zbylá část kapitoly je věnována legislativám České republiky, Kypru a Nizozemska z oblasti zdanění příjmů, které plynou z nehmotných aktiv.

### 3.1 Speciální režim patentových boxů

Některé legislativy umožňují speciální režim zdanění příjmů z oblasti duševního vlastnictví (Asen a Bunn, 2020), které mohou být označovány různými názvy. V českém jazyce se nejčastěji uvádí termín patentový box nebo patentová schránka, který je převzat z anglického termínu „patent box“. Další často vyskytované pojmenování tohoto režimu, které vychází také z anglického jazyka nese název „IP box“, kde zkratka „IP“ pochází ze slovního spojení „Intellectual Property“, jenž překladem do českého jazyka znamená „duševní vlastnictví“.

Režim patentových boxů umožňuje nižší zdanění příjmů plynoucích z duševního vlastnictví, než je zákonem stanovená základní sazba zdanění běžného příjmu. Na příjmy je uplatněn odpočet ve výši legislativou stanovených procent, podnik tedy zdaní pouze část svých příjmů z oblasti duševního vlastnictví a tím ve výsledku vznikne nižší zdanění v podobě efektivní sazby daně. Může se jednat o příjmy z patentů, autorského práva, licenčních poplatků, zisky z prodeje práv duševního vlastnictví a jiné další. Rozsah položek, na které je možno uplatnit režim patentových boxů, je závislý na druhu patentového režimu. Hlavním smyslem patentových boxů je podpora výzkumu a vývoje a motivace k pořízení či vlastnění duševního vlastnictví (Asen a Bunn, 2020).

Speciální režim patentových boxů lze na území Evropy rozdělit do dvou kategorií:

- způsob využívající sníženou sazbu pro příjmy plynoucích z nehmotných aktiv, který je užíván například ve Francii či Nizozemsku,
- způsob osvobození určitého podílu příjmů od zdanění, který využívá například Kypr nebo Maďarsko (Michael Chambers & Co LLC, 2021).

V roce 2020 mělo zaveden režim patentových boxů 14 z 27 členských zemí Evropské unie. Výše odpočtu a výsledné efektivní sazby není ve všech zemích, kde je tento režim spuštěn, totožná, nýbrž je závislá na legislativě dané země (Asen a Bunn, 2020).



## 3.2 Česká republika

V České republice nebyl doposud zaveden speciální režim snížené sazby zdanění příjmů plynoucích z nehmotných aktiv, a proto tyto příjmy podléhají standardní sazbě daně z příjmů právnických a fyzických osob.

### 3.2.1 Příjmy z nehmotných aktiv u právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je univerzální důchodová daň, která je upravena zákonem č. 586/1992 Sb. Této dani podléhají příjmy každé právnické osoby, která má status daňového rezidenta, což znamená, že právnická osoba má na území České republiky sídlo nebo místo vedení (Vančurová a kol., 2020, s. 97).

Nejprve je důležité uvést definici předmětu daně z příjmů právnických osob stanovenou zákonem č. 586/1992 Sb. v § 18 odst. 1), která zní:

*„Předmětem daně jsou veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem.“*

Dle definice jsou předmětem daně všechny příjmy právnických osob, to tedy znamená, že předmětem daně jsou i příjmy z nakládání s nehmotným majetkem (Vančurová a kol., 2020, s. 109). Dle zákona č. 586/1992 Sb. však existují některé výjimky osvobozených příjmů zmíněné v § 19 a příjmů, které nejsou předmětem daně uvedené v § 18.

Jak už bylo zmíněno v předchozí kapitole, úprava dlouhodobého nehmotného majetku a jeho odpisování se v zákoně č. 586/1992 Sb. již nenachází. Pro definici nehmotného majetku je poplatník odkázán na účetní předpisy, a to na vyhlášku č. 500/2002 Sb. a Český účetní standard č. 013. Z hlediska základu daně je důležité vymezit uplatňování nákladů dlouhodobého nehmotného majetku (Vančurová a kol., 2020, s. 109). U nehmotného majetku pořízeného od 1.1.2021 se daňové odpisy rovnají účetním, a to v případě, že nehmotný majetek naplní kritéria dlouhodobého hmotného majetku dle účetních předpisů. Účetní odpisy dle zákona č. 586/1992 Sb. § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 jsou považovány jako daňově účinný náklad (Brychta, 2021). Účetní odpisy vyjadřují opotřebení majetku. Každá účetní jednotka si sama stanovuje odpisový plán, dle kterého se majetek odpisuje. Odpisový plán je vázán zákonem o účetnictví. Daný účetní odpis vyplývá z výše ocenění majetku a z předpokládané doby použitelnosti, jehož sazba může být stanovena z hlediska času a doby použitelnosti či výkonu (Prudký a Lošťák, 2017, s. 95). Příjem snížený o náklady nebo účetní odpis vstupuje do základu daně.

Základ daně je získán z výsledku hospodaření před zdaněním, který představuje příjmy snížené o výdaje. Výsledek hospodaření je dále upraven snížením o osvobozené příjmy, daňově

neuznatelné rezervy a opravné položky, příjmy nezahrnované do základu daně a přičtením daňově neuznatelnými náklady (Vančurová a kol., 2020, s. 100). Základ daně je snižován odpočty, mezi které patří daňová ztráta, odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje a odpočet na podporu odborného vzdělávání. Po odečtení odpočtů je vypočten mezisoučet, který lze ještě snížit o poskytnuté dary, ty jsou však odčitatelné pouze v hodnotě do 10 % z mezisoučtu. Ze základu daně po snížení o odpočty zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů se počítá sazbou daň, která je stanovena na 19 %. Odečtením slev na dani z vypočítané daně je dopočtena konečná hodnota daně po slevách (Vančurová a kol., 2020, s. 141).

### **3.2.2 Odpočet na výzkum a vývoj**

Jak již bylo zmíněno výše, Česká legislativa neumožňuje uplatnění režimu patentového boxu, ale v rámci daně z příjmu právnických osob je možno uplatnit odpočet výdajů na podporu výzkumu a vývoje, který je upraven zákonem č. 586/1992 Sb. v § 34 písm. a) až e).

Výdaje na výzkum a vývoj, které mohou být součástí odpočtu jsou vynaložené na výpočty, experimentální či teoretické práce, návrhy technologií, projekční či konstrukční práce nebo výrobu funkčního vzorku či prototypu, a to i jeho části. Do odpočtu nemohou být zahrnuty výdaje na výsledek z výzkumu a vývoje, na který byly využity prostředky podpory z veřejných zdrojů, a to i když by podpora byla jen částečná. Další položkou, která nemůže být součástí odpočtu jsou služby, jejichž výjimkou jsou služby související s realizací výzkumu a vývoje, kupříkladu pořízené od veřejné vysoké školy či výzkumné organizace. Platba za licenční poplatky není považována za výdaje s možností zahrnutí do odpočtu (Vychopeň, 2020, s. 280).

Odpočet je možné uplatnit pouze po naplnění technické a formální stránky, kde technickou stránkou se rozumí předmět výzkumu a vývoje a obsahem formální stránky je především dokumentace. Výsledek projektu výzkumu a vývoje musí být nový, alespoň na úrovni podniku, nikoli celosvětově (Enovation, 2022). Pokud chce podnik využít daňového odpočtu výdajů na výzkum a vývoj, musí vyhotovit a předložit finančnímu úřadu oznámení o záměru uplatnění odpočtu (Vančurová a kol., 2020, s. 142), které obsahuje název projektu, jeho obecný obsah a zaměření a základní informace o poplatníkovi. V průběhu projektu podnik musí zpracovat projektovou dokumentaci, která je nedílnou součástí naplnění formální stránky. Projektová dokumentace musí obsahovat náležitosti uvedené v zákoně č. 586/1992 Sb. v § 34c odst. 1 písm. a) až h) (Vychopeň, 2020, s. 281). Na odpočet má nárok každý podnik, který se věnuje nějakému výzkumu či vývoji a splní požadavky uvedené v legislativě (Enovation, 2022).

Výdaje na výzkum a vývoj lze při výpočtu daně z příjmů právnických osob odečíst dvakrát. Nejprve v rámci klasických nákladů, při úpravě hospodářského výsledku na základ daně a poté v podobě odčitatelné položky neboli odpočtu od základu daně (Enovation, 2022). Výdaje, které se odečítají v rámci výpočtu základu daně, musí být daňově účinné (Vychopeň, 2020, s. 280). Dle zákona č. 586/1992 Sb. § 34a je odpočet na podporu výzkumu a vývoje od základu daně je tvořen součtem sazeb základní a zvýšené výměry, které jsou stanoveny:

- 100 % výdajů na výzkum a vývoj ve výši, která se v běžném období shoduje s výdaji z minulého období,
- 110 % výdajů na výzkum a vývoj ve výši, která převyšuje výdaje za předešlé období.

### **3.2.3 Příjmy z nehmotných aktiv u fyzických osob**

Daň z příjmů fyzických osob je jako daň z příjmů právnických osob univerzální daň upravená zákonem č. 596/1992 Sb., které podléhají příjmy nikoli společnosti, ale jednotlivce (Vančurová a kol., 2020, s. 62).

Příjmy plynoucí z práv duševního vlastnictví se u fyzické osoby dle zákona č. 596/1992 Sb. §7 odst. 2 řadí do příjmů ze samostatné výdělečné činnosti, v případě, že se nejedná o příjem ze závislé činnosti dle § 6. Příjem ze samostatné činnosti představuje pro fyzické osoby jeden z dílčích základů daně z příjmů fyzické osoby, který se pro výpočet daně snižuje o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

## **3.3 Kypr**

Kypr je ostrovní země, která v roce 2004 vstoupila do Evropské unie (Široký, 2018, s. 258) a bývá často nazývána daňovým rájem z důvodu nízkých daní (Zenron, 2022). Nízké daně lákají některé podnikatele, kteří využívají této možnosti a zakládají si své podniky na území Kypru (Deloitte, 2021).

### **3.3.1 Základní vymezení patentového boxu na Kypru**

Legislativa Kypru umožňuje využití speciálního režimu patentových boxů, který je plně v souladu s mezinárodními normami, EU standardy a pokyny OECD (Deloitte, 2021), tím poskytuje maximální ochranu a jistotu pro vlastníky duševního vlastnictví (Cube Audit Limited, 2020).

Jak již bylo zmíněno výše, legislativa Kypru využívá způsob osvobození určitého podílu příjmů od zdanění. Z celkového dosaženého zisku z duševního vlastnictví je osvobozeno 80 % příjmů, to znamená, že pouze zbylých 20 % příjmů z duševního vlastnictví podléhá dani. Při použití

daně z právnických osob, která je na Kypru stanovena 12,5 %, jsou příjmy z nehmotných aktiv ve výsledku zdaněny efektivní daňovou sazbou 2,5 %. Efektivní sazba zdanění příjmu plynoucích z duševního vlastnictví patří k jedné z nejnižších v porovnání s ostatními státy, jejichž legislativa tento režim umožňuje využít (Cube Audit Limited, 2020).

Společnosti, které mohou využívat patentový box, jsou poplatníci daně z příjmů právnických osob na Kypru, mezi které patří společnosti, které jsou založené v souladu s kyperskou legislativou a společnosti založené v členských státech Evropské unie a zároveň podnikající na území Kypru (Nerudová, 2014, s. 253).

### **3.3.2 Způsobilá nehmotná aktiva kyperského patentového boxu**

Způsobilá aktiva z duševního vlastnictví jsou získána či vyvinuta v rámci podnikání nebo jsou výsledkem výzkumu a vývoje (Michael Chambers & Co LLC, 2021).

Ve srovnání s jinými zeměmi kyperský patentový box zahrnuje více položek nehmotných aktiv z oblasti duševního vlastnictví, mezi která konkrétně patří:

- patenty,
- software,
- další právně chráněná nehmotná aktiva.

Další právně chráněná nehmotná aktiva se skládají ze dvou kategorií, kde se do první kategorie řadí například užité vzory nebo označení léčiv a do druhé skupiny patří blíže neurčená, užitečná a nová aktiva, použitelná k podnikání, jejichž roční hrubý výnos není vyšší než 7 500 000 EUR (Cube Audit Limited, 2020).

Do nehmotných aktiv nezpůsobilých k zařazení do patentového boxu patří ochranné známky, autorská práva a další položky, které souvisí s marketingem produktů či služeb (Cube Audit Limited, 2020). V případě příjmů z tohoto druhu nehmotných aktiv však kyperská legislativa umožňuje také úlevy například v podobě odpočtu fiktivního úroku (Deloitte, 2021).

### **3.3.3 Výpočet způsobilého zisku**

V polovině roku 2016 byl kyperský zákon o dani z příjmů v oblasti patentových boxů novelizován (Y. Vasiliou & Co LLC, 2020) a od té doby se při výpočtu zisku využívá nový výpočet prostřednictvím takzvaného „nexus approach“, kterým se určuje výše zisku z nehmotných aktiv, ze kterého bude poplatníkovi poskytnut odpočet. Nejnižší efektivní sazby daně ve výši 2,5 % lze dosáhnout, pokud rovnice „nexus approach“ dosahuje 100 % (Deloitte,

2021). Pro poplatníky je důležité, aby řádně vedly své účetnictví, ve kterém oddělují příjmy a výdaje z oblasti nehmotných aktiv, protože to dále usnadňuje výpočet zisku, a zároveň to je povinné. Pouze při existenci přímého vztahu mezi příjmy a náklady přispívajícími k příjmům, může být využit nárok na odpočet dle patentového režimu (Cube Audit Limited, 2020). Zisk pomocí nového přístupu je vypočítán rovnicí (1) uvedené níže.

$$\text{Způsobilý zisk (QP)} = \text{OI} \times \frac{\text{QE} + \text{UE}}{\text{OE}} \quad (1)$$

*Zdroj: vlastní zpracování dle Cube Audit Limited, 2020*

Rovnicí je vypočítána hodnota způsobilého zisku (QP), která představuje celkové příjmy (OI) vynásobené podílem, kde číselník je dán součtem způsobilých výdajů (QE) a výdajů na zvýšení (UE) a jmenovatel představuje celkové výdaje vynaložené na způsobilý nehmotný majetek (OE) (Cube Audit Limited, 2020).

Celkové příjmy (OI) představují hrubý příjem ze způsobilých nehmotných aktiv získaný za zdaňovací období po odečtení přímých nákladů. Celkový příjem může zahrnovat například licenční poplatky. Mezi přímé náklady, o které jsou příjmy snižovány, se řadí veškeré náklady k dosažení příjmů ze způsobilého nehmotného majetku, fiktivní úrok a amortizace ceny aktiv (Cube Audit Limited, 2020).

Způsobilé výdaje (QE) na způsobilá nehmotná aktiva určuje součet všech nákladů na výzkum a vývoj, vyvinutí či zdokonalení nehmotného aktiva a náklady přímo související. Tyto náklady dále zahrnují například mzdy, platy a provize spojené s výzkumem a vývojem. Mezi tento druh výdajů nepatří například náklady na pořízení nehmotného majetku a náklady, které nelze charakterizovat jako přímo související s nehmotnými aktivy (Cube Audit Limited, 2020).

Výdaje na zvýšení (UE) tvoří celkové pořizovací náklady na způsobilá aktiva a případně náklady na výzkum a vývoj. Hodnota musí být nižší nebo rovna 30 % způsobilých výdajů (QE) (Deloitte, 2021).

Celkové výdaje vynaložené na způsobilý nehmotný majetek (OE) jsou dány součtem způsobilých výdajů, celkových nákladů na pořízení aktiv a nákladů na související výzkumnou a vývojovou činnost (Cube Audit Limited, 2020).

### **3.4 Nizozemsko**

Nizozemská legislativa umožňuje využít režim patentového boxu, který se na území tohoto státu nazývá „innovation box“, z důvodu sjednocení pojmu v celé práci bude i nadále pro tento

režim používán termín patentový box. Nizozemsko poskytuje zvýhodnění prostřednictvím snížené sazby pro příjmy plynoucích z nehmotných aktiv místo běžné sazby daně z příjmů právnických osob. Běžná sazba zdanění v závislosti na velikosti zisku v roce 2022 činí 15 % nebo 25,8 % (HVK Stevens, 2022).

V roce 2022 došlo ke změně sazeb daně z příjmů právnických osob i výše zdanitelné částky, dle které jsou sazby rozděleny (Deloitte, 2022). Sazby daně rozdělené dle výše zdanitelné částky za rok 2021 a 2022 je demonstrováno v tabulce č. 1.

**Tabulka 1** – Sazby daně z příjmů právnických osob za rok 2021 a 2022 v Nizozemsku

	2021	2022
<b>Běžná sazba</b>	15 % — zdanitelné částky do 245 000 EUR	15 % — zdanitelné částky do 395 000 EUR
<b>Nejvyšší sazba</b>	25 % — zdanitelné částky nad 245 000 EUR	25,8 % — zdanitelné částky nad 395 000 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování dle Deloitte, 2022*

Snížená sazba pro příjmy plynoucí z duševního vlastnictví v Nizozemsku činí 9 % (HVK Stevens, 2022). Pro uplatnění patentového boxu je nutno splnit určité podmínky, mezi které patří zejména získané prohlášení, status poplatníka daně a splnění podmínek definice nehmotného aktiva schopného pro zařazení do patentového boxu. Dále je nutno, aby zisk plynul z vlastní činnosti výzkumu a vývoje (EZK a BZK, 2022).

### 3.4.1 Prohlášení o výzkumu a vývoji

První podmínkou je získání prohlášení o výzkumu a vývoji neboli WBSO, které prokazuje, že konkrétní společnost vyvinula inovaci či produkt na základě výzkumu a vývoje. Prohlášení je získáno na základě žádosti, kterou podává společnost k rukám nizozemské daňové a celní správy (EZK a BZK, 2022).

### 3.4.2 Společnosti oprávněné k využívání patentového boxu a podmínky

Patentový box mohou využívat společnosti, které mají právní subjektivitu a jsou poplatníci daně z příjmů právnických osob (EZK a BZK, 2022). Poplatníkem daně z příjmů právnických osob se dle nizozemské legislativy rozumí korporace, kterými nejčastěji jsou veřejné a soukromé společnosti s ručením omezeným. Společnosti založené v Nizozemsku, které mají zisky na území jiných států, nesou status daňového nerezidenta (Nerudová, 2014, s. 280). Nizozemská

legislativa rozlišuje poplatníky dle velikosti na menší a větší. Větší poplatník se určuje dle přesahu určené hrubé výše výnosu, která je stanovena na 37,5 milionu EUR během 5 let z celkového duševního vlastnictví nebo 250 milionů EUR na celosvětové úrovni (HVK Stevens, 2022). V případě, že se jedná o většího poplatníka daně z příjmů právnických osob, je nutné, aby splnil další dvě podmínky. Společnost musí vlastnit alespoň jedno další nehmotné aktivum, kterým může být patent, práva šlechtitelů rostlin, software, farmaceutická certifikace, užitý vzor, ochranné osvědčení vydané Nizozemským patentovým úřadem nebo přístup k používání a prodeji přípravků na ochranu rostlin. O získání dalšího nehmotného aktiva je třeba požádat příslušné úřady. Do nehmotných aktiv se neřadí obchodná názvy a ochranné známky. Pokud společnost vlastní patent, výnos z velké části musí být přisvojen právě díky němu. Velkou částí výnosu se rozumí 30 % (EZK a BZK, 2022).

### **3.4.3 Zisky z nehmotných aktiv podléhající snížené sazbě**

V daňovém priznání k dani z příjmů právnických osob je pro příjmy z duševního vlastnictví vyčleněna speciální kolonka, do které se uvádí zisky z duševního vlastnictví podléhající sazbě 9 %. Do kolonky se řadí celkový zisk z jednoho či více nehmotných aktiv, protože existuje pouze jeden patentový box (EZK a BZK, 2022).

Výsledky výzkumu a vývoje musí být společností vyvinuty na vlastní náklady a riziko, těmito výsledky může být například software, nový produkt, výrobní proces nebo nová technologie. V případě, že společnost zakoupí nějaký inovativní produkt, který dále rozvine a vznikne produkt nový, zisky z tohoto produktu jsou také součástí patentového boxu (EZK a BZK, 2022). Nehmotné aktivum, které lze zahrnout do patentového boxu je například patent, software, právo k odrůdám nebo další neobvyklá nová a užitečná aktiva (Deloitte, 2017). Do patentového boxu nelze zahrnout ochranné známky ani obchodní jména (EZK a BZK, 2022).

Při použití patentového boxu, je pro společnosti důležité řádné vedení účetnictví, protože některé údaje je nutno předložit úřadům. Mezi údaje, které úřad může chtít od společnosti prokázat, patří zejména celkový zisk z duševního vlastnictví včetně jeho způsobu výpočtu a musí být evidentní, že společnost vlastní jedno či více nehmotných aktiv splňující požadavky k zařazení do patentového boxu (EZK a BZK, 2022). Zisky musí být prokazatelně přiřaditelné nehmotným aktivům (Prosuma, 2022).

### **3.4.4 Výpočet způsobilého zisku**

V Nizozemsku se ke kvalifikaci zisku, jako oprávněnému k využití patentového boxu, používá způsob takzvaného „box threshold“, který musí být překročen. Zisky musí převyšovat celkové

výrobní náklady na nehmotná aktiva. Dokud nejsou překročeny, nemůže být poskytnuta výhoda snížené sazby daně (Prosuma, 2022).

V oblasti nizozemského patentového boxu proběhla novelizace, která od roku 2017 zpřísnila některá pravidla. Jedna ze změn je přijetí postupu „nexus approach“, který po Nizozemsku požadovala OECD (Deloitte, 2017). Užívání „nexus approach“ je totiž od listopadu roku 2018 povinností v zemích, které chtějí poskytovat prostřednictvím své legislativy speciální režim patentových boxů (OECD, 2022). Dle tohoto přístupu jsou do výpočtu zahrnuty pouze příjmy, které souvisí s nehmotnými aktivy a jsou vyvinuty daňovými poplatníky. Postup má za účel zabránit společností zneužívání režimu patentového boxu v podobě snížené sazby v případě, kdy na zvýhodnění nemají nárok, nezabývají se činnostmi z oblasti inovací nebo pokud nemají na území Nizozemska významný ekonomický prospěch. Jedná se zejména o případ outsourcingu, kdy společnost outsource více, než je stanovené množství jiným společností. Využití patentového boxu je totiž omezeno především na výzkum a vývoj interně v rámci společnosti (Deloitte, 2017). Výpočet způsobilého zisku dle „nexus approach“ v Nizozemsku je totožný s výpočtem na Kypru. Rovnice (2) výpočtu „nexus approach“ je uvedena níže.

$$\text{Způsobilý zisk (QP)} = \text{OI} \times \frac{\text{QE+UE}}{\text{OE}} \quad (2)$$

*Zdroj: vlastní zpracování dle Cube Audit Limited, 2020*



## 4 KOMPARACE VYBRANÝCH ZEMÍ Z POHLEDU ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ PLYNOUCÍCH Z NEHMOTNÝCH AKTIV

Tato část bakalářské práce se zabývá komparací daňového zatížení příjmů právnických osob plynoucích z nehmotných aktiv v České republice, Kypru a Nizozemsku. Případová studie je provedena na třech modelových příkladech, kde v každém příkladu hraje roli jiný typ příjmu z nehmotného aktiva.

### 4.1 Efektivní sazba daně

Výše zdanění je srovnána pomocí efektivní sazby daně, jejíž výpočet je znázorněn rovnicí (3) uvedené níže. Efektivní sazba daně u korporací je získána podílem, kde v čitateli je zaplacená daň ze zisku společnosti a ve jmenovateli zisk před zdaněním a užitím odpočtů. Výsledkem je procentuální podíl daňového zatížení zisku společnosti (Wall Street Prep, 2022).

$$ES = \frac{\text{zaplacená daň}}{\text{zisk před zdaněním}} \times 100 \quad (3)$$

*Zdroj: vlastní zpracování dle Wall Street Prep, 2022*

### 4.2 Modelový příklad A

Společnost, která je poplatníkem daně z příjmů v účetním období roku 2021 vyvíjela na vlastní náklady a riziko software. Za účetní období 2021 měla celkové příjmy 3 003 000 EUR (75 075 000 CZK), ze kterých:

- 2 020 000 EUR (50 500 000 CZK) plynuly z nehmotných aktiv,
- zbylých 983 000 EUR (24 575 000 CZK) plynulo z příjmu jiných.

Celkové náklady činily 1 500 000 EUR (37 500 000 CZK), z nichž:

- 400 000 EUR (10 000 000 CZK) bylo užito na výzkum a vývoj,
- 200 000 EUR (5 000 000 CZK) bylo užito na platy v rámci výzkumu a vývoje (software),
- 900 000 EUR (22 500 000 CZK) bylo vynaloženo jinak než na výzkum a vývoj.

Ostatní zisky tedy představovaly 83 000 EUR (2 075 000 CZK).

Odečtením celkových nákladů od příjmů je vypočten hrubý zisk ve výši 1 503 000 EUR (37 575 000 CZK) před zdaněním nebo uplatnění odpočtu, který vstupuje do výpočtu efektivní sazby daně.

#### 4.2.1 Česká republika

V takovém případě společnost podnikající na území České republiky při výpočtu daně z příjmů právnických osob má možnost užít odpočet na výzkum a vývoj, který je uplatněn dvakrát, nejprve v rámci celkových nákladů při úpravě hospodářského výsledku na základ daně a poté prostřednictvím odpočtu od základu daně. Legislativa České republiky neumožňuje aplikovat režim patentového boxu, proto tento typ příjmu podléhá běžné sazbě daně z příjmů právnických osob, která činí 19 %.

Výpočet daňového zatížení modelového příkladu A v České republice je znázorněn v tabulce č. 2. Odečtením celkových nákladů od celkových příjmů je vypočten základ daně, v rámci tohoto postupu bylo uplatněno první odečtení nákladů. Odpočet nákladů na výzkum a vývoj od základu daně je uplatněn ve 100 % výši, která činí 10 000 000 CZK.

Tabulka 2 – Výpočet daňového zatížení v České republice

Položka výpočtu	Částka
<b>Celkové příjmy (hospodářský výsledek)</b>	75 075 000 CZK
<b>- Celkové náklady</b>	37 500 000 CZK
<b>= Základ daně</b>	37 575 000 CZK
<b>- Odpočet a výzkum a vývoj</b>	10 000 000 CZK
<b>= Upravený základ daně</b>	27 575 000 CZK
<b>* Sazba daně</b>	19 %
<b>= Daň</b>	5 239 250 CZK

*Zdroj: vlastní zpracování*

Daňové zatížení příjmů společnosti dosahuje 5 239 250 CZK. Efektivní sazba daně vypočtená na základě rovnice (3) dosahuje 13,9 %. Výpočet je uveden v rovnici (4) níže.

$$ES = \frac{5\,239\,250}{37\,575\,000} \times 100 = 13,9 \% \quad (4)$$

#### 4.2.2 Kypr

Software je dle kyperské legislativy způsobilým nehmotným aktivem, tudíž lze využít režim patentového boxu. Nejprve je důležité vymezit jednotlivé položky rovnice „nexus approach“ uvedené v tabulce č. 3, kterým je získána výše způsobilého zisk.

**Tabulka 3** – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA pro Kypr

Položka	Hodnota položky
<b>Celkový příjem ze způsobilých aktiv (OI)</b>	2 020 000 EUR
<b>Celkové výdaje (OE) na výzkum a vývoj ve společnosti</b>	400 000 EUR
<b>Způsobilé výdaje (QE)</b>	200 000 EUR
<b>Zvýšení výdajů (UE)</b>	0 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

Po dosazení do rovnice (1) „nexus approach“ je určen vztah rovnice (5) viz níže.

$$\text{Způsobilý zisk} = 2\,020\,000 \times \frac{200\,000+0}{400\,000} = 1\,010\,000 \text{ EUR} \quad (5)$$

Na základě rovnice (5) je vypočten poměr „nexus approach“ ve výši 50 % z příjmů z NA, který v tomto případě představuje konkrétně 1 010 000 EUR. Na tuto část zisku je možno uplatnit odpočet ve výši 80 %, na zbylých 50 % zisku z NA to možné není. Součet způsobilého zisku sníženého o hodnotu odpočtu, nezpůsobilého zisku z NA a zisku z ostatních příjmů bude podléhat standardní sazbě daně 12,5 %. Postup výpočtu daňového zatížení je zobrazen tabulkou č. 4.

**Tabulka 4** – Výpočet daňového zatížení na Kypru

Položka	Hodnota položky
<b>Způsobilý zisk z NA (50 %)</b>	1 010 000 EUR
<b>- 80 % ze způsobilého zisku</b>	808 000 EUR
<b>= Způsobilý zisk po uplatnění odpočtu</b>	202 000 EUR
<b>+ Nezpůsobilý zisk z NA (50 %)</b>	1 010 000 EUR
<b>+ Zisk z jiných příjmů</b>	83 000 EUR
<b>= Upravený zisk</b>	1 295 000 EUR
<b>* Sazba daně</b>	12,5 %
<b>= Daňové zatížení</b>	161 875 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

Daňové zatížení na Kypru dosahuje 161 875 EUR. Efektivní sazba modelového příkladu A na Kypru, vypočtena dle rovnice efektivní sazby (3), dosahuje dle výpočtu rovnice (6) 10,8 %.

$$ES = \frac{161\,875}{1\,503\,000} \times 100 = 10,8\% \quad (6)$$

### 4.2.3 Nizozemsko

Dle Nizozemské legislativy je v tomto případě možné použít patentový box, zisky převyšují náklady, tudíž je překročena hranice takzvaného „box threshold“. Z hlediska velikosti poplatníka, se jedná o malého poplatníka daně z příjmů právnických osob, protože hrubý výnos nebyl vyšší než 7 500 000 EUR. První krok pro výpočet daňového zatížení Nizozemska bude totožný s výpočtem daňového zatížení Kypru, to znamená že, jsou nejprve vymezeny položky pro výpočet způsobilého zisku z NA.

**Tabulka 5** – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA v Nizozemsku

Položka	Hodnota položky
<b>Celkový příjem ze způsobilých aktiv (OI)</b>	2 020 000 EUR
<b>Celkové výdaje (OE) na výzkum a vývoj ve společnosti</b>	400 000 EUR
<b>Způsobilé výdaje (QE)</b>	200 000 EUR
<b>Zvýšení výdajů (UE)</b>	0 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

Způsobilý zisk je vypočten totožně, dosazením do rovnice (2) „nexus approach“, kterým je obdržena rovnice (7) výpočtu způsobilého zisku modelového příkladu A pro Nizozemsko.

$$\text{Způsobilý zisk} = 2\,020\,000 \times \frac{200\,000+0}{400\,000} = 1\,010\,000 \text{ EUR} \quad (7)$$

Hodnota „nexus approach“ i pro Nizozemsko vychází ve výši 50 %, způsobilý zisk tedy představuje pouze polovina příjmů z NA a druhá polovina spolu s ostatními příjmy podléhá sazbě daně z příjmů právnických osob. Sazba daně z příjmů právnických osob je pro tento případ stanovena ve výši 25 %, jedná se o vyšší sazbu daně z toho důvodu, že hodnota zisku přesahuje hranici pro užití běžné sazby viz tabulka č. 1.

Dalším krokem je výpočet daňového zatížení způsobilého zisku z NA, který podléhá snížené sazbě ve výši 9 %. Tento postup je vyobrazen níže v tabulce č. 6. V tabulce č. 7 je vypočteno daňové zatížení nezpůsobilého zisku z NA a zisku z jiných příjmů, které podléhá sazbě daně ve

výši 25 %. Následným součtem obou hodnot daňového zatížení z tabulky č. 6 a č. 7 je získáno celkové daňové zatížení modelového příkladu A pro Nizozemsko.

**Tabulka 6** – Výpočet daňového zatížení způsobilého zisku z NA v Nizozemsku

<b>Položka</b>	<b>Hodnota položky</b>
<b>Způsobilý zisk z NA (50 %)</b>	1 010 000 EUR
<b>* Sazba daně</b>	9 %
<b>= Daňové zatížení způsobilého zisku z NA</b>	90 900 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

**Tabulka 7** – Výpočet daňového zatížení nezpůsobilého zisku z NA a ostatních příjmů v Nizozemsku

<b>Položka</b>	<b>Hodnota položky</b>
<b>Nezpůsobilý zisk z NA (50 %)</b>	1 010 000 EUR
<b>+ Zisk z jiných příjmů</b>	83 000 EUR
<b>= Mezisoučet nezpůsobilého zisku a zisku z jiných příjmů</b>	1 093 000 EUR
<b>* Sazba daně</b>	25 %
<b>= Daňové zatížení</b>	273 250 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

Součtem hodnot 90 900 EUR a 273 250 EUR je stanoveno celkové daňové zatížení ve výši 364 150 EUR. Posledním krokem je vypočítána efektivní sazba daně dle rovnice (3).

$$ES = \frac{364\,150}{1\,503\,000} \times 100 = 24,2\% \quad (8)$$

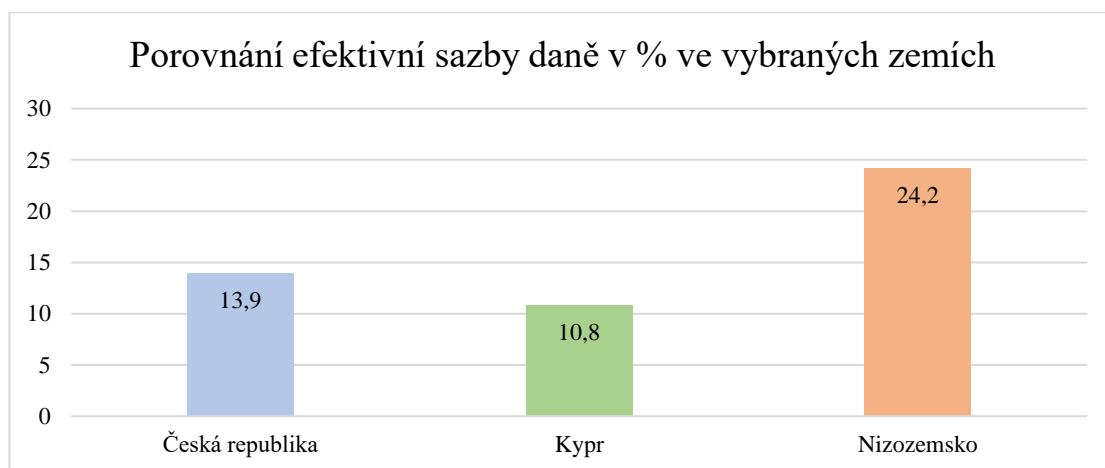
Výpočtem rovnice (8), uvedené výše, je vypočtena efektivní sazba daně, která vychází 24,2 %.

#### **4.2.4 Shrnutí modelového příkladu A**

Hodnoty jednotlivých zemí jsou zobrazeny níže na obrázku č. 4.

Na první pohled je patrné, že nejnižší daňové zatížení je na Kypru. Je tomu tak především, protože kyperská legislativa má výrazně nižší sazbu daně z příjmů právnických osob než další sledované země a odpočet příjmů z nehmotných aktiv je také výrazně vyšší, proto výsledná efektivní sazba dosahuje nejnižší hodnoty.

I když v České republice není umožněn speciální režim patentových boxů, v porovnání s ostatními sledovanými zeměmi v modelovém příkladu A Česká republika nedosahuje zvláště vysoké efektivní sazby daně. Na území České republiky je výhodné užit odpočet v případech, kdy to legislativa umožňuje.



**Obrázek 4** – Graf porovnání efektivní sazby daně v % modelového příkladu A

*Zdroj: vlastní zpracování*

Z grafu je patrné, že nejvyšší efektivní sazba daně v tomto případě je na území Nizozemska. Nizozemská legislativa sice umožňuje využití patentového boxu, ale efektivní sazba daně je v tomto příkladě poněkud vysoká, a to ve výši 24,2 %. Je tomu tak z důvodu, že snížená sazba patentového boxu byla použita pouze na polovinu příjmu z nehmotných aktiv a sazba z příjmů právnických osob, která se vztahuje za zbylé příjmy, je výrazně vyšší v porovnání s ostatními sledovanými zeměmi a tyto dva faktory efektivní sazbu daně značně zvyšují.

### 4.3 Modelový příklad B

Společnost, která je poplatníkem daně z příjmů vlastní zaregistrovaný patent, na základě kterého měla za účetní období roku 2021 příjmy ve výši 1 000 000 EUR (25 000 000 CZK). Celkové náklady dosáhly 250 000 EUR (6 250 000 CZK), z nichž:

- 125 000 EUR (3 125 000 CZK) bylo vynaloženo na mzdy v rámci této činnosti,
- 125 000 EUR (3 125 000 CZK) bylo užito na výzkum a vývoj v rámci patentu.

#### 4.3.1 Česká republika

Legislativa České republiky neumožňuje žádné úlevy v rámci příjmů z patentu, odpočet na výzkum a vývoj se na toto plnění nevztahuje. Příjem z patentu tedy podléhá běžné dani z příjmů právnických osob bez nároku na odpočet. Úprava na hospodářský výsledek pomocí snížení příjmů o náklady a následný výpočet daňového zatížení je znázorněn na tabulce č. 8.

**Tabulka 8** – Výpočet daňového zatížení v České republice

Položka výpočtu	Částka
<b>Celkové příjmy (hospodářský výsledek)</b>	25 000 000 CZK
<b>- Celkové náklady</b>	6 250 000 CZK
<b>= Základ daně</b>	18 750 000 CZK
<b>* Sazba daně</b>	19 %
<b>= Daňové zatížení</b>	3 562 500 CZK

*Zdroj: vlastní zpracování*

Daňové zatížení modelového příkladu B je v České republice 3 562 500 CZK. Efektivní sazba daně je shodná s běžnou sazbou daně, tedy konkrétně 19 %. Efektivní sazba daně se nezměnila, protože nedošlo k žádnému odpočtu nebo jinému zvýhodnění.

#### 4.3.2 Kypr

Příjmy plynoucí kyperské společnosti na základě vlastnictví patentu, jsou oprávněné pro využití režimu patentového boxu. Postup výpočtu je totožný, jako v modelovém příkladě A. Nejprve je opět potřebné vymezit položky vstupující do výpočtu způsobilého zisku z NA dle „nexus approach“, které je uvedeno v tabulce č. 9.

**Tabulka 9** – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA pro Kypr

Položka	Hodnota položky
<b>Celkový příjem ze způsobilých aktiv (OI)</b>	1 000 000 EUR
<b>Celkové výdaje (OE) na výzkum a vývoj ve společnosti</b>	125 000 EUR
<b>Způsobilé výdaje (QE)</b>	125 000 EUR
<b>Zvýšení výdajů (UE)</b>	0 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

Položky jsou dosazeny do rovnice „nexus approach“ (1), která je pro tento případ znázorněna v rovnici níže (9).

$$\text{Způsobilý zisk} = 1\,000\,000 \times \frac{125\,000+0}{125\,000} = 1\,000\,000 \text{ EUR} \quad (9)$$

Dle rovnice (9) „nexus approach“ dosahuje 100 %, to tedy znamená, že odpočet 80 % je uplatněn na 100 % zisku z NA, tedy celých 1 000 000 EUR. Na rozdíl od modelového příkladu A, v tomto příkladě společnost neměla jiné příjmy, tudíž výpočet daňového zatížení bude vycházet pouze z příjmu z patentu. Ze způsobilého zisku z NA je opětovně vyčíslena výše odpočtu snižující způsobilý zisk, ze kterého je následovně vypočtena daň. Tento postup je zobrazen v tabulce č. 10.

**Tabulka 10** – Výpočet daňového zatížení na Kypru

<b>Položka</b>	<b>Hodnota položky</b>
<b>Způsobilý zisk z NA</b>	1 000 000 EUR
<b>- 80 % ze způsobilého zisku</b>	800 000 EUR
<b>= Způsobilý zisk po uplatnění odpočtu</b>	200 000 EUR
<b>* Sazba daně</b>	12,5 %
<b>= Daňové zatížení</b>	25 000 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

Daňové zatížení modelového příkladu B na Kypru dosahuje 25 000 EUR. Efektivní sazba daně dle výpočtu rovnice (10) dosahuje 2,5 %.

$$ES = \frac{25\,000}{1\,000\,000} \times 100 = 2,5\% \quad (10)$$

Jedná se o nejnižší možnou efektivní sazbu na území Kypru, které je možno dosáhnout, a to pouze v případě, kdy podíl „nexus approach“ je roven 100 %.

### 4.3.3 Nizozemsko

Z hlediska velikosti poplatníka se i tento příklad společnosti řadí do kategorie malého poplatníka, protože nebyla překročena hranice hrubého výnosu ve výši 7 500 000 EUR. „Box threshold“ byl v tomto případě překročen. Patent je druh způsobilého nehmotného aktiva k použití patentového boxu, tudíž pro výpočet bude užit tento způsob. Při užití patentového boxu u příjmů z patentu je však nutno splnit ještě jednu podmínku, a ta zní, že výnos musí být z velké části přisvojen právě díky němu. Velkou částí se rozumí alespoň 30 %, což v tomto případě bylo také splněno.

V první řadě jsou opět vymezeny položky vstupující do výpočtu dle rovnice „nexus approach“ níže v tabulce č. 11.



**Tabulka 11** – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA v Nizozemsku

Položka	Hodnota položky
<b>Celkový příjem ze způsobilých aktiv (OI)</b>	1 000 000 EUR
<b>Celkové výdaje (OE) na výzkum a vývoj ve společnosti</b>	125 000 EUR
<b>Způsobilé výdaje (QE)</b>	125 000 EUR
<b>Zvýšení výdajů (UE)</b>	0 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

Jednotlivé položky jsou opětovně dosazeny do rovnice (2) výpočtu způsobilého zisku, čímž se dostane rovnice (11) uvedena níže.

$$\text{Způsobilý zisk} = 1\,000\,000 \times \frac{125\,000+0}{125\,000} = 1\,000\,000 \text{ EUR} \quad (11)$$

V tomto případě hodnota „nexus approach“ dosahuje 100 %, to znamená, že se za způsobilý zisk z NA považuje celá hodnota. Výpočet v tomto modelovém příkladě bude jednodušší, protože společnost neměla žádné jiné příjmy. Bude užitá pouze snížená sazba 9 % pro režim patentového boxu. Výpočet daňového zatížení je uveden v tabulce č. 12.

**Tabulka 12** – Výpočet daňového zatížení v Nizozemsku

Položka	Hodnota položky
<b>Způsobilý zisk z NA</b>	1 000 000 EUR
<b>* Sazba daně</b>	9 %
<b>= Daňové zatížení</b>	90 000 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

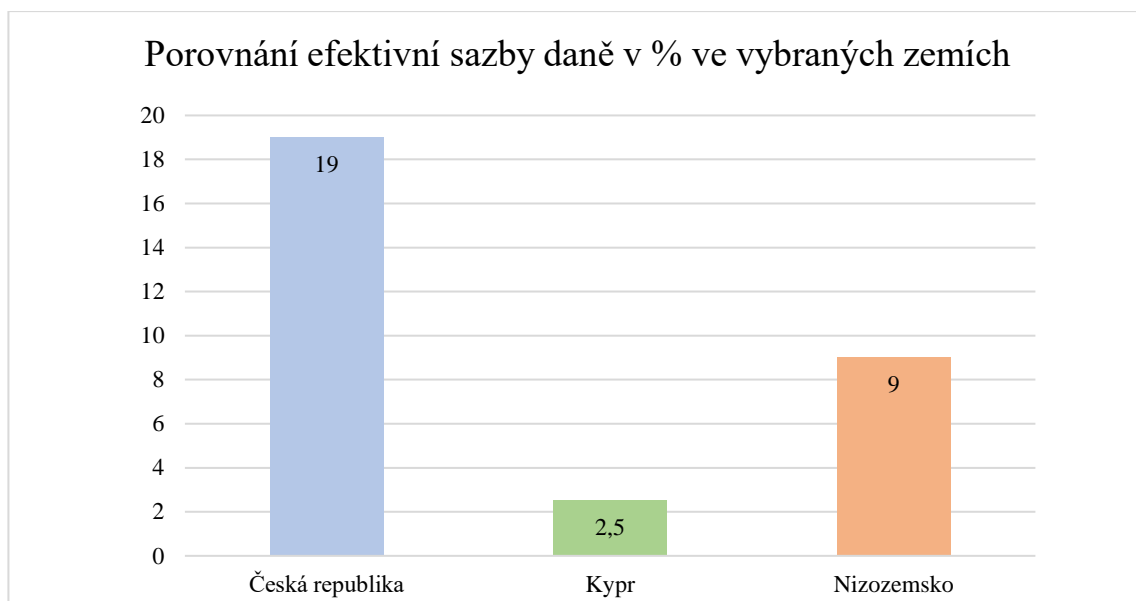
Daňové zatížení dosahuje 90 000 EUR. Jelikož do výpočtu nevstupovala jiná sazba nebo snížení zdanitelného plnění prostřednictvím odpočtu, efektivní daňová sazba je totožná s užitou sazbou při výpočtu, tedy 9 %.

#### 4.3.4 Shrnutí modelového příkladu B

Komparace efektivní sazby daně sledovaných zemí na základě modelového příkladu B je znázorněna na obrázku č. 5 dále.

V tomto modelovém příkladu dosáhla nejvyšší efektivní sazby daně ve výši 19 % Česká republika, a to z toho důvodu, že při výpočtu nebyl uplatněn žádný odpočet. Příjmy tedy podléhaly pouze dani z příjmů právnických osob.

Nejnižší efektivní sazbu daně má opět Kypr z důvodu vysokého odpočtu a nižší daňové sazby z příjmů právnických osob než jiné sledované země. Jak je vidno, obě skutečnosti se opět výrazně promítly na výši efektivní sazby daně, která v tomto příkladě dosahuje 2,5 %.



**Obrázek 5** – Graf porovnání efektivní sazby daně v % modelového příkladu B

*Zdroj: vlastní zpracování*

Ačkoli je při výpočtu v Nizozemsku uplatněna nižší sazba daně než na Kypru, ve výsledku je efektivní sazba daně Nizozemska vyšší, a to kvůli kyperskému druhu patentového boxu v podobě procentuálního odpočtu před zdaněním. Nizozemsko totiž neuplatňuje druh patentového boxu v podobě odpočtu, nýbrž sníženou sazbu daně pro určité druhy příjmů z nehmotných aktiv.

#### **4.4 Modelový příklad C**

Společnost měla za rok 2021 celkové příjmy ve výši 6 000 000 EUR (150 000 000 CZK), které byly složeny z:

- 1 000 000 EUR (25 000 000 CZK) plynoucí na základě ochranných známek,
- 3 000 000 EUR (75 000 000 CZK) plynoucí z licenčních poplatků,
- 1 000 000 EUR (25 000 000 CZK) plynoucí z užitých vzorů,
- 1 000 000 EUR (25 000 000 CZK) plynoucí z jiných aktivit než výzkum a vývoj.

Celkové náklady činily 2 000 000 EUR (50 000 000 CZK), které zahrnovaly:

- 700 000 EUR (17 500 000 CZK) na vývoj nové technologie,
- 150 000 EUR (3 750 000 CZK) pořízení nového NA,
- 500 000 EUR (12 500 000 CZK) vynaloženo na mzdy a platy v rámci výzkumu a vývoje,
- 650 000 EUR (16 250 000 CZK) užito jinak než na výzkum a vývoj.

Odečtením celkových nákladů od příjmů je vypočten hrubý zisk ve výši 4 000 000 EUR (100 000 000 CZK) před zdaněním nebo uplatnění odpočtu, který vstupuje do výpočtu efektivní sazby daně.

#### 4.4.1 Česká republika

Opět se při výpočtu postupuje dle výpočtu daně z příjmů právnických osob užitím běžné sazby daně ve výši 19 %. V rámci modelového příkladu C česká legislativa umožňuje pouze odpočet nákladů na vývoj nové technologie, který je při výpočtu uplatněn opět dvakrát. Nejprve je hospodářský výsledek upraven na základ daně, kde je uskutečněno první odečtení nákladu v rámci výzkumu a vývoje. Dále je odečten odpočet nákladů na výzkum a vývoj ve výši 100 % ze základu daně, dochází tedy ke snížení základu daně o 17 500 000 CZK. Z upraveného základu daně je vypočtena výše daňového zatížení. Postup výpočtu je vyobrazen níže v tabulce č. 13.

Tabulka 13 – Výpočet daňového zatížení v České republice

Položka výpočtu	Částka
<b>Celkové příjmy (hospodářský výsledek)</b>	150 000 000 CZK
<b>- Celkové náklady</b>	50 000 000 CZK
<b>= Základ daně</b>	100 000 000 CZK
<b>- Odpočet a výzkum a vývoj</b>	17 500 000 CZK
<b>= Upravený základ daně</b>	82 500 000 CZK
<b>* Sazba daně</b>	19 %
<b>= Daň</b>	15 675 000 CZK

Zdroj: vlastní zpracování

Výše daňového zatížení modelového příkladu C v České republice je vyčíslena na 15 675 000 CZK. Niže je rovnicí (12) vypočtena efektivní sazba daně ve výši 15,7 %.

$$ES = \frac{15\,675\,000}{100\,000\,000} \times 100 = 15,7\% \quad (12)$$

#### 4.4.2 Kypr

Dle kyperské legislativy ochranné známky nejsou způsobilé pro zařazení do patentového boxu, ale příjmy z licenčních poplatků a užitých vzorů ano, tudíž celkový příjem ze způsobilých aktiv (OI) je dán součtem příjmů z licenčních poplatků a užitých vzorů. Zvýšení výdajů (UE) může být užito dle legislativy maximálně v hodnotě 30 % ze způsobilých výdajů (QE), což je v tomto případě splněno. Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku dle „nexus approach“ je zobrazeno níže v tabulce č. 14.

**Tabulka 14** – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA pro Kypr

Položka	Hodnota položky
<b>Celkový příjem ze způsobilých aktiv (OI)</b>	4 000 000 EUR
<b>Celkové výdaje (OE) na výzkum a vývoj ve společnosti</b>	700 000 EUR
<b>Způsobilé výdaje (QE)</b>	500 000 EUR
<b>Zvýšení výdajů (UE)</b>	150 000 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

Dosazením do rovnice (1) určující způsobilý zisk z NA je získána rovnice (13) dle které je vypočten „nexus approach“ v hodnotě 92,86 %.

$$\text{Způsobilý zisk} = 4\,000\,000 \times \frac{500\,000 + 150\,000}{700\,000} = 3\,714\,400 \text{ EUR} \quad (13)$$

Způsobilým ziskem z NA, ze kterého bude uplatněn odpočet ve výši 80 %, je stanoveno 92,86 % způsobilého zisku, přesně 3 714 400 EUR. Za nezpůsobilý zisk z NA se považuje zbylých 7,14 %, tedy 285 600 EUR, na který odpočet uplatněn nebude.

Součet příjmů z ochranných známek, jiných příjmů, nezpůsobilého zisku z NA a způsobilého zisku z NA sníženým o 80 % odpočtu, bude podléhat sazbě daně z příjmů právnických osob ve výši 12,5 %. Další postup výpočtu daňového zatížení je ilustrován v tabulce č. 15.

Tabulka 15 – Výpočet daňového zatížení na Kypru

Položka	Hodnota položky
Způsobilý zisk z NA (92,86 %)	3 714 400 EUR
- 80 % ze způsobilého zisku	2 971 520 EUR
= Způsobilý zisk po uplatnění odpočtu	742 880 EUR
+ Nezpůsobilý zisk z NA (7,14 %)	285 600 EUR
+ Příjmy z ochranných známek	1 000 000 EUR
+ Ostatní příjmy	1 000 000 EUR
- Náklady vynaložené jinak než na výzkum a vývoj	650 000 EUR
= Upravený zisk	2 378 480 EUR
* Sazba daně	12,5 %
= Daňové zatížení	297 310 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

Daňové zatížení modelového příkladu C na Kypru dosahuje 297 310 EUR. Posledním krokem je výpočet efektivní sazby daně dle rovnice (3) podílem daňového zatížení a zisků před zdaněním a užitím odpočtu. V tomto případě po dosazení je dle rovnice (14) níže vypočtena efektivní sazba daně ve výši 7,4 %.

$$ES = \frac{297\,310}{4\,000\,000} \times 100 = 7,4\% \quad (14)$$

#### 4.4.3 Nizozemsko

Společnost nepřekročila hranici hrubého výnosu ve výši 7 500 000 EUR, proto se znovu jedná o malého poplatníka. „Box threshold“ byl v tomto případě opětovně překročen.

Způsobilá nehmotná aktiva, která mohou být součástí nizozemského patentového boxu, jsou v tomto modelovém příkladě licenční poplatky a užití vzory. Stejně jako na Kypru, i v Nizozemsku jsou ochranné známky nezpůsobilými nehmotnými aktivy k zařazení do patentového boxu. Výpočet způsobilého zisku z NA v Nizozemsku je totožný jako výpočet na Kypru. Vymezení jednotlivých položek je uvedeno v tabulce č. 16.

**Tabulka 16** – Vymezení položek pro výpočet způsobilého zisku z NA v Nizozemsku

Položka	Hodnota položky
<b>Celkový příjem ze způsobilých aktiv (OI)</b>	4 000 000 EUR
<b>Celkové výdaje (OE) na výzkum a vývoj ve společnosti</b>	700 000 EUR
<b>Způsobilé výdaje (QE)</b>	500 000 EUR
<b>Zvýšení výdajů (UE)</b>	150 000 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

Dosažením hodnot do rovnice (2) způsobilého zisku je vypočtena rovnicí (14) hodnota způsobilého zisku z NA ve výši 92,86 % neboli 3 714 400 EUR. Zbylých 7,14 % představuje 285 600 EUR a jedná se o zisk nezpůsobilý.

$$\text{Způsobilý zisk} = 4\,000\,000 \times \frac{500\,000 + 150\,000}{700\,000} = 3\,714\,400 \text{ EUR} \quad (14)$$

Na způsobilý zisk z NA ve výši 3 714 400 EUR bude užít režim patentového boxu, tedy snížená sazba daně ve výši 9 %. Výpočet daňového zatížení ze způsobilého zisku z NA je uveden v tabulce č. 17.

**Tabulka 17** – Výpočet daňového zatížení příjmů z NA v Nizozemsku

Položka	Hodnota položky
<b>Způsobilý zisk z NA (92,86 %)</b>	3 714 400 EUR
<b>* Sazba daně</b>	9 %
<b>= Daňové zatížení způsobilého zisku z NA</b>	334 296 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

V dalším postupu je vypočítáno daňové zatížení ze zbylých příjmů podléhající sazbě daně z příjmů právnických osob. Sazba daně z příjmů právnických osob je opětovně pro tento případ stanovena ve výši 25 %, jedná se o vyšší sazbu daně viz tabulka č. 1. Těmito příjmy v modelovém příkladě C jsou příjmy plynoucí z jiných aktivit, než je výzkum a vývoj, příjmy z ochranných známek a část nezpůsobilého zisku z NA ve výši 285 600 EUR.

Daňové zatížení z tabulky č. 17 a č. 18 je následovně sečteno a výsledkem je celkové daňové zatížení modelového příkladu C pro Nizozemsko.

**Tabulka 18** – Výpočet daňového zatížení nezpůsobilého zisku z NA a ostatních příjmů v Nizozemsku

<b>Položka</b>	<b>Hodnota položky</b>
<b>Nezpůsobilý zisk z NA (7,14 %)</b>	285 600 EUR
<b>+ Příjmy z ochranných známek</b>	1 000 000 EUR
<b>+ Ostatní příjmy</b>	1 000 000 EUR
<b>- Ostatní náklady nesouvisející s výzkumem a vývojem</b>	650 000 EUR
<b>= Mezisoučet nezpůsobilého zisku a zisku z jiných příjmů</b>	1 635 600 EUR
<b>* Sazba daně</b>	25 %
<b>= Daňové zatížení</b>	408 900 EUR

*Zdroj: vlastní zpracování*

Výsledným daňovým zatížením Nizozemska modelového příkladu C je součet 334 296 EUR a 408 900 EUR, jehož výsledek je 743 196 EUR. Efektivní sazba daně je opět vypočtena dosazením do rovnice (3). Výpočet efektivní sazby daně je uveden v rovnici (15) níže.

$$ES = \frac{743\,196}{4\,000\,000} \times 100 = 18,6\% \quad (15)$$

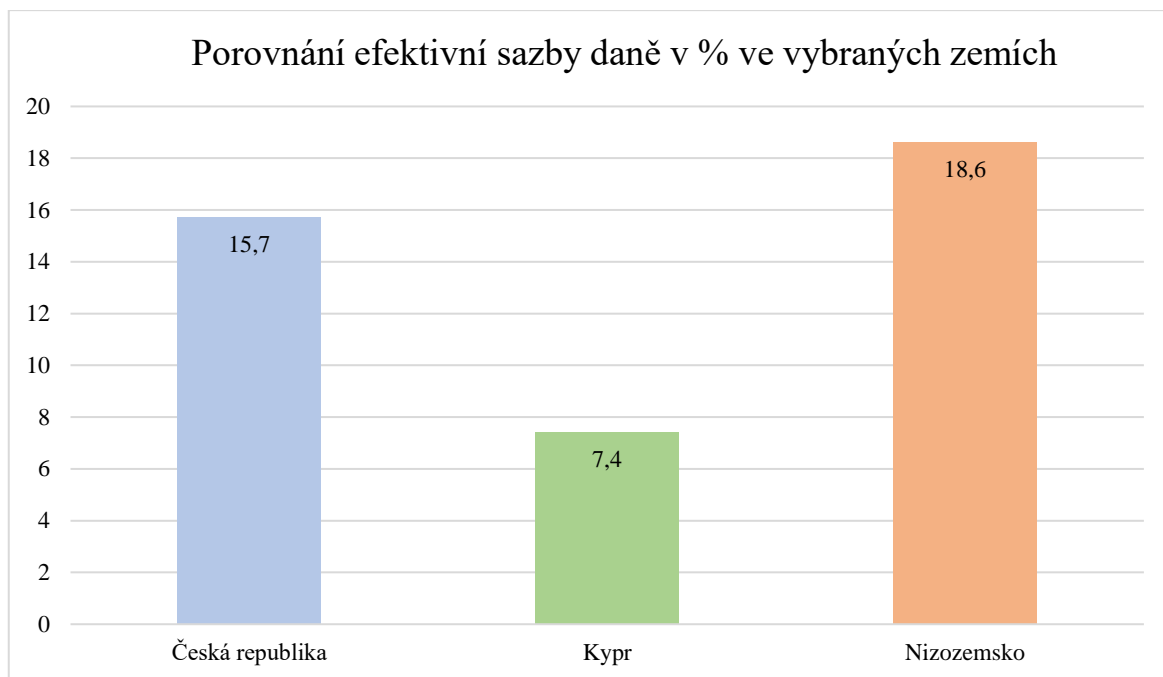
Efektivní daňová sazba modelového příkladu C v Nizozemsku je dle vypočtené rovnice (15) rovna 18,6 %.

#### **4.4.4 Shrnutí modelového příkladu C**

Efektivní sazby daně sledovaných zemí jsou uvedeny na obrázku č. 6.

Na první pohled je patrné, že Kypr opět dosahuje nejnižší efektivní daňové sazby ve výši 7,4 %. Je to ze stejného důvodu jako v minulých modelových příkladech, a to nižší sazba daně z příjmů právnických osob a poměrně vysoké možnosti odpočtu ve výši 80 %.

I když je v Nizozemsku možno uplatnit v tomto modelovém příkladě patentový box takřka totožně jako na Kypru, Nizozemsko dosahuje nejvyšší efektivní sazby daně ve výši 18,6 %, což je zapříčiněno především vyšší sazbou daně z příjmů právnických osob v porovnání s Českou republikou a Kyprem.



**Obrázek 6** – Graf porovnání efektivní sazby daně v % modelového příkladu C

*Zdroj: vlastní zpracování*

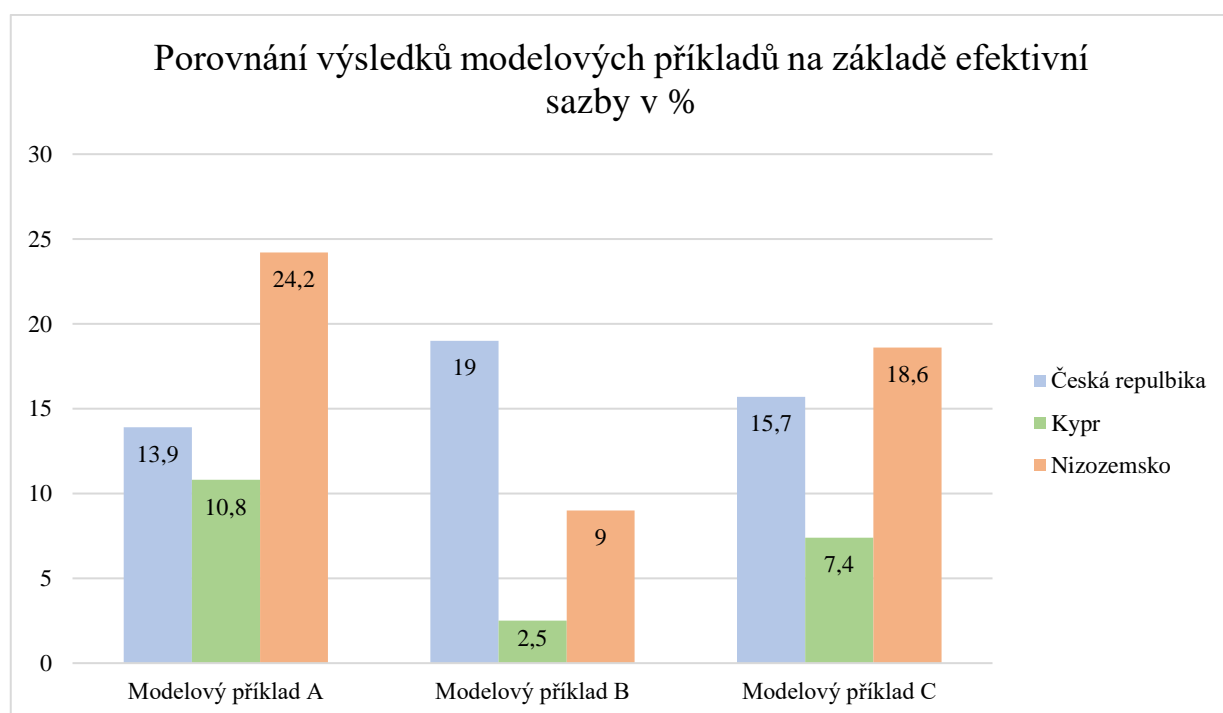
Česká republika dosahuje efektivní sazby daně ve výši 15,7 %, tudíž je pro společnost výhodné využít alespoň daňového odpočtu na náklady v rámci výzkumu a vývoje. V porovnání s běžnou sazbou daně z příjmů právnických osob, která je stanovena na 19 %, se jedná o lehké snížení daňového zatížení v případě uplatnění možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj ze základu daně.



## 5 SHRUTÍ KOMPARACE VYBRANÝCH ZEMÍ

Třetí kapitola teoretické části se zabývá konkrétními legislativami České republiky, Kypru a Nizozemska. V této kapitole se objevují rozdíly jednotlivých legislativ. Patrný je především rozdíl v tom, že v České republice režim patentového boxu vůbec neexistuje, ale na Kypru i v Nizozemsku ano. Kyperská i nizozemská legislativa umožňuje využít společně speciální režim zdanění příjmů plynoucích z nehmotných aktiv, ale každá z nich používá jiný druh patentového boxu. Nizozemsko využívá druh patentového boxu v podobě snížené sazby, kdežto Kypr využívá způsob odpočtu určité části příjmů, které vůbec nepodléhají dani. Viditelné jsou také rozdíly v sazbě daně z příjmů právnických osob u všech tří zemí. Tyto faktory se promítají do případové studie, kde jsou vidět rozdíly ve výsledném daňovém zatížení.

Případová studie je aplikována na základě údajů třetí kapitoly, ve které je pojednáváno o každé zemi z pohledu legislativy v oblasti daňového zatížení z příjmů plynoucích z nehmotných aktiv. Výsledné daňové zatížení každé země ve všech příkladech je převedeno na efektivní sazbu daně v procentech. Efektivní sazby daně je užitá z toho důvodu, že se jedná o univerzální nástroj, prostřednictvím kterého lze daňové zatížení příjmů různých zemí jednoduše porovnat. Výsledné efektivní sazby daně pro každý příklad a každou zemi jsou uvedeny na obrázku č. 7 níže.



Obrázek 7 – Graf celkového srovnání modelových příkladů

Zdroj: vlastní zpracování

Z obrázku č. 7 vyplývá, že Kypr v každém modelovém příkladě dosahuje nejnižší efektivní sazby daně, což je způsobeno především díky nízké sazbě daně z příjmů právnických osob a vysokému odpočtu příjmů ze způsobilých nehmotných aktiv. Hodnota odpočtu je stanovena ve výši 80 %, což způsobuje to, že pouze 20 % příjmů ze způsobilého zisku z nehmotných aktiv podléhá dani. Sazba daně z příjmů právnických osob na Kypru je legislativou stanovena na 12,5 %. Tato sazba daně je o 6,5 procentních bodů nižší než v České republice a o 12,5 procentních bodů nižší než v Nizozemsku. Kypr tedy v porovnání s Nizozemskem má o polovinu nižší sazbu daně z příjmů právnických osob.

Legislativa Kypru i Nizozemska umožňuje speciální režim patentového boxu, ale jejich nastavení je odlišné. Obě země totiž využívají odlišný typ patentového boxu a mají výrazně jinak nastavené sazby daně z příjmů právnických osob. Stejným znakem z této oblasti je pro obě země povinnost výpočtu způsobilého zisku dle „nexus approach“. Ačkoli v modelových příkladech hodnota „nexus approach“ je pro obě země totožná, výsledné daňové zatížení dosahuje zcela jiných hodnot, což je zapříčiněno především kvůli odlišnosti způsobu užití patentového boxu a výše sazby daně.

Ačkoli legislativa v České republice vůbec nepojednává o speciálním režimu patentového boxu, dle obrázku č. 7 je vidno, že ve modelovém příkladě A a C je na území České republiky dosaženo nižší efektivní sazby daně než v Nizozemsku. Pouze v modelovém příkladě B dosahuje Nizozemsko nižší efektivní sazby než Česká republika, a to z důvodu, že se jedná pouze o příjem z patentu. V České republice totiž v případě příjmu z patentu, není možno využít odpočet na výzkum a vývoj, ale v Nizozemsku je umožněno užití snížené sazby daně na příjem z patentu v rámci speciálního režimu patentového boxu, a proto je výsledek Nizozemska nižší než výsledek České republiky.

Nizozemsko v oblasti daně z příjmů právnických osob má legislativou stanovené nejvyšší sazby daně v porovnání s Českou republikou a Kyprem. Tento faktor se promítá do výsledků výpočtů modelových příkladů případové studie v podobě vysoké efektivní sazby daně v porovnání s ostatními sledovanými zeměmi.

## ZÁVĚR

Cílem práce je porovnání daňového zatížení a způsobu zdanění z oblasti příjmů z nehmotných aktiv ve vybraných zemích. Mezi zvolené země pro komparaci patří Česká republika, Kypr a Nizozemsko.

Teoretická část je v prvních dvou kapitolách zaměřena na vymezení základních charakteristik a vysvětlení pojmů, které jsou dále v práci užívány.

Třetí kapitola teoretické části se zabývá konkrétními legislativami České republiky, Kypru a Nizozemska na základě, které je vypracována část praktická. V praktické části jsou využity především údaje o způsobu a možnostech zdanění příjmů plynoucích z nehmotných aktiv. Náplní praktické části jsou tři modelové příklady příjmů společnosti, kde každý modelový příklad je zaměřen na jiné druhy příjmů z oblasti nehmotných aktiv, aby bylo viditelné, jak se postupuje s různými druhy nehmotných aktiv. Všechny modelové příklady jsou vypočteny pro každou zemi zvlášť. Komparace je provedena na závěr každého modelového příkladu prostřednictvím efektivní sazby daně.

Z provedené komparace vyplývají výsledky, které jsou poněkud různorodé a nejednoznačné. Kypr však ve všech modelových příkladech dosahuje nejnižší efektivní sazby daně, což je zapříčiněno tím, že kyperská sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 2,5 % je výrazně nižší než sazby daně z příjmů právnických osob obou dalších sledovaných zemí. Kyperská legislativa umožňuje poněkud vysoký odpočet způsobilých příjmů z nehmotných aktiv ve výši 80 %, který výslednou efektivní sazbu daně také výrazně sníží.

I když je možno v Nizozemsku využít patentový box, společnosti na území Nizozemska dosahují rozmanitých hodnot efektivní sazby daně. V některých případech je právě Nizozemsko země, ve které je efektivní sazba daně nejvyšší, což je zapříčiněno především z důvodu, že sazba daně z příjmů právnických osob, která je vyšší než sazby v ostatních sledovaných zemích.

V České republice není možno užít patentový box, ale jak je vidět dle srovnání, Česká republika nedosahuje pokaždé nejvyšší efektivní daňové sazby. V případech, kdy je možno užít alespoň odpočet nákladů na výzkum a vývoj, je určitě efektivní pro společnosti tuto možnost nepřehlédnout.

Je důležité zmínit, že v této problematice zdanění není vůbec jednoduché určit, který ze způsobů zdanění je ten nejvýhodnější, nejefektivnější nebo nejjednodušší. V rámci těchto tří zemí

a konkrétních modelových příkladů lze vyzdvihnout legislativu Kypru, protože ve všech ze tří modelových příkladů dosáhl právě Kypr nejnižší efektivní sazby daně. To ale neznamená, že při rozsáhlejší analýze, by se výsledek nemohl změnit.

Závěrem je důležité zmínit, že fakt, že země umožňuje využít speciální režimu patentového boxu, automaticky neznamená, že daňové zatížení bude nižší než v jiných zemích, kde poplatníci tuto možnost nemají.

## POUŽITÁ LITERATURA

ASEN, Elke a BUNN, Daniel, 2020. Patent Box Regimes in Europe. *In: Taxfoundation.org* [online]. 26.11. [cit. 26.5.2022]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/patent-box-regimes-in-europe-2020/>

BRYCHTA, Ivan, 2021. Významné změny u majetku v roce 2021 v příkladech. *In: daneprolidi.cz* [online]. 27.5. [cit. 28.5.2022]. Dostupné z: <https://www.daneprolidi.cz/clanek-z-titulky/vyznamne-zmeny-u-majetku-v-roce-2021-v-prikladech-top.htm>

Cube Audit Limited, 2020. *CYPRUS IP BOX REGIME. Benefit From Intellectual Property Law* [online]. Ip box. [cit. 7.6.2022]. Dostupné z: <https://ipbox.com.cy>

ČADA, Karel, 2014. *CHRÁNIT / NECHRÁNIT, to je otázka. Výsledky výzkumu a vývoje, jejich ochrana a komercializace*. Plzeň: alevia s. r. o. ISBN 978-80-905538-0-4.

Deloitte, 2017. *Changes to innovation box regime implemented* [online]. Deloitte. [cit. 19.6.2022]. Dostupné z: <https://www.taxathand.com/article/6447/Netherlands/2017/Changes-to-innovation-box-regime-implemented>

Deloitte, 2021. *Cyprus An ideal location for intellectual property assets* [online]. Deloitte. [cit. 8.6.2022]. Dostupné z: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cy/Documents/tax/CY\\_Tax\\_Cyprus%20-An%20ideal%20location%20for%20intellectual%20property%20assets%20\\_2021\\_NoExp.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cy/Documents/tax/CY_Tax_Cyprus%20-An%20ideal%20location%20for%20intellectual%20property%20assets%20_2021_NoExp.pdf)

Deloitte, 2022. *Senate adopts Tax Plan 2022 package* [online]. Deloitte. [cit. 21.6.2022]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/tax/articles/tax-plan-2022-senate-adopts-tax-plan-2022-package.html>

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

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2021. *Základy účetnictví. 3.*, aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7676-158-2.

Enovation, 2022. *Daňové odpočty na výzkum a vývoj* [online]. Enovation, s.r.o. [cit. 4.6.2022]. Dostupné z: <https://www.enovation.cz/odpocty-vav>

EZK a BZK, 2022. *How to use the innovation box in your vpb* [online]. EZK a BZK. [cit. 10.6.2022] Dostupné z: <https://business.gov.nl/running-your-business/business-taxes/filing-your-tax-returns/how-to-use-the-innovation-box/>

Finfo ve škole, 2020. *Daňová soustava ČR* [online]. Finfo ve škole. [cit. 8.2.2022]. Dostupné z: <https://www.finfoveskole.cz/cs/struktura-danove-soustavy-CR#>

HAMERNÍKOVÁ, Bojka, 2017. *Veřejné finance – Vybrané problémy*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7552-577-2.

HINKE, Jana, 2007. *Účetní systém IAS/IFRS: charakteristika účetního systému*. Praha: Kernberg Publishing. ISBN 978-80-903962-2-7.

HORÁČEK, Roman a kolektiv, 2017. *Práva k průmyslového vlastnictví*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-655-5.

HVK Stevens, 2022. *INNOVATION BOX* [online]. HVK Stevens. [cit. 8.6.2022]. Dostupné z: <https://hvk-stevens.com/en/corporates/innovation-box/>

IFRS Foundation, 2021. *Who we are* [online]. IFRS Foundation. [cit. 8.5.2022]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>

KOVANICOVÁ, Dana, 2012. *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. 20. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON. ISBN: 978-80-7273-169-5.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2015. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7478-841-3.

MALÝ, Josef, 2002. *Obchod nehmotnými statky. Patenty, vynálezy, know-how, ochranné známky*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-320-5.

MAREŠ, Milan, 2021. Nehmotný majetek daňově jinak. *In: EPRAVO.CZ* [online]. 1.12. [cit. 21.5.2022]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/nehmotny-majetek-danove-jinak-113897.html>

Ministerstvo financí ČR, 2020. *Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní hry: Studijní text ke zvláštní části úřednické zkoušky pro obor státní služby* [online]. 2. vydání. Praha: Ministerstvo financí ČR. [cit. 25.11.2021]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/sluzba/soubor/skripta-2-dane-poplatky-jopp-a-hazardni-hry-20200806-pdf.aspx>

Ministerstvo financí ČR, 2021. *Státní rozpočet 2021 v kostce* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR. [cit. 25.2.2022]. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Informacni-letak\\_2021\\_Statni-rozpocet-v-kostce\\_v01.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Informacni-letak_2021_Statni-rozpocet-v-kostce_v01.pdf)

Ministerstvo zahraničních věcí ČR, 2022. *Jak chránit své duševní vlastnictví* [online]. Stálé zastoupení České republiky při Evropské unii. [cit. 10.5.2022]. Dostupné z: [https://www.mzv.cz/representation\\_brussels/cz/evropska\\_unie/eu\\_pro\\_podnikatele/jak\\_resit\\_problemy/jak\\_chranit\\_sve\\_dusevni\\_vlastnictvi/index.html](https://www.mzv.cz/representation_brussels/cz/evropska_unie/eu_pro_podnikatele/jak_resit_problemy/jak_chranit_sve_dusevni_vlastnictvi/index.html)

Michael Chambers & Co LLC, 2021. *Intellectual Property Box or Patent in Cyprus* [online]. Michael Chambers & Co LLC. [cit. 7.6.2022]. Dostupné z: <https://www.chambers.law/intellectual-property-box-in-cyprus/>

NERUDOVÁ, Danuše, 2014. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7478-626-6.

NERUDOVÁ, Danuše, 2017. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7552-682-3.

NIGRIN, Jiří, 2020. *Hmotný a nehmotný majetek v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-737-2.

OECD, 2022. *About the Dataset Intellectual Property Regimes* [online]. OECD. [cit. 21.6.2022]. Dostupné z: [https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=IP\\_regimes](https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=IP_regimes)

Prosuma, 2022. *Innovatiebox* [online]. Prosuma. [cit. 10.6.2022] Dostupné z: <https://www.prosuma.nl/innovatiebox>

PRUDKÝ, Pavel a LOŠŤÁK, Milan, 2017. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-063-8.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2016. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-612-5.

SEDLÁČEK, Jaroslav a kolektiv, 2017. *Finanční účetnictví. Postupy účtování*. Plzeň: Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-644-6.

SVÁČINA, Pavel, 2010. *Oceňování nehmotných aktiv*. 1 vydání. Praha: Ekopress. ISBN 978-0-86929-62-0.

ŠIROKÝ, Jan, 2015. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7478-785-0.

ŠIROKÝ, Jan, 2018. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-274-5.

Úřad průmyslového vlastnictví, 2020, a). *Průmyslová práva* [online]. Úřad průmyslového vlastnictví. [cit. 24.5.2022]. Dostupné z: <https://upv.gov.cz/prumyslova-prava>

Úřad průmyslového vlastnictví, 2020, b). *Základní informace* [online]. Úřad průmyslového vlastnictví. [cit. 24.5.2022]. Dostupné z: <https://upv.gov.cz/o-uradu/zakladni-informace>

VANČUROVÁ, Alena a BONĚK, Václav, 2011. *Správa daní pro ekonomy*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-701-8.

VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ, Lenka a ZÍDKOVÁ, Hana, 2020. *Daňový systém 2020*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-887-4.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

VYCHOPENĚ, Jiří, 2020. *Meritum Daň z příjmů 2020*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-774-7.

Wall Street Prep, 2022. *Effective Tax Rate. Understand the Effective Tax Rate Concept* [online]. Wall Street Prep. [cit. 18.6.2022] Dostupné z: <https://www.wallstreetprep.com/knowledge/effective-tax-rate/> efektivní sazba

WIPO, 2022. *What is Intellectual Property?* [online]. WIPO. [cit. 10.5.2022]. Dostupné z: <https://www.wipo.int/about-ip/en/>

Your Europe, 2021. *Autorské právo* [online]. Your Europe. [cit. 10.5.2022]. Dostupné z: [https://europa.eu/youreurope/business/running-business/intellectual-property/copyright/index\\_cs.htm#shortcut-0](https://europa.eu/youreurope/business/running-business/intellectual-property/copyright/index_cs.htm#shortcut-0)

Y. Vasiliou & Co LLC, 2020. *IP Box Cyprus* [online]. Y. Vasiliou & Co LLC. [cit. 7.6.2022]. Dostupné z: <https://www.vasiliou.law/ip-box-cyprus/>

Zákon č. 586/1992 Sb., Zákon České národní rady o daních z příjmů.

Zákon č. 89/2012 Sb., Zákon občanský zákoník.



Zenron, 2022. *ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI (FIRMY) NA KYPRU, OFFSHORE DAŇOVÝ RÁJ KYPR* [online]. Zenron. [cit. 6.6.2022]. Dostupné z: <https://zenron.cz/lokace/zalozeni-spolecnosti-firmy-na-kypru-offshore-danovy-raj-kypr/>