



Pavel Hájek

DAŇOVÁ PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE VE VYBRANÝCH ČLENSKÝCH STÁTECH EVROPSKÉ UNIE

**MASARYKOVA
UNIVERZITA**

ACTA UNIVERSITATIS BRUNENSIS IURIDICA
EDITIO SCIENTIA

MUNI
PRESS

MUNI
LAW

DAŇOVÁ PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE VE VYBRANÝCH ČLENSKÝCH STÁTECH EVROPSKÉ UNIE

Pavel Hájek



Masarykova univerzita
Brno 2025

Vzor citace

HÁJEK, Pavel. *Daňová podpora výzkumu a vývoje ve vybraných členských státech Evropské unie*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2025, 236 s. Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, Edice Scientia, sv. č. 773. ISBN 978-80-280-0793-5 (print), 978-80-280-0794-2 (online, pdf)

CIP - Katalogizace v knize

Hájek, Pavel

Daňová podpora výzkumu a vývoje ve vybraných členských státech Evropské unie / Pavel Hájek – 1. vydání. -- Brno: Masarykova univerzita, 2025. 236 stran. – Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, Edice Scientia, sv. č. 773. ISBN 978-80-280-0793-5 (print), 978-80-280-0794-2 (online, pdf)

336.22.02* 001.89* (048.8)*

- daňová politika
- výzkum a vývoj
- monografie

336.1/.5 – Veřejné finance [4]

Publikace této monografie byla financována z prostředků projektu specifického vysokoškolského výzkumu Masarykovy univerzity – MUNI/A/1574/2024 Spravedlivé daně a nerovnosti ve zdaňování, které poskytlo MŠMT v roce 2025.

Recenzenti:

prof. JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.

prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Publikace je zveřejněna v rámci licenčních podmínek Creative Commons Attribution 4.0 International (CC-BY-4.0).

© 2025 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-280-0794-2 (online ; pdf)

OBSAH

Seznam pojmů a zkratk	9
Úvod	11
Identifikace problémů	14
Vymezení cíle	24
Členění monografie.....	27
Shrnutí	29
1 Vymezení základních pojmů	31
1.1 Výzkum a vývoj.....	32
1.2 Inovace	36
1.3 Shrnutí vymezení základních pojmů.....	38
2 Teoretická a základní východiska	39
2.1 Důvody podpory výzkumu a vývoje.....	41
2.2 Veřejná podpora	43
2.3 Přímá a nepřímá podpora výzkumu a vývoje.....	52
2.4 Korekční prvky daní.....	55
2.5 Shrnutí	58
3 Položky odčitatelné od základu daně v české právní praxi	61
3.1 Daňová ztráta.....	62
3.2 Odpočet na podporu odborného vzdělávání.....	65
3.3 Výzkum a vývoj jako odčitatelná položka od základu daně	66
3.3.1 Základní definice	67
3.3.2 Výše podpory.....	69
3.3.3 Náklady zahrnuté do odpočtu	70
3.3.4 Náklady nezahrnuté do odpočtu.....	73
3.3.5 Závazné posouzení	77
3.3.6 Oznámení o záměru odečíst si odčitatelnou položku na výzkum a vývoj od základu daně.....	81
3.3.7 Projektová dokumentace a projekt výzkumu a vývoje	82
3.3.8 Změny odčitatelné položky na výzkum a vývoj v roce 2024	85
3.4 Praktické pojetí daňových odpočtů	90
3.5 Shrnutí	91

4 Daňová podpora výzkumu a vývoje	
ve vybraných státech Evropské unie	95
4.1 Daňová podpora výzkumu a vývoje v Chorvatsku	98
4.1.1 Základní charakteristika podpory VaV v Chorvatsku	101
4.1.2 Uplatnění odčitatelné položky	107
4.1.3 Shrnutí	113
4.2 Daňová podpora výzkumu, vývoje a technologické inovace ve Španělsku	114
4.2.1 Základní charakteristika podpory výzkumu, vývoje a inovací ve Španělsku	117
4.2.2 Podpora technologické inovace	120
4.2.3 Společná pravidla daňové podpory výzkumu, vývoje a technologických inovací	123
4.2.4 Uplatnění podpory	125
4.2.5 Shrnutí	128
4.3 Daňová podpora výzkumu a vývoje na Slovensku	129
4.3.1 Základní charakteristika podpory VaV na Slovensku	131
4.3.2 Vymezení pojmů výzkum a vývoj, statistické údaje	133
4.3.3 Shrnutí	138
4.4 Daňová podpora výzkumu a vývoje v Rakousku	139
4.4.1 Základní charakteristika daňové podpory VaV v Rakousku	140
4.4.2 Proces uplatnění daňového bonusu	144
4.4.3 Shrnutí	149
4.5 Daňová podpora výzkumu a vývoje v Polsku	151
4.5.1 Základní charakteristika daňové podpory VaV v Polsku	152
4.5.2 Proces uplatnění odčitatelné položky	156
4.5.3 Shrnutí	157
5 Srovnání a návrhy <i>de lege ferenda</i>	159
5.1 Forma daňové podpory výzkumu a vývoje	160
5.2 Míra podpory výzkumu a vývoje	165
5.3 Právní jistota a ochrana know-how	168
5.4 Návrhy <i>de lege ferenda</i>	171

Závěr	181
Summary	183
Literatura a další použité zdroje	185
Česká judikatura.....	199
Zahraniční judikatura.....	201
Právní předpisy, metodiky, stanoviska a obdobné zdroje	202
Přílohy	207
Příloha A – Dotaz na GFŘ ohledně odčitatelné položky na výzkum a vývoj.....	207
Příloha B – Odpověď GFŘ ohledně odčitatelné položky na výzkum a vývoj.....	208
Příloha C – Příloha odpovědi GFŘ ohledně odčitatelné položky na výzkum a vývoje.....	209
Příloha D – Žádost o poskytnutí technické karty ze dne 23. 12. 2024 a odpověď GFŘ ze dne 31. 12. 2024.....	210
Příloha D – Seznámení poplatníka s pilotním projektem spolupráce mezi Generálním finančním ředitelstvím a Technologickou agenturou ČR.....	211
Příloha F – Technická karta výzkumné a vývojové činnosti poplatníka	215
Příloha G – Vysvětlivky k vyplnění Technické karty výzkumné a vývojové činnosti poplatníka.....	220
Příloha H – Odpověď chorvatských daňových orgánů na žádost o poskytnutí statistických údajů týkající se daňové podpory výzkumu a vývoje v Chorvatsku	234
Příloha I – Odpověď rakouského Ministerstva financí na žádost o poskytnutí statistických údajů týkající se daňové podpory výzkumu a vývoje v Rakousku.....	236

SEZNAM POJMŮ A ZKRATEK

ČR	Česká republika
CERN	Evropská organizace pro jaderný výzkum
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EHP	Evropský hospodářský prostor
ESA	Evropská kosmická agentura
EU	Evropská unie
GFR	Generální finanční ředitelství
NATO	Severoatlantická aliance
NSS	Nejvyšší správní soud
NUTS	Nomenklatura územních statistických jednotek
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
Pokyn MF-17	Pokyn č. MF-17 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a pozdějších předpisů, č. j. MF-4869/2020/15-2
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
Sdělení Komise	Sdělení Komise – Rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací ze dne 27. 6. 2014, C 198
TAČR	Technologická agentura České republiky
VaV	Výzkum a vývoj
VaVaI	Výzkum, vývoj a inovace
WHO	Světová zdravotnická organizace
ZDP	Zákon o daních z příjmů

ÚVOD*

Výzkum a vývoj je klíčovým elementem v technologickém, ekonomickém a společenském pokroku. To zejména proto, že pomáhá společnostem vytvářet nové produkty, zlepšovat stávající služby a optimalizovat výrobní procesy. Přeci jen, vývoj nových technologií, jako je například umělá inteligence, posouvá hranice jednotlivých odvětví a určuje jejich budoucnost. Výsledky výzkumu a vývoje mají přímý dopad na kvalitu našeho života, a to od efektivnější zdravotní péče, přes přístup k moderním technologiím, až například k udržitelnějšímu a ekologicky šetrnému hospodářství. Proto má výzkum a vývoj v rozvoji lidstva naprosto klíčovou roli.

I přes výše uvedené benefity se do výzkumu a vývoje neinvestuje společensky optimální množství finančních prostředků. Většina vyspělých zemí proto podporuje investice do výzkumu a vývoje z veřejných prostředků. Míra a způsob podpory se však mezi jednotlivými státy diametrálně odlišuje. Česká republika poskytuje podporu výzkumu a vývoje mimo jiné prostřednictvím odčitatelné položky. Zájem daňových subjektů o tuto odčitatelnou položku však stále klesá. Její popularita dosáhla svého vrcholu v roce 2015. V něm si ji uplatnilo 1312 daňových subjektů ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů. Od té doby se však zájem o odčitatelnou položku každoročně snižuje. Za rok 2021 ji využilo pouze 835 daňových subjektů.¹ Přestože celkový počet subjektů provádějících výzkum a vývoj za toto období v České republice vzrostl, využití odčitatelné položky od základu daně kleslo o více než třetinu.² Tento trend potvrzují i aktuální informace Finanční správy

* Mgr. Bc. Pavel Hájek, M.A., Ph.D., absolvent, Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Brno / graduate, Faculty of Law, Masaryk University, Brno, Czech Republic / E-mail: 405656@mail.muni.cz / ORCID: 0000-0001-6834-9725.

Monografie vychází z textu disertační práce s názvem „Podpora výzkumu a vývoje prostřednictvím daňových odpočtů“ úspěšně obhájené na Právnické fakultě Masarykovy univerzity v Brně v roce 2025.

¹ MARTINCOVÁ, D. Daňové odpočty na podporu výzkumu a vývoje – změny od 1. 4. 2019 (Inovační strategie ČR 2019–2013). *Rada pro výzkum, vývoj a inovace* [online]. 7. 6. 2019 [cit. 15. 10. 2023]. Dostupné z: <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekcce=876750&cad=1&catid=877722>

² Daňová podpora výzkumu a vývoje v roce 2021 dosáhla 2,4 miliardy. *Český statistický úřad* [online]. 4. 4. 2023 [cit. 14. 10. 2023]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/danova-podpora-vyzkumu-a-vyvoje-v-roce-2021-dosahla-24-miliardy>

(viz Tabulka č. 1 a Tabulka č. 2). To je nepochybně jednou z indicíí svědčících o tom, že daňová podpora výzkumu a vývoje v České republice nefunguje správně. Právě klesající trend v uplatňování odčitatelné položky na výzkum a vývoj byl pro mě impulzem k sepsu disertační práce, kterou jsem úspěšně obhájil v září 2025, a ze které z podstatné části vychází tato monografie. Z uvedených důvodů je cílem této monografie navržení změn, které mají za cíl zvýšit atraktivitu i efektivitu daňové podpory výzkumu a vývoje.

Předně však bylo nutné podrobněji identifikovat problematické aspekty daňové podpory výzkumu a vývoje, aby následně mohlo být navrženo jejich řešení a došlo tím k zatraktivnění a zefektivnění nepřímé podpory výzkumu a vývoje. K identifikaci problémů se jako nejvhodnější jevil zejména empirický výzkum, resp. kvalitativní výzkum. Tímto způsobem by bylo možné zjistit potřebné informace o komplikacích spojených s uplatňováním odčitatelné položky od těch subjektů, které odčitatelnou položku uplatnily. Zároveň přicházelo v úvahu do výzkumu zahrnout také subjekty, které odčitatelnou položku dosud neuplatnily i přes to, že výzkum a vývoj provádějí, a subjekty neprovádějící výzkum a vývoj z důvodu vysokých nákladů, popř. nedostatečného přístupu k podpoře. Tímto způsobem by bylo možné snadno a přesně identifikovat problematické oblasti spojené s odčitatelnou položkou.

Správa daní je ovšem neveřejná.³ Finanční správa proto nemůže sdílet informace o konkrétních subjektech, které si odčitatelnou položku uplatnily. Proto je tento způsob postupu prakticky vyloučený. K identifikaci relevantních subjektů by nepochybně mohly sloužit rozsudky správních soudů, ve kterých se právnické osoby jako účastníci sporu obvykle neanonymizují. Zahrnutí pouze této skupiny daňových subjektů by však nepochybně vedlo ke zkreslení výsledků. Jednalo by se totiž pouze o subjekty, které vedly soudní spory s daňovými orgány.

Další možností, kterou by bylo možné se dostat přímo k daňovým subjektům uplatňujícím odpočet na výzkum a vývoj, by bylo využití informací od daňových poradců a advokátů, kteří jim s uplatňováním odčitatelné položky pomáhají. Tento postup však při realizaci narazil na neochotu daňových subjektů k veřejné kritice Finanční správy či soudů ze strachu z možných

³ § 9 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“).

nepříznivých následků, byť doufejme, že iracionálních. Bylo tedy prakticky nemožné získat dostatečně reprezentativní vzorek daňových subjektů, které by byly schopny a ochotny se v rámci výzkumu k odčitatelné položce kriticky vyjádřit. Z tohoto důvodu jsem zvolil pro identifikaci problémů především doktrinální a normativní přístup. Identifikaci problémových oblastí daňové podpory výzkumu a vývoje však předcházely neformální rozhovory s jednatelem daňových subjektů, daňovými poradci, advokáty, zástupci Finanční správy i soudci. Ty však byly vedeny pod podmínkou anonymity. Z tohoto důvodu nejsou uvedeny jako oficiální zdroje informací. Přesto je z nich při identifikaci problémů částečně vycházeno, byť tato východiska jsou dále rozvíjena. Řešené téma je nadto velmi aktuální. Odborná veřejnost se totiž shoduje na nutnosti provedení změn v oblasti nepřímé podpory výzkumu a vývoje. Ty začaly gradovat zejména až v průběhu dokončování tohoto textu. Národní ekonomická rada vlády v roce 2024 připravila návrhy prorůstových opatření, ve kterých je jedním z klíčových bodů také usnadnění získání daňového odpočtu pro společnosti s vlastními investicemi do výzkumu a vývoje. Národní ekonomická rada vlády v nich kritizuje zejména významnou nejistotu a přílišnou byrokracii. Poukazuje přitom na to, že v zahraničí se tento nástroj podpory výzkumu a vývoje těší stále rostoucí popularitě.⁴ Na nízkou atraktivitu daňového odpočtu na výzkum a vývoj v roce 2024 upozornil také Svaz průmyslu a dopravy ČR. Ten poukazuje zejména na to, že je nutné snížit administrativní zátěž daňových poplatníků a zvýšit transparentnost tohoto nástroje. Svaz průmyslu a dopravy ČR dokonce vyhotovil výzvu s třinácti návrhy na zatraktivnění daňových odpočtů.⁵

Současná literatura a odborné články, které se zabývají odčitatelnou položkou od základu daně v České republice, se věnují pouze fungování této odčitatelné

⁴ Návrhy NERV k vyššímu dlouhodobě udržitelnému ekonomickému růstu. *Národní ekonomická rada vlády* [online]. 23. 1. 2024 [cit. 4. 1. 2025]. Dostupné z: <https://vlada.gov.cz/assets/ppov/NERV/aktuality/navrhy-NERV.pdf>

⁵ Výzva k zatraktivnění daňových odpočtů na VaV. *Svaz průmyslu a dopravy ČR* [online]. 9. 4. 2024 [cit. 2. 1. 2025]. Dostupné z: https://www.spcr.cz/images/V%C3%BDzva_k_zatraktivn%C4%9Bn%C3%AD_odpo%C4%8Dt%C5%AF_na_VaV.pdf

položky v limitech současné české právní úpravy a judikatury.⁶ Donedávna na toto téma neexistovala ani ucelená monografie, což změnil až v roce 2021 Rydval.⁷ V této publikaci i v odborných člancích existujících k tomuto tématu však zcela absentuje relevantní mezinárodní srovnání fungování daňového zvýhodnění výzkumu a vývoje, přestože tento způsob podpory se využívá v převážné většině států OECD. V dosavadních publikacích se v relevantní míře neobjevují ani návrhy *de lege ferenda*. Proto se cíl této monografie jeví jakožto maximálně přínosný pro současnou právní vědu i praxi.

Identifikace problémů

Jak bylo již v úvodní části z dostupných dat prokázáno, atraktivita daňového odpočtu na výzkum a vývoj od roku 2015 stále klesá. Průzkumy navíc ukazují, že v České republice dochází k poklesu využívání tohoto daňového odpočtu ze strany malých společností.⁸ Tento pokles je velmi významný a může mít závažné dopady. To je dáno hned několika důvody, které je předně nutné rozvést. Prvním z nich je legislativní úprava těchto odpočtů. Zákon o daních z příjmů, jak bude v následujících kapitolách blíže vysvětleno, stanovuje řadu povinností daňovým subjektům, které musí bezchybně splnit, aby jim byl odpočet uznán, resp. aby jim daň nebyla následně doměřena. Z osobní zkušenosti mohu potvrdit, což lze dovodit také analýzou rozsudků NSS, že odčitatelné položky na výzkum a vývoj bývají správcem daně neuznávány především z důvodu nesplnění přísných formálních podmínek. I za drobné pochybení v rámci poměrně nedůležitých formálních požadavků daňové orgány doměřují daň. Z hlediska daňového odpočtu je poté nerozhodné, že daňový subjekt skutečně investoval do výzkumu a vývoje. Smysl a účel daňového odpočtu však lpěním na formálních podmínkách strádá.

⁶ Např. TRUHLÁŘOVÁ, M. Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje. *Portál Pohoda* [online]. 26. 2. 2013 [cit. 2. 5. 2024]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetni-mzdy/dan-z-prijmu/odcitatelna-polozka-na-podporu-vyzkumu-a-vyvoje/> ŠIMEČEK, F. Výzkum a vývoj: Vybrané aspekty odčitatelné položky od základu daně v kontextu aktuální judikatury. *DAUC* [online]. [cit. 18. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7586/vyzkum-a-vyvoj-vybrane-aspekty-odcitatelne-polozky-od-zakladu-dane-v-kontextu-aktualni-judikatury>

⁷ RYDVAL, T. *Náklady na výzkum a vývoj jako položka odčitatelná od základu daně*. Praha: C. H. Beck, Právní institut, 2021.

⁸ Do výzkumu investují hlavně velké firmy, menším se to nevyplácí. *Strojírenství.cz* [online]. 10. 11. 2017 [cit. 1. 2. 2025]. Dostupné z: <https://www.strojirenstvi.cz/do-vyzkumu-investuji-hlavne-velke-firmy-mensim-se-to-nevyplaci/>

Ke striktnímu posuzování formálních podmínek odpočtu se přiklonily také správní soudy a Ústavní soud. Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že podpora výzkumu a vývoje je značným beneficiem, jelikož si daňový subjekt může jeden náklad uplatnit fakticky dvakrát. To daňovým subjektům poskytuje konkurenční výhodu, jelikož jsou zvýhodněny oproti jiným subjektům na trhu. Z tohoto důvodu má Nejvyšší správní soud za to, že vysoké nároky kladené na daňový subjekt jsou zcela oprávněné. Daňový subjekt proto musí splnit veškeré nadstandardní povinnosti, které se s odpočtem pojí.⁹

Striktní lpění na naplnění na formálních podmínkách bylo možné částečně ospravedlnit pojetím zákona o daních z příjmů před novelou účinnou od 1. 4. 2019.¹⁰ Nejvyšší správní soud považoval vyžadování prakticky bezchybného splnění formálních podmínek za jeden z nástrojů proti zneužívání odpočtů.¹¹ Tímto způsobem tedy bylo možné částečně eliminovat odpočty z náhodných objevů, tedy výsledků výzkumu a vývoje, které nebyly předem plánovány. Ty totiž zákonodárce nezamýšlel podporovat. Jak je zřejmé ze zákona o daních z příjmů i zákona o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, podporována má být pouze předem plánovaná činnost. Je však nutné podotknout, že i v případě náhodných objevů bylo možné požadované formální podmínky zpětně dopracovat a odpočet získat. Striktní lpění na bezchybném splnění všech formálních podmínek tedy nemuselo vždy vést k vytyčenému cíli.

Uvedená novela, účinná od 1. 4. 2019, zavedla povinnost daňového subjektu podat správci daně oznámení o záměru odečíst si odčitatelnou položku na výzkum a vývoj před zahájením činnosti VaV. Tímto způsobem se eliminovaly z podpory náhodné objevy, jak bude blíže rozvedeno v příslušné kapitole věnující se současnému pojetí podpory výzkumu a vývoje v ČR (viz kapitola 3.3). Zákonodárce však ponechal v platnosti prakticky veškeré formální podmínky kladené na projekt výzkumu a vývoje. Dle mého názoru by bylo

⁹ Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, a ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56. Obdobně se však vyjádřil i Ústavní soud v usnesení ze dne 20. 1. 2015, č. j. II. ÚS 3565/14.

¹⁰ Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

¹¹ Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52, ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, a ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113.

vhodné formální podmínky upravit tak, aby neobsahovaly nerozhodné údaje pro prokázání skutečné práce na výzkumu a vývoji. Nelze totiž očekávat, že se přísný přístup daňových orgánů při posuzování formálních podmínek i po novele příliš změní. Ostatně taková změna ve správní či soudní praxi by bez souvisejících legislativních změn byla v rozporu s výslovným zněním zákona o daních z příjmů.

Příklady podmínek, které považuji za nadbytečné, jsou např. zákonný požadavek na identifikaci všech osob odborně zajišťujících projekt, včetně uvedení jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, či jméno a podpis osoby schvalující projektovou dokumentaci. Každá z těchto podmínek je dle zákona nezbytně nutnou pro uplatnění odpočtu. Je se však nutné ptát, k čemu skutečně slouží. Za současné situace, kdy je daňový subjekt povinen svůj záměr předem správci daně oznámit, se lpění na těchto požadavcích jeví jako zjevně nadbytečné. Obzvláště u osob odborně zastrešujících projekt lze důvodně očekávat, že se v průběhu projektu, resp. ode dne podání oznámení do dne dokončení projektu, budou měnit. Nelze očekávat, že během projektu někteří z nich pracovněprávní poměr u daňového subjektu neukončí, či naopak v případě potřeby daňový subjekt nezaměstná zaměstnance, kteří jsou k dokončení projektu nezbytní. Forma pracovněprávního vztahu zaměstnance rovněž není vypovídající. Přínos této podmínky se proto jeví jako téměř nulový k prokázání toho, že daňový subjekt skutečně prováděl plánovaný výzkum a vývoj. Její nesplnění však může vést (a často také vede) až k doměření daně z uplatněného odpočtu.¹²

O nejasnosti a nepřehlednosti podmínek pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně svědčí také to, že s uplatňováním této položky přestaly především ty nejmenší společnosti (mikro společnosti), které hrají podstatnou roli v rozvinutých ekonomikách.¹³ To je nepochybně dáno tím, že tyto společnosti nedisponují dostatečně zkušeným daňovým a právním týmem. Ačkoliv tyto společnosti mohou využít externích poradenských služeb, cena

¹² Jak potvrzuje např. aktuální sbírkový rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 56/2024-70, č. 4656/2025 Sb. NSS.

¹³ BRABEC, Z., ČERNÍKOVÁ, M., HYBLEROVÁ, Š. Selected aspects of indirect R&D support in the Czech Republic. In: *Journal of International Studies*. 2022, roč. 15, č. 3, s. 51–64. Dostupné z: https://www.jois.eu/?777,en_selected-aspects-of-indirect-rd-support-in-the-czech-republic

za tyto služby se obvykle pohybuje v řádu statisíců. To je pro začínající, popř. menší společnosti, ekonomicky nevýhodné. S ohledem na složitost a nejasnost současné právní úpravy však běžný podnikatel obvykle není sám schopen odčitatelnou položku úspěšně uplatnit. Nemožnost uplatnění odčitatelné položky přitom může mít velmi podstatný dopad na ochotu investovat do výzkumu a vývoje.¹⁴ To má pochopitelně podstatný negativní dopad i na celkovou ziskovost těchto subjektů.¹⁵

Atraktivitu daňových odpočtů z výzkumu a vývoje snížil také přístup daňových orgánů. Generální finanční ředitelství přislíbilo zaměstnancům správce daně cílové odměny v případě, že se jim podaří doměřit uplatněný odpočet na výzkum a vývoj ve výši minimálně 2,5 mil. Kč. V tomto ohledu se ztotožňují s postojem Nejvyššího správního soudu, který konstatoval, že dané odměny jsou zcela nevhodné. Ty mohou vést k „horlivějšímu“ přístupu při doměřování daně. Cílem správy daní je však správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.¹⁶ Úřední osoby by měly vždy k tomu cíli směřovat, a to bez toho, aniž by byl jejich přístup jakkoliv ovlivněn možností získání dodatečné odměny za doměření daně.¹⁷ Lze mít nepochybně za to, že cílové odměny pro úřední osoby ve výsledku rovněž vedly ke striktnějšímu dodržování litery zákona, bez ohledu na její skutečný smysl a význam.

Zároveň je nutné zmínit, že správce daně se ve svých kontrolních postupech na tuto odčitatelnou položku často zaměřuje. Ze zjištěných údajů vyplývá, že v souvislosti s uplatněnou položkou na výzkum a vývoj bylo v roce 2017 doměřeno 534,48 mil. Kč na základě ukončených daňových kontrol.¹⁸ To je i s ohledem na níže uvedené průměrné roční uplatněné odpočty na VaV, pohybující se okolo 14 mld. Kč, skutečně významná částka.

¹⁴ WALTER, C. E., AU-YONG-OLIVEIRA, M., VELOSO, C. M., POLÓNIA, D. F. R & D tax incentives and innovation: unveiling the mechanisms behind innovation capacity [online]. In: *Journal of Advances in Management Research*. 2022, roč. 19, č. 3, s. 177–228 [cit. 22. 1. 2025]. DOI: <https://doi.org/10.1108/jamr-06-2021-0194>

¹⁵ PICAS, S., REIS, P., PINTO, A., ABRANTES, J. L. Does Tax, Financial, and Government Incentives Impact Long-Term Portuguese SMEs' Sustainable Company Performance? [online]. In: *Sustainability*. 2021, roč. 13, č. 21. Dostupné z: <https://www.mdpi.com/2071-1050/13/21/11866>

¹⁶ § 1 odst. 2 daňového řádu.

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113.

¹⁸ RYDVAL, T. *Náklady na výzkum a vývoj jako položka odčitatelná od základu daně*. Rigorózní práce. Brno: Masarykova univerzita, 2019, s. 134. Dostupné z: <https://is.muni.cz/auth/th/hicug/> [cit. 17. 2. 2025]

Pro zjištění aktuálních údajů jsem kontaktoval Generální finanční ředitelství (viz Příloha A). Z odpovědi GŘ a přiložené přílohy (Příloha B a Příloha C) vyplývají údaje zachycené v níže uvedených tabulkách.

Tabulka č. 1: Počet daňových subjektů uplatňujících odpočet na výzkum a vývoj v ČR za roky 2019 až 2023

	2019	2020	2021	2022	2023*
DPPO	931	828	832	757	723
DPFO	13	13	16	14	8
Celkem	943	841	848	771	731

* Údaje za zdaňovací období roku 2023 nemusí být zcela kompletní.

Zdroj: Údaje z vyměřených daňových přiznání k DPPO k 23. 9. 2024 (Příloha C)

Tabulka č. 2: Výše uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj v ČR za roky 2019 až 2023 (v mil. Kč, zaokrouhleno)

	2019	2020	2021	2022	2023*
DPPO	14 167	11 212	12 489	16 252	11 787
DPFO	15	18	22	24	16
Celkem	14 182	11 230	12 511	16 276	11 803

* Údaje za zdaňovací období roku 2023 nemusí být zcela kompletní

Zdroj: Údaje z vyměřených daňových přiznání k DPFO k 23. 9. 2024 (Příloha C)

Tabulka č. 1 potvrzuje to, že počet daňových subjektů uplatňujících odčitatelnou položku stále klesá. To neplatilo pouze v roce 2021. V něm došlo ke zcela nevýznamnému nárůstu. Klesající trend je však zřejmý. Z tabulky č. 2 vyplývá, že klesající počet daňových subjektů uplatňujících si odčitatelnou položku nutně neznamená to, že by se snižovala také výše poskytnuté podpory. To může být dáno zejména nárůstem nákladnosti jednotlivých projektů či tím, že bylo podpořeno více projektů. Tato monografie má však za cíl zejména zatraktivnit daňovou podporu výzkumu a vývoje tak, aby si ji uplatňovalo více daňových subjektů. Proto výkyvy ve výši uplatněné podpory nejsou zcela rozhodné.

Z odpovědi Generálního finančního ředitelství (Příloha B) dále vyplývá, že si odčitatelnou položku v letech 2019 až 2023 uplatnilo pouze 1 449 unikátních poplatníků daně z příjmů právnických osob a 29 poplatníků daně z příjmů fyzických osob. To prokazuje, že ve všech zkoumaných obdobích si tuto položku uplatňují převážně ty stejné daňové subjekty. U celkového počtu 1 478 unikátních daňových subjektů bylo ukončeno celkem 260 daňových kontrol (u některých subjektů za více zdaňovacích období) a 41 postupů k odstranění pochybností. Tato čísla samozřejmě vyjadřují pouze ukončené kontrolní postupy. Počet zahájených kontrolních postupů tak je velice pravděpodobně mnohem vyšší. Nelze totiž očekávat, že veškeré kontrolní postupy byly v době obdržení této odpovědi ukončeny. Z odpovědi GŘF však vyplývá také to, že veškeré kontrolní postupy nemusely být nutně zaměřeny na odčitatelnou položku. Správce daně na základě těchto daňových kontrol doměřil celkem 918 mil. Kč a změnil daňovou ztrátu ve výši 283 mil. Kč.

Z těchto informací nelze učinit zcela spolehlivé závěry. To proto, že není znám počet všech zahájených kontrolních postupů vůči těmto daňovým subjektům, ani to, v kolika případech správce daně kontroloval odpočty na výzkum a vývoj. Přesto lze mít důvodně za to, že minimálně značná část z těchto kontrolních postupů byla zaměřena také na odčitatelnou položku výzkumu a vývoje. To ostatně neformálně také potvrzují úřední osoby správce daně. Proto vycházím z předpokladu, že uplatněním odčitatelné položky s vysokou pravděpodobností dojde k zahájení kontrolního postupu ze strany daňových orgánů, což poměrně často vede také k doměření daně. Tento přístup má logicky za následek snížení atraktivity uplatňování odčitatelné položky.

Za současný stav však jistě není odpovědný pouze přístup správce daně. Zákon o daních z příjmů vymezuje zákonné požadavky velmi stručně. Více informací daňový subjekt zjistí zejména z pokynů Ministerstva financí D-288 a MF-17. Výslovné znění zákona navíc není zcela jednoznačné, jak demonstřují příklady uvedené v následujících kapitolách, zejména týkající se výše odpočtu v prvním roce výzkumné a vývojové činnosti, tedy zda již v prvním roce lze uplatnit odpočet na VaV ve výši 110 %, či zahrnování nákladů do odpočtu v případě souběhu přímé a nepřímé podpory.

Ke správnému uplatnění je tak třeba mít také detailní znalost judikatury správních soudů, která nejasnosti ve výkladu zákona objasňuje. Soudy však

posuzují jednotlivé případy se značným časovým odstupem. Proto ani detailní znalost judikatury nemusí vždy postačit ke splnění všech požadavků vedoucích ke zdárnému uplatnění odčitatelné položky, a to zejména v situacích, kdy dochází k zásadním změnám zákona. **Ze všech výše uvedených důvodů lze mít za to, že striktní a nejasně vymezené zákonné podmínky na uplatnění odčitatelné položky ve spojitosti s přístupem daňových orgánů k jejich splnění jsou jedním z důvodů klesajícího zájmu daňových subjektů o uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj.**

Nutno dále podotknout, že lhůta pro stanovení daně čítá maximálně deset let od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení.¹⁹ Během této lhůty tak správce daně může sporovat uplatnění odčitatelné položky za předpokladu, že základní tříletá lhůta bude prodlužována, stavěna či přerušována.²⁰ Tyto důvody proto činí uplatnění odčitatelné položky rizikem, že daňovému subjektu bude v horizontu až více než 10 let po dokončení projektu doměřena daň.

Doměření však nemusí souviset pouze s formálními nedostatky. Správce daně může sporovat i to, že činnost prováděná daňovým subjektem nenaplnuje kritéria výzkumu a vývoje. To může být v praxi velice sporné. K prokázání naplnění věcných podmínek se většinou používají znalecké posudky. Jednotliví znalci přitom nemusí dospět ke stejnému závěru. I s touto extrémní nejistotou musí daňové subjekty při uplatňování odčitatelné položky v současnosti počítat. **Druhým důvodem klesajícího zájmu o odčitatelnou položku je proto vysoká nejistota spojená s jejím uplatněním.** Ostatně sama Finanční správa připouští, že daňové subjekty považují odčitatelnou položku na výzkum a vývoj za nejistou a formálně a administrativně nepřívětivou.²¹

¹⁹ Viz § 148 odst. 1 a 5 daňového řádu. Tato lhůta může být rovněž prolomena dle § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu v případech spáchání trestného činu. To ovšem pro není pro uvedená východiska rozhodné. Proto není nezbytné tyto možnosti blíže rozvádět.

²⁰ § 148 odst. 1 až 4 daňového řádu.

²¹ Daňové odpocety na výzkum a vývoj budou předvídatelnější. Věcnou stránku budou hodnotit experti TAČR. *Finanční správa* [online]. Společná tisková zpráva Finanční správy ČR a Úřadu ministryně pro vědu, výzkum a inovace, 2024 [cit. 20. 12. 2024]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2024/danove-odpocety-na-vyzkum-a-vyvoj>

Byť je správa daní neveřejná, existuje také reálná hrozba zneužití know-how daňového subjektu v rámci uplatnění této odčitatelné položky.²² Zásada neveřejnosti se odvíjí především od toho, že důkazní břemeno v daňovém řízení leží na daňovém subjektu. Daňový subjekt je tak povinen správcí daně sdělit rozhodné skutečnosti a prokázat svá tvrzení.²³

Úředním osobám, které by případně porušily povinnost mlčenlivosti, lze uložit pokutu až do výše 500 000 Kč.²⁴ Povinnost mlčenlivosti se však nevztahuje pouze na úřední osoby, ale také na osoby zúčastněné při správě daní. I jim hrozí uložení této sankce v případě porušení mlčenlivosti.²⁵ Osobami zúčastněnými na správě daní se dle rozumí např. zmocněnec, odborný konzultant, či třetí osoby, typicky tlumočník, svědek či osoba podávající vysvětlení.²⁶ Co se týče odpočtů na výzkum a vývoj, podstatná je především povinnost zachovávat mlčenlivost u znalce. Ten totiž často bude nenahraditelnou osobou při posuzování věcné stránky výzkumu a vývoje, tedy toho, zda činnosti prováděné daňovým subjektem lze podřadit pod pojem výzkumu a vývoje.

Problém spočívá v tom, že nelze vyloučit, že při správě daní k unikům citlivých informací a know-how dojít může. Předně se jedná o úřední osoby, které mohou vědomě či z nedbalosti prozradit informace týkající se výzkumu a vývoje daňového subjektu třetím osobám. Značný problém však nastává zejména v případě nutnosti zpracování znaleckého posudku. Lze mít za to, že znalců ve specifických oborech je relativně málo. Často mají navíc vlastní zájmy v rámci konkurenčních společností. V případě, že by měl znalec spolupracující s konkurenční společností vypracovat znalecký posudek, může poměrně snadno dojít ke zneužití získaného know-how či alespoň záměru výzkumu daňového subjektu. Taková situace je však krajně nežádoucí.

Je přitom logické, že některé společnosti raději obětují možnost snížení základu daně za předpokladu, že jejich know-how, které pro ně nepochybně může být hodnotnější než dodatečný odpočet daně, nebude zneužito.

²² § 9 odst. 1, ve spojení s § 52 a násl. daňového řádu.

²³ KARFÍKOVÁ, M. § 2 *Zásady správy daní*. In: BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 260.

²⁴ § 246 daňového řádu.

²⁵ ONDRÝSEK, R. § 9 [Neveřejnost správy daní]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 75.

²⁶ § 20 až 31 daňového řádu.

Námitkou možného zneužití know-how se již zabýval Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích. Žalobkyně v ní namítala, že správci daně nepředložila projektovou dokumentaci, jelikož se obávala případného zneužití a vyzrazení svého know-how. Krajský soud ve vypořádání námítky uvedl, že daňové orgány jsou vázány mlčenlivostí. Proto její obavy neodůvodňovaly předložit správci daně technickou dokumentaci.²⁷ Odkázal se na rozsudek Nejvyššího správního soudu. V něm se NSS nezabýval odčitatelnou položkou, nýbrž uplatněnými náklady na reklamu na internetových stránkách. Pro odčitatelnou položku je však rozhodné, že konstatoval, že daňový subjekt není zbaven povinnosti unést své důkazní břemeno poukazem na obchodní tajemství. Vysvětlil, že pokud by došlo k vyzrazení obchodního tajemství třetím osobám na základě nesprávného úředního postupu daňových orgánů a zároveň by v důsledku tohoto postupu vznikla daňovému subjektu škoda, stát by nesl odpovědnost za tuto škodu.²⁸

Argumentaci soudů lze považovat za logickou. Správce daně, který má posoudit splnění veškerých podmínek uplatněného odpočtu, musí disponovat kompletní dokumentací. Důkazní břemeno v tomto případě tíží daňový subjekt. Odlišné rozložení důkazního břemene by bylo nelogické. Nelze totiž po správci daně vyžadovat prokázání toho, že daňovému subjektu nárok na odpočet daně nenáleží, pokud nebude mít k dispozici od daňového subjektu jakékoliv informace o uskutečněném projektu.

Na druhou stranu je nutné poznamenat, že možnost zneužití know-how je zcela reálná. Některé daňové subjekty, např. velké farmaceutické společnosti, proto mohou preferovat nevyužití odčitatelné položky před tím, než aby podstupovaly riziko možného zneužití výsledků jejich výzkumu či vývoje.²⁹ Pouhá možnost dodatečného nárokování náhrady škody, jejíž výsledek je zcela nejistý, se tak může jevit jako nedostatečná ochrana daňových subjektů v rámci zneužití jejich know-how.

²⁷ Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 4. 4. 2019, č. j. 52 Af 8/2018-160.

²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS.

²⁹ HÁJEK, P. Research and development tax incentive in the Czech Republic and Croatia. *Dyskurs Prawniczy i Administracyjny*. Zielona Góra: Instytutu Nauk Prawnych Uniwersytetu Zielonogórskiego, 2023, č. 3, s. 47–49.

Toto téma je obzvláště klíčové po již opakovaně zmiňované novele zákona o daních z příjmů, účinné od 1. 4. 2019. Daňový subjekt je totiž povinen svůj záměr ohledně budoucího uplatnění odpočtu oznámit již před zahájením výzkumné a vývojové činnosti. Čím konkrétněji svůj záměr popíše, tím nižší má pravděpodobnost následných sporů se správcem daně. Zároveň však podrobnější popis záměru může nepochybně vést k vyšší míře možného zneužití těchto informací. Lze mít navíc za to, že čím dříve ke zneužití dojde, tím hůře se bude prokazovat a tím citelnější škoda může daňovému subjektu vzniknout. Přeci jen, pokud by se na základě takto získaných informací rozhodla konkurenční společnost zahájit totožný výzkum či vývoj, a výsledky by získala rychleji, mohla by si dříve požádat o jejich ochranu. Tímto způsobem by došlo k velmi citelné újmě u daňového subjektu. Tato újma by navíc byla jen stěží vyčíslitelná a prokazatelná. Nelze totiž vyloučit, že podobný výzkumný záměr mohou realizovat simultánně různé subjekty bez jakéhokoliv vzájemného propojení či bez zneužití informací konkurenční společnosti. **Ze všech uvedených důvodů lze proto možnost zneužití know-how vymezit jako třetí důvod způsobující klesající zájem o tuto odčitatelnou položku.**

Poslední z možných důvodů poklesu zájmu o odčitatelnou položku je její (možná) nedostatečná výše. Neexistují však data o tom, že by daňová podpora výzkumu a vývoje byla ve srovnání s ostatními členskými státy Evropské unie nedostatečná. Tvrzení o její nedostatečné výši proto nelze brát jako dogma. Zvýšení podpory by však logicky mělo vést k vyššímu zájmu daňových subjektů o její uplatnění. To by se však zároveň projevilo na snížení příjmů státního rozpočtu. Výše podpory proto musí být racionálně stanovená a především přiměřená. Proto je nutné, zejména s ohledem na členství České republiky v Evropské unii, zkoumat, zda není daňová podpora v ČR nepřiměřeně nízká či nedostatečně motivační. Pokud by se toto tvrzení prokázalo jako pravdivé, bylo by možné uvažovat o tom, že daňové subjekty preferují provádění výzkumu a vývoje v jiných členských státech Evropské unie. Tím by Česká republika ztrácela některé výhody plynoucí z tuzemského výzkumu a vývoje, mezi které se řadí např. poptávka po výzkumných pracovnících a s tím související vyšší atraktivita vzdělání, zvýšení investic, šíření znalostí v tuzemsku apod.

Vymezení cíle

Cílem následujícího textu je navrzení koncepčních změn daňové podpory výzkumu a vývoje ve formě doporučení, které povedou k její vyšší atraktivitě. Zatraktivnění současné odčitatelné položky v kontextu následujícího textu je nutno chápat tak, že navržená změna zákona bude mít potenciál zvýšit počet daňových subjektů uplatňujících si daňovou podporu na výzkum a vývoj v České republice. Důraz bude kladen především na to, aby navržená právní úprava byla dostatečně motivační pro daňové subjekty k investicím do výzkumu a vývoje a zároveň limitovala výše identifikované problematické aspekty plynoucí ze současné právní úpravy a právní praxe. Pro naplnění stanoveného cíle poslouží následující výzkumná otázka: **Jaké konkrétní změny právní úpravy výzkumu a vývoje jako odčitatelné položky od základu daně musí být učiněny, aby došlo k opětovnému nárustu daňových subjektů uplatňujících si daňovou podporu na výzkum a vývoj, a zároveň bylo dosaženo smyslu a účelu daňové podpory výzkumu a vývoje?**

Pro zodpovězení této výzkumné otázky se jeví jako nejlogičtější vycházet ze zahraniční právní úpravy a právní praxe v členských státech Evropské unie. V roce 2020 totiž 21 z 27 členských států Evropské unie nabízelo daňovou podporu na výzkum a vývoj.³⁰ Je nutné připustit, že daňové právo se v jednotlivých členských státech EU může značně odlišovat. Co se týče daňové podpory výzkumu a vývoje, je však zřejmé, že drtivá většina z nich tuto podporu zavedla. Ohledně pozitivní motivace daňových subjektů, ať již prostřednictvím daňových odpočtů, slev na dani či prostřednictvím jiných korekčních prvků daní, lze mít za to, že tyto prvky jsou dobře srovnatelné. Členské státy totiž mají obdobný důvod k poskytování těchto výhod, ať již se jedná o podporu výzkumu a vývoje, zaměstnanosti, rodin s dětmi, či solidaritu mezi lidmi (darování krve, kostní dřeně, finančních prostředků na dobročinné účely apod.). Tímto důvodem je pochopitelně podpora činností s pozitivním efektem na celou společnost, tzv. pozitivních externalit. Mezi členskými státy však existují odlišné přístupy k dosažení těchto cílů. Proto se srovnání daňové

³⁰ New data on R & D Tax Incentives from OECD. *European Commission* [online]. 27. 1. 2021 [cit. 15. 10. 2023]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/newsroom/rtd/items/700613>

podpory výzkumu a vývoje v rámci Evropské unie jeví pro formování návrhů *de lege ferenda* jako velmi vhodné a přínosné.

Členské státy Evropské unie lze z hlediska různých přístupů k daňové podpoře výzkumu a vývoje rozdělit do tří kategorií. První skupinu tvoří zejména Španělsko, Portugalsko, Francie, Irsko, Slovensko, Polsko a Nizozemí. Pro první skupinu států je typická poměrně vysoká míra podpory pro co nejvíce žádoucích aktivit, a to nejen prostřednictvím klasických odpočtů od daně či od základu daně na výzkum a vývoj, ale také prostřednictvím tzv. „patent boxu“.³¹ Patent box je speciální daňový režim, pomocí kterého dochází ke snížení zdanění výnosů, které mají přímou souvislost s provedeným výzkumem a vývojem.³² Oproti odčitatelným položkám, slevám na dani a daňovým bonusům tak neslouží ke snížení nákladů spojených s VaV, ale ke snížení zdanění výnosů plynoucích z již úspěšně uskutečněného výzkumu či vývoje.³³ Pro tuto první skupinu států je rovněž typická, vyjma daňové podpory výzkumu a vývoje, také daňová podpora inovací.

Druhá skupina je rovněž tvořena státy s vyšší mírou podpory, ve smyslu poměru výše podpory k výši celkově vynaložených nákladů. Patří mezi ně zejména Rakousko, Německo a Česká republika. Pro tuto skupinu je charakteristická podpora pouze výzkumu a vývoje, nikoliv inovací, a to prostřednictvím daňových odpočtů či obdobných forem daňového zvýhodnění, nikoliv však prostřednictvím patent boxu. Tyto státy nemají obvykle nastavenou horní hranici výše podpory.³⁴

Třetí skupinu států tvoří zejména Chorvatsko, Bulharsko, Estonsko, Litva, Lotyšsko a Malta. Tyto státy poskytují omezenou daňovou podporu. Podporovány jsou většinou buď přímo specifická odvětví, či naopak jsou z plošné podpory některá odvětví vyloučena. Výše podpory v těchto zemích

³¹ JAUQUES, T. R & D tax breaks and incentives for businesses in Europe. *NordicHQ* [online]. 6. 3. 2023 [cit. 11. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.nordichq.com/rd-tax-breaks-and-incentives/>

³² Výraz „patent box“ nemá v českém jazyce ekvivalent, proto bude dále využíván pojem patent box.

³³ SAKAR, A. Y. Innovation for a New Tax Incentive: Patent Box Regime Turkey and the EU Application. In: *Procedia-Social and Behavioral Sciences* [online]. 2015, č. 195, s. 544–553 [cit. 12. 8. 2023]. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.06.269>

³⁴ Global R & D Incentives Guide. *KPMG* [online]. 2021 [cit. 8. 3. 2024]. Dostupné z: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/05/tnf-global-rd-incentives-guide-may11-2021.pdf>

také bývá omezena horním limitem za jedno zdaňovací období. To ovšem neznamená, že by pro daňový subjekt nemohla být daňová podpora zajímavá i v těchto zemích, splní-li selektivní kritéria stanovená zákonodárcem.³⁵

Do srovnání proto bude předně zařazen jeden stát z každé z výše uvedených skupin, jenž bude reprezentovat celou skupinu, konkrétně Španělsko, Rakousko a Chorvatsko. Španělsko bylo mezi prvními zeměmi na světě, které zavedly nepřímou podporu výzkumu a vývoje. Daňové subjekty ji tam mohou čerpat již od roku 1979. Od té doby prošla poměrně velmi razantním vývojem.³⁶ Lze tak očekávat, že dlouhodobý vývoj vedl k odstranění negativních aspektů spojených s uplatněním daňové podpory. Proto byl tento stát zařazen do srovnání. Naopak Chorvatsko zavedlo daňovou podporu VaV v současné podobě až v roce 2019.³⁷ Chorvatská daňová podpora se tak řadí mezi ty nejmladší v Evropské unii. Z tohoto pohledu bude nepochybně přínosné srovnat přístupy jednotlivých států, zde konkrétně Španělska a Chorvatska, nejen z pohledu jednotlivých skupin států, ale také s ohledem na historický vývoj podpory. Z těchto důvodů byly právě tyto 2 státy vybrány do srovnání. Rakousko bylo do komparace zařazeno z důvodu jeho právního, historického i kulturního vývoje, jenž je z dané skupiny států nejhodnější s vývojem v daných oblastech s Českou republikou.

Nadto budou do srovnání zahrnuty také Slovensko a Polsko. Jedná se o sousední státy nacházející se ve střední Evropě, které úzce spolupracují v rámci Visegrádské skupiny. Českou republiku s oběma státy pojí obdobný historický vývoj a právní úprava těchto států se navzájem ovlivňuje. Pro daňové subjekty je navíc poměrně snadné relokovat svůj výzkum a vývoj do těchto sousedních států, pokud by v nich byl výkon těchto aktivit atraktivnější. Ostatně zavedení či zatraktivnění podpory výzkumu a vývoje v jednom státě

³⁵ Global R & D Incentives Guide. KPMG [online]. 2021 [cit. 8. 3. 2024]. Dostupné z: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/05/tnf-global-rd-incentives-guide-may11-2021.pdf>

³⁶ FONFRÍA MESA, A., DESIDERIO ROMERO, J., FÉLIX SANZ, J. *Brief Report on Direct and Tax Incentives for R & D Investment in Spain*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, s. 9–12.

³⁷ Zakon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18 (Zákon č. 64/2018 Sb., o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje). Dostupné z: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_07_64_1306.html

má přímý dopad na výkon VaV v okolních zemích.³⁸ Proto je logické tyto státy rovněž zařadit do daného srovnání. Nadto se jedná o státy s poměrně širokou škálou nepřímé podpory (oba patří do výše definované první skupiny států dle šíře podpory) a proto mám za to, že z jejich právních úprav by mělo být možné dovodit alespoň některé inspirativní prvky, které by mohly být aplikovány v tuzemské právní úpravě daňové podpory výzkumu a vývoje. Pro úplnost dodávám, že Německo jsem do srovnání nezařadil, byť se rovněž jedná o sousední stát. To proto, že fungování daňové podpory VaV v Německu je do značné míry shodné, jako v Rakousku, které již do srovnání zařazeno je.³⁹

Byť i v rámci jednotlivých skupin lze nalézt určité nuance, podstatná je zejména celková koncepce podpory. Lze mít tedy za to, že zahrnutí alespoň jednoho státu z každé skupiny do celkového srovnání bude vhodně a dostatečně demonstrovat odlišné přístupy k podpoře výzkumu a vývoje napříč Evropskou unií. Omezený počet států ke komparaci zároveň poskytne dostatečný prostor pro hlubší analýzu daných podpor v jednotlivých zemích.

Členění monografie

Následující text bude koncipován do pěti základních částí, vyjma úvodu a závěru. Úvodní část vymezuje zejména zkoumanou problematiku a stanoví stanovený cíl. V první části budou vymezeny základní pojmy týkající se výzkumu a vývoje (rozhodné definice vycházejí primárně z manuálů OECD, konkrétně manuálů Frascati a Oslo). Tím dojde k vymezení základního rámce daňově podporovaných aktivit. Byť se mohou podporované aktivity v jednotlivých státech lišit, základní pojmy, jak bude dále v práci demonstrováno, se obecně přebírají právě z výše uvedených manuálů OECD. Ve druhé části budou vymezena teoretická a koncepční východiska nepřímé podpory výzkumu a vývoje. Podstatné v této části bude zejména vymezení korekčních prvků daní, rozlišení mezi přímou a nepřímou podporou a nastínění důvodů pro podporu výzkumu a vývoje.

³⁸ FAULHABER, L. V. The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation. *Minnesota Law Review* [online]. 2016, s. 1641–1702 [cit. 1. 2. 2025]. DOI: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2802281>

³⁹ German R & D tax credit (Forschungszulage). *Tax Incentives for R & D and Innovation* [online]. OECD, 2023 [cit. 1. 2. 2025]. Dostupné z: <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/DEU1>

Třetí část se zaměří na současnou českou právní úpravu a praxi odčitatelných položek od základu daně, zejména odčitatelnou položku na výzkum a vývoj. Důraz bude kladen především na aplikační praxi. Z tohoto důvodu budou jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů vážící se k této odčitatelné položce dále rozhojňena o aplikační praxi Finanční správy⁴⁰ a dovysvětlena za pomoci judikatury správních soudů.

Ve čtvrté části budou blíže rozebrány právní úpravy daňové podpory výzkumu a vývoje ve vybraných členských státech Evropské unie. Jednotlivé právní úpravy budou částečně ve čtvrté, převážně však v páté části, vzájemně komparovány tak, aby z provedené komparace bylo možné dovodit pozitivní a negativní aspekty daňové podpory v jednotlivých členských státech. Na základě komparace České republiky s ostatními srovnatelnými státy bude předně možné dospět k dílčímu závěru, zda je výše podpory v ČR dostatečně vysoká, resp. dostatečně motivační. Z analýzy současné praxe při uplatňování podpory v ČR a následným srovnáním postupů v jednotlivých členských státech bude také možné zodpovědět otázku, zda je právní jistota týkající se uznání odpočtu daňovými orgány, ve srovnání s ostatními státy, dostatečně vysoká, a především, zda je možné se inspirovat postupy v zahraničí při změnách české právní úpravy v této oblasti, a to ve snaze posílit právní jistotu daňových subjektů. To by totiž také mělo vést k zatraktivnění odčitatelné položky, resp. investic do výzkumu a vývoje v České republice. Lze také důvodně předpokládat, že možnému zneužití know-how při uplatňování odčitatelné položky musí čelit i v ostatních státech EU. I v této oblasti je proto možné a žádoucí se v úvahách *de lege ferenda* inspirovat v zahraničí.

Cíl této práce bude naplněn navržením změn v právní úpravě na základě konkrétních doporučení, které vyvstanou z provedené komparace jednotlivých právních úprav. Ty budou formovány převážně v páté části. Navržené změny budou dále zasazeny do širšího kontextu tak, aby bylo možné eliminovat případné pnutí s ostatními právními předpisy, především se zákonem o daních

⁴⁰ Zejména dle pokynů Ministerstva financí, konkrétně Pokyn D-288 ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96003/2005, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a Pokyn č. MF-17 ze dne 5. 5. 2020, č. j. MF-4869/2020/15-2, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a pozdějších předpisů.

z příjmů a daňovým řádem. Zasazením navrhovaných změn do širšího kontextu by rovněž mohlo dojít k návrhům na změny některých zákonných ustanovení mimo zákon o daních z příjmů, a to v případě, že navržené změny budou shledány jako nevhodné ve světle současné právní úpravy.

Přínosem této monografie tak je předně to, že čtenáři nastíní fungování nepřímé podpory výzkumu i vývoje v zahraničí. Již z tohoto hlediska je následující text unikátní, jelikož se česká odborná literatura zahraniční právní úpravou podpory výzkumu a vývoje v podstatě nezabývá, a pokud ano, ustává na stručném popisu základní charakteristiky bez podrobnějšího vysvětlení. Hlavním přínosem práce však jsou návrhy *de lege ferenda* na základě provedeného srovnání české a zahraniční právní úpravy týkající se nepřímé podpory výzkumu a vývoje. V závěru jsou navrženy takové změny v právní úpravě daňové podpory výzkumu a vývoje, které by *ceteris paribus* měly vést k jejímu zatraktivnění, tedy k nárůstu daňových subjektů, které si tuto odčitatelnou položku uplatní. Tohoto cíle je dosaženo za pomoci eliminace či redukce výše identifikovaných problematických aspektů spojených se současnou nepřímou podporou VaV v České republice.

Shrnutí

Tato monografie se zabývá daňovou podporou výzkumu a vývoje. Ta v České republice v současnosti nefunguje správně, jak je zřejmé především z klesajícího počtu daňových subjektů, které si podporu uplatňují a to přesto, že počet subjektů vykonávajících výzkum a vývoj v ČR stále roste. Mezi hlavní problematické aspekty současného stavu patří především formalistický přístup daňových orgánů, pramenící ze současné právní úpravy a rozhodnutí správních soudů. S touto odčitatelnou položkou se rovněž pojí vysoká právní nejistota a možný únik citlivých informací (know-how) daňových subjektů. Nelze také vyloučit to, že výše podpory není dostatečně motivační.

Cílem je navržení koncepčních změn právní úpravy daňové podpory výzkumu a vývoje, která bude mít potenciál zvýšit počet daňových subjektů uplatňujících si tuto podporu. Pro naplnění stanoveného cíle je formulována výzkumná otázka: „Jaké konkrétní změny právní úpravy výzkumu a vývoje jako odčitatelné položky od základu daně musí být učiněny, aby došlo k opětovnému nárůstu daňových subjektů uplatňujících si daňovou podporu

na výzkum a vývoj, a zároveň bylo dosaženo smyslu a účelu daňové podpory výzkumu a vývoje?⁴.

K formulaci plánovaných doporučení je čerpána inspirace zejména v zahraniční právní úpravě a právní praxi nepřímé podpory výzkumu a vývoje. Do srovnání bude zahrnuto Slovensko, Polsko, Chorvatsko, Rakousko a Španělsko. Tyto státy totiž reprezentují různé typy přístupů k nepřímé podpoře výzkumu a vývoje (Španělsko, Rakousko, Chorvatsko), popř. se jedná o státy, se kterými nás pojí dlouhodobý kulturní vývoj, historický vývoj a geografická blízkost (Rakousko, Slovensko, Polsko).

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Správné vymezení základních pojmů, které jsou nutně spjaté s oblastí výzkumu a vývoje, je zcela klíčové. Je totiž nezbytné odlišit aktivity, které pod pojem „výzkum“ či „vývoj“ spadají, a tudíž jsou způsobilé přiznání podpory z veřejných prostředků, od aktivit, které pod tyto pojmy podřadit nelze. Jak již to v právu bývá, není zcela možné určit přesnou hranici mezi výzkumem, vývojem, inovací a dalšími významově srovnatelnými pojmy. Často tak v praxi budou rozhodovat pouze drobné nuance. Pojmy výzkum a vývoj je nutné především odlišit od pojmu inovace, přestože se v obecné mluvě tyto pojmy běžně zaměňují. Některé členské státy však, jak bude dále demonstrováno na konkrétních případech, podporují odlišnou měrou konkrétní typy výzkumu a vývoje. Nežádka kdy daňově podporují také investice do inovace, které v současné době Česká republika daňově nepodporuje. Proto je nutné základní pojmy pojící se s výzkumem a vývojem řádně vymezit.

Základní rámec pro posuzování podporovaných aktivit vymezuje Frascati manuál. Jedná se o dokument OECD, který byl poprvé vytvořen v roce 1963 a od té doby se poměrně často, byť nepravidelně, reviduje. V současné době jej lze považovat za klíčový dokument pro mezinárodně standardizované definice vědecké a technické činnosti pro statistické účely.⁴¹ Krajský soud v Českých Budějovicích jej považuje za výkladovou pomůcku, která není v českém právu závazná.⁴² Nejvyšší správní soud ji považuje za výkladovou pomůcku. Proto akceptuje, že z ní správce daně vychází. To odůvodňuje tím, že se jedná o veřejně dostupnou a všeobecně známou výkladovou pomůcku.⁴³ Přestože se tak nejedná o závazný právní předpis, členské státy EU v drtivé většině případů přebírají definice Frascati manuálu do svých národních právních předpisů. Samotný Frascati manuál považují buď za nezávaznou výkladovou pomůcku, popř. jako pomůcku závaznou, ke které je v případě nejasnosti výkladu přihlédnout, jak bude blíže rozvedeno v rámci podpory VaV v konkrétních členských státech.

⁴¹ MOTHE, J. The revision of international science indicators: The Frascati manual. In: *Technology in Society* [online]. 1992, roč. 14, č. 4, s. 427–440 [cit. 16. 12. 2024]. DOI: [https://doi.org/10.1016/0160-791X\(92\)90037-B](https://doi.org/10.1016/0160-791X(92)90037-B)

⁴² Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 10. 2018, č.j. 51 Af 32/2017-31.

⁴³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2024, č.j. 5 Afs 263/2023-32.

1.1 Výzkum a vývoj

Výzkum a vývoj lze definovat jako tvůrčí a systematickou práci, jejíž cílem je rozšíření dosavadních znalostí (včetně poznatků o lidstvu jako takovém, kultuře a společnosti), a navržení nové aplikace dostupných poznatků.⁴⁴ K posouzení toho, zda se jedná o výzkum a vývoj vymezuje Frascati manuál celkem pět základních kritérií. Každé z těchto kritérií musí být alespoň v principu naplněno, a to buď nepřetržitě, nebo alespoň příležitostně. Mezi tato kritéria patří:

- prvek novosti,
- kreativita,
- prvek nejistoty,
- systematicčnost,
- převoditelnosti či reprodukovatelnost.⁴⁵

Veškeré výše uvedené pojmy je nutno vykládat s přihlédnutím k sektoru, ve kterém je výzkum či vývoj prováděn. Ve vztahu k **prvku novosti** lze konstatovat, že výzkum či vývoj by měl usilovat rozvíjení dosavadní úrovně znalostí v oboru a rozvíjet je o nové pokroky v poznání. Pod pojem novost nelze podřadit aktivity, které jsou vykonávány s cílem zpětné analýzy, napodobování nebo kopírování. Takové poznatky totiž nelze považovat za původní.⁴⁶

Kreativitu v oblasti výzkumu a vývoje lze charakterizovat jako požadavek na to, aby cílem VaV nebyly rutinní změny postupů či produktů, ale aby cílem byly naopak nové nápady či koncepty, které zlepšují současné znalosti. Za výzkum a vývoj lze však považovat také vyvíjení nových metod na vykonávání běžných činností. Příkladem lze uvést, že zpracování dat za běžných okolností nelze považovat za výzkum a vývoj. I tuto aktivitu však lze pod pojem VaV podřadit, pokud se stane např. součástí programu

⁴⁴ MORIS F., PECE, Ch. Definitions of Research and Development: An Annotated Compilation of Official Sources. In: *National Center for Science and Engineering Statistics* [online]. 2022, roč. 22, č. 209, 19. 5. 2022 [cit. 16. 12. 2024]. Dostupné z: <https://nces.nsf.gov/pubs/ncses22209>

⁴⁵ Frascati Manual. *OECD* [online]. 2022 [cit. 15. 10. 2023]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/publications/implementing-the-oecd-frascati-manual-d686818d-en.htm>

⁴⁶ Frascati Manuál. *Technologická agentura České republiky* [online]. 2019, s. 46 [cit. 15. 10. 2023]. Dostupné z: https://tacr.gov.cz/wp-content/uploads/documents/2019/10/09/1570606613_Frascati_manual.pdf

na vývoj nových metod pro zpracování dat. Obdobně je to např. s odbornou přípravou. Ta je za běžných okolností z výzkumu a vývoje vyloučena. Pokud by se však jednalo o vyvíjení nových metod, jak školení připravit, pak by, za splnění ostatních kritérií, bylo rovněž možné tuto aktivitu pod VaV podřadit.⁴⁷

Prvek nejistoty má několik dimenzí. Základem nejistoty v případě projektů výzkumu a vývoje je nejistota ohledně času a nákladů, které je potřeba vynaložit k tomu, aby bylo dosaženo očekávaných výsledků. Nejistota v rámci výzkumu a vývoje by měla však spočívat především v tom, že by nemělo být zcela jisté, zda je vůbec možné stanovených cílů dosáhnout.⁴⁸ Pokud by totiž již před zahájením projektu bylo nesporné, že vytyčeného cíle bude dosaženo, a tedy že výsledek práce není nejistý, nejednalo by ve světle Frascati manuálu o výzkumný či vývojový projekt.

Výzkum a vývoj je také nutné považovat za činnost, která je prováděna **systematicky** neboli **plánovitě**. Výzkumník by tak měl mít k dispozici záznamy činnosti před začátkem procesu, v jeho průběhu i po jeho dokončení, v rámci vyhodnocení projektu. Před začátkem projektu je nezbytné stanovit konkrétní plán a navrhnout rozpočet. Za výzkum a vývoj tedy nelze považovat činnosti nahodilé, či neplánované. Kvalita dostupných záznamů by měla odpovídat povaze projektu VaV.⁴⁹ To lze vykládat tak, že pro méně významné, popř. dílčí projekty (z povahy věci také méně finančně nákladné), lze akceptovat méně detailní projektovou dokumentaci, která projekt vytyčí. Totéž platí pro průběžná a závěrečná hodnocení projektu. To však neznamená, že lze provádět výzkum či vývoj bez náležité přípravy či průběžného hodnocení. Zejména dokumentace vyhotovená před zahájením výzkumné a vývojové činnosti je klíčová pro prokázání toho, že vykonávaná aktivita nebyla nahodilá (v takovém případě by se totiž o VaV nejednalo). Průběžná hodnocení slouží k prokázání prací na projektu, sledování jeho vývoje a případných změn od původního plánu. Závěrečné hodnocení slouží k vyhodnocení úspěšnosti projektu a shrnutí vykonávaných aktivit. To je nesmírně důležité zejména z pohledu následné kontroly, zda vykonané aktivity skutečně

⁴⁷ Technologická agentura České republiky, Frascati Manuál, op.cit., s. 46–47.

⁴⁸ OECD, Frascati Manual, op.cit., s. 49.

⁴⁹ Ibid., s. 47.

naplňují definici výzkumu a vývoje. Nelze totiž pominout, že skutečně vykonané aktivity se mohou od předem plánovaných podstatně lišit. Je přitom nutné, aby předem plánované i skutečně vykonané aktivity, byť se mohou vzájemně odlišovat, naplňovaly kritéria výzkumu a vývoje.

Závěrečným kritériem je kritérium **převoditelnosti či reprodukovatelnosti**. Projekt výzkumu či vývoje by tedy měl být navržen tak, aby jej bylo možné napodobit či reprodukovat. Samozřejmě i v případě vyvrácení stanovených hypotéz by mělo být při opakování činnosti dosaženo stejných výsledků. Jakékoliv výsledky i postupy proto musí být náležitě zaznamenány. Způsob zaznamenání a prezentace výsledků se obvykle bude částečně lišit s ohledem na to, zda výzkumníkem bude výzkumná instituce či univerzita, nebo zda se jedná o soukromou společnost. V rámci univerzity se očekává vyšší míra kodifikace poznatků, stejně jako jejich šíření. V soukromém sektoru lze očekávat, že výsledky budou utajeny za pomoci prostředků ochrany duševního vlastnictví.⁵⁰ To však neznamená, že průběh a výsledky výzkumu a vývoje nemají být řádně zaznamenány, jak již bylo blíže rozvedeno v rámci předchozích kritérií.

Frascati manuál dále rozlišuje mezi jednotlivými druhy výzkumu a vývoje.⁵¹ Ačkoliv v limitech současné právní úpravy daňové podpory výzkumu a vývoje je toto rozlišení spíše podružné, v zahraničí není výjimkou to, že subjekty mají nárok na odlišnou výši podpory v závislosti na druhu VaV, který vykonávají. Příkladem lze uvést Chorvatsko, které odlišnou měrou podporuje různé druhy činnosti.⁵² Výzkum a vývoj lze dle Frascati manuálu rozdělit do tří základních kategorií. Konkrétně se dělí na základní výzkum, aplikovaný výzkum a experimentální vývoj.

Základním výzkumem se rozumí experimentální a teoretická práce, která je vynakládána především za účelem zisku nových poznatků o základních principech jevů, popř. pozorovatelných skutečností, které nejsou primárně zaměřené na konkrétní uplatnění či využití v praxi. Základní výzkum tak analyzuje struktury, vlastnosti a vzájemné vztahy, s ohledem na formulování a ověřování teorií, zákonitostí či hypotéz. Výsledky základního výzkumu

⁵⁰ Technologická agentura České republiky, Frascati Manuál, op.cit., s. 49.

⁵¹ MORIS, PECE, op. cit.

⁵² HÁJEK, op. cit., s. 47–49.

jsou obvykle publikovány ve vědeckých časopisech, resp. nejsou obvykle komerčně využívány. Základní výzkum je proto typicky vykonáván především na vysokých školách, ve výzkumných institucích, či ve vládním sektoru. To však neznamená, že jej nemohou provádět i soukromé společnosti. Využití základního výzkumu v komerční praxi, vzhledem k jeho obecnosti, je však nízké. Cílem základního výzkumu by totiž měl být pokrok ve vědě, nikoliv aplikace závěrů na komerční využití.⁵³

Aplikovaný výzkum je, ve srovnání se základním výzkumem, již mnohem praktičtěji orientovaný. Jeho cílem je především určit možné způsoby využití poznatků zjištěných základním výzkumem. Aplikovaný výzkum rovněž může stanovit nové metody nebo způsoby k dosažení předem stanovených a specifických cílů. Výsledky aplikovaného výzkumu tak jsou často využívány soukromým sektorem. Aplikovaný výzkum je totiž zaměřen na konkrétní operace, systémy, metody či produkty.⁵⁴

Experimentální vývoj lze charakterizovat jako systematickou práci, která čerpá z poznatku výzkumu a praktických zkušeností. Produkuje další poznatky, které se zaměřují na vytvoření nových postupů či produktů, popř. na zlepšení stávajících postupů či produktů. Tato práce však musí splňovat kritéria výzkumné a vývojové činnosti, především kritéria nejistoty.⁵⁵

Mezi výše uvedenými kategoriemi výzkumu a vývoje existuje pouze velice tenká linie. Lze je však alespoň částečně osvětlit na jednoduchém případě činnosti historiků. Pokud historici zkoumají dopad tání ledovců na lidstvo, jedná se o základní výzkum. Pokud zkoumají reakce společnosti na katastrofické přírodní události, např. epidemie, sucha či záplavy, a to z důvodu pochopení toho, jak zajistit, aby současná společnost mohla reagovat na současné globální změny klimatu lépe, jedná se o aplikovaný výzkum. Pokud na základě předchozího výzkumu navrhnou novou muzejní expozici, která bude sloužit jako prototyp pro další muzea, bude se jednat o experimentální vývoj.⁵⁶

⁵³ Technologická agentura České republiky, Frascati Manuál, op.cit., s. 51–52.

⁵⁴ Technologická agentura České republiky, Frascati Manuál, op.cit., s. 52.

⁵⁵ RADVAN, M., MRKÝVKA, P. a kol. *Důchodové daně*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2016, s. 145–146.

⁵⁶ Technologická agentura České republiky, Frascati Manuál, op.cit., s. 57–58.

1.2 Inovace

Od výzkumu a vývoje je dále nutné striktně vymezit pojem inovace. Tento pojem, na rozdíl od výzkumu a vývoje, není upraven ve Frascati manuálu, nýbrž v Oslo manuálu. Oslo manuál je základní metodickou příručkou OECD k měření inovačních aktivit.⁵⁷ V souladu s Oslo manuálem jsou **inovace** chápány jako zavedení nového nebo výrazně zdokonaleného výrobku, zboží, služby či procesu, nové marketingové metody či nové organizační metody v podnikatelské praxi. Inovaci je nutné chápat jako něco nového či podstatně změněného ve vztahu ke konkrétní společnosti, nikoliv nutně k danému odvětví.⁵⁸ Oslo manuál rozlišuje čtyři hlavní typy inovací, a to produktovou, procesovou, marketingovou a organizační. Tyto typy blíže rozvíjejí základní definici inovace a poskytují bližší pohled na činnosti, které lze za inovační považovat.

Produktovou inovací se rozumí zavedení služby nebo zboží, které jsou nové nebo podstatně vylepšené. Tento pojem zahrnuje také významné zlepšení technických specifikací, materiálů a komponentů, zabudovaného softwaru, uživatelské přístupnosti nebo jiných funkčních charakteristik. Aby bylo možné hovořit o produktové inovaci, je zapotřebí minimálně vyvinout snahu o podstatné vylepšení produktu či služby. Příkladem lze uvést podstatné zvýšení přesnosti dosavadního systému GPS, zvýšení účinnosti brzd v autě, či významné zrychlení současných služeb internetové bankovnictví.⁵⁹

Procesovou inovací se rozumí zavedení nové či podstatně vylepšené metody produkce či doručování zboží či služeb. Tato kategorie inovací zahrnuje výrazné zlepšení v technice, vybavení či softwaru. Procesová inovace by měla mít za cíl např. snížení nákladů na produkci či logistiku, popř. zvýšení kvality v těchto oblastech. Příkladem pro zlepšení produkce lze uvést implementaci nového automatizačního zařízení na výrobní lince či implementaci softwaru pro počítačově podporovaného navrhování vývoje výrobků.

⁵⁷ Inovační aktivity podniků. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 11. 11. 2025]. Dostupné z: <https://csu.gov.cz/docs/107508/6831fe84-9ea0-52cd-2c71-bc0d-1ce89476/21300322m.pdf>

⁵⁸ Oslo Manual. *OECD* [online]. 2005, s. 46 [cit. 16. 10. 2023]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5889925/OSLO-EN.PDF>

⁵⁹ BREČKOVÁ, P., HAVLÍČEK, K. *Inovace a jejich financování v malé a střední firmě*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2016, s. 14–15.

Příkladem podstatného vylepšení v logistice je např. zavedení speciálních čárových kódů, které umožní aktuální sledování polohy zboží.⁶⁰

Marketingovou inovací je zavedení nové marketingové metody, která zahrnuje podstatné změny v designu produktu, jeho balení, produkt placementu, reklamě či stanovování cen. Marketingová inovace by tak měla vždy směřovat na vhodnější naplnění potřeb zákazníka, otvírat nové trhy či pozice na trhu, a to vždy s cílem zvýšení prodeje. Za marketingovou inovaci lze považovat pouze zavedení marketingových metod, které doposud společnost nevyžívala. Zároveň musí být dostatečně odlišná od doposud využívaných metod. Na druhou stranu marketingová strategie nemusí být přímo vyvinuta danou společností, ale může být převzata i od jiných společností či organizací. Může se také vztahovat nejen na nové produkty, ale i na stávající zboží či služby. Změny v designu lze chápat jako podstatné změny v balení či vzhledu zboží, ale také zavedení nového designu, např. v rámci zavedení nové příchutě nápoje na trh. Podstatné změny v produkt placementu se typicky budou vázat na změny ve způsobech prodeje zboží či služeb, nikoliv však ve změnách v logistice. Příkladem změny v produkt placementu je např. prvotní zavedení systému franšízy. Změny v reklamě zahrnují kupříkladu prvotní využití podstatně odlišného média nebo techniky, jako je reklama prostřednictvím partnerství s celebrity, či využití reklamy ve filmu. Změnu naceňování zboží či služeb může reprezentovat například inovativní změnu cen, která v aktuálním čase pružně reaguje na aktuální poptávku.⁶¹

Organizační inovaci lze chápat jako zavedení nové organizační metody obchodních postupů společnosti, novou organizaci pracoviště nebo vnějších vztahů. Organizační inovace by měla směřovat ke zvýšení výkonosti společnosti za pomoci snížení administrativních nákladů, zvýšení produktivity práce prostřednictvím spokojenosti zaměstnanců na pracovišti, či snížení nákladů na zásobování. Příkladem lze uvést zavedení systému pro sdílení znalostí a zkušeností mezi zaměstnanci, zavedení nových vzdělávacích systémů, zavedení systému pro vyšší nezávislost a kreativitu zaměstnanců při rozhodování, či zavedení nové spolupráce s výzkumnými organizacemi.⁶²

⁶⁰ OECD, Oslo Manual, s. 49.

⁶¹ OECD, Oslo Manual, s. 49–51.

⁶² Ibid., s. 51–52.

1.3 Shrnutí vymezení základních pojmů

Základní pojmy, které se váží k výzkumu a vývoji, jsou definovány především ve Frascati manuálu a Oslo manuálu. Výzkum a vývoj lze definovat jako tvůrčí a systematickou práci, jejíž cílem je rozšíření dosavadních znalostí a navržení nové aplikace dostupných poznatků. K posouzení toho, zda se jedná o výzkum a vývoj, vymezuje Frascati manuál celkem pět základních kritérií. Mezi tato kritéria patří prvek novosti, kreativita, prvek nejistoty, systematickosti a reprodukovatelnosti. Výzkum a vývoj lze dále rozdělit do tří základních kategorií, konkrétně na základní výzkum, aplikovaný výzkum a experimentální vývoj.

Od výzkumu a vývoje je nutné odlišit pojem inovace. Tento pojem je definován v Oslo manuálu. Inovací se rozumí zavedení nového nebo výrazně zdokonaleného výrobku, zboží, služby či procesu, nové marketingové metody či nové organizační metody v podnikatelské praxi. Tato novota se posuzuje ve vztahu ke konkrétní společnosti. Nemusí se tak jednat o novotu v daném odvětví či v celkovém penzu dosavadních znalostí lidstva. Oslo manuál rozlišuje čtyři hlavní typy inovací, a to produktovou, procesovou, marketingovou a organizační.

2 TEORETICKÁ A ZÁKLADNÍ VÝCHODISKA

Na úvod této kapitoly je nutné zdůraznit, že výzkum a vývoj je nesmírně prospěšný nejen pro ty, kteří jej vykonávají a následně těží z prodeje jeho výsledků, ale i pro třetí osoby. Proto v úvodu této kapitoly budou blíže rozvedeny důvody pro podporu výzkumu a vývoje. Ty poslouží nejen ke vhodnějšímu zasazení jednotlivých doporučení ke změnám v současné právní úpravě do kontextu, ale také pro prokázání přínosu podpory výzkumu a vývoje, jenž je středobodem této práce.

Finální podoba praktického fungování daňové podpory výzkumu a vývoje v České republice je ovlivněna mnoha aspekty. Jedná se totiž o velice komplexní téma, jehož výsledek formují i mezinárodní, potažmo nadnárodní organizace. Jak bylo uvedeno v předchozí kapitole, co se týče vymezení pojmů výzkumu a vývoje, primární roli hraje především OECD.⁶³ Nelze však zapomínat na to, že Česká republika je od roku 2004 členským státem Evropské unie. Je proto vázána také právem Evropské unie. Pro oblast výzkumu a vývoje je rozhodná zejména Smlouva o fungování Evropské unie, která spadá do primárního práva EU a tvoří základ právního řádu Unie.⁶⁴ Ta totiž mimo jiné vymezuje podmínky veřejné podpory. Daňovou podporu výzkumu a vývoje je přitom nutné obecně vnímat jako veřejnou podporu. Právě veřejné podpoře z pohledu evropského práva se proto bude rovněž týkat tato kapitola.

Z pohledu vymezení výsledné formy podpory České republiky má pochopitelně rozhodnou roli národní zákonodárce. Je si však nutné uvědomit, že ten disponuje širokou škálou možností, prostřednictvím kterých může výzkum a vývoj podporovat. Předně je proto nutné rozlišit dva základní typy podpory výzkumu a vývoje, konkrétně přímou a nepřímou. V rámci nepřímé

⁶³ HÁJEK, P. Research and Development Tax Credit for Software Development. *Financial Law Review* [online]. 2024, 2024, č. 3, s. 26–42 [cit. 18. 1. 2025]. Dostupné z: <https://dx.doi.org/10.4467/22996834FLR.24.012.20921>

a HÁJEK, P. Výzkum a vývoj jako prostředek k dosažení cílů zelené politiky EU [online]. In: SCHWEIGL, J., RADVAN, M., JANOVEC, M. *COFOLA 2022*. Brno: Masarykova univerzita, 2022, s. 31–46 [cit. 22. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola/2022/cofola-2022-03.pdf>

⁶⁴ JANKŮ, M., JANKŮ, I. *Právo EU po Lisabonské smlouvě*. Ostrava: Key Publishing, 2012, s. 85.

podpory VaV se logicky nabízí podpora prostřednictvím korekčních prvků daní. Korekční prvky daní však nezahrnují pouze daňové odpočty. Tato kapitola se proto zaměří také na vymezení základních východisek, které musí zákonodárce při normotvorbě týkající se daňové podpory výzkumu a vývoje respektovat, a na vymezení základních možností podpory výzkumu a vývoje. S ohledem na zaměření této monografie však bude, vyjma prvotního srovnání přímé a nepřímé podpory, převážná část kapitoly zaměřena na podporu nepřímou, konkrétně podporu daňovou.

V neposlední řadě však nelze opomenout ani skutečnost, že významnou roli v oblasti výzkumu a vývoje hraje také Rada pro výzkum, vývoj a inovace. Jedná se o zákonem zřízený odborný a poradní orgán vlády pro výzkum, vývoj a inovace. Ve spolupráci s Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy připravuje Národní politiku výzkumu, vývoje a inovací a stará se také o kontrolu její realizace. Zároveň připravuje metodiky pro hodnocení výzkumných organizací a výsledků ukončených programů. Podílí se také na samotném hodnocení. V rámci své činnosti rovněž zpracovává priority aplikovaného výzkumu, vývoje a inovací, zpracovává pravidelné roční analýzy a hodnocení stavu výzkumu, vývoje a inovací. Rada pro výzkum, vývoj a inovace také navrhuje členy představenstva a předsedy Grantové agentury České republiky a Technologické agentury České republiky. Podílí se však také na aktivitách vně České republiky. Její úlohou je zejména jednat s poradními orgány pro výzkum, vývoj a inovace Evropské unie i jednotlivých členských států EU. Mimo výše uvedené se podílí také na plnění dalších úkolů uložených vládou či právními předpisy.⁶⁵

Z uvedeného je zřejmé, že výslednou podporu výzkumu a vývoje formuje velké množství různých subjektů s různými pravomocemi a částečně odlišnými zájmy. Je proto nutné předně vymezit základní a teoretická východiska týkající se samotné podstaty a smyslu podpory, ale také základní pravidla normotvorby v oblasti podpory výzkumu a vývoje. Bez nich by návrhy *de lege ferenda*, které jsou cílem této práce, postrádala dostatečnou relevanci. Proto se základním a teoretickým východiskům věnuje tato kapitola.

⁶⁵ § 35 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací.

2.1 Důvody podpory výzkumu a vývoje

Podpora výzkumu a vývoje má zásadní význam pro růst a konkurenceschopnost národních ekonomik. Státy na celém světě poskytují daňové úlevy a další pobídky, aby motivovaly společnosti k investicím do výzkumu, vývoje a inovací. Následující kapitola se zabývá důvody podpory výzkumu a vývoje a jejich širšími socioekonomickými dopady.

Jedním z hlavních důvodů pro podporu výzkumu a vývoje je stimulace ekonomického růstu. Výzkum a vývoj jsou motorem produktivity a zvyšování přidané hodnoty v různých odvětvích. Podniky, které investují do výzkumu a vývoje, často vytvářejí nové produkty, služby nebo technologické procesy, které jim umožňují získat konkurenční výhodu na globálních trzích.⁶⁶ Průzkumy ukazují, že země s vyššími investicemi do výzkumu a vývoje mají vyšší úroveň ekonomického růstu, protože tyto investice zvýší efektivitu výroby a spotřeby.⁶⁷ Novoty, které vznikají v důsledku výzkumných a vývojových aktivit, mají schopnost transformovat odvětví a zlepšovat kvalitu života. Podpora výzkumu a vývoje v oblasti softwarového průmyslu například vede k vývoji nových programovacích jazyků, zlepšení umělé inteligence nebo pokročilých bezpečnostních systémů. Tyto novoty jsou často páteří digitální ekonomiky a umožňují vznik nových pracovních míst a podnikatelských příležitostí.⁶⁸

Investice do výzkumu a vývoje také pozitivně ovlivňují zaměstnanost, zejména v sektorech s vysokou přidanou hodnotou. Výzkumné a vývojové projekty často vyžadují vysoce kvalifikované pracovníky, což zvyšuje poptávku po vzdělané pracovní síle a vede k růstu zaměstnanosti v technologických odvětvích.⁶⁹ Výzkum a vývoj tedy nejen posiluje ekonomickou situaci jednotlivých

⁶⁶ HALL, B., REENEN, J. van. How effective are fiscal incentives for R & D? A review of the evidence. *Research Policy* [online]. 2000, roč. 29, č. 4–5, s. 449–469 [cit. 19. 6. 2024]. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0048-7333\(99\)00085-2](https://doi.org/10.1016/S0048-7333(99)00085-2)

⁶⁷ ROMER, P. M. Endogenous technological change. In: *Journal of Political Economy* [online]. 1990, č. 98, s. 71–102 [cit. 19. 6. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.1086/261725>

⁶⁸ BLOOM, N., SCHANKERMAN, M., REENEN, J. van. Identifying technology spillovers and product market rivalry. In: *Econometrica* [online]. 2013, č. 81, s. 1347–1393 [cit. 19. 6. 2024]. Dostupné z: <https://www.econometricsociety.org/publications/econometrica/2013/07/01/identifying-technology-spillovers-and-product-market-rivalry>

⁶⁹ SHAH, I. H. a kol. Does R & D investment drive employment growth? Empirical evidence at industry level from Japan. In: *International Journal of Finance & Economics* [online]. 2022, s. 102–118 [cit. 28. 6. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.1002/ijfe.2677>

společností, ale také podporuje tvorbu udržitelných pracovních míst a zlepšuje sociální stabilitu. Zároveň motivuje lidi ke vzdělání, jelikož zvyšuje poptávku společností po vzdělaných osobách. Dalším důležitým důvodem pro podporu výzkumu a vývoje je jeho přínos pro řešení globálních výzev, jako je klimatická změna, zdravotní krize nebo energetická bezpečnost. Výzkum v oblasti čistých technologií, zdravotnictví a obnovitelných zdrojů energie má potenciál významně přispět k dosažení cílů udržitelného rozvoje a k ochraně životního prostředí.⁷⁰ V tomto kontextu je podpora výzkumu a vývoje zásadní pro vytvoření technologií, které přinášejí užitek celému lidstvu.

Výzkum a vývoj jsou z výše uvedených důvodů často považovány za pozitivní externality, což znamená, že jejich přínosy přesahují bezprostřední užitek jednotlivých společností a mají širší dopad na společnost.⁷¹ Pokud společnosti investují do VaV, vytvářejí nové technologie, produkty a služby, které zlepšují životní úroveň, podporují inovace napříč celou ekonomikou a řeší klíčové globální výzvy. Tato pozitivita jsou často velmi významná, protože přispívají k růstu produktivity a konkurenceschopnosti nejen v daném sektoru, ale i v dalších odvětvích. Například nové technologie, které se vyvinou v jedné společnosti, mohou vést k vylepšení procesů v jiných společnostech, což stimuluje celkový ekonomický růst.⁷² Z toho důvodu státy poskytují firmám daňové úlevy a další formy podpory na VaV, protože zisky z těchto aktivit jsou příliš rozptýlené a široké na to, aby byly zachyceny pouze firmami, které do nich investují. Podpora výzkumu a vývoje je tedy klíčová pro stimulaci pozitivních externalit a udržitelného hospodářského rozvoje.⁷³

Společnosti čelí při investicích do výzkumu a vývoje značným rizikům, protože investice nejsou vždy úspěšné. Daňové úlevy a další formy státní podpory mohou tato rizika snížit tím, že jim pomáhají kompenzovat náklady na neúspěšné projekty. To podporuje společnosti k tomu, aby byly ochotné

⁷⁰ MATOS, S. a kol. Innovation and climate change: A review and introduction to the special issue. *Technovation* [online]. 2022, s. 1–14 [cit. 1. 7. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.technovation.2022.102612>

⁷¹ MANKIW, N. G. *Zásady ekonomie*. Profesionál. Praha: Grada, 1999, s. 217.

⁷² JONES, C. I., WILLIAMS, J. C. Measuring the Social Return to R & D. In: *The Quarterly Journal of Economics* [online]. 1998, č. 113, s. 1119–1135 [cit. 1. 8. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.1162/003355398555856>

⁷³ ARROW, K. J. Economic welfare and the allocation of resources for invention. In: *The rate and direction of inventive activity: Economic and social factors*. Princeton University Press, 1962, s. 609–623 [cit. 1. 8. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.1515/9781400879762-024>

experimentovat a vyvíjet nové technologie, i když si nejsou jisty jejich okamžitou komerční využitelností.⁷⁴ Podpora výzkumu a vývoje tedy nejen přispívá k ekonomickému růstu a technologickému pokroku, ale také pomáhá řešit klíčové globální výzvy a snižovat rizika společností zaměřeným na VaV. Díky těmto faktorům státy po celém světě zvyšují míru podpory VaV tak, aby zajistily konkurenceschopnost domácích společností a udržitelný rozvoj. Problematické však zůstává to, že společnosti, které do výzkumu a vývoje investují, či by měly zájem investovat, nemohou vždy dosáhnout na získání podpory či je získání této podpory nadměrně administrativně náročné. Proto je žádoucí kriticky hodnotit jednotlivé druhy podpory a způsob jejich poskytování.

2.2 Veřejná podpora

Veřejná podpora, často označována jako státní podpora (angl. „Aid“ či „State Aid“), je podporou poskytovanou státem nebo ze státních prostředků, ať již v jakékoliv formě.⁷⁵ Jedná se o podporu, která narušuje nebo je způsobila narušit hospodářskou soutěž zvýhodněním určitého odvětví výroby nebo podniku, pokud ovlivňuje obchod mezi členskými. Taková podpora je obecně neslučitelná s vnitřním trhem Evropské unie, nestanoví-li Smlouvy⁷⁶ jinak.⁷⁷

Smlouva o fungování Evropské unie výslovně upravuje také podporu, která je s trhem slučitelná, tedy vždy a bez dalšího, a podporu, která může být považována za slučitelnou, s přihlédnutím k vymezeným okolnostem. Mezi podporu slučitelnou s vnitřním trhem patří podpora sociální povahy, která se poskytuje nediskriminačně bez ohledu na původ výrobku. Dále sem patří podpora, která je určená na náhradu škod, které byly způsobeny přírodními pohromami nebo jinými mimořádnými událostmi. Třetí kategorií podpory slučitelné s vnitřním trhem je podpora poskytovaná vymezeným oblastem

⁷⁴ KLEMM, A. Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives. *International Monetary Fund* [online]. 2009, s. 5–19 [cit. 6. 6. 2024]. Dostupné z: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp0921.pdf>

⁷⁵ KINCL, M. *Veřejná podpora v Evropské unii*. Praha: POLYGON, 2004, s. 13.

⁷⁶ Smlouvami se podle čl. 1 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie rozumí Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské unie.

⁷⁷ Článek 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2. 7. 2024]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

Německa, které byly postiženy jeho předchozím rozdělením, a to za podmínky, že tato podpora je potřebná k vyrovnání hospodářského znevýhodnění, které bylo způsobeno právě tímto rozdělením.⁷⁸

Slučitelnou s vnitřním trhem může být podpora:

- a) na pomoc kultuře a zachování kulturního dědictví, a to za podmínky, že tato podpora neovlivní podmínky hospodářské soutěže a obchodu v Evropské unii v míře odporující společnému zájmu,
- b) s cílem usnadnit rozvoj vybraných hospodářských oblastí nebo činností, a to v případě, že nemění podmínky obchodu v takové míře, která by byla v rozporu se společným zájmem,
- c) napomáhající uskutečnění některého z významných projektů společného evropského zájmu, popř. napravit vážnou poruchu v hospodářství některého z členských států
- d) napomáhající hospodářskému rozvoji takových oblastí, které mají vysokou nezaměstnanost či mimořádně nízkou životní úroveň, a vybraných regionů s ohledem na jejich strukturální, hospodářskou a sociální situaci
- e) jiné kategorie podpor, jež rozhodnutím určí Rada (na návrh Komise).⁷⁹

Jak je zřejmé z uvedeného výčtu, podpora výzkumu a vývoje není výslovně uvedena ve Smlouvě o fungování Evropské unie jako oblast, která by byla či mohla být považována za slučitelnou s vnitřním trhem. Z jazykového znění SFEU není ani jednoznačně zjevné, že by se mohlo jednat o oblast podpory, která může být slučitelná s vnitřním trhem, byť jistě by některé projekty šlo podřadit pod výše uvedené body b), c) či d). Daňová podpora výzkumu a vývoje, jak bude dále zjevné ze srovnání podpory v jednotlivých členských státech, se obecně poskytuje plošně na veškeré projekty splňující kritéria výzkumu a vývoje. Jak je tedy možné, že členské státy EU poměrně běžně poskytují nepřímou podporu výzkumu a vývoje?

Předně je nutné poznamenat, že Evropská unie se obecně zavázala k podpoře výzkumu a vývoje.⁸⁰ Ostatně i ve strategii Evropa 2020 si vytyčila jako jeden z hlavních cílů, který bylo dle této strategie nutné splnit nejpozději do roku

⁷⁸ Článek 107 odst. 2 a 3 Smlouvy o fungování Evropské unie, op. cit.

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ Článek 179 Smlouvy o fungování Evropské unie, op. cit.

2020, aby 3 % HDP Evropské unie bylo investováno právě do výzkumu a vývoje.⁸¹ Obecný zákaz veřejné podpory lze prolomit možnou výjimkou uvedenou v čl. 108 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie, dle které Rada může rozhodnout o tom, že podpora, kterou členský stát hodlá poskytnout nebo již poskytuje, má být považována za slučitelnou s vnitřním trhem. Toto rozhodnutí musí odůvodňovat mimořádné okolnosti. Povinnost státu oznámit podporu výzkumu a vývoje zdůrazňuje především sdělení Komise.⁸² S ohledem na závazek Evropské unie podporovat výzkum a vývoj tak není překvapivé, že Rada běžně uvedené výjimky na podporu výzkumu a vývoje členským státům uděluje. Zároveň podle článku platí, že Rada může vymežit takové druhy podpor, které jsou z oznamovací povinnosti vyňaty.⁸³

Právě tato výjimka je upravena nařízením Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 17. června 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem. To přímo navazuje na Nařízení Rady (ES) č. 994/98 ze dne 7. května 1998, o použití článků 92 a 93 Smlouvy o založení Evropského společenství na určité kategorie horizontální státní podpory, které bylo účinné do 30. 6. 2014. Výše uvedené nařízení z roku 2014 se týká mimo jiné právě podpory výzkumu, vývoje a inovací.⁸⁴ Podstatné je toto nařízení pro Českou republiku zejména z toho důvodu, že obsahuje základní definice v oblasti podpory výzkumu, vývoje a inovací. Na tyto definice se také přímo odkazuje zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací (k tomu viz kapitolu o daňové podpoře VaV v ČR). Nařízení Komise č. 651/2014 dále stanovuje pravidla, při jejichž dodržení nepodléhá podpora oznamovací povinnosti a zároveň

⁸¹ Sdělení Komise – Evropa 2020: strategie Evropské unie pro růst a zaměstnanost ze dne 3. 3. 2010. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2. 7. 2024]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A52010DC2020>

⁸² Sdělení Komise – Rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací 2022/C 414/01. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2. 7. 2024]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2022:414:FULL&from=EN>

⁸³ Článek 109 Smlouvy o fungování Evropské unie, op. cit.

⁸⁴ Čl. 1 odst. 1 písm. d) nařízení Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 17. června 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2. 7. 2024]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0651>

je slučitelná s vnitřním trhem. Předně je nutné uvést, že nařízení vymezuje prahové hodnoty oznamovací povinnosti. Nařízení se nepoužije na podporu výzkumu a vývoje, která přesahuje níže uvedenou maximální výši podpory vztahenou k jednomu subjektu (na jeden projekt):

- 40 mil. €, je-li předmětem projektu převážně základní výzkum,
- 20 mil. €, je-li předmětem projektu převážně průmyslový výzkum a
- 15 mil. €, je-li předmětem projektu převážně experimentální vývoj.⁸⁵

Uvedené částky se mohou též zvýšit, a to v případě, že se jedná o projekty Eureka (Evropské organizace pro výzkum a rozvoj a síť pro obchod a přeshraniční výzkum), projekty v rámci společného podniku dle čl. 185 či 187 SFEU, popř. je-li podpora poskytnuta prostřednictvím vratných záloh.⁸⁶ Konkrétní podmínky, jejichž splněním je podpora projektů VaV vyňata z oznamovací povinnosti a zároveň slučitelná s vnitřním trhem, jsou zakotveny v čl. 25 až 30 daného nařízení. Podstatné je zejména to, že podpořená část projektu VaV musí plně spadat do kategorií základního výzkumu, průmyslového výzkumu, experimentálního vývoje či studie proveditelnosti. Výše podpory nesmí přesáhnout:

- u základního výzkumu 100 % způsobilých nákladů,
- u průmyslového výzkumu 50 % způsobilých nákladů,
- u experimentálního vývoje 25 % způsobilých nákladů a
- u studie proveditelnosti 50 % způsobilých nákladů.⁸⁷

V případě, že podpora VaV nespadá do působnosti uvedeného nařízení, je členský stát povinen žádat o udělení výjimky. Pro udělení výjimky je rozhodné zejména to, zda podpora splňuje kritéria stanovená sdělením Komise.⁸⁸ Toto sdělení vymezuje podmínky, za jejich splnění lze považovat daňovou podporu výzkumu a vývoje za slučitelnou s vnitřním trhem, resp. způsobilou k udělení výjimky. Sdělení Komise pochopitelně není právně závazné. Jedná se spíše o pomůcku při výkladu práva či při aplikaci právních předpisů.

⁸⁵ Čl. 4 odst. 1 písm. i) nařízení Komise (EU) ze dne 17. června 2014, č. 651/2014.

⁸⁶ Ibid.

⁸⁷ Čl. 25 až 30 nařízení Komise (EU) ze dne 17. června 2014, č. 651/2014.

⁸⁸ Bod 35 sdělení Komise – Rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací 2022/C 414/01.

Lze je proto chápat jako součást tzv. *soft law*.⁸⁹ Nerespektování doporučení nelze ani právně sankcionovat.⁹⁰ Přesto je právě toto sdělení pro členské státy v rámci podpory výzkumu a vývoje klíčové.⁹¹ Právě z něj totiž Komise při posuzování žádosti o udělení výjimky vychází.

Ze sdělení předně vyplývá to, že Komise při posouzení žádosti o udělení výjimky obvykle posuzuje, zda pozitivní dopady zamýšlené či již probíhající podpory převažují nad (alespoň potencionálně) negativními účinky na hospodářskou soutěž a obchod. Podporu výzkumu a vývoje lze také považovat za slučitelnou s vnitřním trhem pouze tehdy, má-li dostatečný motivační účinek. To znamená, že je způsobilá motivovat podporovaný subjekt k tomu, aby za pomoci podpory vykonával takové činnosti, které by bez ní nevykonával, popř. by je vykonával pouze v omezeném rozsahu. Podpora výzkumu a vývoje v žádném případě nesmí sloužit ke kompenzaci běžného podnikatelského rizika hospodářské činnosti či k pokrytí nákladů, které by podporovaný subjekt musel vynaložit bez ohledu na danou podporu.⁹²

Komise dále zkoumá přiměřenost podpory. Ta by měla být v souladu se sdělením Komise omezena na minimum, které postačí k provedení podporované činnosti. Tato podmínka je však formulována záměrně velmi vágně. Lze totiž jen stěží přesně vymezit, jaká výše podpory je dostatečná k tomu, aby byla dostatečně motivační. Osobně mám za to, že se jedná o možnou obranu proti přiznávání výjimek podporám, které jsou zjevně nepřiměřeně vysoké. Alespoň v teorii by tak měly být podporovány činnosti výzkumu či vývoje pouze v rozsahu nezbytném pro účely projektu a pouze po dobu trvání projektu. Náklady typicky spjaté s investicemi do výzkumu a vývoje, které Komise považuje za způsobilé podpory, jsou uvedeny v následující tabulce.

⁸⁹ SLIWKA, R. Pokyny Evropské komise k čl. 17 – kritické úvahy k uplatnění v praxi. In: *Revue pro právo a technologie* [online]. 2021, č. 24, s. 81 [cit. 20. 1. 2025]. DOI: <https://doi.org/10.5817/RPT2021-2-3>

⁹⁰ TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Leges, 2010, s. 81.

⁹¹ KLIMAN, M. Nový Rámc VaV spíše potvrzuje dosavadní výklad. *Vedavyzkum.cz* [online]. 16. 12. 2022 [cit. 9. 12. 2024]. Dostupné z: <https://vedavyzkum.cz/politika/legislative-a-pravo/matej-kliman-novy-ramec-vav-spise-potvrzuje-dosavadni-vyklad>

⁹² Sdělení Komise – Rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací 2022/C 414/01.

Tabulka č. 3: Způsobilé náklady na výzkum a vývoj dle sdělení Komise

Podpora projektů VaV	Osobní náklady, náklady na vybavení, nástroje, pozemky, budovy, smluvní VaV, režijní náklady a ostatní provozní náklady (zejména materiál).
Podpora projektů VaV související se zdravím	Veškeré náklady nezbytné pro projekt po dobu jeho trvání, zejména osobní náklady, náklady na výpočetní a digitální zařízení, nástroje pro zpracování údajů a sběr dat, diagnostické nástroje, na služby v oblasti VaV, klinická hodnocení ve fázích I–IV (ve fázi IV pouze pokud umožňují další technologický či vědecký pokrok)
Studie proveditelnosti	Náklady související se studií
Modernizace a výstavba výzkumné infrastruktury	Hmotný a nehmotný majetek

Zdroj: Příloha I sdělení Komise Rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací 2022/C 414/01. In: *EUR-lex* [právní informační systém].

Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A52022XC1028%2803%29>

Co se týče výše uvedených způsobilých nákladů, jedná se o typy nákladů, které členské státy mohou podporovat v rámci veřejné podpory výzkumu a vývoje. Nemusí však nutně podporovat veškeré z nich. Příkladem lze poukázat např. na smluvní výzkum a vývoj, který je ve sdělení Komise výslovně uvedený jako způsobilý náklad. Tento náklad však v České republice, alespoň co se týče odčitelné položky na výzkum a vývoj, obecně podporován není (k tomu blíže v kapitole popisující daňovou podporu výzkumu a vývoje). Odlišné je tomu například v Rakousku. Rakouský zákonodárce se rozhodl smluvní výzkum či vývoj daňově podporovat.

Sdělení Komise vymezuje také maximální možnou intenzitu podpory. Ta se člení dle jednotlivých podporovaných oblastí a zároveň dle velikosti příjemce podpory.⁹³ Konkrétní maximální intenzitu podpory stručně shrnuje níže uvedená tabulka.

⁹³ Příloha II sdělení Komise – Rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací 2022/C 414/01.

Tabulka č. 4: Maximální intenzita podpory výzkumu a vývoje v závislosti na velikosti podniku dle sdělení Komise

	Malý	Střední	Velký
Základní výzkum	100 %	100 %	100 %
Průmyslový výzkum	70 %	60 %	50 %
Průmyslový výzkum při spolupráci více subjektů* nebo pod podmínkou veřejného šíření výsledků	80 %	75 %	65 %
Průmyslový vývoj při splnění podmínek podle čl. 107 odst. 3 písm. c) SFEU**	75 %	65 %	55 %
Průmyslový vývoj při splnění podmínek podle čl. 107 odst. 3 písm. a) SFEU***	80 %	75 %	65 %
Experimentální vývoj	45 %	35 %	25 %
Experimentální vývoj při spolupráci více subjektů* nebo pod podmínkou veřejného šíření výsledků	60 %	50 %	40 %
Experimentální vývoj při splnění podmínek podle čl. 107 odst. 3 písm. c) SFEU**	50 %	40 %	30 %
Experimentální vývoj při splnění podmínek podle čl. 107 odst. 3 písm. a) SFEU***	60 %	50 %	40 %
Studie proveditelnosti	70 %	60 %	50 %
Studie proveditelnosti při splnění podmínek podle čl. 107 odst. 3 písm. c) SFEU**	75 %	65 %	55 %
Studie proveditelnosti při splnění podmínek podle čl. 107 odst. 3 písm. a) SFEU***	80 %	75 %	65 %
Výstavba a modernizace výzkumné infrastruktury	50 %	50 %	50 %

*V případě velkých podniků je podmínkou spolupráce alespoň s jedním středním nebo malým podnikem, popř. přeshraniční spolupráce

**Podpora, jež má usnadnit rozvoj určitých hospodářských oblastí nebo činností, pokud nemění podmínky v míře, která by byla v rozporu se společným zájmem

***Podpora oblastem s vysokou nezaměstnaností nebo s mimořádně nízkou životní úrovní, popř. vybraným regionům

Zdroj: Příloha II sdělení Komise Rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací 2022/C 414/01. In: *EUR-lex* [právní informační systém].

Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A52022XC1028%2803%29>

Opětovně je nutné poukázat na to, že výše uvedená tabulka zachycuje pouze maximální limity podpory, resp. maximální intenzitu podpory dle uvedených kritérií. Členské státy však nemusí nutně rozlišovat podporu dle velikosti příjemce podpory a jednotlivých typů výzkumu a vývoje. Podstatné je ovšem to, aby v případě plošné podpory bez zohlednění daného rozlišení nedošlo k překročení maximálních limitů.

Kupříkladu Česká republika uvedené dělení jednotlivých typů výzkumu a vývoje ve výši nepřímé podpory nikterak nezohledňuje. Naopak zavedla plošnou podporu bez ohledu na velikost příjemce podpory ve výši 100 % resp. 110 % ze základu daně. Uvedené limity proto nepřekračuje. To plyne z toho, že sazba daně z příjmů právnických osob, které nejčastěji podpory využívají, je v roce 2025 stanovena ve výši 21 %. Celková výše podpory je tak právě 21 %, popř. 23,1 % v případě podpory ve výši 110 % ze základu daně. Daňová podpora výzkumu a vývoje právnických osob je tak v České republice nižší než maximální možná podpora vymezená sdělením Komise. Totéž platí i pro podporu fyzických osob, u kterých jsou sazby daně 15 % a 23 %. Opačný přístup k poskytování podpory, rozdělovací podporu dle velikosti příjemce podpory a typu vykonávané činnosti, funguje např. v Chorvatsku, jak bude podrobněji rozebráno v příslušné kapitole, věnující se daňové podpoře výzkumu a vývoje v Chorvatsku.

Komise také nevylučuje, aby docházelo ke kumulaci přímé a nepřímé podpory totožného nákladu. Obecně tuto možnost podmiňuje splněním požadavku nepřekročení výše uvedené maximální míry podpory. Kumulace podpor stejného nákladu, jak bude dále v této práci představeno v rámci podpory v jednotlivých členských státech, se však v praxi příliš nevyskytuje. Zcela výjimečně je však možné dané limity v odůvodněných individuálních případech překročit. Tato podpora však stále musí být přiměřená. Odůvodněním poskytnutí vyšší podpory v individuálních případech bude zejména to, že s nastavenou podporou nebude podporovaný projekt dostatečně ziskový, tedy že vnitřní výnosové procento projektu nebude odpovídat minimální nebo referenční úrovni pro dané odvětví či podnik. Přiměřenost podpory se může posuzovat také běžnou hodnotou návratnosti v rámci projektů VaV u daného příjemce podpory či v daném odvětví. Ani v takovém případě však nesmí celková výše podpory převýšit stanovení hodnoty uvedené v tabulce níže.⁹⁴

⁹⁴ Sdělení Komise Rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací 2022/C 414/01.

Tabulka č. 5: Maximální výše podpory individuálních příjemců podpory při kumulaci různých druhů podpor

	Malý	Střední	Velký
Základní výzkum	100 %	100 %	100 %
Aplikovaný výzkum*	80 %	70 %	60 %
Aplikovaný výzkum* při spolupráci více subjektů** nebo pod podmínkou veřejného šíření výsledků	90 %	80 %	70 %
Výstavba a modernizace výzkumné infrastruktury	60 %	60 %	60 %

*Aplikovaným výzkumem se rozumí průmyslový výzkum, experimentální vývoj nebo jejich kombinace

**V případě velkých podniků je podmínkou spolupráce alespoň s jedním středním nebo malým podnikem, popř. přeshraniční spolupráce

Zdroj: Bod 95 sdělení Komise Rámc pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací 2022/C 414/01. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A52022XC1028%2803%29>

Limity uvedené v této tabulce budou rozhodné zejména pro přímou podporu. Samotnou nepřímou podporu totiž nelze v uvedených výších nastavit. Ta se musí podřídit limitům uvedeným v příloze II sdělení Komise (viz Tabulka č. 4). V praxi by tak tyto vyšší hodnoty bylo možné aplikovat pouze v případě, že by přímá podpora souběžně doplňovala nepřímou podporu, a to pouze ve výjimečných a odůvodnitelných případech. Individuální podpora je typická právě pro přímou podporu výzkumu a vývoje, nikoliv pro podporu nepřímou. Proto pro formování závěrů, především při navržení legislativních změn v nepřímé podpoře, nelze z uvedených (vyšších) limitů vycházet.

Pro úplnost je nutné doplnit, že Komise rovněž připouští možnost, kromě výzkumu a vývoje, také podpory inovací, investic a klastrů. Proto pro ně ve sdělení Komise také vymezila způsobilé náklady s nimi spojené a jejich maximální limity.⁹⁵ Jelikož se tato monografie však primárně zaměřuje na podporu výzkumu a vývoje, nejsou zde tyto oblasti podpory blíže rozvedeny.

⁹⁵ Sdělení Komise Rámc pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací 2022/C 414/01.

2.3 Přímá a nepřímá podpora výzkumu a vývoje

V současném globalizovaném světě, ve kterém výzkum a vývoj hraje klíčovou roli, není jisté žádným překvapením, že většina zemí dbá na dostatečnou podporu výzkumu a vývoje. Přeci jen, jak bylo v úvodní části této kapitoly vysvětleno, výsledky výzkumu či vývoje neovlivňují toliko jejich zhotovitele, ale také třetí osoby. Výzkum a vývoj lze obecně podporovat jak prostřednictvím přímé, tak nepřímé podpory. Přímou podporu výzkumu a vývoje lze vymezit jako přímé poskytnutí veřejných finančních prostředků s cílem podpořit rozvoj konkrétních výzkumných či vývojových činností předem omezenému penzu příjemců. Přímá podpora může nabývat různých forem. Dělí se také dle poskytovatele podpory. Veřejnými prostředky se totiž nerozumí pouze národní zdroje. Podstatnou roli v přímé podpoře výzkumu a vývoje hrají také projekty Evropské unie.⁹⁶

Přímá podpora se na národní úrovni typicky poskytuje ve formě účelové podpory grantových a programových projektů, institucionální podpory a podpory velkých infrastruktur. Co se týče podpory ze strany Evropské unie, typickými druhy jsou zejména rámcové a operační programy.⁹⁷ Přímou podporu výzkumu a vývoje však mohou nabízet i jiné mezinárodní, vládní a veřejné organizace, např. NATO, OECD, WHO, CERN, ESA, Norské fondy/EHP apod.⁹⁸

Nepřímá podpora spočívá v podpoře výzkumu a vývoje z veřejných finančních prostředků, která však, na rozdíl od přímé podpory, není selektivní.⁹⁹

⁹⁶ MOHNEN, P. *Effectiveness of Direct and Indirect R&D Support*. In: NIOSI, J. (ed.). *Innovation Systems, Policy and Management* [online]. Cambridge University Press, 2018, s. 53–78 [cit. 2. 2. 2025]. Dostupné z: <https://www.cambridge.org/core/books/abs/innovation-systems-policy-and-management/effectiveness-of-direct-and-indirect-rd-support/04DF2C329B6E3AD00C5D709844DE54B8>

⁹⁷ JANEČEK, M., MRÁČEK, K. Organizace podpory výzkumu, experimentálního vývoje a inovací – Rada pro výzkum, vývoj a inovace, poskytovatelé, způsob poskytování podpory. *Technologická agentura ČR* [online]. 2016, s. 9 [cit. 21. 8. 2024]. Dostupné z: https://www.tacr.cz/interni_projekty/zefektivneni/KA7.2/KA%207_O2%20Organizace%20podpory%20VaVaI%20-%20final.pdf

⁹⁸ ODBOR STATISTIK ROZVOJE SPOLEČNOSTI. Daňová podpora výzkumu a vývoje v České republice za rok 2022. *Český statistický úřad* [online]. Praha, 2024, s. 16. Dostupné z: <https://csu.gov.cz/docs/107508/7e36237b-0e2b-bb8a-f839-55bb-9cd64b21/21100324.pdf?version=1.0>

⁹⁹ RASZKOVÁ, S., KLÍMOVÁ, V. Indirect R & D Support as a Tool for Enhancing Innovations: the Case of the Czech Republic and the Netherlands. In: *Proceedings of the 4th International Conference on European Integration* [online]. 2018 [cit. 5. 11. 2024]. Dostupné z: https://is.muni.cz/do/econ/soubory/katedry/kres/rinstin/ICEI2018_RaszKovaKlimova.pdf

Proto na ni může dosáhnout každý, kdo splní zákonem stanovená kritéria. Nepřímá podpora výzkumu a vývoje je typicky poskytována prostřednictvím některého z typů daňového zvýhodnění.¹⁰⁰ Ty jsou blíže rozebrány v následující podkapitole. K uvedení rozdílů mezi jednotlivými druhy podpory a jejich hlavními výhodami a nevýhodami slouží následující tabulka.

Tabulka č. 6: Výhody a nevýhody přímé a nepřímé podpory

Nepřímá podpora	Přímá podpora
Je přístupná pro všechny obory	Soustředí se především na rozvoj výzkumných organizací
Obvykle se pojí s nižší administrativní i finanční nákladností, při jejím správném nastavení	Zaměřuje se na předem stanovené cíle
Obvykle při ní nedochází k narušení konkurenčního prostředí	Selektuje přístup k podpoře (tento přístup může být ovlivněn zájmovými skupinami či subjektivními názory)
Bývá efektivnější z důvodu tržního tlaku na návratnost vynaložených finančních prostředků	Jedná se o prospěšnou podporu zejména pro základní výzkum, který pro většinu soukromých společností není dostatečně atraktivní (jen stěží z něj lze dostatečně profitovat)
Vytváří stabilnější prostředí při finančním plánování výzkumu a vývoje	Může demotivovat žadatele o podporu z důvodu nízké úspěšnosti projektů v soutěži
Nabízí větší prostor pro kreativitu zhotovitele projektu	Výzvy k podání návrhů nemusejí být vyhlášovány pravidelně
Negativum v současném pojetí nepřímé podpory VaV v ČR je možné využití podpory pouze v případě existence daňové povinnosti	Objem přímé podpory se stále snižuje
Bývá komplikovaná z hlediska určení technické a výzkumné nejistoty, popř. ocenitelného prvku novosti	Podmínka zveřejnění záměrů a výsledků může být demotivační pro uchazeče o podporu. Hrozí totiž zneužití jejich know-how

¹⁰⁰ ČERNÍKOVÁ, M., HYBLEROVÁ, Š. Tax Support Evaluation for R & D Activities of Companies. In: *Technological and Economic Development of Economy* [online]. 2021, roč. 27, č. 5, s. 1057–1071 [cit. 6. 11. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.3846/tede.2021.15147>

Nepřímá podpora	Přímá podpora
Vysoká nejistota uznatelnosti z důvodu zpětné kontroly ze strany daňových orgánů	Často bývá administrativně i finančně náročná, zejména v souvislosti s vytvořením projektu, jeho hodnocením a kontrolou

Zdroj: JANEČEK, M., MRÁČEK, K. Organizace podpory výzkumu, experimentálního vývoje a inovací – Rada pro výzkum, vývoj a inovace, poskytovatelé, způsob poskytování podpory. *Technologická agentura ČR* [online]. 2016, s. 9 [cit 21. 8. 2024]. Dostupné z: https://www.tacr.cz/interni_projekty/zefektivneni/KA7.2/KA%207_O2%20Organizace%20podpory%20VaVaI%20-%20final.pdf

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že přímá i nepřímá podpora výzkumu a vývoje se pojí s některými výhodami a nevýhodami. Bývalá ministryně pro vědu, výzkum a inovace, Helena Langšádlová, prohlásila, že podpora podnikového výzkumu má být primárně nepřímá. To odůvodnila tím, že přímá podpora může brzdit vlastní invenci společností a potřebu dosahovat výzkumných výsledků se skutečnou hodnotou. Přesto je v České republice poměr přímé a nepřímé podpory značně vychýlen ve prospěch přímé podpory, a to ve srovnání s ostatními členskými státy EU, jak vyplývá ze zveřejněné statistiky Českého statistického úřadu.¹⁰¹

Osobně mám za to, že nejvhodnějším přístupem k podpoře výzkumu a vývoje je kombinace obou způsobů financování, resp. podpory. Nepřímá podpora má nesporný potenciál k dosahování přínosnějších výsledků s nižšími náklady. Nepochybně však existují oblasti výzkumu a vývoje, které z povahy věci nejsou pro soukromou sféru objektivně atraktivní, a to z toho důvodu, že jejich výsledky nejsou v dostatečné míře profitabilní. V těchto oblastech výzkumu a vývoje by proto měla prim hrát především přímá podpora. V ostatních oblastech, které obecně mohou být pro podnikatele atraktivní, se jako vhodnější nástroj jeví spíše nepřímá podpora. Ta totiž bývá mnohem efektivnější. Ostatně závěr o vhodnosti kombinace obou způsobů podpory

¹⁰¹ LANGŠÁDLOVÁ, H. Aplikovaný výzkum nemůže stát na dotacích. *Vláda České republiky* [online]. 2023 [cit. 19. 12. 2024]. Dostupné z: https://vlada.gov.cz/cz/clenove-vlady/pri-uradu-vlady/helena_langsadlova/aktualne/aplikovany-vyzkum-nemuze-stat-na-dotacich-209664/#

podporují i další studie.¹⁰² Jelikož je předmětem této monografie především daňová podpora výzkumu a vývoje, přímá podpora bude v následujících kapitolách spíše upozaděna. To však neznamená, že by přímá podpora neměla při podpoře výzkumu a vývoje své opodstatnění.

2.4 Korekční prvky daní

Daně jsou důležitým nástrojem ekonomické politiky státu. Moderní daně plní různé funkce. Nesouží pouze k naplnění veřejných rozpočtů, byť tuto funkci lze chápat jako funkci primární. Teorie však rozlišuje mezi různými funkcemi, pomocí kterých může zákonodárce dosáhnout i dalších cílů. Mezi funkce daní se obvykle řadí funkce fiskální, stimulační, stabilizační, alokační a redistribuční.¹⁰³

Co se týče podpory výzkumu a vývoje, podstatnou roli hrají především funkce alokační a stimulační. Alokační funkce se uplatňuje zejména v případech, ve kterých trh neefektivně alokuje zdroje. Stimulační funkce slouží k motivaci daňových subjektů k žádoucímu chování, ať již nižším či vyšším zdaněním. Přestože se jedná, z teoretického hlediska, o dvě odlišné funkce, prakticky se vzájemně doplňují. Za pomoci daní tak lze ovlivnit trh tím způsobem, že se zavede daň na ty statky, které jsou společensky škodlivé či jsou spojeny s negativními externalitami. Těmi se rozumí např. znečištění ovzduší nebo náklady společnosti spojené s alkoholem či cigaretami. Typickým příkladem, jak lze regulovat poptávku, je zavedení spotřebních či ekologických daní. Daněmi lze subjekty na trhu motivovat i pozitivně a pozvednout tak nabídku či poptávku po společensky užitečných statcích, pokud trh do těchto oblastí nedostatečně alokuje prostředky. Mezi takto podporované oblasti typicky patří např. odborné vzdělávání či výzkum a vývoj.¹⁰⁴ V daňovém právu se pozitivní motivace k žádoucímu jednání činí především prostřednictvím využití korekčních prvků.

¹⁰² Např. MOHNEN, P. Effectiveness of Direct and Indirect R & D Support. In: *Innovation Policy and Innovation Systems* [online]. Cambridge University Press, 2018, s. 53–78 [cit. 5. 12. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.1017/9781108529525.004>

a NIKZAD, R., DEMERS, F. Direct and Indirect Support for Innovation in Canada. *Statistics Canada* [online]. 2017, akt. 17. 5. 2024 [cit. 19. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www150.statcan.gc.ca/n1/pub/18-001-x/18-001-x2024003-eng.htm>

¹⁰³ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vyd. Praha: Vox, 2018, s. 11.

¹⁰⁴ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 19.

Korekční prvky daní slouží k ovlivnění výsledné daňové povinnosti daňového subjektu, a to na základě systému daňových slev, úlev, osvobození od daně, ale rovněž zvýšení daně. Tyto prvky bývají nejčastěji v souladu s danou právní úpravou uplatňovány přímo ze zákona. Výjimečně pak mohou být uplatněny na základě individuálního správního aktu správce daně.¹⁰⁵

Korekční prvky nabývají různých forem. Lze mezi ně zařadit:

- a) **Osvobození osob** – osvobození zákonem předem stanovených osob.
- b) **Vynětí ze zdanění** – vynětí předem určeného objektu ze zdanění (např. příjem, obrat, transakce, přidaná hodnota).
- c) **Osvobození části objektu daně od daně** – u daní z příjmů to může být např. osvobození vybraného příjmu, který nemá být zdaňován, ačkoliv se jedná o jinak zdanitelný příjem.
- d) **Odčitatelné položky od základu daně** – jedná se o položky, které si může daňový subjekt odečíst od základu daně, pokud splní zákonem stanovené podmínky. Splnění těchto podmínek však musí být schopen prokázat. Pokud je základ daně nižší než odčitatelná položka, k nevyužití části se nepřihlíží, popř. je možné ji využít v následujících zdaňovacích obdobích.
- e) **Odpočet uznatelných výdajů ve vyšší než skutečně vynaložené výši** – tyto odpochty jsou typické pro uplatnění paušální výše nákladů. Daňový subjekt tímto způsobem může dosáhnout uznání vyšších nákladů, než které skutečně vynaložil. Rozdíl mezi uznanými náklady a skutečně vynaloženými náklady lze považovat za daňovou úlevu.
- f) **Snížení sazby daně** – snížená sazba daně je typická zejména u DPH, a to v závislosti na typu plnění. Snížení sazby daně se však může odvíjet také od charakteru plátce. U daně z příjmů právnických osob jsou typické nižší sazby daně pro investiční, podílové a penzijní fondy.
- g) **Sleva na dani** – sleva na dani se odčítá přímo od daně, nikoliv od jejího základu. Sleva na dani může být absolutní či relativní. Absolutní sleva na dani je taková sleva, jež je přímo stanovena zákonem, a k jejímu uplatnění postačí pouze splnění zákonných podmínek. Oproti tomu u relativní slevy na dani je nutné její výši nejprve vypočítat dle zákonem stanovených kritérií. Výši relativní slevy je daňový subjekt povinen prokázat.

¹⁰⁵ RADVAN, M. *Propedeutika finančního práva III, Daňové právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2021, s. 25.

- h) **Daňový bonus** – tento pojem se váže k situaci, ve které je sleva na dani vyšší než daň před slevou. Výše této negativní daně je, oproti běžným slevám na dani, vyplacena daňovému subjektu. Lze proto hovořit o tzv. „negativní dani“.
- i) **Vrácení daně** – vrácení daně je typické zejména pro nepřímé daně. Jedná se o situaci, ve které si poplatník požádá o vrácení daně, kterou předtím uhradil plátcí daně společně s platbou za samotné plnění. Příkladem může být vrácení spotřební daně z minerálních olejů těm poplatníkům, kteří daně plnění užívají pouze pro zemědělskou prvovýrobu, popř. vrácení DPH z nákupu osobního automobilu zdravotně znevýhodněnou osobou.
- j) **Odpčet nákladů před jejich „skutečným“ vynaložením** – jedná se o daňovou výhodu, kterou lze spatřovat v odpisování majetku. Daňové odpisy totiž typicky nekorespondují se skutečnou dobou používání majetku (jsou kratší). Daňový subjekt může navíc využít zrychleného odpisování. V samotných odpisech výhoda však nespočívá. Součet jednotlivých odpisů totiž dosáhne 100 % z vynaložené částky. Výhoda spočívá v tom, že si daňový subjekt uplatní daňové odpisy rychleji či ve vyšších částkách, než je to v případě účetních nákladů. Tím tak dojde k situaci, ve které si v prvních letech po pořízení majetku bude moci daňový subjekt uplatnit vyšší náklady, než činí účetní odpisy a jeho vyšší daňová povinnost se tak přesune do let následujících. Právě v „odložení“ této daňové povinnosti lze z teoretického hlediska shledávat daňovou výhodu.
- k) **Posunutí splatnosti daně** – ačkoliv se nejedná o „typickou daňovou výhodu“, výhodnost posunutí splatnosti daně může spočívat v tom, že pokud zákon nabízí různá data splatnosti, může jich daňový subjekt využít ve svůj prospěch. Pokud mu tedy vznikne nadměrný odpčet či má negativní daň z příjmů, může daňové přiznání podat dříve, čímž se k němu mohou finanční prostředky dostat dříve a on je může dříve začít zhodnocovat. Naopak v případě vysoké daňové povinnosti je logické využít pozdější splatnosti daně a v mezidobí finanční prostředky určené na uhrazení daně dále zhodnotit.¹⁰⁶

¹⁰⁶ JAREŠ, M. *Daňové úlevy v České republice*. Ministerstvo financí, 2010, Výzkumná studie 2/2010, s. 28–32. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/kariera-a-vzdelavani/vzdelavani/odborne-studie-a-vyzkumy/2010/danove-ulevy-v-ceske-republice-9442>

Jak je zřejmé z výše uvedeného výčtu, daňových úlev, resp. korekčních prvků, existuje celá řada. Ačkoliv u některých z nich může být sporné, zda se skutečně o daňové úlevy jedná, nesporné je to, že zákonodárce má různé prostředky k tomu, aby vybrané žádoucí aktivity prostřednictvím daní podporoval. S typickou daňovou podporou se pojí zejména daňové odpočty, slevy na dani, osvobození od daně či snížení sazby daně.

K daňovým odpočtům je dále nutné dodat, že se dělí na standardní a nestandardní. Standardní odpočty spočívají v tom, že základ daně snižují o pevnou částku, která je zákonem stanovená. Pro získání odpočtu postačí, že daňový subjekt splní zákonné podmínky k uplatnění odpočtu. Tento typ odpočtů se využívá především u daně z příjmů fyzických osob. Za výhodu standardního odpočtu lze považovat to, že zpravidla zohledňuje sociální postavení daňového subjektu. Nestandardní odpočty rovněž snižují základ daně. Nebývají však stanoveny předem stanovenou pevnou částkou. Jejich výši musí daňový subjekt prokázat. Nestandardní odpočty primárně slouží k motivaci daňových subjektů k tomu, aby jednali v souladu se celospolečensky žádoucím chováním. Mezi příklady nestandardních odpočtů patří např. odpočty z darů, daňové ztráty či odpočet na výzkum a vývoj.¹⁰⁷

2.5 Shrnutí

Důvodů pro podporu výzkumu a vývoje je mnoho. Jedním z hlavních důvodů je stimulace ekonomického růstu. Výzkum a vývoj totiž pozitivně ovlivňuje efektivitu práce a zaměstnanost v odvětvích s vysokou přidanou hodnotou. Dalším podstatným důvodem pro podporu výzkumu a vývoje je jejich přínos pro řešení globálních výzev, jako je klimatická změna, zdravotní krize nebo energetická bezpečnost. Výzkum a vývoj zároveň vytváří pozitivní externality. To znamená, že jejich přínosy přesahují bezprostřední užitek jednotlivých společností a mají širší pozitivní dopad na společnost. Subjekty však při investicích do výzkumu a vývoje čelí značným rizikům, protože tyto investice nebývají vždy úspěšné. Daňové úlevy a další formy státní podpory mohou tato rizika snížit tím, že společností pomáhají kompenzovat náklady na neúspěšné projekty. Tím se zvyšuje jejich motivace k investicím

¹⁰⁷ NECKÁŘ, J. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020, s. 304.

do výzkumu a vývoje. Část nákladů totiž, bez ohledu na výsledek, nese jiný subjekt (typicky stát).

Podpora výzkumu a vývoje se realizuje prostřednictvím dvou částečně odlišných forem podpory, konkrétně přímé a nepřímé podpory. Přímá podpora, kterou reprezentují zejména dotace a granty, bývá většinou úzce zaměřena na předem stanovenou oblast, a to pouze pro omezený počet příjemců. Naopak nepřímá podpora, typicky poskytovaná prostřednictvím daňových úlev, bývá univerzální a může ji využít každý, kdo splní předem stanovené podmínky. Obecně bývá nepřímá podpora výzkumu a vývoje mnohem efektivnější. O zaměření výzkumu či vývoje totiž rozhodují samotní příjemci podpory, typicky podnikatelské subjekty, které nejlépe znají požadavky trhu. Přímá podpora je vhodná především pro podporu těch oblastí výzkumu a vývoje, které nejsou pro podnikatelské subjekty příliš atraktivní, a přesto je VaV v těchto oblastech společensky žádoucí. Nejvhodnější se z pohledu státu proto jeví podporovat výzkum a vývoj přímou i nepřímou podporou. Obě formy, pokud jsou správně nastaveny, se totiž mohou vhodně doplňovat.

Česká republika je při poskytování podpory výzkumu a vývoje značně limitována právem Evropské unie. Podporu výzkumu a vývoje je totiž obecně nutné považovat za veřejnou podporu ve smyslu SFEU. Poskytování podpory je tak obecně možné buď za předpokladu, že podpora splňuje podmínky nařízení Komise, kterým se prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem, popř. pokud daný členský stát získá výjimku od Evropské komise. Tyto výjimky jsou obecně udělovány, pokud podpora splňuje kritéria dle sdělení Komise, kterým stanovila rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací. Tento rámec vymezuje základní kritéria možné podpory výzkumu a vývoje, zejména co do maximální výše této podpory a její přiměřenosti.

Členský stát Evropské unie však, i přes výše uvedené, může nepřímou podporu výzkumu a vývoje poskytovat v různých formách. Daňových úlev, které mohou sloužit k podpoře výzkumu a vývoje, je, alespoň v teoretické rovině, nepřeberné množství. Členské státy EU však typicky podporují výzkum a vývoj prostřednictvím daňových odpočtů, slev na dani či daňových bonusů. Tyto korekční prvky daně jsou totiž k dosažení požadovaných cílů nesporně nejvhodnější.

3 POLOŽKY ODČITATELNÉ OD ZÁKLADU DANĚ V ČESKÉ PRÁVNÍ PRAXI

Předchozí kapitola se mimo jiné zabývala korekčními prvky daně z pohledu daňové teorie. Zároveň vymezila základní právní rámec veřejné podpory výzkumu a vývoje v Evropské unii. Tento základní teoretický rámec je však nutné blíže rozvést prostřednictvím nastínění praktického fungování korekčních prvků v České republice. Proto se v této kapitole zaměřím na praktické fungování korekčních prvků, konkrétně položek odčitatelných od základu daně *de lege lata*, a to se zvláštním zaměřením na výzkum a vývoj jako odčitatelnou položku od základu daně. Tato kapitola slouží zejména k vymezení současného právního zakotvení a praktického fungování této odčitatelné položky. Je totiž nezbytně nutné nejprve vymezit současné fungování této odčitatelné položky tak, aby bylo zřejmé, jak ji vnímám, a z jakého stavu následně vycházím při formování doporučení na změnu právní úpravy. Pro úplnost jsou v této kapitole vymezeny také další položky odčitatelné od základu daně tak, aby byla problematika odčitatelné položky na výzkum a vývoj uváděna v relevantních souvislostech. Jelikož se však tato monografie zaměřuje především na podporu výzkumu a vývoje, ostatní odčitatelné položky nebudou středobodem bližšího zkoumání.

Ačkoliv položky odčitatelné od základu daně nejsou legislativně definovány, lze je stručně charakterizovat jako položky, o které se snižuje základ daně u daní z příjmů.¹⁰⁸ Za odčitatelné položky *largo sensu* považuji nejen položky odčitatelné od základu daně dle § 34 zákona o daních z příjmů, ale rovněž tzv. nezdanitelnou část základu daně vážící se k daní z příjmů fyzických osob, jelikož tato forma vyloučení zákonem stanovených položek fakticky ovlivňuje základ daně.¹⁰⁹ Mezi nezdanitelnou část základu daně lze zařadit například hodnotu bezúplatného plnění na vědu a vzdělávání, výzkumné a vývojové účely, kulturu, školství a další obecně prospěšné činnosti vybraným subjektům, popř. částku uhrazenou za úroky ze stavebního spoření,

¹⁰⁸ KARFÍKOVÁ, M., KOHAJDA, M. Odčitatelné položky. In: HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 758.

¹⁰⁹ § 15 zákona o daních z příjmů.

hypotečního úvěru a další.¹¹⁰ Z důvodu zaměření této monografie budou ovšem dále v textu pojmy „položky odčitatelné od základu daně“, resp. „odčitatelné položky“ chápány *stricto sensu*, tj. jako odčitatelné položky dle § 34 zákona o daních z příjmů.

Odčitatelné položky je rovněž potřeba odlišit od tzv. slev na dani, jak již bylo nastíněno v předchozí kapitole. Odčitatelné položky jsou takové položky, které se promítnou do základu daně, resp. základ daně sníží. Daň z příjmů se počítá až ze sníženého základu daně aplikací platné sazby daně. Sleva na dani naopak ovlivňuje již vypočtenou konkrétní daň z příjmů a odečítá se tak přímo od daňové povinnosti poplatníka, nikoliv od základu daně.¹¹¹ Jako příklad slevy na dani lze uvést slevu za zaměstnání zaměstnance se zdravotním postižením a zaměstnance s těžším zdravotním postižením dle § 35 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Mezi položky odčitatelné od základu daně *stricto sensu* patří:

- daňová ztráta,
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje a
- odpočet na podporu odborného vzdělávání.¹¹²

3.1 Daňová ztráta

Daňovou ztrátu lze vymezit jako rozdíl mezi výdaji (náklady) a příjmy upravenými podle § 23 zákona o daních z příjmů, pokud tyto výdaje (náklady) převyšují příjmy.¹¹³ Daňová ztráta, jakožto položka odčitatelná od základu daně, je zakotvena v § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Poplatník si od základu daně může odečíst daňovou ztrátu nebo její část, a to v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví, popř. ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících dotčeného zdaňovacího období. Osobně se domnívám, že se jedná o nejvyužívanější odčitatelnou položku, jenž může velmi významně ovlivnit základ daně. Jak

¹¹⁰ BRYCHTA, I. a kol. *Tabulky a informace pro daně a podnikání 2015*. Praha: Wolters Kluwers, a. s., 2015, s. 60.

¹¹¹ BÍLÝ, R. Slevy na dani a odčitatelné položky v roce 2020 a 2021. *Portál Pohoda* [online]. 15. 2. 2021 [cit. 6. 1. 2022]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/slevy-na-dani-a-odcitatelne-polozky-v-roce-2020-a/>

¹¹² § 34 zákona o daních z příjmů.

¹¹³ § 38n zákona o daních z příjmů.

plyne z rozsudků Nejvyššího správního soudu, je právem, nikoliv povinností daňového subjektu, ve kterém zdaňovacím období, v jaké výši a zda si vůbec daňovou ztrátu uplatní.¹¹⁴

Pravomocné stanovení daňové ztráty ovšem zcela zásadně ovlivňuje běh subjektivní prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu. To proto, že pokud bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně, tak lhůta pro stanovení daně, za období, ve kterém byla daňová ztráta stanovena, ale také veškerá následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí až současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu, popř. její část, uplatnit.¹¹⁵

Zpětně lze konstatovat, že správce daně po dlouhou dobu zcela nesprávně aplikoval výše uvedené ustanovení připuštěním tzv. „řetězení daňových ztrát“. Řetězení daňových ztrát prakticky spočívalo v tom, že nověji stanovená daňová ztráta ovlivňovala lhůtu pro stanovení daně i u zdaňovacích období dotčených již jednou „prodlouženou“ lhůtou na základě dříve vyměřené daňové ztráty. Až převratný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Heidrive* označil řetězení daňových ztrát za nepřipustné, jelikož opakovanou aplikací § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů by *ad absurdum* nemusela lhůta pro stanovení daně skončit nikdy, čímž by docházelo k nepřiměřenému zásahu do právní jistoty daňových subjektů.¹¹⁶ Až na základě dalšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Johnson Controls Czech*¹¹⁷ však došlo k úpravě metodiky Generálního finančního ředitelství a správce daně tak začal posuzovat každou lhůtu pro stanovení daně v samostatném režimu.¹¹⁸

Vztah ustanovení § 148 daňového řádu a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů lze charakterizovat tak, že ob stojí vedle sebe. Lhůtu dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů lze považovat za doplnění základní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, nikoliv její popření, jak by se na první pohled mohlo

¹¹⁴ Např. dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2004, č. j. 4 Afs 1/2003-43.

¹¹⁵ § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

¹¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48.

¹¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70.

¹¹⁸ Informace Generálního finančního ředitelství k určení lhůty pro stanovení daně (prekluzivní lhůty) při vykazování a uplatňování daňové ztráty a posuzování běhu této lhůty a změny jejího běhu v návaznosti na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, č. j. 66358/20/7100-40110-207203.

jevit ze vztahu obou dotčených předpisů (při aplikaci výkladového pravidla *lex specialis derogat legi generali*). Lhůta pro stanovení daně ovlivněná daňovou ztrátou v minulosti je ovšem limitována objektivní desetiletou lhůtou dle § 148 odst. 5 daňového řádu, jenž je fakticky nepřekročitelná (mimo zcela výjimečné případy, předvídané v § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu).

Lhůta pro stanovení daně může být dle § 148 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu prodloužena, přerušena či se může stavět. V případě, že dojde k přerušení lhůty, která je z důvodu dosažení daňové ztráty delší než 3 roky, počne běžet nová lhůta ve stejné délce, jako lhůta původní. S argumentací, dle které by měla počít běžet vždy po přerušení lhůta pouze tříletá, se Nejvyšší správní soud v aktuální judikatuře neztotožnil. Své závěry odůvodnil zejména tím, že takový výklad by byl v rozporu se smyslem a účelem dotčené právní úpravy. Zákodárce měl v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů totiž zjevně v úmyslu prodloužit lhůtu pro stanovení daně tak, aby neskončila dříve než základní lhůta pro stanovení daně za poslední období, ve kterém bylo možné ztrátu uplatnit. Správce daně by navíc měl vždy mít možnost zkontrolovat při budoucím uplatnění daňové ztráty také to, zda daňová ztráta skutečně vznikla, což znamená, že musí mít dostatečně dlouhou lhůtu pro kontrolu zdaňovacího období, ve kterém byla daňová ztráta vykázána. Opačný výklad by odporoval výslovnému znění zákona, ale také jeho smyslu a účelu.¹¹⁹ Proto lze dospět k závěru, že v případě přerušení lhůty počne znovu běžet lhůta pro stanovení daně v původní délce, tedy až osmiletá. Ta je však vždy omezena objektivní lhůtou. Lhůta pro stanovení daně proto nemůže být delší než desetiletá. Úkony, které lhůtu prodlužují, přerušují či staví se však vždy vztahují pouze k tomu období, se kterým reálně souvisí a nelze je vztáhnout ke všem zdaňovacím obdobím provázaným s obdobím, za které byla daňová ztráta vykázána.¹²⁰

Výše uvedenému prodloužení lhůty dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů však může daňový poplatník zamezit tím, že se práva na uplatnění daňové ztráty vzdá.¹²¹ Tento úkon je třeba oznámit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání, za které se předmětná daňová ztráta stanoví. Z dikce

¹¹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2024, č. j. 8 Afs 118/2024-86.

¹²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40.

¹²¹ § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

zákonu neplynou speciální požadavky na způsob, kterým má poplatník oznámit správci daně svůj záměr o vzdání se uplatnění daňové ztráty. Lze tak důvodně předpokládat, že je toto oznámení možné provést nejen v elektronické, ale rovněž listinné podobě. Mám za to, že možnost vzdát se daňové ztráty oznámením v listinné podobě svědčí i těm poplatníkům, kteří mají obecnou povinnost podat daňové přiznání elektronicky. K opačnému výkladu totiž zákon neposkytuje jakékoliv východisko. Ostatně ke shodnému závěru dospěl též Koordinační výbor.¹²²

3.2 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Daňový odpočet na podporu odborného vzdělávání je legislativně zakotven v § 34f až § 34h zákona o daních z příjmů. Výše odpočtu se vypočte jako součet odpočtu na žáka nebo studenta a odpočtu na pořízení majetku na odborné vzdělávání. Při zaměření se na jednotlivé složky tohoto daňového odpočtu lze konstatovat, že odpočet na pořízení majetku lze obecně uplatnit ve výši 50 % či 110 % ze vstupní ceny majetku využívaného při odborné praxi, praktickém vyučování nebo v rámci vzdělávací činnosti akreditovaného studijního programu vysoké školy na pracovišti poplatníka. Daňový odpočet na studenta nebo žáka v rámci odborného vzdělávání se vypočte jako součin počtu hodin realizovaných na pracovišti poplatníka v rámci odborné praxe, praktického vyučování nebo v rámci vzdělávací činnosti akreditovaného studijního programu vysoké školy, a částky 200 Kč.¹²³

V situaci, kdy si poplatník nemůže uplatnit odpočet kvůli nízkému základu daně nebo z důvodu existence daňové ztráty, lze předmětný odpočet uplatnit maximálně ve třech následujících zdaňovacích obdobích po vzniku této položky, jelikož z titulu daňových odpočtů nelze tvořit, popř. prohlubovat daňovou ztrátu. V opačném případě, tedy pokud má daňový poplatník dostatečný základ daně, lze daňový odpočet uplatnit pouze v daném zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém nárok odpočet vznikl.¹²⁴

¹²² Jak plyne ze zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24. 3. 2021, KVMF 2/2021.

¹²³ § 34h zákona o daních z příjmů.

¹²⁴ PELC, V. § 34f [Obecné ustanovení o odpočtu na podporu odborného vzdělávání]. In: PELC, V. *Daně z příjmů*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 450.

3.3 Výzkum a vývoj jako odčitatelná položka od základu daně

Daňová podpora výzkumu a vývoje v České republice započala v roce 2005. Do českého právního řádu byla implementována novelou zákona o daních z příjmů č. 669/2004 Sb., účinnou od 1. 1. 2005, a byla upravena v § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Zákonodárce v těchto ustanoveních pouze velice stručně zakotvil, že od daně je možné odečíst způsobilé výdaje (náklady) na výzkum a vývoj ve výši 100 %. Pokud tyto náklady souvisely s realizací projektu pouze částečně, mohl si je daňový subjekt uplatnit pouze poměrně. Ohledně nákladů způsobilých k odpočtu vymezil, že se musí jednat o daňově uznatelné náklady, které daňový subjekt eviduje odděleně. Jako náklady nezpůsobilé k podpoře vymezil náklady na služby, nehmotné výsledky VaV porážek od jiných osob (s výjimkou nákladů na certifikaci výsledků) a náklady, na které byla, byť jen zčásti, poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. Odpočet dle původní úpravy bylo možné uplatnit nejpozději ve třech obdobích, které bezprostředně následovaly po období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.¹²⁵

Od roku 2005 až do současnosti právní úprava této odčitatelné položky dostala dílčí změny. Dle současného znění zákona je upravena v § 34 odst. 4 až § 34d zákona o daních z příjmů. Ve svém základním pojetí však zůstává shodná. Podpora stále spočívá v tom, že si daňový subjekt odečte náklady vynaložené na výzkum a vývoj od základu daně nejen jako daňově uznatelné náklady, ale zároveň také jako odčitatelnou položku od základu daně. Stejným nákladem si tak *de facto* sníží základ daně dvakrát. V současné právní úpravě zůstalo zachováno také to, že odpočet je možné odečíst nejpozději ve třech obdobích navazujících na období, ve kterém nárok na něj vznikl. Za tato období je nutné považovat nejen zdaňovací období, ale také období, za která se podává daňové přiznání.¹²⁶ Obdobími, za které se podává daňové přiznání, se v rozumění období typicky kratší než zdaňovací období, např. u přeměn či přechodu na účetní období hospodářského roku.¹²⁷ Jednotlivé aspekty současné právní úpravy i praktického fungování odčitatelné položky budou dále rozvedeny v následujících oddílech této podkapitoly.

¹²⁵ § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 669/2004 Sb.

¹²⁶ DRÁB, O., NEŠLEHA, M. § 34. In: DRÁB, O. a kol. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. Komentáře Wolters Kluwer, 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 675–684.

¹²⁷ DÉRŽEL, M. Výzkum a vývoj v daních a účetnictví. In: *Účetnictví v praxi* [online]. Wolters Kluwer: 2017, č. 12 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.dau.cz/clanky/9218/vyzkum-a-vyvoj-v-danich-a-ucetnictvi>

3.3.1 Základní definice

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že zákon o daních z příjmů definici výzkumu a vývoje neobsahuje. Tu je proto za potřebí hledat jinde, konkrétně v zákoně č. 130/2002 Sb. o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o podpoře výzkumu“).¹²⁸ Tento zákon se však ohledně definic také částečně odkazuje na Nařízení Komise č. 651/2014.¹²⁹ Definice pro potřeby zákona o daních z příjmů je tak nutné dovodit nejen ze zákona o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ale také z odkazovaného nařízení. Mezi základní pojmy rozhodné pro výzkum a vývoj jako odčitatelnou položku od základu daně se řadí zejména:

- **Základní výzkum** – teoretická nebo experimentální práce vykonávaná především za účelem získání nových poznatků o základních principech pozorovatelných skutečností a jevů. Tato práce není zaměřena na přímé komerční uplatnění nebo využití.
- **Průmyslový výzkum** – kritické šetření nebo plánovitý výzkum, zaměřený na získání nových dovedností a poznatků pro vývoj nových služeb, postupů nebo výrobků, či jejich podstatné vylepšení.
- **Experimentální vývoj** – získávání, formování, spojování a používání stávajících vědeckých, obchodních, technologických a jiných příslušných dovedností a poznatků, za účelem vývoje nových nebo zdokonalených služeb, postupů nebo výrobků. Experimentálním vývojem však nejsou pravidelné či běžné změny výrobních postupů, linek, služeb, stávajících výrobků či jiných nedokončených operací, a to přesto, že i tyto změny mohou představovat určité zlepšení.
- **Aplikovaný výzkum** – experimentální a teoretická práce zaměřená na získání nových dovedností a poznatků pro vývoj nových či podstatně zdokonalených služeb, postupů či výrobků. Za aplikovaný výzkum se považuje také experimentální vývoj a průmyslový výzkum nebo jejich kombinace, a to za předpokladu, že jsou součástí aplikovaného výzkumu.

¹²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2013, č. j. 8 As 63/2012-37, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 394/2020-27.

¹²⁹ Nařízení Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 17. června 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem.

- **Inovace** – zavedení nových či podstatně zdokonalených služeb, postupů či výrobků do praxe. Inovace lze dále rozdělit na:
 - **Organizační inovace**, spočívající v realizaci nového způsobu organizace obchodních praktik podniků, pracovišť nebo vnějších vztahů.
 - **Inovace postupů**, spočívající v realizaci nového či podstatně zdokonaleného způsobu poskytování služeb či výroby, a to včetně významných změn programového vybavení, zařízení či techniky.¹³⁰

Pro právní praxi je rovněž podstatné, že zákon o podpoře výzkumu rozlišuje mezi výsledky výzkumu, vývoje a inovací, kterými jsou především:

- v **základním výzkumu** nové vědomosti o základních principech procesů, jevů nebo pozorovatelných skutečností, které jsou publikovány, a to dle zvyklostí v daném vědním oboru,
- v **aplikovaném výzkumu** nové dovednosti a poznatky pro vývoj služeb, postupů nebo výrobků, dovednosti a poznatky uplatněné jako výsledky, které jsou chráněny zvláštními zákony, které upravují ochranu výsledků autorské, vynálezecké nebo obdobné činnosti (zejména zákonem č. 527/1990 Sb., o vynálezech a zlepšovacích návrzích), nebo využívané odbornou veřejností či jinými uživateli a
- v **inovacích** nové nebo podstatně zdokonalené služby, postupy nebo výrobky zavedené do praxe.¹³¹

K dané úpravě je předně nutné konstatovat, že je značně nejednoznačná a neintuitivní. Kriticky se stavím předně k tomu, že zákon o daních z příjmů se ohledně pojmosloví výslovně neodkazuje na zákon o podpoře výzkumu. Samotný zákon o podpoře výzkumu, ze kterého je dle judikatury nutné vycházet, se dále ohledně některých definic odkazuje na nařízení Komise č. 651/2014. Jednotlivé definice je tak nutné dohledávat v různých právních předpisech. Takto větvičí se odkazy způsobují značnou nepřehlednost současné právní úpravy. Zároveň se zákon o podpoře výzkumu nezabývá toliko pojmy rozhodnými pro účely daní z příjmů, tedy pojmy „výzkum“ a „vývoj“. Naopak definuje zejména jednotlivé druhy výzkumu a vývoje, aniž by však řádně vymezil základní pojmy rozhodné právě pro účely daní

¹³⁰ Nařízení Komise (EU) č. 651/2014 a zákon o podpoře výzkumu.

¹³¹ § 2 odst. 2 písm. k) zákona o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací.

z příjmů. Z těchto důvodů lze mít za to, že je současná právní úprava neintuitivní a nepřehledná.

Z výše uvedené úpravy není nemusí být ani na první pohled zřejmé, zda je podporován veškerý výzkum a vývoj, či pouze některé druhy, popř. zda si lze uplatnit odpočet také na inovace. Přestože zákon o daních z příjmů hovoří toliko podpoře výzkumu a vývoje, zákon o podpoře výzkumu výslovně zmiňuje také podporu inovací. I proto může být, zejména pro právní laiky, uvedená právní úprava značně nejednoznačná.

3.3.2 Výše podpory

Výše odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je zcela klíčová pro motivaci daňových subjektů k jejímu uplatnění. Dle současného znění § 34a zákona o daních z příjmů platí, že daňový subjekt může využít odpočtu ve výši 100 % vynaložených nákladů na výzkum a vývoj, resp. ve výši 110 % z nákladů vynaložených na VaV, které převyšují úhrn nákladů vynaložených v rozhodné době. Rozhodnou dobou se rozumí taková doba, která je stejně dlouhá jako zdaňovací období, či období, za které se podává daňové přiznání. Zároveň končí dnem, který předchází dni, ve kterém začíná dotčené zdaňovací období.¹³² Ve většině případů tak bude podpora ve výši 110 % náležet daňovému subjektu ve vztahu k těm nákladům, které převyšují úhrn nákladů vynaložených na VaV v předchozím zdaňovacím období.

Zajímavou myšlenku týkající se výše odpočtu vznesl Rydval. Ten má za to, že pokud daňový subjekt v rozhodné době nevykonával žádnou výzkumnou činnost, nemůže si v dotčeném období odečíst náklady ve výši 110 %. Svůj závěr zdůvodňuje tím, že pokud daňový subjekt žádné náklady (výdaje) nevynaložil, nemohl je ani zahrnout do odpočtu. Ustanovení zákona navíc dle něj spočívá ve stimulačním efektu, tedy aby daňové subjekty vynakládaly stále vyšší výdaje na výzkum a vývoj.¹³³

Tento závěr je však přinejmenším sporný. Lze naprosto souhlasit s tím, že zvýšený odpočet ve výši 110 % má sloužit jako dodatečná motivace

¹³² MACHÁČEK, I. Daňové řešení podpory výzkumu a vývoje. In: *Daně a právo v praxi*. Wolters Kluwer, 2020, s. 16–19.

¹³³ RYDVAL, T. *Náklady na výzkum a vývoj jako položka odčitatelná od základu daně*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 56.

k neustále se zvyšujícím investicím do výzkumu a vývoje, byť dodatečných 10 % již na první pohled nepůsobí příliš motivačně. Z toho však nelze dovodit, že by v prvním roce provádění výzkumu a vývoje vyšší podpora daňovému subjektu nenáležela. Bylo by naopak logické, aby daňový subjekt měl zvýšenou motivaci již v počátku investic do VaV, resp. by měl mít zvýšenou motivaci výzkumnou či vývojovou činnost vůbec zahájit.

Z dikce zákona navíc vyplývá pouze to, že vyšší podpora se váže k nákladům, které převyšují úhrn nákladů v rozhodné době zahrnutých do odpočtu. Pokud jsou takové náklady nulové, pak se lze spíše klonit k výkladu, že veškeré náklady zahrnuté daňovým subjektem do odpočtu jsou způsobilé k podpoře ve výši 110 %. Ostatně, výklad dle Rydvala by mohl vést k tomu, že by daňový subjekt výzkumnou či vývojovou činnost zahájil vždy ke konci zdaňovacího období tak, aby si mohl odečíst alespoň některé nevýznamné náklady již v tomto prvním roce. V dalším zdaňovacím období, ve kterém by výzkumnou či vývojovou činnost skutečně prováděl, by si mohl uplatnit odpočet ve výši 110 % téměř ze všech vynaložených nákladů, jelikož by formálně podmínku převyšujících nákladů splnil. Proto se osobně přikláním spíše k výkladu, dle kterého si již v prvním zdaňovacím období může daňový subjekt uplatnit 110 % ze všech vynaložených nákladů, přestože jsem si vědom toho, že se nejedná v odborných kruzích o široce přijímaný výklad.

3.3.3 Náklady zahrnuté do odpočtu

Daňový subjekt je oprávněn si do odpočtu zahrnout pouze takové náklady, které kumulativně splňují 3 základní podmínky a zároveň nejsou výslovně zákonem vyloučeny.¹³⁴ Dle první podmínky lze do odpočtu zahrnout takové náklady, které poplatník vynaložil až ode dne podání oznámení o záměru uplatnění si odpočtu na výzkum a vývoj a zároveň je vynaložil na návrhy technologií, projekční a konstrukční práce, výpočty, experimentální či teoretické práce nebo výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části, jež souvisejí s realizací projektu VaV.¹³⁵

¹³⁴ HÁJEK, P. Esenciální náklady v judikatuře Nejvyššího správního soudu. In: MÁLEK O., TULÁČEK, M. *Správa daní* [online]. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023, s. 68–79 [cit. 1. 2. 2025]. DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361>

¹³⁵ § 34b zákona o daních z příjmů.

Zároveň se dle druhé podmínky musí jednat o náklady vynaložené na dosažení zajištění a udržení příjmů.¹³⁶ Daňově uznatelné náklady bývají častým předmětem sporu v daňovém řízení. Proto se správní soudy výkladem ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který vymezuje daňově uznatelné náklady, zabývaly již nesčetněkrát. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že za výdaje snižující základ daně lze uznat pouze takové výdaje, které poplatník:

- a) skutečně vynaložil,
- b) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných (zdanitelných) příjmů,
- c) vynaložil v daném zdaňovacím období a
- d) o nichž tak stanoví zákon.¹³⁷

Z judikatury Nejvyššího správního soudu lze rovněž dovodit, že i v případě, že účetní doklad obsahuje formální nedostatky, resp. obsahuje nesprávné údaje, nejedná se nezhojitelnou vadu bránící uplatnění daňově účinných nákladů.¹³⁸ Rozhodné je, že plnění bylo daňovému subjektu skutečně poskytnuto a zároveň je nepochybné, který subjekt plnění poskytl (byť i tento požadavek může být s ohledem na aktuální vývoj judikatury přinejmenším sporný).¹³⁹ Daňově uznatelné náklady také nemusí nutně souviset s konkrétními a reálně dosaženými příjmy. Mezi těmito výdaji a očekávanými (možnými) příjmy ovšem musí existovat přímý a bezprostřední vztah.¹⁴⁰ Náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Poplatník je tedy tím, kdo prokazuje náklady snižující základ daně.¹⁴¹ Mimo samotné existence nákladu, tedy faktického uskutečnění plnění, zkoumají daňové orgány především skutečného dodavatele plnění a rozsah vynaložených nákladů.¹⁴²

¹³⁶ § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

¹³⁷ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2021, č. j. 6 Afs 85/2020-51.

¹³⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35.

¹³⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46.

¹⁴⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, č. 264/2004 Sb. NSS.

¹⁴¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020-42.

¹⁴² Např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/202063, a ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/201184.

Třetí podmínkou je, že náklady na výzkum a vývoj musí být evidovány odděleně. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že s ohledem na značnou výhodnost možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj musí daňový subjekt splnit celou řadu formálních a materiálních podmínek. Jejich splnění je podmínkou k přiznání odpočtu. Požadavek zákona na vedení oddělené evidence tak dle Nejvyššího správního soudu není možné považovat za nepřiměřený formalismus.¹⁴³ Z oddělené evidence musí být zřejmé veškeré náklady vynaložené na projekt VaV. Z evidence zároveň musí být zjevná návaznost na konkrétní náklady. Identifikace nákladů tedy musí být jednoznačná, a to tak, aby nemohlo dojít k pochybnostem ohledně nákladů zahrnutých do evidence. Jinými slovy řečeno, z oddělené evidence musí být patrné oddělení nákladů na VaV a ostatních nákladů, které s VaV nesouvisí. Je proto nezbytné, aby zachycení nákladů v evidenci dosahovalo takových kvalit, aby na základě oddělené evidence bylo možné propojit evidované náklady s jednotlivými účetními doklady.¹⁴⁴

Oddělená evidence dle judikatury NSS také musí být vedena průběžně a přehledně. Přestože zákon požadavek na průběžné vedení nákladů výslovně nestanoví, opačný závěr by byl v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy.¹⁴⁵ K vedení oddělené evidence lze rovněž dodat, že daňový subjekt si může do odpočtu zahrnout pouze ty náklady, které jako náklady zaúčtuje. Daňový subjekt je tak předně povinen postupovat v souladu s účetními předpisy.¹⁴⁶

I přes výše uvedené vymezení bylo v praxi dlouhou dobu sporné, zda lze některé druhy nákladů podřadit pod náklady na výzkum a vývoj. Příkladem lze uvést náklady na dovolenou zaměstnanců podílejících se na projektech výzkumu a vývoje. Nejvyšší správní soud konstatoval, že s ohledem na odpracované hodiny na VaV je zřejmé, že zaměstnancům vzniká nárok na dovolenou dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů. Náhrada mzdy za dovolenou patří mezi osobní náklady. Z tohoto důvodu ji dle NSS lze zařadit do kategorie nákladů vynaložených na výzkum a vývoj.

¹⁴³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, a ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 229/2022-45.

¹⁴⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51.

¹⁴⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021-75.

¹⁴⁶ JIRÁSEK, T. Aktuální judikatura na téma odčitatelné položky na výzkum a vývoj. In: *Daně a právo v praxi* [online]. 2023, č. 11 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/12455/aktualni-judikatura-na-tema-odcitatelne-polozky-na-vyzkum-a-vyvoj>

V případě, že zaměstnanec nepracuje výlučně jen na projektu výzkumu a vývoje, pak lze do odpočtu zahrnout pouze poměrnou část nákladů vynaložených na dovolenou zaměstnance. Tato poměrná část nákladů na dovolenou se vypočítá z poměru mezi prací vykonanou na projektech VaV a běžnými pracovními činnostmi.¹⁴⁷ Lze tak mít za to, že pokud zaměstnanec pracuje celý rok na projektech výzkumu a vývoje a zároveň se podílí i na běžných pracovních činnostech zaměstnavatele v poměru 1:1, může zaměstnavatel zahrnout 50 % nákladů vynaložených na tohoto zaměstnance, včetně jeho dovolené.

3.3.4 Náklady nezahrnuté do odpočtu

Zákon o daních z příjmů vymezuje také náklady, které do odpočtu na výzkum a vývoj zahrnout nelze.¹⁴⁸ Předně se jedná o náklady, na něž byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, a to byť jen z části. V praxi se výše uvedené často nesprávně interpretuje tak, že pokud je projekt výzkumu a vývoje v jakémkoliv části podpořen z veřejných zdrojů, nelze na něj uplatnit položku odčitatelnou od základu daně. S tímto výkladem se však nelze ztotožnit. Zákon o daních z příjmů hovoří pouze o nákladech, nikoliv o projektu výzkumu a vývoje. Proto se zcela přikláním k výkladu daného ustanovení, který zaujal Krajský soud v Praze. Dle něj zákon o daních z příjmů vylučuje pouze souběh přímé a nepřímé podpory v rámci konkrétního nákladu. Krajský soud v níže odkazovaném rozsudku posuzoval mzdové náklady. Dospěl přitom k závěru, že je možné, aby mzdové náklady na jednoho zaměstnance byly v jednom výplatním období podpořeny jednou formou veřejné podpory, např. dotací, a v jiném výplatním období odlišnou formou, např. odpočtem na výzkum a vývoj. Krajský soud v Praze dále doplnil, že v rámci měsíčního období není možné mzdové náklady na zaměstnance zahrnout do odpočtu, pokud jsou tytéž činnosti v rámci stejného měsíčního období podpořeny z jiného veřejného zdroje. To platí i za situace, ve které zaměstnanec formálně pracuje na více projektech.¹⁴⁹

S výše uvedeným výkladem se zcela ztotožňuji, byť považuji za vhodné závěry krajského soudu částečně rozvinout. Pokud by výplatní období

¹⁴⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 AfS 429/2018-41, č. 3977/2020 Sb. NSS.

¹⁴⁸ § 34b odst. 2 zákona o daních z příjmů.

¹⁴⁹ Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2021, č. j. 54 Af 25/2018-67.

nekorespondovalo s typickou délkou jednoho měsíce, ale bylo kratší, lze mít za to, že by v jednom měsíci bylo možné podpořit mzdové náklady na zaměstnance více formami veřejné podpory. Proto je nutné při posuzování oprávněnosti zahrnutí mzdových nákladů do odpočtu sledovat nejen vykonávané aktivity, ale také délku výplatního období. Poměrně sporná může být situace, ve které zaměstnanec pracuje na různých projektech. V takové situaci by bylo možné si představit jednoznačné oddělení mzdových nákladů na jednotlivé projekty i v rámci jednoho výplatního období. Za předpokladu, že by nedošlo k reálnému souběhu veřejných podpor, tedy že by stejné aktivity zaměstnance byly podpořeny jak přímou, tak nepřímou podporou, a zároveň by bylo možné dostatečné oddělení mzdových nákladů, např. ve formě dvou různých úvazků navázaných na různé projekty, mám za to, že by mzdové náklady konkrétního zaměstnance mohly být podpořeny různými zdroji veřejné podpory v rámci jednoho měsíce. Za rozhodné pro posouzení tedy považuji to, že v žádném případě nesmí dojít ke skutečnému souběhu podpory u stejného nákladu. Je-li možné náklady od sebe dostatečně oddělit, poté mám za to, že jejich podpora z vícero veřejných zdrojů nic nebrání.

Obecně také platí to, že do odpočtu nelze zahrnout náklady vynaložené na služby. Dle Nejvyššího správního soudu nelze v rámci odpočtu uplatnit náklady na nehmotné výsledky, licenční poplatky a služby výzkumu a vývoje od třetích osob. Tento zákaz nespočívá pouze v tom, aby nedocházelo ke dvojímu uplatnění odčitatelné položky od základu daně, tedy u zhotovitele i objednatele. Jeho smyslem je dle NSS zejména to, aby daňové subjekty prováděly výzkumnou a vývojovou činnost vlastními pracovníky, vlastními prostředky a v rámci vlastní vnitropodnikové činnosti.¹⁵⁰ K těmto závěrům se přiklonil také Ústavní soud.¹⁵¹ Nutno však dodat, že Nejvyšší správní soud i Ústavní soud v těchto rozhodnutích vycházely z dnešního pohledu již neúčinné právní úpravy.

Z nyní účinného zákona o daních v příjmů však lze dovodit tři významné výjimky z nemožnosti uplatnění nákladů na služby.¹⁵² První výjimka spočívá v tom, že do odpočtu lze zahrnout náklady na služby či na nehmotné výsledky,

¹⁵⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011-81.

¹⁵¹ Usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3242/11.

¹⁵² § 34b odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

kteří si daňový subjekt pořídil od výzkumné organizace či veřejné vysoké školy. Tato služba musí bezprostředně souviset s realizací projektu VaV. Zároveň se musí jednat o služby spočívající v návrhu technologií, projekčních a konstrukčních prací, výpočtech, experimentálních či teoretických pracích, výrobě funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části.¹⁵³ Z této zákonné výjimky je zjevná snaha zákonodárce o podporu a rozvoj výzkumu a vývoje na veřejných vysokých školách a ve výzkumných institucích, což jednoznačně považují za žádoucí. Odpočet výzkumu a vývoje tak nepřímou podporuje i výzkumnou činnost těchto institucí. Nejen že tato činnost umožňuje daňovým subjektům, jež nedisponují vlastním výzkumným oddělením či nemají dostatečné kapacity na provádění výzkumu či vývoje většího rozsahu, stále investovat do VaV. Zároveň však tato zákonná výjimka poskytuje prostor pro zvýšení poptávky služeb vysokých škol a výzkumných institucí. Díky tomu si také tyto subjekty mohou zajistit dodatečné finanční prostředky, které povedou k jejich rozvoji.

Aplikačně sporná je v současnosti především druhá výjimka týkající se služeb, které lze do odpočtu zahrnout. Tato výjimka stanoví, že do odpočtu lze zahrnout náklady, které daňový subjekt vynaložil na prokázání či ověření toho, že výsledek VaV splňuje takové požadavky, které jsou na něj kladeny právními předpisy. Tyto náklady však nemohou být zahrnuty do odpočtu již u jiného daňového subjektu. Zároveň musí souviset s realizací projektu výzkumu a vývoje.¹⁵⁴

Pokyn D-288 v části sedmé, stejně jako Pokyn MF-17 v části sedmé (povaze těchto pokynů se věnuji níže), uvádí, že na testování léků či ověřování prototypu nelze uplatnit odpočet od základu daně. Konkrétně testováním léčiv se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *Vestra Clinics*. V něm konkrétně posuzoval činnost prováděnou třetí stranou spočívající v podávání testovaného léčiva pacientům a následném vyhodnocování jejich účinků. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že klinické hodnocení léčivých přípravků obecně spadá pod pojem výzkumu a vývoje. Do odpočtu je však

¹⁵³ DRÁBKOVÁ, Z. Výzkum a vývoj ve světle odpočitatelné položky od základu daně, 2. část. In: *Daňová a hospodářská kartotéka* [online]. Wolters Kluwer, 2018, č. 11 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/3265/vyzkum-a-vyvoj-ve-svetle-odpocitatelne-polozky-od-zakladu-dane-2-cast>

¹⁵⁴ § 34b odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

zahrnout nelze. To by bylo možné pouze za situace, pokud by daňový subjekt nesl výzkumné riziko vlastními silami. Pokud si však daňový subjekt výše uvedené činnosti opatří jako službu, nelze tyto náklady zahrnout do odpočtu.¹⁵⁵ Lze připustit, že tento spor byl poněkud specifický zejména v tom, že se jednalo se o třetí fázi vývoje léčiva a činnost žalobkyně dle NSS neměla charakter výzkumu a vývoje, jelikož žalobkyně nemohla sama ovlivnit průběh klinického hodnocení. Nejvyšší správní soud navíc spor posuzoval podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2013.

Při vlastním kritickém hodnocení rozsudku NSS je předně nutno podotknout, že právní úprava v rozhodném znění stanovila pouze výjimku z obecně platné nemožnosti uplatnění služeb do odpočtu spočívající v možném uplatnění nákladů vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje. Nelze proto konstatovat, že závěry NSS jsou za daných okolností nesprávné. V současném pojetí podle bodu 2.61 Frascati manuálu lze však konstatovat, že 1., 2. a 3. fáze klinického testování léčiv jsou obecně považovány za výzkum a vývoj. Čtvrtou fází klinického testování, která fakticky pokračuje v dalším testování léku až po jeho schválení a výrobě, lze podřadit pod pojem výzkum a vývoj pouze v takovém případě, že je způsobilá přinést další technický či vědecký pokrok.¹⁵⁶ Soud přitom mezi jednotlivými fázemi nerozlišoval, pouze bez bližšího vysvětlení zmínil, že se jednalo o třetí fázi klinického testování.

Předně mám za to, že je nutné rozlišovat, o kterou fázi klinického hodnocení se jedná, přestože NSS z tohoto předpokladu nevycházel. Dle současného znění zákona o daních z příjmů by klinické testování léků ve fázích 1 až 3 mělo jednoznačně spadat pod službu, která souvisí s prokázáním či ověřením toho, že výsledek výzkumu a vývoje splňuje požadavky, které jsou na něj kladeny právními předpisy. Klinické hodnocení je totiž nezbytné pro to, aby byl lék uveden na trh.¹⁵⁷ Lze tak dospět k závěru, že si zadavatel, dle současného znění zákona, obecně může náklady, které vynaložil na klinické testování léků

¹⁵⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2019, č. j. 1 Afs 184/2019-38, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 1 Afs 97/2018-41, č. 3810/2018 Sb. NSS.

¹⁵⁶ Technologická agentura České republiky, Frascati Manuál, op.cit., s. 64.

¹⁵⁷ Jaké jsou fáze testování? *Státní ústav pro kontrolu léčiv* [online]. 2010 [cit. 11. 11. 2025]. Dostupné z: <https://sukl.gov.cz/encyklopedie/jake-jsou-faze-testovani/>

u třetího subjektu, zahrnout do odpočtu na výzkum a vývoj. Proto mám za to, že není relevantní ani to, že pokyny D-288 a MF-17 zahrnutí těchto nákladů do odpočtu odmítají.

K povaze těchto pokynů se již opakovaně Nejvyšší správní soud vyjádřil. Vždy dospěl k závěru, že se jedná pouze o metodické pokyny, které nejsou právně závazné pro fyzické a právnické osoby. Jedná se o určitý návod pro postup správních orgánů. Správní orgány jsou povinny se jimi ve své praxi řídit. To by neplatilo pouze v případě, pokud by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy.¹⁵⁸ Těmito pokyny proto dle NSS nelze stanovit povinnosti nad rámec zákona, v tomto případě konkrétně nad rámec zákona o daních z příjmů.¹⁵⁹ Z výše uvedených úvah tak vyplývá, že v otázce zahrnutí nákladů na klinické testování léčiv, jakožto služby, pokyny D-288 a MF-17 překračují rámec zákona, resp. jsou s ním v rozporu. Pro daňový subjekt jsou však závazné pouze obecně závazné právní předpisy, nikoliv tyto pokyny. Lze tak dospět k závěru, že náklady na služby spočívající v klinickém testování léčiv je možné dle účinné právní úpravy v roce 2025 obecně považovat za náklady způsobilé k odpočtu na VaV.

Třetí výjimku zákon stanovuje u služeb, které spočívají v úplatě u finančního leasingu hmotného movitého majetku.¹⁶⁰ Tato výjimka v praxi příliš problematická nebývá. Sporné však může být prokázání toho, zda tyto náklady daňový subjekt vynaložil v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje. Při řádné evidenci prováděných aktivit a přiřazování nákladů k těmto aktivitám však lze mít za to, že daňový subjekt by měl být vždy schopen tuto souvislost prokázat.

3.3.5 Závazné posouzení

Pro obecné vymezení povahy závazného posouzení je nutné vycházet zejména z obecné úpravy v daňovém řádu.¹⁶¹ V rámci závazného posouzení vydá správce daně daňovému subjektu rozhodnutí o daňových důsledcích, které pro něj vyplnou z očekávaných (či již nastalých) skutečností. Toto

¹⁵⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34, č. 3002/2014 Sb. NSS.

¹⁵⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 8 Afs 168/2020-51.

¹⁶⁰ § 34b odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

¹⁶¹ § 132 a § 133 daňového řádu.

rozhodnutí se vydává vždy na žádost daňového subjektu a pouze v případech, kdy tak stanoví zákon. V rozhodnutí, resp. v jeho výroku, musí správce daně uvést, mimo obecných náležitostí rozhodnutí, také věcný a časový rozsah závazného rozhodnutí. Proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky. Brojit proti správnosti závěrů správce daně může daňový subjekt až v rámci rozhodnutí, kterým je stanovena daň, jak také předpokládá důvodová zpráva k daňovému řádu.¹⁶² Užití dozorčích prostředků proti takovému rozhodnutí však zákon nevylučuje. Jejich využití by se nabízelo zejména za situace, ve které odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně, který vydal dotčené rozhodnutí o závazném posouzení. V takovém případě by odvolacímu orgánu příslušelo iniciovat přezkum dotčeného rozhodnutí. Soudní přezkum rozhodnutí o závazném posouzení je rovněž vyloučen. Byť zákon hovoří o rozhodnutí o závazném posouzení a obsahuje formální náležitosti rozhodnutí, z materiálního hlediska jej nelze považovat za správní akt. Tímto aktem totiž daňovému subjektu správce daně neruší, nemění, nezakládá či jinak závazným způsobem neurčuje veřejná subjektivní práva nebo povinnosti. Nezasahuje ani jiným způsobem do právní sféry daňového subjektu.¹⁶³

Rozhodnutí o závazném posouzení je účinné vůči správci daně, a to pouze v případě, že skutečný stav je shodný s údaji, na základě kterých správce daně rozhodnutí vydal.¹⁶⁴ Posouzení je univerzálně závazné pro všechny správce daně, nikoliv jen pro toho, který je vydal.¹⁶⁵ V případě, že dojde ke změně dotčené zákonné úpravy, stává se rozhodnutí *ex lege* neúčinným. Musí se však jednat o takovou změnu zákona, jenž změní jeho význam, a to v bezprostředním vztahu k otázce posuzované správcem daně. Nelze proto dospět k závěru, že by jakákoliv, byť i pouze technická změna zákona, měla za následek neúčinnost vydaného rozhodnutí o závazném posouzení.¹⁶⁶

¹⁶² § 132 důvodové zprávy k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, ze dne 19. 11. 2008. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqga4v6mrygbpwi6q&rowIndex=0>

¹⁶³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2011, č. j. 5 Afs 37/2011-77, č. 2454/2012 Sb. NSS.

¹⁶⁴ § 133 daňového řádu.

¹⁶⁵ § 133 důvodové zprávy k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, ze dne 19. 11. 2008.

¹⁶⁶ LICHNOVSKÝ, O. § 133 [Účinnost rozhodnutí o závazném posouzení]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 575.

Rozhodnutí o závazném posouzení je za běžných okolností účinné po dobu 3 let od jeho vydání, resp. po celou dobu řízení za ta zdaňovací období, jejichž lhůta pro stanovení daně započala do 3 let od vydání rozhodnutí. Správce daně však přímo v rozhodnutí může stanovit lhůtu kratší.¹⁶⁷ Poměrně logicky také platí, že z rozhodnutí o závazném posouzení lze v řízení vycházet pouze v případě, že byly naplněny podmínky, na základě kterých bylo rozhodnutí vydáno. Pro úplnost je nutné dodat, že podání žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení dle daňového řádu je zpoplatněno.¹⁶⁸ Výše poplatku činí v současné době 10 000 Kč.¹⁶⁹

Závazné posouzení týkající se konkrétně odpočtu na výzkum a vývoj je zakotveno v § 34e zákona o daních z příjmů. Dle něj platí, že daňový subjekt může správce daně požádat o vydání rozhodnutí o závazném posouzení výdajů vynaložených na VaV zahrnovaných do odpočtu. Daňový subjekt však v době podání žádosti již musí mít splněnou podmínku, že o záměru odpočtu obeznámil správce daně. Předmětem posouzení jsou toliko výdaje zahrnované do odpočtu. Z dikce daného ustanovení vyplývá, že daňový subjekt je v žádosti povinen uvést tyto podstatné náležitosti:

- a) název projektu výzkumu a vývoje a jeho cíle,
- b) činnosti, které považuje za činnosti prováděné v rámci výzkumu a vývoje a důvody, na základě kterých má za to, že se jedná o činnosti VaV,
- c) činnosti, u kterých má pochybnosti, zda spadají do výzkumu a vývoje; zároveň musí řádně vymezit důvody těchto pochybností,
- d) způsob rozdělení výdajů, konkrétně na ty spadající pod projekt VaV a ostatní činnosti, a zároveň je povinen vymezit kritéria rozdělení těchto výdajů,
- e) posuzované období a
- f) návrh výroku rozhodnutí správce daně o závazném posouzení.¹⁷⁰

¹⁶⁷ § 133 daňového řádu.

¹⁶⁸ DVOŘÁČKOVÁ, L. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje v roce 2016 – aktuální otázky. In: *Finanční, daňový a účetní bulletin* [online]. 2016, č. 3 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/473/odpocet-na-podporu-vyzkumu-a-vyvoje-v-roce-2016-aktualni-otazky>

¹⁶⁹ Příloha, část I, položka 1, odst. 1, písm. n), zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷⁰ § 34e zákona o daních z příjmů.

Soudních sporů týkajících se závazného posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu obecně není příliš mnoho. Proto k dané materii neexistuje ani komplexní judikatura správních soudů. Výjimku lze najít v rozsudku NSS ve věci *TRANSYS*. V něm Nejvyšší správní soud konstatoval, že závazné posouzení se vztahuje toliko k posouzení toho, zda výdaje předestřené daňovým subjektem lze odečíst od základu daně. V rozhodnutí o závazném posouzení naopak správce daně nehodnotí to, zda projekt výzkumu a vývoje obsahuje veškeré formální náležitosti či to, zda činnosti zahrnuté do projektu skutečně naplňují definici výzkumu a vývoje, tedy zejména zda směřují k vyjasnění výzkumné či technické nejistoty a zda obsahují prvek novosti. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že správce daně je oprávněn se zabývat formálními náležitostmi projektu VaV poprvé až v doměřovacím řízení, přestože již ve věci vydal rozhodnutí o závazném posouzení.¹⁷¹

Výše uvedený rozsudek dozajista ob stojí i v současnosti. Nutno podotknout, že Nejvyšší správní soud vymezenou věc posuzoval dle znění zákona o daních z příjmů účinného do 31. 12. 2013, ve kterém závazné posouzení bylo upraveno v § 34a. Právní úprava závazného posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj však od té doby nedostála takových změn, které by vedly k odchýlení se od uvedených závěrů. Ani dle současného znění zákona není správce daně povinen se zabývat v rozhodnutí o závazném posouzení formálními náležitostmi projektu VaV či jednotlivými činnostmi z hlediska jejich podřazení pod definici výzkumu a vývoje. Lze tak mít za to, že výše uvedené závěry NSS ob stojí i nyní.

Odlíšně by však soud mohl postupovat v případě, pokud by se výše uvedenými kategoriemi správce daně v rozhodnutí výslovně zabýval. Pokud by se správce daně v rozhodnutí vyjádřil tak, že předložený projekt je formálně bezchybný či že vymezené aktivity nepochybně spadají pod výzkum a vývoj, a zároveň by se daňový subjekt v ničem v průběhu realizace projektu neodchýlil, pak by bylo možné mít za to, že by daňovému subjektu mohlo vzniknout legitimní očekávání, že postupuje v souladu se zákonem. Za této situace lze připustit, že by správní orgán mohl být teoreticky vázán rozhodnutím o závazném posouzení i při posuzování těchto kritérií. Tyto závěry

¹⁷¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53.

alespoň implicitně také připustil NSS v již zmiňovaném rozsudku ve věci *TRANSYS*.¹⁷²

3.3.6 Oznámení o záměru odečíst si odčitatelnou položku na výzkum a vývoj od základu daně

Prvním krokem k úspěšnému uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je oznámení záměru správci daně. Tento požadavek byl implementován do zákona o daních z příjmů, konkrétně do § 34ba, novelou zákona č. 80/2019 Sb., kterou se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, účinnou od 1. 4. 2019. Dle tohoto ustanovení platí, že daňový subjekt je povinen oznámit správci daně, že hodlá v souvislosti s realizací projektu VaV využít odpočtu. Oznámení je povinen učinit za každý jednotlivý projekt VaV zvlášť.

V oznámení daňový subjekt uvede předně základní informace o projektu VaV, tedy jeho název, který vystihuje jeho obecné zaměření. V oznámení dále uvede základní identifikační údaje. Jedná-li se o poplatníka daně z příjmů právnických osob, uvede název či obchodní firmu a adresu sídla. V případě, že se jedná o poplatníka daně z příjmů fyzických osob, uvede jméno, adresu trvalého pobytu a adresu sídla podnikatele. V každém případě je povinen také uvést své daňové identifikační číslo, pokud mu bylo přiděleno. Pokud daňový subjekt nesplní povinnost učinit oznámení o záměru odečíst si odčitatelnou položku na výzkum a vývoj od základu daně, pokuta se neuplatní.¹⁷³ Logicky si však nebude moci odčitatelnou položku uplatnit.

Z pokynu MF-17 dále vyplývá, že účelem oznámení, mimo informování správce daně, je především určení okamžiku, od kterého lze zahrnout náklady na výzkum a vývoj od odpočtu. Tímto rozhodným okamžikem je právě den podání oznámení. Význam názvu projektu pokyn MF-17 spatřuje zejména v tom, aby nedošlo k zaměnitelnosti projektových dokumentací. Z názvu by tak mělo být alespoň rámcově zřejmé, jakou činností se daňový subjekt hodlá zabývat, či k jakému cíli by měl projekt směřovat.¹⁷⁴

¹⁷² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53.

¹⁷³ § 34ba zákona o daních z příjmů.

¹⁷⁴ Pokyn č. MF-17 ze dne 5. 5. 2020, č. j. MF-4869/2020/15-2, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a pozdějších předpisů. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/kontrola-a-regulace/legislativa/legislativni-dokumenty/2020/pokyn-c-MF-17-38420>

Jelikož se jedná o novotu v zákoně o daních z příjmů, není tato oblast prejudikována správními soudy. Výše uvedené informace plynoucí z pokynu MF-17 považuji za souladné se zákonem, resp. respektující jeho smysl a význam. Ze zcela obecného či nicneříkajícího názvu projektu, např. „Projekt 1“ či „AOR-1756“, nelze dovodit obecné zaměření projektu, což je jedním ze zákonných požadavků oznámení. Je však pochopitelné, že v oznámení správci daně nebude mít daňový subjekt vůli sdělovat přílišné detaily plánového projektu. Pokud by totiž v této fázi, tedy před zahájením samotné výzkumné či vývojové činnosti, došlo ze strany správce daně k porušení mlčenlivosti, mohlo by to pro daňový subjekt mít poměrně fatální důsledky. Proto lze doporučit sdělovat správci daně informace o projektu dostatečné pouze k tomu, aby došlo k naplnění zákonných požadavků, tedy aby tento projekt byl jednoznačně identifikovatelný a nezaměnitelný s jiným projektem. Není však nezbytné nutné v této fázi správci daně sdělovat veškeré informace o zamýšlených postupech a cílech projektu.

Potencionální problém do budoucna shledávám v situacích, kdy v průběhu projektu dojde k dílčí změně cíle či odchylkám od původního plánu. Přeci jen výzkum a vývoj jsou kreativní činnosti a jedním z prvků těchto činností je nejistota výsledku. V případě odchylek od původního plánu lze mít za to, že je nezbytné, aby daňový subjekt změny řádně evidoval v reálném čase a ideálně také disponoval důkazy o tom, jaké důvody jej ke změně vedly. Pokud by tyto důkazy správci daně předložil, lze mít za to, že by účel i smysl zákona byl zachován. Smysl a účel oznámení by dle mého názoru naopak popíralo oznámení takového projektu, který by již od počátku daňový subjekt neplánoval provést, avšak následně by si uplatnil odpočet z náhodných objevů, které vstaly v rámci jeho běžné obchodní činnosti.

3.3.7 Projektová dokumentace a projekt výzkumu a vývoje

Vypracování a schválení projektu výzkumu a vývoje bylo od prvotního zavedení odčitatelné položky na VaV prvním krokem k uplatnění odpočtu. To se však změnilo již zmiňovanou novelou zákona č. 80/2019 Sb., účinnou od 1. 4. 2019. Od té doby lze za první nezbytný předpoklad úspěšného uplatnění odčitatelné položky na VaV považovat oznámení záměru správci daně. Jelikož však správní soudy posuzují jednotlivé spory s několikaletým

zpožděním, dosavadní judikatura k výzkumu a vývoji se váže ke zdaňovacím obdobím předcházejícím této změně. Proto je nutné řádně vymezit změny zákona týkající se projektové dokumentace, resp. projektu výzkumu a vývoje, a to zejména pro posouzení toho, zda dosavadní judikatura správních soudů bude aplikovatelná i po uvedené novele zákona o daních z příjmů.

Dle právní úpravy účinné do 31. 3. 2019 nehovořil zákon o daních z příjmů o projektové dokumentaci, nýbrž o projektu výzkumu a vývoje. Projektem VaV se rozuměl dokument, ve kterém daňový subjekt vymezil svoji plánovanou činnost dle zákona o podpoře výzkumu a vývoje. Podstatnou podmínkou pro nárokování odpočtu bylo to, že projekt výzkumu a vývoje byl vypracován a schválen ještě před zahájením samotné realizace projektu. Každý projekt měl svoji odpovědnou osobu, jenž byla odpovědná za splnění podmínek dle zákona o daních z příjmů. Odpovědná osoba se lišila dle toho, zda projekt výzkumu a vývoje realizoval poplatník daně z příjmů právnických či fyzických osob. U poplatníka daně z příjmů právnických osob byl odpovědnou osobou statutární orgán, či člen tohoto orgánu. U poplatníka daně z příjmů fyzických osob přímo tato fyzická osoba.¹⁷⁵

Obligatorií součástí každého projektu výzkumu a vývoje bylo uvedení základních údajů o daňovém subjektu a samotném projektu. Mezi tyto údaje patřilo:

1. základní identifikační údaje o daňovém subjektu, tedy
 - a) daňové identifikační číslo, v případě, že bylo daňovému subjektu přiděleno,
 - b) v případě poplatníka daně z příjmů fyzických osob jeho jméno, adresa místa trvalého pobytu a sídla podnikatele,
 - c) v případě poplatníka daně z příjmů právnických osob adresa sídla a název či obchodní firma poplatníka,
2. stanovená doba řešení projektu,
3. cíle projektu stanovené tak, aby byly dosažitelné za doby trvání projektu a následně vyhodnotitelné po jeho ukončení,
4. celkové předpokládané náklady na projekt a jejich rozdělení na jednotlivé roky řešení projektu,

¹⁷⁵ § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 3. 2019.

5. personální zastřešení projektu, tedy jména všech osob, které budou zajišťovat odborné řešení projektu. V projektu VaV bylo nutné uvést jejich formu pracovněprávního vztahu k daňovému subjektu a jejich kvalifikaci,
6. způsob hodnocení a kontroly postupu řešení projektu, stejně jako dosažených výsledků a
7. ostatní formální náležitosti, tedy místo a den schválení projektu, jméno a podpis odpovědné osoby.¹⁷⁶

Jak již bylo uvedeno výše, zákon o daních z příjmů po novele účinné od 1. 4. 2019 v tomto ohledu již dále nehovoří o projektu výzkumu a vývoje, nýbrž o projektové dokumentaci. Obligatorní součástí projektové dokumentace jsou však v základu totožné, jako za předchozí právní úpravy součástí projektu výzkumu a vývoje. Nad rámec toho však daňový subjekt musí do projektové dokumentace uvést rovněž oznámený název projektu VaV z oznámení učiněného správcí daně a vymezit konkrétní činnost VaV.¹⁷⁷ Z tohoto pohledu se tak nejedná o tak významnou změnu zákona, byť samotné zavedení povinného oznámení nesporně převratné bylo.

Zákon o daních z příjmů nyní rovněž předvídá možné změny v průběhu realizace projektu. Daňový subjekt je povinen evidovat nastalé změny v projektové dokumentaci. Změnit v této fázi nelze pouze název a cíle projektu. Se zavedením oznámení správcí daně se pojí také další novost v právní úpravě daňového odpočtu na výzkum a vývoj. Daňový subjekt může uplatnit odpočet od základu nejdříve za to zdaňovací období, pro které je ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání schválena projektová dokumentace. Tuto lhůtu je nutné respektovat i v případě, že daňový subjekt v dotčeném zdaňovacím období nemůže odpočet na výzkum a vývoj uplatnit, a to z důvodu nízkého základu daně či daňové ztráty. Jinými slovy řečeno, uplatnění odčitatelné položky je mimo jiné podmíněno úspěšným schválením projektové dokumentace.¹⁷⁸

Lhůta pro schválení projektové dokumentace se shoduje se lhůtou pro podání řádného daňového přiznání. Základní lhůta pro podání řádného daňového

¹⁷⁶ § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 3. 2019.

¹⁷⁷ § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění od 1. 4. 2019.

¹⁷⁸ § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění od 1. 4. 2019.

přiznání činí 3 měsíce po skončení zdaňovacího období. V případě, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a zároveň podá daňové přiznání elektronicky, lhůta se prodlužuje o 1 měsíc. Lhůta pro podání daňového přiznání může skončit i 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, a to v případě, že daňový subjekt má zákonem stanovenou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Druhým případem, ve kterém je lhůta pro podání daňového přiznání 6 měsíců od uplynutí zdaňovacího období, je situace, ve které daňový subjekt nepodá daňové přiznání v základní lhůtě a zároveň je za něj podá poradce.¹⁷⁹ Pro úplnost je nutno dodat, že za poradce lze pro využití této prodloužené lhůty považovat pouze daňového poradce či advokáta.¹⁸⁰

3.3.8 Změny odčitatelné položky na výzkum a vývoj v roce 2024

Zákonodárce novelou zákona o daních z příjmů, účinnou od 1. 1. 2024, do § 34c zákona o daních z příjmů nově doplnil odst. 5. Dle něj platí, že v případě pochybností správce daně lze obsahové náležitosti projektové dokumentace prokazovat i dalšími důkazními prostředky.¹⁸¹ Jak vyplývá z rozpravy Poslanecké sněmovny, toto doplnění zákona by mělo reagovat na stav, ve kterém správce daně odmítal celý nárok na odpočet VaV v případě, kdy shledal určité nedostatky v projektové dokumentaci. Dle předkladatele pozměňovacího návrhu, poslance Jiřího Havránka, nemá tato změna za cíl snížit požadavky kladené na projektovou dokumentaci. Mělo by však dojít k tomu, že pokud bude správce daně požadovat doplnění některých detailnějších informací, mohl by je daňový subjekt předložit až v průběhu daňové kontroly. Dle poslance Havránka má tato změna vést ke zvýšení právní jistoty a motivace daňových subjektů k využívání odpočtu na výzkum a vývoj.¹⁸²

Jelikož se v době sepisování tohoto textu jedná o novotu v zákoně o daních z příjmů, neexistuje relevantní odborná literatura, která by se jí zabývala. Poradenské společnosti se však shodují v tom, aniž by však své úvahy blíže

¹⁷⁹ § 136 odst. 1 a 2 daňového řádu.

¹⁸⁰ § 29 odst. 2 daňového řádu.

¹⁸¹ § 34c zákona o daních z příjmů, ve znění od 1. 1. 2024.

¹⁸² Stenografický zápis 78. schůze, 24. října 2023. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2023 [cit. 20. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/eknih/2021ps/stenprot/078schuz/s078136.htm>

rozvedly, že se jedná o důležitou změnu zvyšující právní jistotu a motivaci k využívání odpočtu na výzkumu a vývoj.¹⁸³ Osobně se s nimi shodují v tom, že tato změna je ve prospěch daňových subjektů a alespoň částečně může vést ke zvýšení jejich právní jistoty a motivace uplatňovat odčitatelnou položku. Mám však za to, že tato legislativní změna bez dalšího revoluci ve vnímání odčitatelné položky v očích veřejnosti nezpůsobí.

Již z jazykového znění daného ustanovení je totiž zřejmé, že zákon stále vychází z předpokladu, že je nezbytně nutné, aby projektová dokumentace obsahovala veškeré zákonem požadované náležitosti. Zjevné formální nedostatky projektové dokumentace tak očividně nebude možné zhojit až v průběhu daňové kontroly. Přínos tohoto ustanovení shledávám především v tom, že se o ně bude moci daňový subjekt opřít v případě, že zákonem požadované údaje v projektové dokumentaci sice uvedl, avšak nikoliv dostatečně detailně či srozumitelně. V takovém případě mu tato novota otevírá prostor k případnému doplnění a vyjasnění sporných údajů až v průběhu daňové kontroly. Z toho však nelze dovodit, že by bylo možné veškeré vady v projektové dokumentaci zhojit až během daňové kontroly, či např. v odvolacím řízení.

Ze společné tiskové zprávy Finanční správy ČR a Úřadu ministryně pro vědu, výzkum a inovace, rovněž vyplývá, že v roce 2024 spustila Finanční správa pilotní projekt, ve kterém posuzování výzkumné a vývojové činnosti v rámci daňových odpočtů budou činit odborníci z příslušného oboru prostřednictvím technické karty. Technická karta by měla mít formu dotazníku, který by měl pomoci s posouzením aktivit ve výzkumu a vývoji. Z tiskové zprávy dále vyplývá, že toto expertní posouzení bude možné provést pouze se souhlasem daňového subjektu. Správa daní je totiž obecně neverejná. Posouzení by mělo probíhat tak, že daňový subjekt předně v technické kartě popíše základní informace o projektu VaV. Správce daně následně požádá TAČR o nalezení odborníka, resp. dvou odborníků (v tomto jsou informace z tiskové zprávy protichůdné), pro danou oblast. Odborník bude mít za úkol

¹⁸³ ČENÍK, M., MALÁ, T. Jednodušší prokazování odpočtu na výzkum a vývoj. *Grant Thornton* [online]. 2024 [cit. 20. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.granthornton.cz/clanek/prokazovani-odpocet-vyzkum-vyvoj/>

či NOVOTNÁ, K., WÁGNER DUGOVÁ, A., VRKOČ, J. Blýská se u kontrol odpočtu na výzkum a vývoj na lepší časy? *Deloitte* [online]. 2024 [cit. 20. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/blyska-se-u-kontrol-odpocet-na-vyzkum-a-vyvoj-na-lepsi-casy/>

vypracovat protokol o posouzení věcné povahy činnosti. Tento protokol bude následně sloužit jako důkazní prostředek v daňovém řízení.¹⁸⁴

Technická karta je dle tiskové zprávy rozdělena na dva oddíly, konkrétně na oznámení o záměru odpočtu a technický popis činnosti. V technickém popisu činnosti by daňový subjekt měl uvést cíle projektu (shodně jako v projektové dokumentaci), etapy realizace projektu a zhodnocení výsledků své činnosti. Technická karta by tak měla dopomoci s posouzením toho, zda projekt splňuje kritéria výzkumu a vývoje, např. zda je v něm identifikovatelný ocenitelný prvek novosti či výzkumná nejistota. Pro úplnost je nutné dodat, že dle tiskové zprávy se technická karta v současné době využívá až ve fázi probíhající daňové kontroly. Až na základě vyhodnocení pilotního projektu bude zvážena možnost využití technické karty k posuzování *ex ante*.¹⁸⁵

Jelikož Finanční správa technickou kartu nezveřejnila, zažádal jsem si o její poskytnutí (viz Příloha D) a Generální finanční ředitelství mi ji poskytlo (Příloha F). Společně s ní zaslalo také stručný popis technické karty (Příloha E) a vysvětlivky Příloha G). Z popisu technické karty vyplývá v podstatě totéž, co z výše uvedené tiskové zprávy.

Osobně nevnímám velký přínos v současném testovacím režimu s hodnocením projektů *ex post*. V současné době se totiž k případným pochybnostem správce daně mohli místo odborníků vyjádřit znalci. Protokol odborníků, jak jej tisková zpráva označuje, není zákonem nijak definován. Z popisu technické karty vyplývá, že hodnotící protokol není postaven na roven znaleckého posudku. Jeho zpracování zároveň nevylučuje zadání znaleckého posudku, ať již ze strany správce daně, či daňového subjektu. Až praxe však ukáže, jak k protokolům odborníků budou přistupovat daňové orgány, a především správní soudy.

Technická karta je nesporně novotou se zajímavým potenciálem. Jednoduchý a srozumitelný dotazník, který by mířil nejen na věcné podmínky, ale jehož

¹⁸⁴ Daňové odpočty na výzkum a vývoj budou předvídatelnější. Věcnou stránku budou hodnotit experti TAČR. *Finanční správa* [online]. Společná tisková zpráva Finanční správy ČR a Úřadu ministryně pro vědu, výzkum a inovace, 2024 [cit. 20. 12. 2024]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/financi-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2024/danove-odpocty-na-vyzkum-a-vyvoj>

¹⁸⁵ Finanční správa, Daňové odpočty na výzkum a vývoj budou předvídatelnější. Věcnou stránku budou hodnotit experti TAČR, op. cit.

prostřednictvím by daňový subjekt splnil také formální náležitost, by nepochybně vedl k vyšší atraktivitě odčitatelné položky na výzkum a vývoj, zejména ze stany mikro a malých podniků. Ty totiž většinou nedisponují týmem daňových poradců či právníků specializujících se na daňové právo a samy obvykle nejsou schopny splnit veškeré zákonné požadavky na ně kladené.

Problém však shledávám v tom, že technická karta má v současné podobě sloužit toliko jako podklad pro posouzení věcných náležitostí projektu VaV, tedy zda vykonané aktivity naplňují definici výzkumu či vývoje. To však nikterak neřeší splnění formálních podmínek, které bývá nejčastějším předmětem sporu. Proto navrhuji technickou kartu upravit tak, aby pokrývala i veškeré formální náležitosti.

Největší přínos technické karty shledávám při posuzování *ex ante*. Pokud by totiž již před zahájením realizace zamýšleného projektu měl daňový subjekt jistotu toho, že pokud se od vytyčeného plánu neodchýlí, nebudou daňové orgány věcnou stránku jeho činnosti sporovat, došlo by nesporně k zatraktivnění odčitatelné položky. Daňovému subjektu by totiž opadla nejistota ohledně budoucího posouzení věcné stránky výzkumu a vývoje ze strany daňových orgánů. To by však muselo znamenat, že protokol zpracovaný odborným hodnotitelem by byl pro správce daně závazný. Ani toto však v současné době neplatí.

V případě, že by došlo ke změně technické karty tak, aby jejím vyplněním byly pokryty formální náležitosti a byla v ní zachycena metodika vedení oddělené evidence nákladů, došlo by k podstatnému zjednodušení přístupu k odpočtu pro daňové subjekty. V případě pochybností ze strany daňových orgánů, popř. jiných orgánů do hodnocení zapojených, by mohlo dojít k vyzvání daňového subjektu k doplnění technické karty či vyjasnění nesrovnalostí. Tím by došlo k odstranění pochybností ještě před zahájením projektu, alespoň co se týče formálních náležitostí a plánované věcné stránky výzkumu a vývoje. Jednoduchá metodika ve formě předpřipravené tabulky ohledně oddělených nákladů by usnadnila daňovému subjektu splnění i řádného vedení oddělené evidence. Tím by došlo k odstranění administrativních překážek při uplatnění odpočtu ve všech oblastech, které nejčastěji bývají předmětem sporů. Daňové orgány či jiné subjekty (např. TAČR) by následně mohly hodnotit pouze to,

zda se realizovaný projekt od naplánovaného a z jejich strany schváleného projektu neodchylují.

Uvedené řešení však v současné době nemá oporu v právních předpisech. Muselo by proto dojít k jejich úpravě (k tomu viz návrhy v závěru této práce). Zákon by zároveň musel reflektovat tyto změny tak, aby daňový subjekt disponoval efektivním způsobem obrany proti závěrům vyhodnocení technické karty. Předně by se nabízelo možné sporování těchto závěrů již ve fázi před zahájením plánované činnosti. Tím by byla práva daňového subjektu zachována.

V takovém případě by závěry správce daně či jiných orgánů musely být vydány ve formě rozhodnutí, proti kterému by daňový subjekt mohl brojit odvoláním. V něm by mohl, např. prostřednictvím znaleckého posudku, sporovat správnost závěrů rozhodnutí. Za této situace by však bylo nezbytné, či minimálně vysoce žádoucí, zákonem vymezit maximální lhůtu pro rozhodnutí o odvolání. Současně s tím bych navrhoval legislativně zakotvit přednostní rozhodování ve správním soudnictví o těchto rozhodnutích.¹⁸⁶

Přezkum rozhodnutí správce daně, příp. odvolacího orgánu, by totiž měl být co možná nejrychlejší a nejefektivnější. Pokud by tato rozhodnutí nebyla přezkoumávána přednostně, lze očekávat, že by se většina projektů stala v průběhu řízení obsoletní. Oblast výzkumu a vývoje je totiž velice progresivní. Jejich správné načasování je klíčové. Proto nepovažuji případný přezkum těchto rozhodnutí ve standardním režimu za dostatečně efektivní nástroj právní ochrany. To proto, že i v případě, že by byl daňový subjekt v řízení úspěšný, byla by pro něj realizace projektu s tímto zpožděním ve většině případů již nevýhodná. Proto mám za to, že by uvedené spory měly být rozhodovány v přednostním režimu.

Druhým možným řešením by bylo k rozhodnutí související s technickou kartou v modifikované verzi, dle výše uvedeného návrhu, přistupovat shodně jako k závaznému posouzení. Jednalo by se tedy o rozhodnutí, proti kterým by nebyly přípustné opravné prostředky ani soudní přezkum. Daňový subjekt by tak projekt realizoval, i přes nesouhlasné rozhodnutí správce daně, a následně by negativní závěry správce daně sporoval v daňovém řízení.

¹⁸⁶ Jak ostatně připouští § 56 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

Výhodu tohoto způsobu by bylo možné shledávat v tom, že by nedocházelo k prodávám mezi naplánováním a realizací projektu. Přesto by měl daňový subjekt možnost proti závěrům správce daně brojit, byť až ve fázi po vykázání či uplatnění odčitatelné položky.

Osobně se přikláním spíše k první variantě, tedy odstranění pochybností správce daně již před zahájením realizace projektu VaV. V tomto případě by totiž daňový subjekt měl jistotu ohledně toho, zda si bude moci odčitatelnou položku uplatnit, pokud se od vytyčeného plánu neodchýlí, a to již ve fázi před realizací projektu. Mohl by se případně také rozhodnout, zda projekt realizuje i bez veřejné podpory. V případě přednostního rozhodování o souvisejících rozhodnutích daňových orgánů by se navíc snížilo riziko toho, že se navržené projekty stanou v mezidobí obsoletní.

I druhá výše nastíněná varianta nabízí podstatné zlepšení stávajícího stavu, a to zejména stran právní jistoty daňových subjektů. Přesto, v případě nesouhlasu daňového subjektu s rozhodnutím správce daně ohledně posouzení technické karty, by neměl efektivní možnost toto rozhodnutí ještě před zahájením projektu úspěšně sporovat. Své námitky by tak mohl uplatnit až v daňovém řízení. Finální rozhodnutí o tom, zda jeho projekt bude uznán jako projekt výzkumu a vývoje by tedy obdržel až *ex post*, byť by mu bylo předběžné hodnocení správce daně známo.

Z hlediska právní jistoty, která je pro zvýšení atraktivity odčitatelné položky v současné době zcela klíčová, proto preferuji první řešení. Nutno však dodat, že i druhé řešení nabízí alespoň částečné zvýšení právní jistoty daňového subjektu spočívající v tom, že již před zahájením projektu by byl seznámen alespoň s předběžným závěrem správce daně prvního stupně. Zároveň by nedocházelo k výraznému prodlení mezi vyhotovením projektu, resp. technické karty, a realizací projektu. Proto i druhé navržené řešení se zjevně jeví jako velmi přínosné a alespoň částečně řešící současnou nejistotu daňových subjektů. Obě řešení, i přes své výhody a nevýhody, by nesporně vedly k vyšší atraktivitě odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

3.4 Praktické pojetí daňových odpočtů

V případě souběhu daňových odpočtů záleží zcela na poplatníkovi, zda uplatní v jednom zdaňovacím období odpočet na podporu odborného

vzdělávání, odpočet na podporu výzkumu a vývoje, popř. zvolí kombinaci obojího. Zákon explicitně nestanoví ani postup v případě souběhu výše uvedených odpočtů s uplatněním odpočtu daňové ztráty, tudíž lze důvodně předpokládat, že za dodržení ostatních zákonných požadavků (především doby stanovené pro možnost uplatnění jednotlivých odpočtů) je určení pořadí uplatnění daňových odpočtů *stricto sensu* zcela v moci daňového subjektu.¹⁸⁷

Z praktického hlediska lze poukázat na evidenci a uplatnění odčitatelných položek od základu daně přímo v daňovém přiznání. Při vyplňování daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, u kterých se nejčastěji předpokládá uplatnění daňových položek, se tyto odčitatelné položky od základu daně evidují v Příloze č. 1 II. Oddílu v části E. *Odečet daňové ztráty od základu daně* a F. *Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona*, pod písm. b) jako „[u]platňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona“ a pod písm. c) jako „[u]platňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34b zákona“. Ve výše uvedených tabulkách přílohy daňového přiznání poplatník eviduje nakumulované částky odpočtů za jednotlivá zdaňovací období. Samotné odpočty za předmětné zdaňovací období se obvykle vyplňují na řádcích 230 až 243. Pouze u komplementářů komanditních společností se vyplňují na řádku 250. Jak lze dále z vyzorovat z logického uspořádání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, odčitatelné položky se promítají do sníženého základu daně na ř. 270, ze kterého se až na řádku 290 vypočítá daň, jenž je následně ponížena o slevy na dani na ř. 300 a násl.¹⁸⁸

3.5 Shrnutí

Odčitatelné položky *stricto sensu* jsou v českém právu vymezeny v § 34 zákona o daních z příjmů. Patří mezi ně daňová ztráta, odpočet na podporu

¹⁸⁷ Informace Ministerstva financí, Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy a Ministerstva průmyslu a obchodu k uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č. 88/2014 Fz. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/attachments/Dane_Metodika_2014-05_Informace-k-uplatnovani-odpoctu-na-podporu-odborneho-vzdelavani-od-zakladu-dane-z-prijmu.pdf

¹⁸⁸ Přiznání k dani z příjmů právnických osob, vč. přílohy. *Finanční správa* [online]. [cit. 7. 2. 2025]. Dostupné z: https://financnisprava.gov.cz/assets/tiskopisy/5404_35.pdf?202502072206

odborného vzdělávání a odpočet na výzkum a vývoj. Dle současné právní úpravy je daňový subjekt oprávněn si od základu daně odečíst daňovou ztrátu nebo její část, a to v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví, popř. ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacích obdobích. Vyměřená daňová ztráta však prodlužuje lhůtu pro stanovení daně. Ta ve zdaňovacím období, kdy byla daňová ztráta dosažena, a následujících zdaňovacích obdobích, ve kterých si může daňový subjekt ztrátu uplatnit, neskončí dříve než za poslední zdaňovací období, ve kterém si daňový subjekt může ztrátu uplatnit. Daňový subjekt se však může daňové ztráty vzdát. Tímto aktem zamezí prodlužování lhůt pro stanovení daně.

Odpočet na podporu odborného vzdělávání zahrnuje odpočet na žáka nebo studenta a odpočet na pořízení majetku na odborné vzdělávání. Daňový subjekt je oprávněn si odečíst od základu daně náklady na pořízení majetku, který využívá na svém pracovišti při odborné praxi, praktickém vyučování nebo v rámci vzdělávací činnosti akreditovaného studijního programu vysoké školy. Daňový odpočet na studenta nebo žáka v rámci odborného vzdělávání si může uplatnit ve výši odvislé od počtu hodin výuky či praxe na svém pracovišti.

Náklady vynaložené na výzkum a vývoj si daňový subjekt může uplatnit nejen jako daňově uznatelné náklady, ale také jako odčitatelnou položku. Tím se jeho základ daně *de facto* sníží dvakrát. Finanční správa v rámci odpočtů na výzkum a vývoj kontroluje především splnění formálních podmínek, vedení oddělené evidence a splnění věcných podmínek. K doměření daně dochází nejčastěji z důvodu nesplnění formálních podmínek. Zákon jich totiž stanovuje celou řadu. Některé z nich však jsou, zejména po novele účinné od roku 2019, zjevně nepodstatné. Přesto judikatura Nejvyššího správního soudu setrvává na závěru, že odčitatelná položka představuje pro daňový subjekt beneficium, a proto nelze považovat požadavek na striktní splnění veškerých zákonných podmínek za přepjatý formalismus.

Novelou zákona o daních z příjmů, účinnou od roku 2024, došlo k částečnému posílení právní jistoty daňového subjektu. To se však týká pouze posouzení věcné stránky odpočtu. Formální kritéria zůstala nezměněna. Přestože daňové orgány do budoucna operují s předběžnou ideou posuzování

věcné stránky výzkumu a vývoje *ex ante*, daňovým subjektům by prospělo zejména to, aby se toto posouzení týkalo nejen věcné stránky projektů VaV, ale také formálních náležitostí. K tomu by však bylo nutné novelizovat zákon o daních z příjmů a daňový řád. Předběžné posouzení formálních náležitostí by nesporně vedlo k vyšší právní jistotě daňových subjektů. Jelikož je právě nejistota spojená s odpočtem na VaV uváděna jako jeden z hlavních důvodů jeho nízké atraktivity, lze mít za to, že by se zavedením hodnocení formálních i věcných náležitostí projektů VaV před jejich realizací zvýšil také počet subjektů, které by si odpočet uplatnily. Přestože existují různé způsoby, jak předběžné hodnocení projektů koncipovat, jejich zavedení je pro oživení poptávky po odpočtech klíčové, a to téměř bez ohledu na to, jak konkrétně by je zákonodárce zakotvil.

4 DAŇOVÁ PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE VE VYBRANÝCH STÁTECH EVROPSKÉ UNIE

Daňová podpora výzkumu a vývoje je v členských státech Evropské unie stále na vzestupu. Z dostupných statistik vyplývá, že státy, které jsou v současnosti členy EU, vynakládaly v roce 2000 přibližně 0,02 % HDP na daňovou podporu výzkumu a vývoje. V roce 2021 však vynaložily již okolo 0,1 % HDP, což představuje přibližně pětinašobný nárůst v rámci poměru k HDP (v absolutních číslech je tento nárůst s ohledem na všeobecný růst HDP pochopitelně vyšší).¹⁸⁹ To je dáno nejen postupně se zvyšující mírou podpory v jednotlivých státech, ale také tím, že roste počet členských států, které tuto podporu zavádějí. Příkladem lze poukázat na Německo, které daňovou podporu VaV zavedlo až zákonem o daňových pobídkách pro výzkum a vývoj ze dne 14. 12. 2019 (Forschungszulagengesetz), s účinností od 1. 1. 2020.¹⁹⁰ Jak již bylo naznačeno v úvodu, v roce 2020 celkem 21 z 27 členských států Evropské unie poskytovalo daňovou podporu výzkumu a vývoje.¹⁹¹ Lze tak mít za to, že většina členských států určitým způsobem investice do VaV daňově zvýhodňuje.

Míra podpory se v jednotlivých členských státech neustále mění. Nelze tak jednoznačně určit, která země je v rámci daňové podpory výzkumu a vývoje nejštedřejší. Pro základní ilustraci míry podpory v členských státech EU v letech 2020 a 2023 slouží níže uvedená tabulka.

¹⁸⁹ R & D tax incentives. *OECD* [online]. Organization for Economic Cooperation and Development [cit. 23. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/en/topics/r&d-tax-incentives.html>

¹⁹⁰ Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung. *Bundesministerium der Finanzen* [online]. Bundesministerium der Finanzen, 3. 12. 2024 [cit. 23. 12. 2024]. Dostupné z: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerliche_Themengebiete/Forschungszulage/forschungszulage.html

¹⁹¹ New data on R & D Tax Incentives from OECD. *European Commission* [online]. 27. 1. 2021 [cit. 15. 10. 2023]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/newsroom/rtd/items/700613>

Tabulka č. 7: Míra podpory v jednotlivých členských zemích EU v letech 2020 a 2023¹⁹²

	2020	2023
Portugalsko	39 %	39 %
Polsko	22 %	36 %
Francie	39 %	36 %
Španělsko	33 %	33 %
Litva	31 %	31 %
Slovensko	55 %	28 %
Řecko	29 %	26 %
Irsko	27 %	23 %
Norsko	22 %	22 %
Slovinsko	21 %	21 %
Česká republika	21 %	21 %
Německo	19 %	19 %
Rakousko	17 %	17 %
EU průměr	16 %	16 %
Maďarsko	19 %	16 %
Belgie	15 %	16 %
Nizozemí	15 %	15 %
Finsko	0 %	11 %
Švédsko	11 %	11 %
Itálie	11 %	9 %
Rumunsko	8 %	8 %
Chorvatsko	7 %	7 %
Kypr	0 %	2 %
Dánsko	7 %	1 %

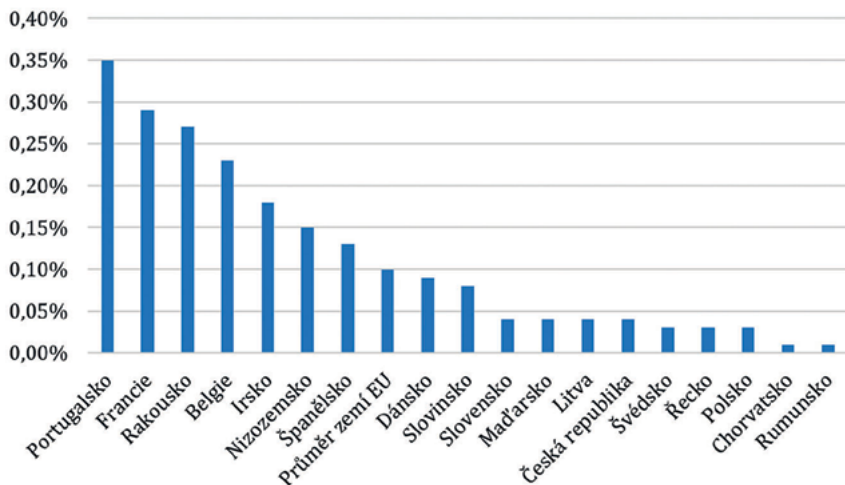
Zdroj: Indicators & analysis. *Tax Incentives for R & D and Innovation* (OECD) [online]. [cit. 8. 5. 2024]. Dostupné z: <https://stip-pp.oecd.org/innotax/indicators-and-analysis>

¹⁹² Jedná se o výši podpory vztaženou obecně k velkým společnostem s dostatečně vysokým základem daně. Uvedená tabulka nezohledňuje veškeré možné variace míry podpory v daných zemích.

Z uvedené tabulky vyplývá, že v roce 2020 byla obecně nejvyšší daňová podpora poskytována na Slovensku. Poté však došlo ke snížení daňové podpory VaV v této zemi, a Slovensko se v žebříčku obecné výše daňových podpor VaV propadlo až na šesté místo. Mezi státy poskytující dlouhodobě vysokou daňovou podporu výzkumu a vývoje patří stabilně Portugalsko, Španělsko a Francie. Česká republika se z hlediska míry podpory dělila v roce 2020 i 2023 o desáté místo se Slovinskem. Nutno však poznamenat, že celkový průměr podpory ve všech státech EU je pro oba posuzované roky 16 %. Z tohoto hlediska je zřejmé, že Česká republika poskytuje nadstandardní daňovou podporu VaV z hlediska její výše, byť stále nižší než v některých jiných členských státech EU.

Samotná výše podpory však sama o sobě nesvědčí o své efektivitě či atraktivitě. To také dosvědčuje níže uvedený graf.

Graf č. 1: Celková nepřímá podpora výzkumu a vývoje ve vybraných členských státech EU vyjádřená v % z HDP za rok 2020



Zdroj: Indicators & analysis. *Tax Incentives for R & D and Innovation* (OECD) [online]. [cit. 8. 5. 2024]. Dostupné z: <https://stip-pp.oecd.org/innotax/indicators-and-analysis>

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že největší podíl z HDP na nepřímou podporu výzkumu a vývoje, která je poskytována téměř výhradně prostřednictvím daňové podpory, z členských států EU v roce 2020 vynaložilo Portugalsko a Francie. To však částečně koreluje s tím, že Francie i Portugalsko poskytují jednu z nejvyšších podpor v Evropské unii. Přestože míra daňové podpory výzkumu a vývoje v Rakousku je pouze lehce nadprůměrná, Rakousko prostřednictvím nepřímé podpory v roce 2020 vynaložilo na nepřímou podporu VaV téměř nejvíce ze všech členských států EU. To je jednoznačná indicie o tom, že se daňová podpora výzkumu a vývoje v Rakousku těší oblibě ze strany daňových subjektů a zároveň by tato indicie mohla naznačovat, že rakouská právní úprava daňové podpory výzkumu a vývoje je srozumitelná a pro daňové subjekty přívětivá, jelikož i přes obecně nižší míru podpory si ji uplatňuje buď více subjektů, nebo si ji uplatňují ve vyšších objemech.

Závěr o tom, že atraktivita daňové podpory nemusí být nutně podmíněna výší podpory, potvrzují také údaje z dalších zemí. Zejména na příkladu Slovenska, které mělo v roce 2020 nejvyšší podporu výzkumu a vývoje ze všech členských států EU, je tento závěr zcela zřejmý. Celková nepřímá podpora VaV na Slovensku v tomto roce totiž dosahovala pouze 0,04 % HDP, což je hluboko pod průměrem členských států EU, který činil 0,1 % HDP. Česká republika, přestože poskytovala v roce 2020 nadprůměrně vysokou míru daňové podpory VaV, celkem vynaložila na nepřímou podporu VaV pouze 0,04 % HDP, což je rovněž hluboko pod průměrem členských států EU. I tato statistika svědčí o tom, že současná podpora v České republice není dostatečně atraktivní a je potřeba učinit potřebné změny. V návrzích na změny se přitom můžeme snadno inspirovat právě zahraniční právní úpravou daňové podpory výzkumu a vývoje vybraných států Evropské unie, které jsou níže přiblíženy.

4.1 Daňová podpora výzkumu a vývoje v Chorvatsku

Daňová podpora výzkumu a vývoje je v chorvatském právu upravena především v zákoně o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje (zákon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18)¹⁹³ a vyhlášce o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje (pravilnik o državnoj potpori

¹⁹³ Zákon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18, op. cit.

za istraživačko-razvojne projekte, NN 9/2019).¹⁹⁴ Základním cílem zákona o státní podpoře projektů VaV je zvýšit objem investic soukromého sektoru do výzkumu a vývoje, zvýšit počet podnikatelů investujících do VaV a zároveň podpořit spolupráci podnikatelů s výzkumnými a vývojovými institucemi.¹⁹⁵ Přímo v čl. 3 daného zákona je rovněž upravena definice výzkumu a vývoje. Ta ve své podstatě vychází z definice Frascati manuálu. Jedná se tedy o systematickou práci prováděnou za účelem zvýšení znalostí či navrhování nových aplikací stávajících znalostí. Tato činnost musí naplňovat 5 základních kritérií:

1. jejím cílem musí být získání nových znalostí,
2. musí se jednat o kreativní činnost (z hlediska výzkumů nových konceptů, způsobů či metod, které zlepšují stávající úroveň znalostí),
3. musí se pojit s nejistotou dosažení výsledků,
4. musí být systematická (tedy plánovaná, s navrženým rozpočtem a průběžným zaznamenáváním postupu) a
5. musí být převoditelná či reprodukovatelná (výsledky lze převést na využitelné produkty či služby v praxi, či ji lze zopakovat při další činnosti VaV).¹⁹⁶

Mimo cíle zákona a obecného vymezení výzkumné a vývojové činnosti vymezuje zákon o státní podpoře projektů VaV přímo také základní pojmy vztahující se k tomuto způsobu podpory. Zejména je nutné vyzdvihnout jednoznačné vymezení jednotlivých kategorií výzkumu a vývoje přímo v zákoně. V souladu s § 4 zákona o státní podpoře VaV je tedy nutné rozlišovat mezi:

- **Základním výzkumem**, kterým se rozumí experimentální nebo teoretická práce, která je prováděna především za účelem získání nových znalostí o základních principech jevů a pozorovatelných skutečností, a to bez zamýšleného přímého tržního uplatnění.
- **Průmyslovým výzkumem**, kterým se rozumí plánovaný výzkum s cílem získání nových znalostí pro vývoj nových produktů, procesů či služeb. Cílem průmyslového výzkumu je dosáhnout významného

¹⁹⁴ Pravidník o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 9/2019 [vyhláška č. 9/2019, o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje]. Dostupné z: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_01_9_197.html

¹⁹⁵ Čl. 3 zakon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18, op. cit.

¹⁹⁶ Čl. 3 zakon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18, op. cit.

zlepšení stávajících produktů, procesů nebo služeb. Může se jednat také o vytváření součástí komplexních systémů, vytváření prototypů v laboratorním prostředí nebo v prostředí se simulovanými rozhraními stávajících systémů a pilotních linek.

- **Experimentálním vývojem**, jež zahrnuje získávání, formování, kombinování a využívání dosavadních vědeckých, obchodních a jiných relevantních znalostí za účelem vývoje nových nebo vylepšených produktů, postupů či služeb. Experimentální vývoj může zahrnovat také činnosti na koncepční vydefinování, plánování a dokumentaci nových procesů, produktů či služeb. Zároveň může zahrnovat vytváření prototypů, pilotních projektů, ověřování a testování těchto nových či vylepšených produktů, procesů nebo služeb, a to v takovém prostředí, které odráží skutečné provozní podmínky. Primárním cílem by však mělo vždy být dosažení dalších technických vylepšení procesu, produktu či služby. To může zahrnovat také vývoj obchodovatelného prototypu či pilotního projektu, který je nezbytný pro konečný produkt, jenž by měl být dále obchodovatelný. Experimentální vývoj naopak nezahrnuje rutinní nebo pravidelné změny stávajících produktů, produktových řad, výrobních procesů, služeb a dalších činností, přestože tyto změny ve výsledku znamenají jejich zlepšení.¹⁹⁷

Výše uvedené pojmy se ve své podstatě neliší od základních pojmů vycházejících z Frascati manuálu. Přesto je nutné vyzdvihnout právní úpravu daňové podpory výzkumu a vývoje právě v tom, že tyto definice jsou vymezeny přímo ve zvláštním zákoně, jenž se týká podpory VaV. Ve srovnání s českou právní úpravou je v tomto směru chorvatská právní úprava srozumitelná a jednoznačná.¹⁹⁸

Dále je nutno poznamenat, že chorvatská právní úprava je koncipovaná tak, aby splňovala podmínky nařízení Komise č. 651/2014. Tato podpora proto nepodléhala oznamovací povinnosti a zároveň je slučitelná s vnitřním trhem. Ostatně přímo zákon o státní podpoře projektů VaV se v rámci procesních otázek tímto zákonem neupravených odkazuje nejen na zákony upravující

¹⁹⁷ Čl. 4 zákon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18, op. cit.

¹⁹⁸ HÁJEK, P. Research and development tax incentive in the Czech Republic and Croatia. *Dyskurs Prawniczy i Administracyjny*. Zielona Góra: Instytutu Nauk Prawnych Uniwersytetu Zielonogórskiego, 2023, č. 3, s. 39–50.

oblast veřejné podpory, ale také na nařízení Komise, zejména výše uvedené nařízení č. 651/2014.¹⁹⁹

4.1.1 Základní charakteristika podpory VaV v Chorvatsku

Příjemcem daňové podpory výzkumu a vývoje v Chorvatsku může být pouze daňový poplatník vymezený v zákonech o korporátní dani a dani z příjmů fyzických osob. Tento příjemce musí být osobou, jež vykonává vlastní výzkumnou a vývojovou činnost. Zvolený projekt se musí podílet přímo na řešení jeho technického problému či vědecko-výzkumné otázky pro budoucí komercializaci finálního procesu, produktu nebo služby. Chorvatské právo však obsahuje také negativní vymezení příjemce nepřímé podpory. Příjemcem proto nemůže být zejména osoba v insolventi, řádně neplnící své daňové povinnosti, či mající nedoplatky na důchodovém či zdravotním pojištění. Nezpůsobilým příjemcem je rovněž osoba, která nemá vyrovnány veškeré závazky se svými zaměstnanci.²⁰⁰

Co se týče způsobilosti projektů, zákon o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje obecně vymezuje, že daňovou podporou nelze podpořit veškeré projekty. Maximální doba trvání projektu je navíc omezena na dobu tří let ode dne zahájení projektu. Nezpůsobilé k podpoře dle zákona o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje jsou projekty, které souvisejí s budoucími příjmy v odvětvích²⁰¹:

- Hazardní hry a sázení.
- Aktivita sociální péče (s ubytováním i bez ubytování).
- Obchod s nemovitostmi.
- Finanční a pojišťovací činnosti.
- Maloobchod a velkoobchod.²⁰²

¹⁹⁹ Čl. 1 zákon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18, op. cit.

²⁰⁰ Čl. 6–7 zákon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18, op. cit.

²⁰¹ Jednotlivá odvětví jsou podrobněji rozepsána v příloze I. Odluka o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti, NN 58/2007 [nařízení vlády ze dne 6. 6. 2007, č. 58/2007, o národní klasifikaci činností]. Dostupné z: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007_06_58_1870.html

²⁰² Čl. 7 bod 7 a čl. 9 zákon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18, op. cit.

V rámci projektu si daňový poplatník může uplatnit pouze náklady vymezené zákonem. Mezi takové se řadí:

- Mzdové náklady výzkumníků, techniků a dalších pomocných pracovníků, podílejících se na realizaci projektu VaV, a to dle poměrné části mzdových nákladů odpovídající poměru práce strávené na projektu z celkové sjednané pracovní doby.
- Odpisy, a to pouze v období a rozsahu využívaných k realizaci projektu.
- Náklady související se zakoupením či získáním licence k užívání výsledků duševního vlastnictví, náklady na poradenské a obdobné služby. Tyto náklady však musí být využity výhradně na projekt VaV za tržních podmínek a nesmějí tvořit více než 30 % celkové podpory.
- Náklady na materiál, vzniklé přímo v souvislosti s realizací projektu.
- Režijní náklady ve výši 15 % mzdových nákladů.
- Náklady na studii proveditelnosti.²⁰³

Výpočet míry daňové podpory výzkumu a vývoje v Chorvatsku je, ve srovnání s podporou v České republice, poměrně komplikovaný. Předně je nutné poznamenat, že výše odpočtu od daně se liší dle jednotlivých typů výzkumu či vývoje. Zvláštní kategorií tvoří také odpočet na studii proveditelnosti. Chorvatský zákonodárce dále odstupňoval dle stejných kritérií i maximální výši podpory. Určení typu výzkumu a vývoje se odvíjí podle toho, do které kategorie lze přiřadit více než polovinu způsobilých nákladů na projekt. V případě, že nelze určit více než polovinu k jednotlivé kategorii, např. subjekt vynaložil v rámci projektu vždy třetinu nákladů na základní výzkum, průmyslový výzkum i experimentální vývoj, pak se má za to, že se jedná převážně o průmyslový výzkum. Chorvatský zákonodárce tak zvolil určitý kompromis mezi stanovenými kategoriemi v případech, kdy přesné rozlišení není možné. Za nutné považují zdůraznit také to, že v Chorvatsku je možné uplatnit kombinaci přímé a nepřímé podpory. Celková podpora je ovšem omezena maximální výší stanovenou zákonem, a to co do procentní podpory i pevně stanovené částky. Procentní míra se může zvýšit v závislosti na velikosti daňového poplatníka.²⁰⁴

²⁰³ Državna potpora za istraživačko-razvojane (IRI) projekte. *HAMAG BICRO – Hrvatska agencija za malo gospodarstvo, inovacije i investicije* [online]. [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://hamagbicro.hr/bespovratne-potpore/programi-podrske-inovacijskom-procesu/drzavna-potpore-za-iri-projekte/>

²⁰⁴ Velikost subjektu se určuje dle definice v příloze 1 čl. 2 nařízení Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 17. června 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem.

Maximální celková výše podpory jednotlivých projektů je poměrně nízká. Jak však indikuje níže uvedená tabulka s údaji platnými do roku 2024, při splnění zákonem stanovených podmínek (v tabulce zastřešeno jako „Maximální výše podpory ve zvláštních případech“), dochází k razantnímu navýšení celkové možné podpory. Té lze dosáhnout v případech, kdy daňový subjekt vynaloží více než 50 % nákladů z projektu na produkty nehmotného vlastnictví od výzkumné instituce. Pro úplnost je nutné doplnit, že si daňový subjekt, v případě nedostatečného základu daně, může odpočet uplatnit nejpozději do pěti let po skončení zdaňovacího období, ve kterém mu nárok na odpočet vznikl.²⁰⁵

Tabulka č. 8: Výše daňové podpory výzkumu a vývoje v Chorvatsku na jeden projekt do roku 2024

	Snížení základu daně	Maximální procentní výše celkové podpory z veřejných zdrojů	Maximální výše podpory	Maximální výše podpory ve zvláštních případech
Základní výzkum	200 %	100 %	300 tis. €	40 mil. €
Průmyslový výzkum	150 %	50 % *	200 tis. €	20 mil. €
Experimentální vývoj	125 %	25 % *	100 tis. €	15 mil. €
Studie proveditelnosti	150 %	50 % **	50 tis. €	7.5 mil. €

Zdroj: čl. 12 a 13 zakon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18, op. cit., ve znění do 31. 12. 2024.

* Lze zvýšit až do celkové výše 80 %. Zvýšení základní míry o 20 % náleží malým podnikům, o 10 % středním podnikům. Pro veškeré příjemce rovněž platí možnost zvýšení o 15 % ve dvou případech. V prvním případě lze tohoto zvýšení využít, pokud se jedná o společný výzkum více subjektů, přičemž jeden z nich je klasifikován maximálně jako podnik střední velikosti a zároveň žádný ze subjektů nenese více než 70 % veškerých nákladů. Druhým případem je, pokud je projekt zároveň řešen jedním podnikatelem a jednou či více výzkumnými organizacemi. Zároveň výzkumné organizace společně nenesou více než 10 % celkových nákladů a mají právo zveřejňovat výsledky vlastního výzkumu široké veřejnosti na konferencích, v repozitářích s otevřeným přístupem či za pomoci bezplatných počítačových programů a programů s otevřeným zdrojovým kódem.

** Zvýšení základní míry o 20 % náleží malým podnikům, o 10 % středním podnikům.

²⁰⁵ Croatian R & D tax allowance. *Tax Incentives for R & D and Innovation* [online]. OECD, 2023 [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/HRV1>

Z uvedené tabulky je zřejmé, že chorvatská právní úprava ve své podstatě kopíruje nařízení Komise č. 651/2014 ohledně maximální výše podpory ve zvláštních případech a maximální procentní výše celkové podpory z veřejných zdrojů. Ohledně maximální výše podpory má však limit nastavený velice nízko. To v praxi může způsobovat to, že tato podpora není dostatečně atraktivní pro větší společnosti s nákladnými projekty výzkumu a vývoje. Míra snížení základu daně již do roku 2024 byla vskutku štedrá, byť to ze statistik OECD v rámci mezinárodního srovnání nepřímé podpory nevyplývá. Ty jsou však zjevně ovlivněny právě stanovenou maximální výší podpory a zejména nízkou sazbou daně z příjmů právnických osob. Ta je totiž obecně 10 % pro příjmy do 1 mil. € (nad tuto hranici 18 %).²⁰⁶

V průběhu kompletace tohoto textu došlo k novelizaci zákona o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje zákonem ze dne 13. 12. 2024, č. 152/2024, o změnách a doplnění zákona o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje (zákon o izmjenama i dopunama Zakona o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 152/2024). Zákonodárce jím do uvedeného zákona zejména doplnil některé definice, či upřesnil text zákona. V principu však způsob podpory zůstal shodný. Za naprosto významnou změnu však lze považovat změnu v míře podpory. Zjevnou snahou zákonodárce pro implementaci těchto změn bylo zejména zvýšit zájem o investice do výzkumu a vývoje v Chorvatsku. Míra investic do výzkumu a vývoje ze strany právnických osob totiž v Chorvatsku značně zaostává za ostatními členskými státy EU.²⁰⁷ Nové základní limity podpory vystihuje níže uvedená tabulka.

²⁰⁶ Porezni sustav. *Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta* [online]. 2024 [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://investcroatia.gov.hr/porezni-sustav/>

²⁰⁷ GALOVIĆ, T. Istraživačko-razvojna aktivnost i inovacije kao intelektualni kapital poduzeća. In: *Intelektualni kapital – 30 godina teorije i prakse u svijetu i Hrvatskoj* [online]. Zagreb: Hrvatska gospodarska komora, 2021, s. 306 [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.hgk.hr/documents/monografija-hgk-intelektualni-kapital-30-godina-teorije-i-prakse-u-svijetu-i-hrvatskoj619e3cbbd4d38.pdf>

Tabulka č. 9: Základní výše daňové podpory výzkumu a vývoje v Chorvatsku na jeden projekt od roku 2025

	Snížení základu daně	Maximální procentní výše celkové podpory z veřejných zdrojů	Maximální výše podpory	Maximální výše podpory ve zvláštních případech
Základní výzkum	400 %	100 %	300 tis. €	55 mil. €
Průmyslový výzkum	300 %	50 % *	200 tis. €	35 mil. €
Experimentální vývoj	250 %	25 % *	100 tis. €	25 mil. €
Studie proveditelnosti	300 %	50 %	50 tis. €	8.25 mil. €

* Lze zvýšit až do celkové výše 80 %.

Zdroj: čl. 9 až 11 zakon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18.

Z uvedené tabulky je zřejmé, že od roku 2025 v Chorvatsku došlo k nárůstu objemu nepřímé podpory. Zároveň došlo k zavedení mnoha výjimek z maximální výše podpory, které však s ohledem na jejich velké množství v uvedené tabulce nejsou uvedeny. To by totiž vedlo k nepřehlednosti celé tabulky. Pro potřeby naplnění stanovených cílů nejsou tyto výjimky ani rozhodné. Podstatné pro potřeby této práce je především to, že od roku 2025 si bude moci daňový subjekt snížit základ daně až o 400 %, což představuje skutečně enormní podporu výzkumu a vývoje. Je však nutné brát v potaz, že daň z příjmů právnických osob, resp. daň ze zisku, je v Chorvatsku poměrně nízká, jak bylo uvedeno výše. To samozřejmě ovlivňuje skutečnou výši podpory. Daň z příjmů fyzických osob je však v Chorvatsku progresivní ve výši 15–35,4 %.²⁰⁸ Proto zejména pro podnikající fyzické osoby, z hlediska zásahu do veřejných rozpočtů, je nově navržená podpora skutečně enormní. Je však nutné mít za to, že celková výše podpory má své limity, ať již ve formě procentní výše celkové podpory z veřejných zdrojů či maximální výše podpory na jeden projekt.

²⁰⁸ Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta, Porezni sustav, op. cit.

Závěrem tohoto oddílu je také nutné se zaměřit na počty daňových subjektů, které si v posledních letech daňovou podporu výzkumu a vývoje v Chorvatsku uplatňovaly. Tyto údaje totiž mohou indikovat atraktivitu a správné nastavení podpory, jak bylo blíže vysvětleno v úvodu této práce.

Tabulka č. 10: Počet daňových subjektů uplatňujících odpočet na výzkum a vývoj v Chorvatsku v letech 2019 až 2023

	2019	2020	2021	2022	2023
Právnícké osoby	98	159	134	113	92
Podnikající fyzické osoby	71	76	79	64	80
Celkem	169	235	213	177	172

Zdroj: data čerpána z odpovědi chorvatské daňové správy (Příloha H).

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že nejvyššího zájmu se odčitatelná položka na výzkum a vývoj v Chorvatsku těšila v roce 2020, kdy si ji uplatnilo celkem 235 daňových poplatníků. Od té doby celková atraktivita odčitatelné položky klesá. Tento celkový pokles je způsoben zejména poklesem právníckých osob uplatňujících si odpočet na VaV. Počet podnikajících fyzických osob uplatňujících odpočet na VaV v Chorvatsku postupně roste, vyjma roku 2022.

Z hlediska míry podpory mám za to, že chorvatské pojetí daňové podpory výzkumu a vývoje se soustředí především na podporu méně nákladných projektů, přičemž malé a střední podniky jsou v rámci podpory značně zvýhodněny. I velké společnosti však mohou značně těžit z této nepřímé podpory, obzvláště pokud spolupracují s malými či středními podniky, popřípadě výzkumnými organizacemi. Bez ohledu na to, chorvatská daňová podpora pro rok 2025 je skutečně významná z hlediska míry podpory. Ve srovnání s Českou republikou mohou daňové subjekty v Chorvatsku dosáhnout až téměř na čtyřnásobně vyšší odpočet od základu daně. Zároveň mám za to, že se zvýšením míry podpory počínaje rokem 2025 chorvatský zákonodárce snaží o zatraktivnění odčitatelné položky. Jak je totiž zřejmé z výše uvedených údajů, celkový počet daňových subjektů uplatňujících si odčitatelnou položku od roku 2020 stále klesá. Lze mít za to, že vyšší míra podpory může pomoci zvrátit tento negativní trend. Za celkovým poklesem atraktivity odčitatelné položky však stojí zejména právnícké osoby. Osobně se domnívám, že je to dáno především omezením maximální výše podpory. Tu obecně

považuji za velmi nízkou a proto neatraktivní. Z tohoto důvodu bych navrhl především revizi maximální výše podpory na jeden projekt a buď tento limit razantně zvýšit či zcela zrušit, byť by to vyžadovalo souhlas Komise.

4.1.2 Uplatnění odčitatelné položky

Detailní postup pro uplatňování odčitatelné položky není upraven v zákoně o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje, nýbrž ve stejnojmenné vyhlášce Ministerstva hospodářství, podnikání a obchodu, na kterou se zákon odkazuje. Příloha I této vyhlášky navíc obsahuje veškeré formuláře, které daňový subjekt k uplatnění odčitatelné položky potřebuje. I z tohoto důvodu působí systém uplatňování odčitatelné položky v Chorvatsku, na rozdíl od České republiky, velice přehledně a přívětivě.

Prvním krokem k získání podpory je podání žádosti o přidělení státní podpory na projekt výzkumu a vývoje. Žádost o podporu je nutné předložit v chorvatském jazyce a v latince. Případné podklady v cizím jazyce je nutné předložit zároveň s překladem soudního tlumočníka. Mimo povinných součástí žádosti, níže specifikovaných, je žadatel povinen předložit jakékoliv další podklady, k jejichž předložení bude vyzván (např. údaje o své finanční situaci). Každá žádost ovšem musí povinně obsahovat:

- Údaje o daňovém subjektu, včetně velikosti subjektu.
- Údaje o požadovaném druhu podpory, tedy zda daňový subjekt žádá podporu na výzkum, vývoj či studii proveditelnosti. Daňový subjekt dále musí vymezit kategorie VaV, kterých se projekt týká, tedy zda se jedná o experimentální vývoj, průmyslový výzkum nebo základní výzkum.
- Formulář s informacemi o projektu, které zahrnují:
 - název projektu,
 - řešitele,
 - oblast výzkumu,
 - výzkumný podobor,
 - místo výkonu projektu (dle regionů NUTS),
 - předpokládaný cíl projektu a plán aktivit,
 - předpokládané výsledky,

- předpokládané tržní uplatnění,
- možné etické otázky,
- dobu trvání projektu,
- předpokládaný vědeckotechnický přínos projektu (publikace výsledků, patenty, design, aplikace ve výrobním procesu apod.),
- fáze projektu a rizika (interní i externí) a
- údaje o celkové výši podpory z veřejných zdrojů.
- Čestné prohlášení.
- Souhrnný přehled předpokládaných nákladů na projekt nebo studii proveditelnosti.
- Adresu, telefon a e-mailovou adresu řešitele.
- Souhrnné prohlášení (pokud je více žadatelů).
- Potvrzení správce daně, že žadatel řádně plní své daňové povinnosti a nemá nedoplatky na důchodovém a zdravotním pojištění. Toto potvrzení nesmí být starší než 30 dnů před podáním žádosti.
- Dokumentace prokazující případnou budoucí spolupráci více subjektů.
- Dokumentace prokazující záměr zveřejnit výsledky projektu (prohlášení nebo jiný doklad o budoucím zveřejnění na konferencích, v repozitářích s otevřeným přístupem atp.), pokud je v projektové žádosti vymezen záměr o zveřejnění výsledků.
- Dohodu o zpracování studie proveditelnosti (pokud si ji žadatel nevypracovává sám).
- Odpovědi na případné etické otázky z formuláře, který je součástí žádosti.
- Prohlášení o záměru využít podpory v mimořádné výši.²⁰⁹

Klíčovou institucí v rámci poskytování daňové podpory je HAMAG-BICRO (Chorvatská agentura pro malé a střední podniky, inovace a investice). Jedná se o státní instituci funkčně zařazenou pod Ministerstvo hospodářství a udržitelného rozvoje, která slouží k podpoře podnikání. Vznikla v roce 2014 sloučením Chorvatské agentury pro malé podniky, střední podniky a investice (HAMAG INVEST) a Obchodní a inovační agentury Chorvatské republiky

²⁰⁹ Čl. 5 a 6 Pravidlí o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 9/2019, op. cit.

(BICRO).²¹⁰ Daňový subjekt, který se hodlá ucházet o daňovou podporu výzkumu a vývoje, je povinen předně předložit výše uvedené podklady instituci HAMAG-BICRO. Ta následně kontroluje splnění zákonem stanovených podmínek.

HAMAG-BICRO předně ověří splnění prvotních formálních podmínek, tedy zda daňový subjekt předložil veškeré požadované dokumenty. V případě zjištění absence některých povinných příloh jej vyzve k doplnění žádosti. Doplnění je nutné učinit do 30 dnů od doručení výzvy. V případě, že daňový subjekt zjištěná pochybení neodstraní, instituce se nebude žádostí dále zabývat, o čemž daňový subjekt ve výše uvedené výzvě poučí. V takovém případě však daňový subjekt může podat novou žádost k opětovnému posouzení. Je však nutné upozornit na to, že HAMAG-BICRO vyřizuje jednotlivé žádosti dle pořadí přijetí.²¹¹ Lze proto očekávat, že při opakovaném podání žádosti se značně prodlouží doba jejího posouzení, což u některých významných projektů může být kritické.

Druhým krokem při posuzování je kontrola splnění věcných podmínek. HAMAG-BICRO ve druhém kroku předně posuzuje to, zda je daňový subjekt způsobilý k přiznání veřejné podpory, tedy zda nemá nedoplatky na daních, sociálním či zdravotním pojištění, zda není v insolvenci apod. Ve druhém kroku následně posuzuje samotný projekt z hlediska přijatelnosti. Toto posouzení bývá většinou klíčové. HAMAG-BICRO musí posoudit, zda projekt věcně naplňuje definici výzkumu či vývoje, tedy zda přináší nové poznatky, jedná se o kreativní, nejistou a systematickou činnost a zda jeho výsledky mohou být přenositelné či opakovatelné. Dále je nutné posoudit, zda žadatel zařadil dané aktivity pod správnou kategorii VaV (základní výzkum, průmyslový výzkum či experimentální vývoj). Zároveň se posuzují předpokládané náklady projektu a jejich správné rozřazení. Specifikem v chorvatském právu je také povinná kontrola toho, zda jeden projekt není uměle rozdělen na dílčí projekty.²¹² To logicky slouží k tomu, aby nebylo možné obejít zákonné limity maximální možné podpory jednotlivých projektů.

²¹⁰ Osnivanje. *Hrvatska agencija za malo gospodarstvo, inovacije i investicije* [online]. [cit. 22. 12. 2024]. Dostupné z: <https://hamagbicro.hr/o-nama/osnivanje/>

²¹¹ Čl. 9 pravilnik o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 9/2019, op. cit.

²¹² Tax Incentives for R & D and Innovation, Croatian R & D tax allowance, op. cit.

Z hlediska ochrany know-how je nutné se zabývat samotným procesem ověřování naplnění věcných podmínek. Informace o projektech, které žadatel poskytuje, jsou z povahy věci neveřejné. To ovšem neznamená, že nemůže dojít k jejich zneužití. Je pochopitelné, že kontrolní orgán, HAMAG-BICRO, nemůže disponovat odborníky ze všech odvětví. K posuzování proto přibírá externí odborníky. Pravidla pro přibírání externích odborníků stanoví vyhláška o podpoře projektů výzkumu a vývoje v článcích 11 až 16. Z nich vyplývá, že jako externí odborník může být k posuzování projektů přizvána fyzická osoba se znalostmi příslušného oboru, která není zaměstnancem kontrolního orgánu (HAMAG-BICRO). Externím odborníkem může být přibírána i právnická osoba. Externí odborníci disponují poměrně širokými pravomocemi při své činnosti. Externí odborníci však vždy vykonávají činnost pod dohledem kontrolního orgánu.²¹³

Poskytovatel podpory, HAMAG-BICRO, je povinen rozhodnout o žádosti do 90 dnů od jejího podání. Výsledkem může být v ideálním případě vydání potvrzení o statusu příjemce podpory. V případě zamítnutí žádosti vydá poskytovatel oznámení o nepřijetí. Externí odborníci mohou při posuzování vyzývat jménem kontrolního orgánu žadatele k předložení nezbytných podkladů pro správné posouzení. Mohou také navrhnout snížení nákladů, které v žádosti navrhl žadatel. Externí odborníci však především rozhodují o vyhovění či zamítnutí žádosti. V případě vyhovění žádosti se podílí také na schvalování výročních zpráv o realizaci projektových aktivit.²¹⁴

Vyhláška o podpoře projektů výzkumu a vývoje stanoví požadavky na externí odborníky v závislosti na jednotlivé obory. Obecně se však vyžaduje příslušné vzdělání, alespoň pět let praxe v daném oboru a požadavek, že externí odborník nebyl v minulosti trestán pro majetkový trestný čin. Podstatné je především to, že externí odborník nesmí být v souvislosti s hodnocením projektu ve střetu zájmu. To znamená zejména to, že nesmí být jakkoliv majetkově zainteresován či personálně propojen se žadatelem, nesmí mít obchodní vztah s vedoucí osobou žadatele či jednotlivými pracovníky plánovaného výzkumu či vývoje. Externí odborník je povinen při přidělení konkrétního

²¹³ Čl. 11–16 pravilnik o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 9/2019, op. cit.

²¹⁴ Tax Incentives for R & D and Innovation, Croatian R & D tax allowance, op. cit.

projektu k hodnocení podepsat čestné prohlášení o tom, že ve střetu zájmů není.²¹⁵ Chorvatskou právní úpravu lze v tomto směru vyzdvihnout co se týče poskytnutí alespoň základního vymezení požadavků na externí spolupráci s kontrolním orgánem. Především požadavky na vzdělání, praxi, nezávislost a nezainteresovanost jsou v odborných kruzích i mezi samotnými poplatníky vnímány jako záruky objektivního rozhodování externího odborníka.

Jak již bylo uvedeno výše, úspěšnému žadateli vydá kontrolní orgán potvrzení o statusu příjemce podpory, které slouží jako osvědčení, že splnil veškeré požadované podmínky. Kontrolní orgán rovněž vyrozumí Ministerstvo financí a zapíše daňový subjekt do registru příjemců státní podpory na projekty výzkumu a vývoje. Potvrzení o statusu příjemce podpory obsahuje především jméno žadatele, velikost podniku, název projektu, typ podpory, kategorii plánovaného VaV, místo realizace projektu, maximální limit podpory, plánovaný den počátku realizace projektu VaV či studie proveditelnosti, čestné prohlášení příjemce podpory a soupis jeho povinností. Po vydání potvrzení může daňový subjekt započít s realizací schváleného projektu a jeho náklady se od tohoto okamžiku započítávají do výše celkové podpory. Posouzení projektu ze strany HAMAG-BICRO je pro daňové orgány závazné.²¹⁶

V průběhu realizace projektu je daňový subjekt povinen kontrolnímu orgánu a daňovým orgánům předkládat každý rok výroční zprávy o realizaci projektových aktivit a vynaložených nákladech. Výroční zpráva obsahuje:

- Plánovaný rozpočet a písemnou zprávu s popisem skutečné realizace projektu, popř. popisu případných odchylek od plánu, a to na vyhláškou stanoveném formuláři.
- Kopii daňového přiznání.
- Mzdové náklady a výkazy o pracovní době pracovníků podílejících se na projektech v daném období.
- Analytickou evidenci majetku využitého k realizaci projektu, popř. další dokumentaci, ze které jsou zřetelné odpisy dlouhodobého majetku.
- Doklady o spolupráci více subjektů v daném období.
- Doklady o případném zveřejnění výsledků projektu.

²¹⁵ Čl. 13 a 14 pravilnik o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 9/2019, op. cit.

²¹⁶ Tax Incentives for R & D and Innovation, Croatian R & D tax allowance, op. cit.

- Dokumentaci vztahující se k nákladům vynaloženým na nákup či licenci služeb od výzkumných organizací.
- Dokumentaci k případným jiným druhům veřejné podpory získaných na činnosti realizované při projektu.²¹⁷

Výroční zprávu je daňový subjekt povinen předložit vždy v termínu pro podání daně z příjmů fyzických osob či korporátní daně. Pokud daňový subjekt v daném termínu nepředloží výroční zprávu, ztratí status příjemce podpory. Kontrolní orgán přezkoumá předloženou výroční zprávu ve spolupráci s externím odborníkem. Na základě přezkumu následně vystaví daňovému subjektu souhlas s čerpáním podpory, kterou potvrdí vykázaný daňový odpočet a případnou výši přímé podpory. Souhlas zároveň předloží Ministerstvu financí, resp. daňovým orgánům. Pokud kontrolní orgán zjistí nesrovnalosti ohledně výše vynaložených nákladů, zašle o tomto zjištění sdělení daňovému subjektu, který je povinen následně upravit své daňové tvrzení.²¹⁸

Pochopitelně nelze vyloučit, že v průběhu realizace dojde k předem neočekávatelným změnám. Ty je daňový subjekt povinen hlásit ve výroční zprávě s detailním popisem důvodů provedených změn. Daňový subjekt je oprávněn provádět změny v rámci jednoho druhu nákladu i v rámci různých skupin nákladů. Vždy však pouze v rámci stejné kategorie výzkumu či vývoje. Tyto změny však nemohou vést k přidělení vyšší podpory, než která byla schválena v potvrzení o statusu příjemce podpory.²¹⁹

Kontrolní orgán ovšem nemusí vyčkávat pouze na předložení výroční zprávy daňového subjektu a spokojit se s formální kontrolou jeho dokumentace. V průběhu realizace projektu je oprávněn kontrolovat řádné čerpání podpory přímo v místě realizace projektových aktivit, a to buď samostatně či ve spolupráci s Ministerstvem financí. Daňový subjekt je přitom povinen jim poskytnout náležitou součinnost, na vyzvání předkládat vyžadovanou dokumentaci a poskytovat vyžadovaná vysvětlení. O případné kontrole sepiše kontrolní orgán záznam, který v případě zjištěných nesrovnalostí obsahuje také závazné

²¹⁷ Čl. 22 pravilnik o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 9/2019, op. cit.

²¹⁸ Tax Incentives for R & D and Innovation, Croatian R & D tax allowance, op. cit.

²¹⁹ Čl. 24 Pravilnik o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 9/2019, op. cit.

pokyny pro další postup příjemce podpory. V případě, že kontrolní orgán při opakované kontrole zjistí, že daňový subjekt nenapravil vytýkané nesrovnalosti a zároveň se nejedná o bezvýznamná pochybení, pak daňový subjekt ztrácí nárok na poskytnutí podpory a je povinen navrátit již poskytnutou podporu.²²⁰

4.1.3 Shrnutí

Chorvatská právní úprava podpory výzkumu a vývoje v podstatné míře vychází z nařízení Komise č. 651/2014, kterým se prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem. Chorvatská právní úprava týkající se daňové podpory VaV je však přehledná a dostatečně podrobná. Míra podpory je v Chorvatsku, ve srovnání s Českou republikou, podstatně vyšší, zejména po novele platné od 1. 1. 2025, a liší se zejména dle druhu vykonávané činnosti. Je však omezena maximální výší na jeden projekt. Konkrétní maximální výše podpory závisí na mnohých proměnných. Na značně vyšší podporu mohou dosáhnout malé a střední podniky, popř. subjekty s nimi spolupracující. Výhodná z hlediska maximální výše podpory je rovněž spolupráce s výzkumnými organizacemi.

Daňový subjekt pro čerpání podpory musí předně podat žádost kontrolnímu orgánu. Ten následně vyhodnotí splnění formálních i věcných podmínek uvedených v žádosti. V případě zjištěných nedostatků jej může vyzvat k nápravě. Daňový subjekt, v případě splnění veškerých náležitostí, obdrží potvrzení o tom, že se stal příjemcem veřejné podpory. Od tohoto okamžiku může začít s realizací projektu. V případě, že se od projektu neodchýlí, má jistotu, že podporu ve formě odčitatelné položky od základu daně obdrží. Kontrolní orgán však během realizace projektu může provádět místní šetření, požadovat doložení relevantní dokumentace či vyžadovat vysvětlení nesrovnalostí. Daňový subjekt je zároveň povinen kontrolnímu orgánu každoročně poskytovat výroční zprávu realizace projektu.

Pro úplnost je nutné dodat, že chorvatský zákonodárce z podpory vyloučil některé oblasti činnosti (např. finanční služby či hazard). Osobně mám za to, že z právní úpravy daňové podpory výzkumu a vývoje v Chorvatsku je zjevný záměr zákonodárce zvolit proklientský přístup k této podpoře.

²²⁰ Čl. 25 a 26 Pravidlí o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 9/2019, op. cit.

Daňový subjekt má k dispozici veřejně dostupný a velmi návodný formulář k podání žádosti o podporu. V případě nesrovnalostí je vyzván k jejímu doplnění. Jelikož realizační fáze projektu VaV začíná až po schválení formálních a věcných podmínek ze strany státních orgánů, daňový subjekt má prakticky jisté, že pokud se od schváleného plánu neodchýlí, podpora mu bude přiznána. Z tohoto hlediska je zřejmé, že právní jistota příjemce podpory je v Chorvatsku nepoměrně vyšší než právní jistota příjemce této podpory (či uchazeče o ni) v České republice. Jelikož je právě právní jistota jedním z hlavních příčin nízké atraktivity této podpory v ČR, nabízí chorvatská právní úprava podstatnou inspiraci pro případné změny tuzemské právní úpravy.

4.2 Daňová podpora výzkumu, vývoje a technologické inovace ve Španělsku

Daňová podpora výzkumu, vývoje a technologických inovací má ve Španělsku svá mnohá specifika. Ty vyvěrají především z dlouhodobého vývoje této podpory. Daňová podpora se postupně měnila, a to především v reakci na ekonomický vývoj země. Je však specificky konstruovaná také s ohledem na státní zřízení Španělska. To je totiž konstituční monarchií a skládá se ze 17 samosprávných či autonomních provincií.²²¹

Španělská daňová podpora výzkumu a vývoje patří dlouhodobě k těm nejštedřejším ze zemí OECD. Využít ji však mohou pouze právnické osoby. Obdobně jako v jiných státech poskytujících nepřímou podporu VaV se však především malé a střední podniky častěji potýkají s administrativními překážkami při uplatňování podpory, resp. je pro ně obtížnější tyto překážky úspěšně řešit. Proto není překvapivé, že z dosavadního výzkumu vyplývá, že nejvíce daňovou podporu VaVaI ve Španělsku využívají velké a technologicky orientované společnosti.²²²

²²¹ AURRECOECHEA, I. The Role of the Autonomous Communities in the Implementation of European Community Law in Spain. In: *International and Comparative Law Quarterly* [online]. 1989, roč. 38, č. 1, s. 74–103 [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.cambridge.org/core/journals/international-and-comparative-law-quarterly/article/abs/role-of-the-autonomous-communities-in-the-implementation-of-european-community-law-in-spain/855D0507BE08296B0DA87F864909F09B>

²²² LABEAGA AZCONA, J. a kol. *Tax incentives and firm size: effects on private R & D investment in Spain*. United Nations University-Maastricht Economic and Social Research Institute on Innovation and Technology (MERIT), 2014, s. 19–20.

Úvodem je nutné zmínit, že na území Španělska se, s ohledem na státní zřízení, neuplatňuje jednotný daňový režim. Pro potřeby této práce je nutné zdůraznit, že primární daňovou podporu výzkumu, vývoje a inovací poskytuje centrální vláda. Speciální daňovou podporu VaVaI poskytují Baskicko, Navara a Kanárské ostrovy. Na těchto územích se centrální podpora neuplatní.²²³

Centrální podpora VaV byla ve španělském právu poprvé zakotvena zákonem ze dne 30. prosince 1978, č. 61/1978 BOE, o korporátní dani. Daňové subjekty tak mohly poprvé využít této daňové podpory v roce 1979. Od roku 1979 se tato podpora postupně vyvíjela a procházela jednotlivými fázemi. V první fázi, v letech 1979–1982, si daňový subjekt mohl nárokovat daňovou podporu na výzkum a vývoj ve výši 10 %, jenž se ve Španělsku odečítá přímo od daně, nikoliv od základu daně. Jedná se tak *de facto* o slevu na dani. Tuto podporu si daňový subjekt byl oprávněn uplatnit nejpozději v druhém zdaňovacím období po vynaložení nákladů.²²⁴

K výraznějším změnám došlo v roce 1983. V něm se obecná míra podpory zvýšila na 15 %. Španělsko v tomto roce také rozšířilo předmět podpory. Podpora se tak nově vztahovala také na inovace a inovační procesy. Mimo obecné míry podpory na výzkum, vývoj a inovace bylo možné žádat také o daňovou podporu na výdaje související s nákupem dlouhodobého hmotného majetku ve výši 30 %, sloužícího výhradně k VaVaI.²²⁵

V následujících letech došlo pouze k drobným změnám. Ty se vztahovaly zejména ke lhůtám pro uplatnění podpory. V roce 1984 došlo k prodloužení lhůty pro uplatnění podpory na 4 roky po konci zdaňovacího období, ve kterém daňový subjekt náklady na VaVaI vynaložil. V roce 1984 se tato lhůta prodloužila na 5 let. Podstatnějších změn dostala daňová podpora VaVaI až v roce 1993. Od tohoto roku bylo možné žádat o vyšší podporu vynaložených nákladů, jež převyšovaly roční průměrné náklady vynaložené na výzkum, vývoj a inovace v předchozích dvou zdaňovacích obdobích.²²⁶ Od roku 1993 do roku 2002 docházelo k postupnému navyšování podpory. V roce 2002 rovněž došlo k prodloužení možnosti uplatnění podpory

²²³ LABEAGA AZCONA a kol., op. cit., s. 19–20.

²²⁴ FONFRÍA MESA, DESIDERIO ROMERO, FÉLIX SANZ, op. cit.

²²⁵ ALBI, I. E., ARIZNAVARRETA, G. J. L. *Sistema Fiscal Español*. Editorial: Ariel, Barcelona, 1990, s. 410.

²²⁶ ALBI, ARIZNAVARRETA, op. cit., s. 410–411.

až na 10 let po uplynutí zdaňovacího období, ve kterém byly související náklady vynaloženy.²²⁷

Jak lze zdárně demonstrovat na údajích ze Španělska, samotné zvyšování míry podpory bez dalšího nevede k vyššímu zájmu o investice do výzkumu, vývoje a inovací. V období finanční krize v letech 2008 až 2012 došlo k celkovému poklesu investic do výzkumu a vývoje ve Španělsku a poklesu v uplatňování odčitatelné položky, byť v tomto období docházelo k soustavnému zvyšování veřejné podpory VaVaI. To se ovšem netýkalo veškerých daňových subjektů. Nejvíce svoji aktivitu investic do výzkumu, vývoje a inovací si ve Španělsku, i přes finanční krizi, udržely větší společnosti, exportně zaměřené a s dostatečným zázemím pro investice do VaVaI (např. z hlediska počtu výzkumníků).²²⁸

V současné době je daňová podpora výzkumu, vývoje a inovací převážně upravena v zákoně č. 27/2014, BOE 288, o korporátní dani. Jak však vysvětlil Nejvyšší soud Španělska, ustanovení týkající se daňové podpory výzkumu a vývoje je nutné vykládat v souladu se zákonem č. 14/2011, BOE 131, o vědě, technice a inovacích. Soud v této souvislosti poukázal zejména na preambuli zákona o vědě, technice a inovacích. Dle ní je vytváření nových znalostí ve všech oblastech, jejich šíření a aplikací k získání sociálního nebo ekonomického prospěchu, základem pro pokrok španělské společnosti, jejíž rozvoj je klíčový pro hospodářské a sociální konvergence Španělska v mezinárodním prostředí. Dle soudu tak nelze dělat bezdůvodné rozdíly mezi daňovou úlevou, dotací, daňovou pobídkou či jinými koncepty sloužící témuž cíli.²²⁹ Daňovou podporu výzkumu, vývoje a inovací je tedy nutno vnímat jako jednu z možností podpory rozvoje společnosti, na které je třeba vztahovat totožná pravidla, jako na jiné formy podpory.

²²⁷ FONFRÍA MESA, DESIDERIO ROMERO, FÉLIX SANZ, op. cit., s. 9–12.

²²⁸ CRUZ-CASTRO, L. a kol. Economic Crisis and Company R & D in Spain: Do Regional and Policy Factors Matter? In: *Industry and Innovation*. 2018, roč. 25, č. 8, 745.

²²⁹ Rozsudek Nejvyššího soudu Španělska ze dne 24. 4. 2023, sp. zn. 476/2022.

4.2.1 Základní charakteristika podpory výzkumu, vývoje a inovací ve Španělsku

Španělská daňová podpora výzkumu, vývoje a technologických inovací je primárně upravena v článku 35 zákona o korporátní dani.²³⁰ Při postupu uplatnění odčitatelné položky je však nutné rovněž vycházet z královského dekretu č. 1432/2003.²³¹ Tyto předpisy rozlišují mezi podporou výzkumu a vývoje a podporou inovací. To proto, že se pravidla pro uplatnění těchto podpor částečně liší. Jedná se však spíše o dílčí odchylky.

Na úvod tohoto oddílu je rovněž nutné zmínit, že sazba daně z příjmů právnických osob, resp. korporátní daně, je ve Španělsku progresivní. Obecná sazba daně je stanovena ve výši 25 %. U právnických osob s obratem do 1 mil. € za předchozí zdaňovací období se aplikuje snížená sazba daně ve výši 17 % ze základu daně do 50 000 € a ve výši 20 % ze zbývajících částí základu daně.²³² V souladu se španělským zákonem o daních z příjmů právnických osob se však na vybrané subjekty vztahují i odlišné (nižší) sazby daně. Příkladem lze poukázat na nově založené společnosti, které za splnění zákonem stanovených kritérií uplatňují sazbu ve výši 15 % za první zdaňovací období, ve kterém dosáhnou kladné daňové povinnosti a za bezprostředně následující 3 zdaňovací období.²³³

Vymezení pojmů výzkumu a vývoje ve španělské právní úpravě vychází z Frascati manuálu a Oslo manuálu. Ve Španělsku je podporován základní výzkum, aplikovaný výzkum i experimentální vývoj.²³⁴

²³⁰ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [zákon č. 27/2014, o korporátní dani]. Dostupné z: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

²³¹ Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica [Královský dekret ze dne 21. listopadu 2003 č. 1432/2003, kterým se upravuje vydávání odůvodněných zpráv o plnění vědeckých a technologických požadavků Ministerstvem vědy a techniky pro účely uplatnění a vzájemné interpretace daňových úlev na výzkum a vývoj a technologické inovační činnosti]. Dostupné z: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-21847>

²³² Článek 29 odst. 1 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, op. cit.

²³³ Spain. Corporate – Taxes on corporate income. *PricewaterhouseCoopers* [online]. Worldwide Tax Summaries, 2024 [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/taxes-on-corporate-income>

²³⁴ Spanish R & D & I tax credit. *Tax Incentives for R & D and Innovation* [online]. OECD, 2023 [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/ESP1>

Nepřímou podporu lze využít i na vytvoření prvního neprodejného prototypu či na pilotní produkty. Za výzkumnou a vývojovou činnost se považuje také návrh a příprava vzorníku pro uvedení nových produktů na trh. Novost výrobku je však v tomto případě zcela klíčová. Podpora se nevztahuje na výzkum či vývoj výrobků, jejichž novost je pouze formální či náhodná. Jako výzkumnou a vývojovou činnost lze podpořit také tvorbu, kombinaci a konfiguraci pokročilého softwaru pomocí nových teorémů a algoritmů nebo operačních systémů, jazyků, rozhraní a aplikací, určených pro vývoj nových nebo podstatně vylepšených produktů, procesů nebo služeb.²³⁵

Pravidelné nebo rutinní činnosti, které souvisejí s údržbou nebo menšími aktualizacemi, dle španělské právní úpravy nelze považovat za aktivity VaV. Zajímavostí španělské právní úpravy je zejména výslovné zakotvení možnosti uplatnění podpory VaV v rámci tvorby softwaru určeného k usnadnění přístupu k informačním službám společností pro osoby se zdravotním postižením. Výroba takového softwaru ovšem musí být nezisková.²³⁶ Z výše uvedeného vymezení aktivit spadajících pod pojem výzkumu a vývoje lze dovodit, že podpořena může být pouze plánovaná činnost daňového subjektu (nikoliv náhodná). Výsledek činnosti, tedy zda byl projekt úspěšný, ovšem není pro poskytnutí podpory rozhodný.

Do výše podpory se započítávají skutečně vynaložené náklady do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, včetně odpisů aktiv přímo dotčených výzkumnými aktivitami. Investice do staveb a pozemků ovšem nepožívají podpory. Poněkud odlišně se španělská právní úprava staví k souběhu přímé a nepřímé podpory VaV ve srovnání s českou právní úpravou. V případě, že je stejná aktivita podpořena souběžně těmito dvěma způsoby, odečte se částka přijaté přímé podpory od podpory nepřímé. Lze tak mít za to, že stejný náklad lze podpořit oběma způsoby souběžně. Daňový subjekt ovšem za žádných okolností nemůže obdržet vyšší podporu, než je výše jeho skutečných nákladů.²³⁷

Míra nepřímé podpory se ve Španělsku liší s ohledem konkrétní druh vynaloženého nákladu. Obecně platí, že daňový subjekt si v současnosti může

²³⁵ GABINETE JURÍDICO DEL CEF. *Impuesto sobre sociedades e impuesto sobre la renta de no residentes*. Madrid: CEF, 2019, s. 53.

²³⁶ CORRAL GUADAÑO, I. a kol. *Manual del impuesto sobre sociedades*. 4a edición. Actualizada. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2020, s. 797.

²³⁷ Tax Incentives for R & D and Innovation, Spanish R & D & I tax credit, op. cit.

odečíst 25 % z nákladů vynaložených na aktivity VaV. V případě, že v dotčeném zdaňovacím období převyšují náklady na tyto aktivity průměr vynaložených nákladů z předchozího zdaňovacího a dvou předchozích zdaňovacích období na VaV, má daňový subjekt nárok na podporu ve výši 42 %. Ta se tedy uplatní pouze na rozdíl mezi skutečně vynaloženými náklady na VaV v daném zdaňovacím období a průměrem nákladů na VaV z posledního a posledních dvou zdaňovacích období.²³⁸

Nad rámec výše uvedeného lze využít také dodatečné podpory ve výši 17 % z vynaložených nákladů na kvalifikované výzkumné pracovníky, kteří pracují výhradně na výzkumné a vývojové činnosti poplatníka. Dodatečné zvýšení podpory na výzkumné pracovníky poskytuje motivaci právnických osob zaměstnávat vysoce kvalifikované pracovníky a poskytovat jim nadstandardní mzdu. Tím dochází ke zvýšení efektivity těchto zaměstnanců. Logicky však tato podpora vede k vyšší poptávce po jejich službách.²³⁹ Daňové orgány za kvalifikovaného výzkumného pracovníka považují osobu s vysokoškolským vzděláním, která pracuje na koncepci nebo tvorbě nových produktů, procesů, metod, systémů či znalostí, popř. se podílí na řízení takových projektů. Za kvalifikovaného výzkumného pracovníka naopak nelze považovat osoby pracující pod dohledem výzkumných pracovníků a na základě jejich pokynů (např. technici). Pod tento pojem nespádají ani pomocní či administrativní pracovníci.²⁴⁰

Tato obecná pravidla se ovšem nevztahují na investice do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, jenž je využíván výhradně pro výzkumnou a vývojovou činnost. Ten je v podpořen slevou na dani pouze ve výši 8 % z vynaloženého nákladu. Podpora takového majetku je rovněž podmíněna tím, že zůstane ve vlastnictví poplatníka, a to až dokud nesplní účel ve výzkumné a vývojové činnosti. Výjimku tvoří pouze o přirozený úbytek majetku.²⁴¹

²³⁸ Článek 35 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, op. cit.

²³⁹ GÓMEZ QUIRÓS, J. Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica: los informes motivados. *Revista Quincena Fiscal*. Editorial Aranzadi, S.A.U., 2021, č. 21, s. 7.

²⁴⁰ Opinión de la Dirección General de Impuestos [Stanovisko Generálního ředitelství pro daně] ze dne 10. 7. 2001, č. j. V0059-01. Dirección General de Tributos [cit. 13. 7. 2022]. Dostupné z: <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>

²⁴¹ Článek 35 odst. 1 písm. c) bod 2 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, op. cit.

Tabulka č. 11: Výše priznané daňové podpory na výzkum a vývoj ve Španělsku v letech 2014–2019

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Výše podpory (v tis. €)	178 855	169 344	188 410	210 916	224 338	229 361

Zdroj: Deducciones Aplicadas Consolidadas. *Agencia Tributaria* [online]. Aktualizace říjen 2024 (údaje z roku 2023) [cit. 4. 1. 2025]. Dostupné z: https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubikf58a5c639523801e804b75e2159668d2e80fad729.html

Co se týče výše poskytnuté daňové podpory výzkumu a vývoje, z uvedené tabulky je zřejmé, že ta ve Španělsku konstantně roste. Jedinou výjimku tvoří rok 2015, ve kterém došlo k mírnému poklesu vykázané podpory. Od roku 2016 do roku 2019 je však zřejmý nárůst uplatněné podpory. Aktuálnější údaje, či údaje týkající se počtů daňových subjektů uplatňujících si daňové zvýhodnění v jednotlivých letech, jsem i přes žádost od španělských daňových orgánů neobdržel. Z tohoto důvodu vycházím pouze z výše uvedené tabulky, ze které dovozují, alespoň co se výše poskytnuté podpory týče, že atraktivita podpory od roku 2016 roste. Tento předpoklad však nemusí být správný. Vyšší náklady státu na podporu výzkumu a vývoje totiž nemusí souviset pouze s tím, že si o podporu žádá více daňových subjektů. Tyto údaje mohou indikovat pouze to, že podporovány jsou nákladnější projekty. Proto je výše uvedený předpoklad zvyšující se atraktivitu daňové podpory výše a vývoje nutné brát pouze jako určité teoretické východisko, nikoliv jako dogma.

4.2.2 Podpora technologické inovace

Jak již bylo uvedeno v úvodu této podkapitoly, Španělsko daňově podporuje, vyjma výzkumu a vývoje, také technologické inovace. Technologickou inovací ve smyslu španělského zákona o korporátní dani z příjmů je činnost, jejíž výsledkem je technologický pokrok při získávání nových výrobků nebo výrobních postupů, či podstatné zlepšení stávajících výrobků a výrobních postupů. Za inovativní lze považovat takové výrobky či výrobní procesy, jejichž vlastnosti nebo aplikace se z technologického hlediska podstatně liší

od dříve existujících. Tato činnost zahrnuje zhmotnění nových produktů nebo procesů v rámci tvorby plánů, schématu nebo návrhu, vytvoření prvního prototypu, který nelze uvést na trh nebo pilotní projekty.²⁴²

Hranice mezi výzkumem, vývojem a technologickou inovací je v pojetí španělské legislativy velice tenká. Hlavní rozdíly mezi výzkumem, vývojem a technologickou inovací spatřuje španělský Nejvyšší soud především v tom, že výzkum (či vývoj) by měl mít za cíl přinést takové objektivní technologické novosti, procesy nebo systémy, které výrazněji ovlivní konkrétní odvětví či chápání určité problematiky vědeckou komunitou. Za technologický pokrok (inovaci) se rozumí spíše zlepšení na úrovni jednotlivých daňových poplatníků, kteří integrací a zlepšováním stávajících technologií dosahují pro ně nového produktu, služby či procesu. Tyto produkty, služby či procesy však již zpravidla existují u jiných společností v tomto odvětví. Nejvyšší soud tak zjednodušeně konstatoval, že cílem technologické inovace je dosažení novosti v rámci určité společnosti (daňového subjektu), a naopak výzkum a vývoj by měl mít za cíl pokrok ve vědě či daném odvětví.²⁴³

Do daňové podpory výzkumu a vývoje je daňový subjekt oprávněn zahrnout náklady na:

- činnosti směřující k identifikaci a vymezení pokročilých technologických řešení (bez ohledu na výsledek činnosti),
- průmyslový design a inženýrství výrobních procesů, včetně koncepce a přípravy plánů, výkresů a podkladů pro definování popisných prvků, technických specifikací a provozních charakteristik nezbytných pro výrobu, zkoušení, instalaci a používání výrobku, jakož i přípravy vzorníků,
- získání technologií ve formě patentů, know-how, licencí a designů, ve výši max. 1 mil. €. Do podpory ovšem nelze zahrnout náklady vynaložené na získání uvedených technologií od osob spojených s daňovým poplatníkem (právníků i fyzických), a
- získání certifikace v souladu se standardy zabezpečování kvality a bezpečnosti (např. ISO 9000, GMP a další).²⁴⁴

²⁴² Článek 35 odst. 2 písm. a) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, op. cit.

²⁴³ Rozsudek Nejvyššího soudu Španělska ze dne 10. 2. 2020, sp. zn. 1450/2020.

²⁴⁴ CORRAL GUADAÑO a kol., op. cit., s. 797–799.

Daňový poplatník si může odečíst skutečně vynaložené náklady pouze pokud přímo souvisejí s výše uvedenými činnostmi a jsou efektivně vynaloženy v souladu s připraveným projektem. Tyto činnosti musí být prováděny přímo ve Španělsku, v některém z členských států EU nebo Evropského hospodářského prostoru. Co se týče nákladů vynaložených na technologické inovace, při jejich uplatnění platí totožné omezení souběhu přímé a nepřímé podpory, jako je tomu u podpory výzkumu a vývoje. Souběh podpor tedy přímo vyloučen není. Výše podpory se však sníží o částku přijaté přímé podpory uvedených činností. Výše podpory je 12 % ze skutečně vynaložených a zákonem vymezených nákladů na výše uvedené aktivity.²⁴⁵

Míra podpory technologických inovací je selektivně upravena královskými dekrety č. 23/2020 a 34/2024. Z nich vyplývá, že míra podpory se na projekty v rámci automobilového průmyslu zahájené od 25. 6. 2020 zvyšuje o 38 %. Tuto vyšší míru podpory si však mohou uplatnit pouze malé a střední podniky, vymezené v příloze I nařízení Komise č. 651/2014. Velké podniky si mohou uplatnit na inovační projekty v rámci automobilového průmyslu dodatečnou podporu ve výši 3 % (celkově tedy 15 %), a to v případě, že na projektu efektivně spolupracují s malým nebo středním podnikem a tento podnik nese alespoň 30 % z celkových nákladů na projekt. Celková dodatečná podpora nesmí přesáhnout částku 7,5 mil. € na jeden projekt.²⁴⁶

Tabulka č. 12: Výše přiznané daňové podpory na technologické inovace ve Španělsku v letech 2014–2019

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Výše podpory (v tis. €)	101 622	91 230	96 703	126 433	174 141	206 404

Zdroj: Agencia Tributaria, Deducciones Aplicadas Consolidadas, op. cit.

²⁴⁵ Článek 35 odst. 2 písm. a) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, op. cit.

²⁴⁶ *Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica* [Královský dekret ze dne 23. června č. 23/2020, kterým se schvalují opatření v odvětví energetiky a dalších oblastech pro obnovení hospodářské činnosti] [online]. [cit. 25. 7. 2022]. Dostupné z: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-6621#a7>
a Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria [Královský zákonný dekret č. 34/2020 ze dne 17. listopadu o naléhavých opatřeních na podporu platební schopnosti podniků v odvětvích energetiky a o daňových otázkách] [online]. [cit. 25. 7. 2022]. Dostupné z: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-14368#df-8>

Co se týče celkové výše poskytnuté daňové podpory inovacím ve Španělsku, platí pro ni v podstatě totéž, co pro daňovou podporu výzkumu a vývoje. Shodně v roce 2015 došlo k mírnému poklesu vykázané podpory. Od roku 2016 do roku 2019 je však zřejmý nárůst uplatněné podpory. Pro úplnost je však nutné dodat, že Španělsko vynakládá na daňovou podporu méně, než na podporu výzkumu a vývoje, resp. jeho snížení daňových příjmů na základě poskytnuté slevy na dani je nižší, než je tomu u slevy na dani na výzkum a vývoj. Tyto rozdíly se však postupně stírají. Aktuálnější či rozsáhlejší statistika, shodně jako u podpory výzkumu a vývoje, není k dispozici. Není proto zřejmé, zda k nižší podpoře dochází z důvodů nižší míry podpory u inovací, ve srovnání s výzkumem a vývojem, popř. zda je to dáno tím, že společnosti spíše investují do VaV. Mám však za to, že je to dáno prvně uvedeným důvodem, tedy nižší mírou podpory. Přeci jen jsou inovace obecně praktičtější zaměřené a přínosnější pro společnosti, jejichž cílem je zejména dosahování zisku. Proto lze mít za to, že právnické osoby ve Španělsku preferují investice do technologických inovací před investicemi do výzkumu a vývoje. Z důvodu nižší míry podpory však výpadek daňových příjmů z důvodu poskytnutých slev na dani na technologické inovace není tak výrazný, jako je tomu u slevy na dani na výzkum a vývoj.

4.2.3 Společná pravidla daňové podpory výzkumu, vývoje a technologických inovací

Španělská právní úprava také explicitně vymezuje některé aktivity, které nelze považovat za výzkum, vývoj ani technologickou inovaci. Jedná se o takové činnosti, které nejsou způsobilé vést k významným vědeckým objevům či technologickým inovacím. Mezi takové lze zařadit např. rutinní aktivity vedené snahou o prosté zlepšení kvality produktů nebo procesů, nebo přizpůsobení stávajícího výrobního procesu či produktu specifickým požadavkům konkrétního zákazníka. Uplatnit podporu nelze ani na běžné činnosti související s průmyslovou výrobou, poskytováním služeb, či distribucí zboží. Podporu tak nelze čerpat zejména na přípravné činnosti a činnosti související se zahájením výroby, např. na seřízení, zabudování nebo úpravu strojů, výrobních zařízení a systémů. Mezi náklady, na které nelze podporu uplatnit, se řadí také náklady vynaložené na průzkum trhu. Explicitně vyloučené z podpory jsou též náklady průzkumy, sondování či vyhledávání nerostů.²⁴⁷

²⁴⁷ Článek 35 odst. 3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, op. cit.

Pro získání podpory na základ výzkumu, vývoje a inovací je nezbytné, aby daňový subjekt evidoval náklady na VaVaI odděleně a zvlášť pro jednotlivé projekty. V tomto ohledu se tedy španělská právní úprava shoduje s českou právní úpravou. Jistě nepřekvapí ani to, že projekt VaVaI musí být vypracován před zahájením prací k tomu, aby měl daňový subjekt nárok na podporu. Poměrně nestandardní, alespoň z pohledu české právní úpravy, je to, že podporované činnosti nemusí daňový subjekt provádět nutně sám. Může je vykonávat také ve spolupráci s jinými subjekty. Tyto aktivity ovšem musí být vykonávány přímo ve Španělsku, či na území EU nebo Evropského hospodářského společenství.²⁴⁸

Zákon o daních z příjmů právnických osob ve článku čl. 39 stanovuje také to, že za splnění zákonem stanovených podmínek si daňový subjekt může požádat o vyplacení daňové podpory. Z hlediska daňové teorie by se tak jednalo o daňový bonus. Tohoto bonusu však nemohou využít všichni daňoví poplatníci daně z příjmů právnických osob, nýbrž pouze ti, u kterých tak stanoví zákon (daňový bonus si nemohou uplatnit např. investiční fondy). V případě vyplacení daňového bonusu také dojde ke snížení přiznané podpory o 20 %.²⁴⁹

K využití daňového bonusu však zákon o daních z příjmů právnických osob stanovuje velmi přísná kritéria. Mezi ty patří zejména to, že od konce zdaňovacího období, ve kterém byla sleva na dani vykázána, musí uplynout alespoň jeden rok bez toho, aniž by tato sleva byla využita. Výše vyplaceného bonusu za technologické inovace je omezena limitem 1 mil. € ročně. Zároveň platí, že vyplacený bonus za VaVaI nesmí přesáhnout limit 3 mil. € ročně. Vyplacený bonus je také nutné využít na činnosti spojené s VaVaI nejpozději do 24 měsíců po jeho vyplacení. Zároveň se po tuto dobu nesmí u daňového subjektu snížit průměrný počet zaměstnanců, kteří vykonávají činnosti VaVaI. Zákon stanoví i další podmínky k vyplacení bonusu.²⁵⁰ Ty však není nezbytně nutné blíže rozvádět. I tak je totiž zřejmé, že zákon stanovuje velmi přísná kritéria k vyplacení podpory. Proto není s podivem, že většina daňových subjektů dává přednost podpoře prostřednictvím slevy na dani.

²⁴⁸ GÓMEZ QUIRÓS, op. cit., s. 6.

²⁴⁹ Tax Incentives for R & D and Innovation, Spanish R & D & I tax credit, op. cit.

²⁵⁰ Článek 39 odst. 2 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, op. cit.

Španělská právní úprava rovněž stanovuje limity pro maximální výši celkové podpory výzkumu, vývoje a inovací. Ty korespondují s maximálními limity, které stanovilo sdělení Komise č. 2022/C 414/01 (viz kapitola 2.2). Stanovuje však také zvláštní limity. Dle nich si daňový subjekt může v jednom zdaňovacím období snížit na základě těchto slev na dani svoji daňovou povinnost maximálně o 25 %. Pokud však jeho náklady na výzkum, vývoj či inovace překročí 10 % z celkového základu daně, může si v daném zdaňovacím období snížit daň o 50 %. Nevyužitou slevu na dani si může uplatnit v následujících 18 zdaňovacích obdobích.²⁵¹

Ačkoliv tyto zvláštní limity mohou způsobit nižší atraktivitu slevy na dani, obvykle nezpůsobují ztrátu nároku na využití podpory jako takové. Lhůta, po kterou lze tuto slevu uplatnit, je totiž velmi dlouhá. Zároveň se nejedná o limity, které by stanovovaly pevnou částku maximální výše podpory na jeden projekt, jak je tomu například v Chorvatsku. Takové opatření by přitom nesporně snižovalo atraktivitu daňové podpory z hlediska velkých projektů. Výše uvedené limity však vycházejí především z maximálního procentního snížení daně v rámci jednoho zdaňovacího období. Daňová podpora je tak typicky rozdělena do několika zdaňovacích období. Daňový subjekt však o ni zpravidla nepřijde.

4.2.4 Uplatnění podpory

Prvním krokem pro úspěšné uplatnění podpory je typicky podání žádosti španělskému Ministerstvu hospodářství a digitální transformace. Tato žádost je přílohou královského dekretu č. 1432/2003. Ministerstvo následně vyhodnotí, zda žádost s předloženým projektem splňuje formální náležitosti a vědeckotechnické požadavky na výzkum a vývoj, či technologické inovace. V případě nesplnění formálních náležitostí ministerstvo daňový subjekt vyzve k doložení kompletní dokumentace a stanoví mu k tomu lhůtu 10 dnů od obdržení výzvy. Ministerstvo pro vědu a inovace následně vydá závěrečnou zprávu o aktivitách VaV či technologické inovace, a to ve lhůtě 3 měsíce po podání žádosti. V ní případně vymezí, které aktivity jsou z podpory vyloučeny. Kopii závěrečné zprávy zašle správci daně. Ta je pro něj

²⁵¹ Tax Incentives for R & D and Innovation, Spanish R & D & I tax credit, op. cit.

závazná.²⁵² Předběžné vyhodnocení však ve Španělsku není povinné. Pokud se daňový subjekt rozhodne o předběžné posouzení nežádat, bude správce daně oprávněn věcnou stránku výzkumu a vývoje sporovat až po uplatnění slevy na dani. V drtivé většině případů však daňové subjekty o předběžné posouzení žádají.²⁵³ Proto je nutné podrobnosti tohoto postupu blíže rozvést. Jednotlivé kroky tohoto postupu při uplatnění odčitatelné položky blíže rozvedl Nejvyšší soud Španělska. V první fázi daňový subjekt typicky předloží žádost společně s dalšími dokumenty, mezi které se řadí technická zpráva s popisem projektu, vyčíslení nákladů, kvalifikační návrh, popř. zpráva o technické kvalifikaci vydaná certifikačním akreditovaným subjektem. Ve druhé fázi příslušný orgán provádí vlastní šetření, při kterém může od daňového subjektu vyžadovat předložení dokumentů, které požaduje za nezbytné k řádnému objasnění zjištěných nesrovnalostí. V této fázi si ministerstvo může vyžádat součinnost také od jiných veřejných či soukromých subjektů, pokud to povaha věci vyžaduje. V rámci vlastního hodnocení může zpochybnit i zprávu o technické kvalifikaci, přestože by byla vydána certifikovaným subjektem. Ministerstvo má za úkol hodnotit jednotlivé podklady ve vzájemné souvislosti a je oprávněno zpochybňovat podklady, které daňový subjekt předložil. V závěrečné fázi ministerstvo vydá závěrečnou zprávu o technické kvalifikaci projektu. Toto rozhodnutí musí být řádně odůvodněné a musí se vypořádat s veškerými podklady předloženými daňovým subjektem. Musí také zohlednit veškeré důkazy, které si ministerstvo v průběhu řízení vyžádalo.²⁵⁴

Ministerstvo pro vědu a inovace i správce daně mají oprávnění kontrolovat realizaci projektu v jeho průběhu. Daňový subjekt si podporu uplatňuje v daňovém priznání.²⁵⁵ V případě, že z důvodu nedostatečné výše daně nedojde k efektivnímu uplatnění podpory, může si ji daňový subjekt uplatnit v následujících 18 bezprostředně navazujících zdaňovacích obdobích.²⁵⁶

²⁵² Čl. 2 až 9 Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

²⁵³ Tax Incentives for R & D and Innovation, Spanish R & D & I tax credit, op. cit.

²⁵⁴ Rozsudek Nejvyššího soudu Španělska ze dne 14. 7. 2021, sp. zn. 2532/2020.

²⁵⁵ Tax Incentives for R & D and Innovation, Spanish R & D & I tax credit, op. cit.

²⁵⁶ PricewaterhouseCoopers, Spain. Corporate - Tax credits and incentives, op. cit.

Gómez řadí mezi hlavní nedostatky nepřímé podpory výzkumu, vývoje a inovací především nedostatečné vymezení základních pojmů, tedy výzkumu, vývoje a inovace. Rozdíl mezi nimi má přitom významný vliv na výši podpory. Daňové subjekty se tak často soustředí spíše na formální naplnění kritérií pro získání vyšší podpory a její obhajobu před pověřenými orgány než na aktivity samotné. Řešení tohoto nedostatku proto shledává v poskytování stejné výše podpory jak VaV, tak inovacím. Všechny tři výše uvedené aktivity přitom shledává pouze jako různé fáze stejného projektu. Zároveň má za to, že je třeba odstranit přebytnou byrokracii procesů uplatnění podpory, zkrátit dobu vydání závěrečné zprávy, zajistit zveřejnění výsledků VaV a zavést specifickou daňovou podporu pro malé a střední podniky.²⁵⁷

Ačkoliv se obecně ztotožňují s návrhem Gómeze ohledně definic výzkumu, vývoje a inovací v tom, že jejich upřesnění je vždy žádoucí, neshledávám zákonné vymezení těchto definic nejasné. Nelze totiž pominout, že je v podstatě nemožné vymezit přesné hranice mezi výzkumem, vývojem a inovací. Ostatně Gómez ani konkrétní definice, popř. konkrétní návrhy na vylepšení těchto definic, nepředestřel.

S jeho tvrzením, že výzkum, vývoj a inovace jsou pouze různými fázemi stejného projektu, nesouhlasím. Ztotožňuji se se španělským Nejvyšším soudem v tom, že je nutné hledět zejména na cíle projektu. Pokud projekt míří na rozvinutí znalostí v rámci určitého odvětví, je na něj nutné pohlížet jako na projekt výzkumu či vývoje. Výzkum i vývoj jsou ve Španělsku podporovány stejnou měrou, tudíž vymezení mezi oběma pojmy je nutné považovat spíše za formální či nerozhodné. V případě, že cílem projektu je rozvinutí znalostí či možností daného daňového subjektu, avšak nejedná se již o novotu v rámci daného odvětví, jedná se o inovaci. Neztotožňuji se s Gómezem ani v tom, že by bylo nezbytně nutné zkrátit lhůtu pro hodnocení navrženého projektu. Ministerstvo má v současnosti stanovenou tuto lhůtu v délce pouhých 3 měsíců. Tato lhůta zcela očividně není nepřiměřeně dlouhá. Navíc je shodně dlouhá jako v Chorvatsku (viz kapitola 4.1.2). Lze si jen stěží představit, že by tato lhůta mohla být kratší a zároveň by ministerstvo bylo schopno komplexně předloženou dokumentaci posoudit. Proto mám za to, že je tato lhůta přiměřeně dlouhá.

²⁵⁷ GÓMEZ QUIRÓS, op. cit., s. 14–15.

4.2.5 Shrnutí

Španělsko poskytuje daňovou podporu nejen výzkumu a vývoji, ale také technologickým inovacím. Uplatnit si ji však mohou pouze právnické osoby. Podpora je poskytována formou slevy na dani. Základní výše podpory výzkumu a vývoje je stanovena ve výši 25 %. Jelikož je ve Španělsku obecně platná sazba daně z příjmů právnických osob právě 25 %, odpovídá tato výše českému odpočtu na podporu VaV ve výši 100 %. Nelze však pominout to, že z obecné sazby daně z příjmů existují ve Španělsku mnohé výjimky. Například nově založené společnosti mají sazbu daně stanovenou pouze ve výši 15 % v prvních čtyřech zdaňovacích obdobích po dosažení kladné daně. Proto se může skutečná míra podpory ve Španělsku u různých subjektů odlišovat.

V případě, že za dotčené zdaňovací období vynaloží daňový subjekt vyšší náklady na VaV než v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období a zároveň vyšší než průměrné roční náklady na VaV za 2 bezprostředně předcházející zdaňovací období, má nárok na podporu ve výši 42 % z vynaložených nákladů převyšující roční průměr těchto nákladů za tato předchozí období. Nad rámec toho má také nárok na dodatečnou podporu ve výši 17 % z vynaložených nákladů na kvalifikované výzkumné pracovníky, kteří pracují výhradně na výzkumné a vývojové činnosti poplatníka. Náklady spojené s investicí do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku si však může uplatnit pouze ve výši 8 %, a to za předpokladu, že je tento majetek využíván výhradně pro výzkumnou a vývojovou činnost. Obecně tak lze mít za to, že Španělsko, ve srovnání s Českou republikou, poskytuje vyšší míru daňové podpory výzkumu a vývoji. Zároveň Španělsko poskytuje slevu na dani ve výši 12 % z vynaložených nákladů na inovace. Oproti tomu Česká republika inovace daňovým odpočtem nepodporuje.

Princip uplatnění daňové podpory ve Španělsku je velmi podobný Chorvatsku. Daňový subjekt obvykle předně vyplní žádost o podporu. Tu Ministerstvo hospodářství a digitální transformace vyhodnotí ve lhůtě 3 měsíců. V případě nedostatků či pochybností daňový subjekt vyzve k doplnění rozhodných skutečností či vyjádření. Ministerstvo po vlastním hodnocení daňovému subjektu vydá závěrečnou zprávu. Ta je pro správce daně závazná. Podporu si daňový subjekt následně uplatní prostřednictvím daňového přiznání. V případě nedostatečné výše daně si podporu může uplatnit až v následujících 18

zdaňovacích obdobích. Daňový subjekt je však oprávněn projekt poprvé kompetentním orgánům předložit až po jeho dokončení. Tento postup se však pojí s rizikem možného neuznání odpočtu a dalšími negativy. Proto v praxi není tolik využíván.

4.3 Daňová podpora výzkumu a vývoje na Slovensku

Daňová podpora výzkumu a vývoje na Slovensku je primárně upravena v § 30c zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů. Princip daňové podpory na Slovensku je v základech velmi podobný podpoře v České republice, jelikož funguje na bázi odpočtu od základu daně. Tento odpočet si mohou uplatnit právnické osoby a podnikající fyzické osoby, resp. osoby s příjmy z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti, které vynaložily náklady na výzkum či vývoj. Tato podpora je rovněž označována jako tzv. „super-odpočet“.²⁵⁸ Slovensko tuto formu podpory začalo daňovým poplatníkům poskytovat od 1. 1. 2015.

Odpočet na výzkum a vývoj na Slovensku prošel od roku 2015 významným vývojem, a to zejména co se týče jeho výše. Od zavedení podpory v roce 2015 poskytovalo Slovensko odpočet ve výši součtu níže uvedených nákladů:

- 25 % z nákladů vynaložených na výzkum a vývoj,
- 25 % z mzdových a ostatních pracovněprávních nákladů na zákonem vymezené zaměstnance a
- 25 % z nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, které přesahují souhrn nákladů vynaložených na výzkum a vývoj v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období.²⁵⁹

Tato podpora byla, ve srovnání s okolními zeměmi velmi nízká. Proto také nebyla pro daňové subjekty příliš atraktivní.²⁶⁰ Výše podpory dostala význam-

²⁵⁸ VIDOVÁ, M. Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj. *Daňový a účtovný poradca podnikateľa* [online]. Žilina, 2024, č. 10–11 [cit. 19. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/3-odpocet-vydavkov-nakladov-na-vyskum-a-vyvoj-2024.htm>

²⁵⁹ § 30c zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, ve znění do 31. 12. 2017. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 26. 12. 2024].

²⁶⁰ ŠIKULOVÁ, I. Možnosti zvýšenia prílevu a lepšieho využitia priamych zahraničných investícií na Slovensku. *Pracovné listy EÚ SAV* [online]. 2015, s. 24–25 [cit. 26. 12. 2024]. Dostupné z: https://ekonom.sav.sk/uploads/journals/322_wp78-sikulova-apvvmor-vay2015.pdf

ných změn až novelou v roce 2017. Od roku 2018 si mohl daňový subjekt uplatnit 100 % nákladů vynaložených na výzkum a vývoj a zároveň dodatečných 100 % z nákladů, které převyšovaly souhrn průměrných nákladů vynaložených na výzkum a vývoj a zahrnutých do odpočtu v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období a zároveň ve dvou bezprostředně předcházejících zdaňovacích obdobích. Od roku 2020 se základní podpora zvýšila dokonce až na 200 % z nákladů vynaložených na výzkum a vývoj. Zároveň byl zachován dodatečný odpočet ve výši 100 % na náklady převyšující průměrně vynaložené náklady vynaložené na VaV v bezprostředně předcházejícím a dvou bezprostředně předcházejících zdaňovacích obdobích. Od roku 2022 však výše opětovně poklesla na úroveň z roku 2018.²⁶¹

Podle Marka Repky, který se podílí na tvorbě slovenské legislativy týkající se podpory VaVaI, nemusí být odpočet ve výši 100 % dostatečně atraktivní pro malé a střední společnosti z důvodu vysoké administrativní náročnosti spojené s odpočtem. Proto navrhuje zejména rozšíření výčtu nákladů, na které lze odpočet uplatnit, a to o náklady na nákup služeb souvisejících s VaV od třetích osob. Dále navrhuje paušalizovat náklady na energie či odpisy. Výslovně také zmínil možnost poskytovat podporu ve formě daňového bonusu, nikoliv odčitatelné položky.²⁶² Z jeho prohlášení je zřejmé, že se Slovensko potýká s obdobnými komplikacemi daňové podpory VaV jako Česká republika. To je pochopitelně dáno zejména podobností právních úprav odpočtů na VaV. Pro úplnost je nutné doplnit, že pro rok 2025 došlo na Slovensku ke změně sazeb u daně z příjmů právnických osob. Pro daňové subjekty, jejichž zdanitelné příjmy nepřesáhnou 100 000 € za zdaňovací období, je sazba daně stanovena ve výši 10 %. Pokud nepřesáhnou 5 mil. €, je sazba daně stanovena ve výši 21 % a nad tuto hranici je sazba daně stanovena ve výši 24 %.²⁶³ Pro fyzické osoby obecně zůstaly v platnosti sazby ve výši 19 %

²⁶¹ Odpočet výdavkov na výskum a vývoj. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. [cit. 15. 9. 2024]. Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/765890-Odpo%C4%8Det-v%C3%BDdavkov-na-v%C3%BDskum-a-v%C3%BDvoj>

²⁶² BEZÁKOVÁ, J., KARLÍK, M. Superodpočet ako nástroj na napredovanie inovácií. In: *Transfer Technologii Bulletin* [online]. Bratislava, 2024, č. 1, s. 76–80 [cit. 26. 6. 2024]. Dostupné z: <https://ttb.sk/wp-content/uploads/2024/04/Superman-2.pdf>

²⁶³ Konsolidačný balík verejných financií 2025. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. 2024 [cit. 31. 12. 2024]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Rozne/2024/2024.12.09_konsol_balik.pdf

z části základu daně, která nepřesáhne částku 48 441,43 € a 25 % z části základu daně, která tuto částku přesáhne. Změnilo se pouze to, že pokud má daňový subjekt příjmy z podnikání či příjmy z jiné samostatné činnosti nižší než 100 000 €, uplatní se na tento příjem sazba ve výši 15 %.²⁶⁴ Ostatní sazby daně nejsou pro potřeby této monografie relevantní.

4.3.1 Základní charakteristika podpory VaV na Slovensku

Zcela shodně jako v České republice, i na Slovensku jsou způsobilé k zahrnutí do odpočtu pouze takové náklady, které jsou vynaložené na dosažení, zabezpečení a udržení zdanitelných příjmů, jak plyne z výslovného znění § 30c odst. 3 zákona o dani z příjmů, který se v tomto odkazuje na definici daňově uznatelných nákladů v § 2 písm. i) téhož zákona. Z daného ustanovení také vyplývá, že nutnou podmínkou k uplatnění odčitatelné položky je to, že daňový subjekt eviduje náklady vynaložené na výzkum a vývoj odděleně od ostatních nákladů.²⁶⁵

Do odpočtu dle § 30c odst. 5 zákona o dani z příjmů nelze zahrnout takové náklady, na které byla aspoň z části poskytnutá veřejná podpora, s výjimkou příspěvku na úhradu části nákladů na mzdy každého zaměstnance v závislosti na poklesu tržeb. Totéž v obecnosti platí pro služby a licence. Výjimku však tvoří licence na software přímo využívaný při realizaci projektu VaV. Náklady vynaložené na tyto licence do odpočtu zahrnout lze. Do odpočtu obecně nelze zahrnout ani nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a služby od třetích osob. Výjimku tvoří pouze služby související s VaV a nehmotné výsledky VaV obstarané od státních a veřejných vysokých škol, právnických osob zřízených ústředními orgány státní správy, Slovenské akademie věd a osob se zvláštním oprávněním k výkonu výzkumu a vývoje. Do odpočtu lze zahrnout také náklady certifikaci vlastních výsledků VaV.²⁶⁶

Osobně oceňuji zejména zákonem stanovenou výjimku z obecně platného zákazu uplatnění odpočtu na nákup služeb od třetích osob, zejména

²⁶⁴ Sadzba dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2025. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. 2024 [cit. 31. 12. 2024]. Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/353281-Sadzba-dane-z-pr0%C3%ADjmov-fyzickej-osoby-za-rok-2025>

²⁶⁵ § 30c zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, ve znění od 1. 1. 2022. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 27. 6. 2024].

²⁶⁶ Ibid.

při spolupráci s vysokými školami. Tě lze využít např. v případech, kdy daňový subjekt nemá technické zázemí či dostatečnou kapacitu k realizaci celého projektu. V případech, že daňový subjekt alespoň část projektu realizuje sám, byť třeba podstatnou část projektu outsourcuje univerzitě či jinému zákonem předpokládanému subjektu, může si do odpočtu zahrnout i náklady vynaložené právě na tuto spolupráci.²⁶⁷ Zároveň mám za to, že takové opatření zvyšuje poptávku po službách univerzit a společností soustředujících se na vědu a výzkum. Taková spolupráce je nepochybně prospěšná nejen pro samotné daňové subjekty, ale také pro stát. Zvyšuje se tím totiž prestiž vědecké práce a vzdělání, což lze samo o sobě považovat za pozitivní externalitu výzkumu a vývoje. Toto opatření zároveň může přinést dodatečný zdroj financování univerzit, čímž by následně mělo dojít ke zkvalitnění vysokého školství v zemi.

Konstrukce daňového odpočtu na výzkum a vývoje je na Slovensku i v České republice v podstatě shodná. Proto považuji za nadbytečné ji zde blíže rozvádět. Zajímavým prvkem slovenské právní úpravy je však to, že Finanční ředitelství je ze zákona o dani z příjmů povinno zveřejňovat údaje o daňovém subjektu, který si uplatnil odpočet na výzkum a vývoj, a o projektu.²⁶⁸ Tato povinnost ostatně vyplývá také ze zákona o správě daní.²⁶⁹ Učiní tak do tří měsíců po uplynutí lhůty k podání řádného daňového přiznání. Finanční ředitelství konkrétně zveřejňuje:

- identifikační údaje daňového subjektu, tedy jméno, příjmení a adresu trvalého pobytu, jedná-li se o fyzickou osobu. U právnických osob zveřejní její obchodní název, sídlo a daňové identifikační číslo,
- zdaňovací období, ve kterém byl odpočet uplatněn,
- výši odpočtu,
- datum zahájení projektu a
- cíle projektu.²⁷⁰

²⁶⁷ BEZÁKOVÁ, KARLÍK, op. cit.

²⁶⁸ Seznam subjektů dostupný z: https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/zoznamy/detail/_0b68d73c-974f-4012-8c78-aa7900c565d6

²⁶⁹ § 52 odst. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 26. 6. 2024].

²⁷⁰ § 30c odst. 8 zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, ve znění od 1. 1. 2022. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 26. 6. 2024].

Zveřejňování těchto informací vnímám pozitivně. Otázkou však zůstává, nakolik je tato právní úprava souladná se zásadou neveřejnosti správy daní. Tato zásada je ve slovenské právní úpravě upravena v § 3 odst. 4 zákona o správě daní. Z výslovného znění tohoto ustanovení vyplývá, že správa daní je neveřejná mimo úkony, jejichž povaha to neumožňuje. Zákon o správě daní tak vychází z předpokladu, že existují určité úkony, na které se zásada neveřejnosti neaplikuje. Ty jsou vymezeny v § 11 odst. 5 téhož zákona.²⁷¹ Na základě tohoto ustanovení se za porušení mlčenlivosti nepovažuje zveřejnění informací souvisejících se správou daní orgánem státní správy v oblasti daní, poplatků a cel podle tohoto zákona či zvláštních předpisů, mezi které se řadí i zákon o dani z příjmů. Tím se slovenská právní úprava značně liší od české právní úpravy, která v § 9 odst. 1 daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, stanoví pouze to, že správa daní je neveřejná. Daňový řád přitom explicitně nestanovuje výjimky ze zásady mlčenlivosti. Pokud by se tedy český zákonodárce hodlal inspirovat slovenským pojetím zveřejňování údajů o VaV, musel by nepochybně správci daně stanovit výjimku ze zásady mlčenlivosti.

4.3.2 Vymezení pojmů výzkum a vývoj, statistické údaje

Základní pojmosloví související s výzkumem a vývojem je primárně vymezeno § 2 zákona o organizácii štátnej podpory výskumu a vývoja.²⁷² Základní pojmy jsou dále blíže rozvedeny § 37 odst. 2 a 5 opatření Ministerstva financí Slovenské republiky.²⁷³

Ze zákona vyplývá, že výzkumem se dle slovenského práva rozumí systematická a tvůrčí činnost v oblasti vědy a techniky. Slouží pro rozvoj poznání a pro potřeby společnosti. Vývoj je vymezen jako systematická a tvůrčí činnost

²⁷¹ § 3 odst. 4 a § 11 odst. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 26. 6. 2024].

²⁷² § 2 zákona č. 172/2005 Z. z., o organizácii štátnej podpory výskumu a vývoja a o doplnení zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov. In: *slov-lex.sk* [online]. [cit. 12. 10. 2024]. Dostupné z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2005/172/>

²⁷³ § 37 odst. 2 a 5 Opatrenia Ministerstva financií SR zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámčovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. In: *slov-lex.sk* [online]. [cit. 12. 10. 2024]. Dostupné z: <https://www.mfsr.sk/files/archiv/54/Uplneneznicpostupovuctovaniaplatneod1.1.2021.pdf>

v oblasti vědy a techniky, využívající zákonitosti a poznatky získané výzkumem nebo vycházející z praktických zkušeností při tvorbě nových výrobků, materiálů, systémů, zařízení, procesů a metod anebo jejich zlepšení.²⁷⁴

Obsahově shodné definice výzkumu a vývoje obsahuje i výše zmíněné opatření Ministerstva financí. Podpůrně lze při posuzování naplňování kritérií výzkumu a vývoje však vycházet také z Frascati manuálu.²⁷⁵ Jedná se tak o poměrně jednoduše vyjádřené definice výzkumu a vývoje.

Odlíšnosti mezi výzkumem a vývojem pro potřeby odčitatelné položky dle slovenského práva však nejsou rozhodné. To proto, že daňový subjekt má nárok na shodnou výši podpory bez ohledu na to, zda vykonává výzkum či vývoj. Pro úplnost výkladu je nutné doplnit, že přestože subsidiární aplikace Frascati manuálu výslovně ze zákona či daného opatření nevyplývá, je jednoznačně vyjádřena v Informaci Finančního ředitelství Slovenské republiky č. 11/PO/2024/IM.²⁷⁶ S ohledem na zásadu legitimního očekávání, zakotvenou v § 3 odst. 9 zákona o správě daní, lze mít za to, že daňové orgány případně Frascati manuál subsidiárně aplikují.²⁷⁷

Jelikož slovenské Finančního ředitelství povinně zveřejňuje údaje ohledně odpočtů na výzkum a vývoj, statistiky týkající se uplatnění odčitatelné položky na VaV jsou poměrně snadno dohledatelné. Právě z těchto údajů vychází níže uvedené grafy.

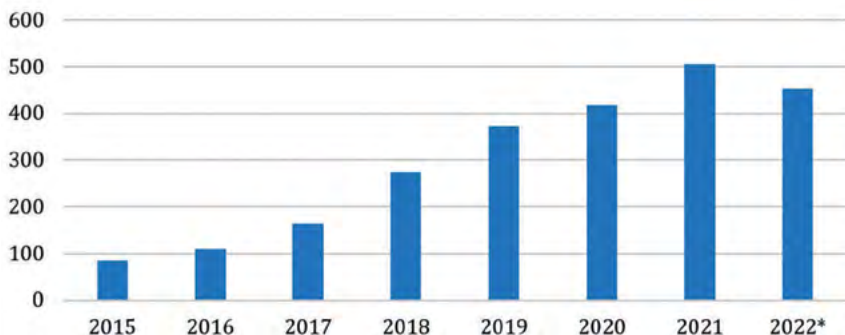
²⁷⁴ § 2 zákona č. 172/2005 Z.z., o organizácii štátnej podpory výskumu a vývoja a o doplnení zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov. In: *slov-lex.sk* [online]. [cit. 12. 10. 2024]. Dostupné z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2005/172/>

²⁷⁵ Informácia Finančného riaditeľstva SR č. 11/PO/2024/IM o odpočte výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona o dani z príjmov pri podávaní daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb po 31. decembri 2023. In: *Finančná správa* [online]. [cit. 12. 10. 2024]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DP/DPPO/2024/2024.01.23_011_PO_2024_IM.pdf

²⁷⁶ Ibid.

²⁷⁷ § 3 odst. 9 zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ve znení pozdějších predpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 26. 6. 2024].

Graf č. 2: Počet daňových subjektů uplatňujících odpočet na výzkum a vývoj na Slovensku v letech 2015–2022



* Údaje zveřejněné k 15. 3. 2024.

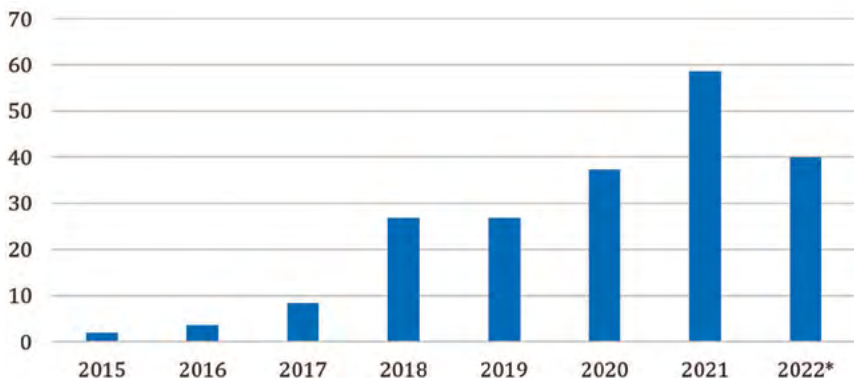
Zdroj: GONDÁR, M. Výsledky čerpania superodpočtu nákladov na výskum a vývoj v roku 2022. *SmartTech Solutions SK* [online]. 15. 3. 2024 [cit. 12. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.smartech.sk/novinky/vysledky-cerpania-superodpoctu-nakladov-na-vyskum-a-vyvoj-v-roku-2022-15-3-2024/>

Počet daňových subjektů uplatňujících odpočet na výzkum a vývoj na Slovensku od roku 2015 dlouhodobě rostl. Tento růst byl nepochybně z počátku způsoben tím, že se slovenští daňoví poplatníci museli nové legislativě přizpůsobit a začít ji využívat. Proto je vcelku pochopitelné, že v roce 2015 si odpočet uplatnilo toliko 85 daňových subjektů, avšak atraktivita odpočtu postupně rostla. Druhým faktorem růstu počtu daňových subjektů využívajících tuto daňovou podporu bylo nepochybně postupné zvyšování odpočtu, počínaje rokem 2018. K mírnému poklesu došlo pouze v roce 2022 (i přes neúplné statistiky z roku 2022 je zřejmé, že počet daňových subjektů uplatňujících si odpočet v tomto roce poklesl).

Přesto Jančíčková a Pakšiová považují počet daňových subjektů uplatňujících si odčitatelnou položku za nedostatečný ve srovnání s okolními státy. V souvislosti s tím poukazují zejména na to, že pro fyzické osoby je uplatnění

odpočtu administrativně náročné. Proto se jim v době nízké míry podpory nevyplatilo odpočet uplatňovat. S vyšší mírou podpory však přišel nárůst daňových subjektů uplatňujících si odčitatelnou položku, jelikož tyto subjekty měly vyšší motivaci vypořádat se s administrativní zátěží.²⁷⁸

Graf č. 3: Celková výše uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj na Slovensku v letech 2015 až 2022 (v mil. €)



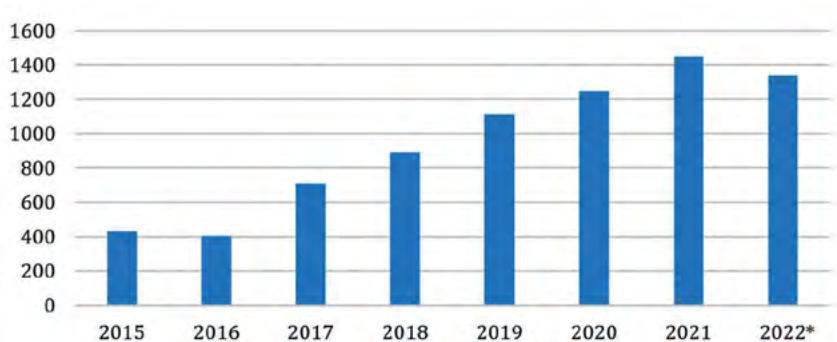
* Údaje zveřejněné k období k 15. 3. 2024

Zdroj: GONDÁR, 2024, op. cit.

S růstem daňových subjektů uplatňujících odpočet z výzkumu a vývoje na Slovensku rostla od roku 2015 také celková výše uplatněného odpočtu. To je zřejmé z výše uvedené statistiky (viz Graf č. 3). Tato výše je logicky také ovlivněna také již zmíněnou rostoucí výší podpory.

²⁷⁸ JANČÍKOVÁ, L., PAKŠIOVÁ, R. Uplatnenie super-odpočtu nákladov na výskum a vývoj daňovými subjektami v Slovenskej republike podľa veľkostného kritéria počet zamestnancov. In: *Acta academica karvinensia* [online]. 2022, roč. XXII, č. 1, s. 62–74 [cit. 27. 12. 2024]. Dostupné z: <https://aak.slu.cz/pdfs/aak/2022/01/05.pdf>

Graf č. 4: Počet projektů podpořených odpočtem na výzkum a vývoj na Slovensku v letech 2015 až 2022



* Údaje zveřejněné k období k 15. 3. 2024

Zdroj: GONDÁR, 2024, op. cit.

Jak vyplývá z výše uvedeného grafu, počet projektů podpořených daňovým odpočtem na Slovensku v období od roku 2015 do roku 2021 rovněž rostl. Ze všech tří výše uvedených grafů vyplývá, že zlomovým rokem byl rok 2022. Je nutné uznat, že co do výše uvedené statistiky za rok 2022 nejsou kompletní, jelikož do roku 2022 byly zahrnuty data od subjektů, jejichž zdaňovací období započalo kdykoliv od 1. 1. 2022 do 31. 12. 2022. Statistické údaje jsou však vyhotoveny k 15. 3. 2024. Nelze tak vyloučit, že dojde k drobnému navýšení vykazovaných údajů, byť z historických dat však vyplývá, že tento nárůst bude pro interpretaci výsledků zcela nepatrný.²⁷⁹

Z uvedených grafů tak lze dovodit, že v roce 2022 na Slovensku došlo k drobnému poklesu počtu daňových subjektů, jež si uplatnily tuto odčitatelnou položku, celkové výše podpory i počtu podpořených projektů. To může být jistě dáno externími faktory, například negativními ekonomickými důsledky pandemie koronaviru, ale také interními, například snížením výše podpory v roce 2022. Mezi samotnou výší podpory a atraktivitou odčitatelné položky (tedy počtem daňových subjektů uplatňujících odčitatelnou položku a počtem projektů podpořených touto položkou) ovšem neplatí, alespoň dle výše uvedených statistických údajů, přímá úměra.

²⁷⁹ GONDÁR, 2024, op. cit.

To lze dovodit ze zjištění, že v roce 2022 výše podpory klesla na úroveň z roku 2018. Přesto si v roce 2022 uplatnil tento odpočet vyšší počet subjektů a podpořeno bylo více projektů. I z hlediska výše podpory byl rok 2022 nesporně úspěšnější z hlediska atraktivity odčitatelné položky, ve srovnání s roky 2018 a 2019, a to i přes neúplná data za rok 2022. Totéž platí i pro rok 2020, který byl z hlediska výše možné podpory štedřejší k daňovým subjektům ve srovnání s rokem 2022. Z toho lze vyvodit, že byt' výše podpory může hrát významnou roli z hlediska atraktivity daňového odpočtu, nejedná se o jediný faktor, který ovlivňuje počet subjektů uplatňujících si odčitatelnou položku, počet podpořených projektů, ani celkovou kumulovanou částku odpočtu.

4.3.3 Shrnutí

Právní úprava daňové podpory výzkumu a vývoje na Slovensku a v České republice je do velké míry shodná. Historicky se lišila zejména v míře podpory. Za významný rozdíl považují zejména to, že od roku 2018 si daňový subjekt může na Slovensku uplatnit dodatečný odpočet ve výši 100 % z těch nákladů, které přesahují průměr jeho nákladů za bezprostředně předcházející jedno a zároveň dvě zdaňovací období. Tuto výši považují za skutečně motivační k navyšování objemu investic do výzkumu a vývoje. V České republice činí tato dodatečná podpora pouze 10 % ze základu daně. Takto nastavená výše zcela zjevně nemůže daňové subjekty dostatečně motivovat k navyšování investic do výzkumu a vývoje. Proto v tomto směru považují slovenské řešení za velmi inspirativní pro případné změny v české právní úpravě odpočtu.

Dále je nutné podotknout, že v letech 2020 a 2021 byla základní výše odpočtu na Slovensku stanovena na 200 % způsobilých nákladů. Ze statistických údajů uvedených v této podkapitole je zřejmé, že takto vysoká podpora motivovala daňové subjekty k investicím do výzkumu či vývoje a k uplatňování daňové podpory. Odborníci se navíc shodují v tom, že takto vysoká míra podpory činila odpočet atraktivním i pro malé a středně velké společnosti. Pro ty totiž bývá nízký odpočet obzvláště neatraktivní, a to zejména proto, že je pro ně náročné splnit striktní zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu. Proto obvykle preferují do výzkumu a vývoje vůbec neinvestovat, případně

investovat bez využití daňové podpory než složitě řešit administrativní překážky spjaté s odpočtem. Pokud je však podpora dostatečně vysoká, mají i tyto subjekty vyšší motivaci administrativní překážky překonávat. I v tomto může být slovenská zkušenost s vyšší mírou podpory pro českého normotvůrce přínosná.

V neposlední řadě je nutné poukázat na to, že slovenská právní úprava výslovně stanovuje povinnost Finančnímu ředitelství zveřejňovat základní údaje, které se týkají uplatněných odpočtů. V tom se slovenská právní úprava rovněž liší od té české. Mezi zveřejňované údaje však, vyjma základních informací o daňovém subjektu, patří toliko zdaňovací období, ve kterém byl odpočet uplatněn, výše odpočtu, datum zahájení projektu a cíle projektu.

4.4 Daňová podpora výzkumu a vývoje v Rakousku

Rakousko si dlouhodobě zakládá na kvalitní podpoře výzkumu a vývoje. Celkovou výši podpory navíc neustále zvyšuje. To dokládají i zveřejněné statistiky.

Tabulka č. 13: Podpora výzkumu a vývoje v Rakousku (vyjádřeno v % z HDP za rok)

Rok	2017	2018	2019	2020
Podpora VaV (% z HDP)	3,06 %	3,09 %	3,10 %	3,23 %

Zdroj: ECKER, B. a kol. Austrian Research and Technology Report 2021.

Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung [online]. Wien, 2021, s. 199 [cit. 29. 8. 2022]. Dostupné z: https://www.bmfwf.gv.at/dam/jcr:ca7bae51-7862-49ee-a9c7-820481e8b9db/ftb_2021_en.pdf

Z uvedené tabulky vyplývá, že Rakousko od roku 2017 do roku 2020 každoročně zvyšovalo investice do výzkumu a vývoje (měřené poměrem vynaloženého HDP na VaV za rok). V roce 2020 na výzkum a vývoj vynaložilo přibližně 3,23 % HDP. Jedná se tak o značný nárůst investic do výzkumu a vývoje oproti roku 2019, ve kterém Rakousko na VaV vynaložilo „pouze“ 3,1 % HDP.²⁸⁰

²⁸⁰ ECKER, 2021, op. cit., s. 199.

Pro srovnání lze uvést, že Rakousko na VaV v roce 2020 vynaložilo o 1,24 % HDP více než Česká republika.²⁸¹ Rakousko se v poměru investovaného HDP do výzkumu a vývoje dlouhodobě drží na třetím místě ve srovnání s ostatními členskými státy EU, za Švédskem a Belgií. Postupným zvyšováním investic do výzkumu a vývoje se navíc těmito zemím v objemu vynaloženého HDP do VaV rychle přibližuje.²⁸² Do těchto statistik jsou však zahrnuty všechny formy podpory. Rakousko, shodně jako většina dalších členských států EU, poskytuje nejen přímou, ale také nepřímou podporu výzkumu a vývoje. Jelikož se však tato práce zaměřuje primárně na nepřímou podporu, nebude přímá podpora VaV v Rakousku blíže rozvedena.

Z tiskových zpráv Výzkumné agentury pro podporu výzkumu (Forschungsförderungsgesellschaft mbH, dále jen „FFG“) a rakouského Ministra financí vyplývá, že v Rakousku v roce 2023 investovalo do výzkumu a vývoje 2625 společností celkově 8,6 mld. €. Z těchto společností bylo více než 80 % malých či středních podniků. Dalším zajímavým poznatkem je to, že celková výše uplatněné nepřímé podpory výzkumu a vývoje v Rakousku stále roste. V roce 2017 si daňové subjekty uplatnily podporu ve výši přibližně 755 mil. €, v roce 2019 celkově 904 mil. € a v letech 2020 a 2021 si uplatnily podporu okolo 1 mld. €. V roce 2022 Rakousko podpořilo více než 9 100 výzkumných či vývojových projektů částkou okolo 1,18 mld. €. Podrobnější statistické údaje, které by se týkaly výhradně daňové podpory výzkumu a vývoje, se i přes zaslouženou žádost rakouskému Ministerstvu financí nepodařilo získat (viz Příloha I).

4.4.1 Základní charakteristika daňové podpory VaV v Rakousku

Rakousko poskytuje nepřímou podporu výzkumu a vývoje ve formě, kterou označuje jako „výzkumná prémie“ (něm. Forschungsprämien). Z pohledu

²⁸¹ Výdaje na VaV. *Český statistický úřad* [online]. Aktualizace 23. 10. 2025 [cit 11. 11. 2025]. Dostupné z: https://csu.gov.cz/vydaje-na-vav?pocet=10&start=0&1_pocet=10&1_start=0&podskupiny=212&razeni=-datumVydani&1_razeni=-datumVydani&1_vlastnostiVystupu=18&1_podskupiny=211

²⁸² Forschung in Österreich. *Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung* [online]. [cit. 11. 11. 2025]. Dostupné z: <https://www.bmfwf.gv.at/forschung/forschung-oesterreich.html>

²⁸³ Unternehmen beantragten über eine Milliarde Forschungsprämie. *Bundesministerium für Finanzen* [online]. 4. 1. 2023 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.bmf.gv.at/presse/pressemeldungen/2023/jaenner/forschungspraemie-unternehmen.html>
a Kocher/Brunner: 2023 haben mehr als 2.600 Unternehmen Forschungsprämie beantragt. *Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft* [online]. 4. 1. 2023 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.ffg.at/news/kocher-brunner-2023-haben-mehr-als-2600-unternehmen-forschungspraemie-beantragt>

daňové teorie se jedná o daňový bonus, resp. zvláštní formu slevy na dani. Díky této podpoře si daňový subjekt může snížit svoji daňovou povinnost. Pokud dosáhl daňové ztráty, či má nárok na vyšší slevu na dani, než je jeho daňová povinnost, je rozdíl mezi podporou a daňovou povinností připsán na jeho osobní daňový účet. Tato částka se tak stane daňovým přeplatkem. Pokud nemá jiné daňové nedoplatky, může požádat správce daně o vyplacení této částky. Pro úplnost je nutné také doplnit, že daňovou podporu si v Rakousku mohou uplatnit jak právnické, tak podnikající fyzické osoby.²⁸⁴

Daňová podpora výzkumu a vývoje v Rakousku započala v roce 2002. Od svého vzniku je upravena v § 108c zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (Einkommensteuergesetz). Pravidla pro její uplatnění blíže rozvádí vyhláška č. 515/2012, o bonusech za výzkum a vývoj (Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012). Míra podpory výzkumu a vývoje prostřednictvím daňového bonusu se v Rakousku postupně zvyšovala. Od svého zavedení v roce 2002 činila podpora 2 % z vynaložených nákladů na výzkum a vývoj. Tato podpora se v roce 2003 zvýšila na 5 %, v roce 2004 na 8 %, v roce 2011 na 10 % a v roce 2016 na 12 %. Novelou zákona o daních z příjmů, účinnou od 1. 1. 2018, došlo ke zvýšení podpory na současných 14 %.²⁸⁵

Specifikum rakouské právní úpravy spočívá především v tom, že vyjma klasického výzkumu a vývoje, prováděného přímo dotčeným daňovým subjektem, mohou subjekty také čerpat podporu na výzkum a vývoj nakoupený od třetích osob. V případě smluvního VaV jsou ovšem stanoveny přísné kumulativní podmínky upravené v § 108c odst. 2 bod 2 rakouského zákona o daních z příjmů. Mezi ně patří zejména podmínka, že zhotovitel nesmí být pod rozhodujícím vlivem objednatele či členem skupiny společností, do které patří i objednatel. Nemožný je rovněž souběh nepřímé podpory pro objednatele i zhotovitele ohledně shodných nákladů. Zákon preferuje daňovou podporu přímo zhotovitele. Objednatel si může uplatnit pouze tu část nákladů, kterou si zhotovitel neuplatnil. V případě smluvního VaV si může objednatel

²⁸⁴ Research premium. *Tax Incentives for R & D and Innovation* [online]. OECD, 2023 [cit. 27. 12. 2024]. Dostupné z: <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/AUT2>

²⁸⁵ KOVAR, H., LAURE, F. R & D-related tax incentives. *Deloitte Austria* [online]. [cit. 29. 8. 2022]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/at/de/seiten/business-in-austria/solutions/research-and-development-related-tax-incentives.html>

uplatnit podporu ve výši maximálně 1 mil. € za rok, resp. poměrnou část této částky v případě, že jeho zdaňovací období bylo kratší než jeden rok.²⁸⁶

Dle závěrů rakouského Nejvyššího správního soudu je podpora výzkumu a vývoje nakoupená od třetích osob cílená především na malé a střední podniky, které typicky nemají své vlastní oddělení výzkumu a vývoje. V případě smluvního VaV objednatelům obvykle nevznikají žádné dodatečné výdaje na interní výzkum v souvislosti se zadaným výzkumem. Dle rakouského Nejvyššího správního soudu si však daňový subjekt může uplatnit daňový bonus i v případě, že vykonává vlastní výzkum a vývoj, avšak v rámci něj si některé služby pořídí od dodavatele. V případě vlastního výzkumu a vývoje je však nezbytný posudek od FFG (k tomu viz níže). Daňový subjekt v případě vlastního výzkumu či vývoje, na rozdíl od smluvního VaV, vykonává činnost na vlastní odpovědnost a riziko. V takovém případě může čerpat daňový bonus vztahující se jak k vlastním nákladům, tak nákladům vynaloženým na služby od dodavatelů spojené s jeho vlastním VaV. V případě smluvního VaV ovšem jakékoliv vlastní náklady (nad rámec kupní ceny za samotný výzkum a vývoj) nejsou způsobilé vstoupit do základu pro výpočet daňového bonusu.²⁸⁷ Rozdíly mezi vlastním a smluvním VaV jsou vymezeny v níže uvedené tabulce.

Tabulka č. 14: Rozdíly mezi vlastním a smluvním VaV v Rakousku

	Vlastní VaV	Smluvní VaV
Popis	Výzkum a vývoj s vlastními zdroji, na vlastní odpovědnost a riziko	Zadání projektu VaV třetímu subjektu
Místo činnosti	Společnosti/provozovny v Rakousku	Objednatel: • společnost/ provozovna v Rakousku Zhotovitel: • z EU/EHP • nesmí být pod rozhodujícím vlivem objednatele • nesmí patřit do stejné skupiny společností (holdingu)

²⁸⁶ § 108c Einkommensteuergesetz [zákon o daních z příjmů]. In: *JUSLINE Österreich* [online]. [cit. 23. 8. 2022]. Dostupné z: <https://www.jusline.at/gesetz/estg/paragraf/108c>

²⁸⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu Rakouska soudu ze dne 20. 2. 2022, č.j. Ro 2020/15/0004-4.

	Vlastní VaV	Smluvní VaV
Povinnost posudku od FFG	Povinně	Fakultativně. Objednatel je však povinen zaslat správci daně alespoň popis projektu
Možnost outsourcingu	Možnost outsourcingu jednotlivých součástí výzkumného projektu bez omezení	Lze si objednat pouze výsledek (interní náklady se do bonusu nezahrnují)

Zdroj: WALLNER, S., GRABNER H. *Praxisleitfaden Forschungsprämie*. 1. vyd. Wien: Linde Verlag, 2021, s. 53.

Jak již bylo uvedeno výše a jak vyplývá z uvedené tabulky, za smluvní výzkum a vývoj si objednatel může uplatnit toliko náklady ve výši kupní ceny. To za předpokladu, že si daňový bonus neuplatnil již zhotovitel. Co se však týče vlastního výzkumu, může si daňový subjekt uplatnit celou škálu nákladů, které vynaložil na výzkum a vývoj. Mezi ty patří:

- Mzdové náklady, včetně příspěvků na sociální zabezpečení, dobrovolných dávek (například příspěvek na bydlení) a odměn. U zaměstnanců, kteří nepracují výlučně na projektech výzkumu a vývoje, je daňový subjekt oprávněn si uplatnit pouze poměrnou část těchto nákladů, která odpovídá poměru výkonu práce na projektu VaV v rámci úvazku zaměstnance.
- Přímé náklady a přímé investice (např. na materiál), pokud jsou využívány výhradně k VaV. V opačném případě pouze poměrnou část (u dlouhodobého hmotného majetku typicky odpisy).
- Finanční náklady v rozsahu, v jakém jsou přiřaditelné k VaV.
- Režijní náklady.
- U živnostníků, spolupodnikatelů a neplacených společníků společností náleží žadatelům tzv. fiktivní mzda podnikatele. Tato mzda je pro rok 2024 určena ve výši 50 € za každou odpracovanou hodinu, maximálně však 86 000 € za finanční rok. Předpokladem k přiznání fiktivní mzdy podnikatele je prokázání výkonu smysluplných činností souvisejících s VaV na základě průkazných záznamů činnosti.²⁸⁸

²⁸⁸ Forschungsprämie. *Unternehmensservice Portal* [online]. [cit. 25. 9. 2024]. Dostupné z: <https://www.usp.gv.at/steuern-finanzen/steuerliche-gewinnermittlung/weitere-informationen-zur-steuerlichen-gewinnermittlung/betriebseinnahmen-und-ausgaben/forschungspraemie.html>

Způsobilé náklady se vykazují na zvláštním výkazu, který obsahuje podrobný soupis jednotlivých nákladů a zároveň z nich vypočítaný daňový bonus. Tento soupis je daňový subjekt povinen předložit správci daně v rámci žádosti o přiznání daňového bonusu.²⁸⁹

Pro úplnost je nutné dodat, že sazba daně z příjmů právnických osob je v Rakousku pro rok 2025 stanovena na 23 %. Sazba daně z příjmů fyzických osob je v Rakousku koncipována jako procentní progresivně klouzavá.²⁹⁰ To znamená, že čím vyšší je základ daně, tím větší je sazba daně. Vyšší sazba daně se však uplatní vždy jen na tu část základu daně, která překračuje stanovenou hranici.²⁹¹ Sazby daně v závislosti na stanovených hranicích jsou pro rok 2025 stanoveny následovně:

- 0 % pro příjem do 13 308 €,
- 20 % pro příjem do 21 617 €,
- 30 % pro příjem do 35 836 €,
- 40 % pro příjem do 69 166 €,
- 48 % pro příjem do 103 072 €,
- 50 % pro příjem do 1 mil. € a
- 55 % pro příjem nad 1 mil. €. ²⁹²

4.4.2 Proces uplatnění daňového bonusu

Celý proces, v případě vlastního výzkumu, začíná podáním žádosti FFG na formuláři, který je obsažen v příloze II vyhlášky o bonusech za výzkum a vývoj. FFG hraje v rámci získání podpory naprosto klíčovou roli. Zpracovává totiž posudky a výroční zprávy, jejichž předložení správci daně je jedním z předpokladů pro úspěšné získání podpory.

V prvním kroku tak daňový subjekt FFG prostřednictvím formuláře sdělí své základní identifikační údaje a informace o svém hospodaření. Především

²⁸⁹ WALLNER, GRABNER, op. cit., s. 53.

²⁹⁰ Tariff levels. *Business Service Portal* [online]. [cit. 31. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.usp.gv.at/en/steuern-finanzen/einkommensteuer-ueberblick/weitere-informationen-est/tarifstufen.html>

²⁹¹ RADVAN, M. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 15.

²⁹² BRIATKA, Š. Daně v Rakousku v roce 2025 – jaké změny vás čekají? *TJ-Legal* [online]. 31. 10. 2024 [cit. 25. 9. 2024]. Dostupné z: <https://tj-legal.cz/blog/post/dane-v-rakousku-v-roce-2025-jake-zmeny-vas-cekaji>

je však povinen poskytnout informace o zamýšleném projektu, jako je jeho název, cíl, obsah, zamýšlená metodika, novost, technická nejistota, předpokládaný začátek a konec projektu, popis jednotlivých činností apod. Důležité je též upozornit na to, že jakmile je jednou žádost odeslána, její obsah nelze nikterak měnit. Pouze v případě, že FFG dospěje k závěru, že některé z předložených informací jsou neúplné, protichůdné nebo jsou výsledkem zjevné chyby, je FFG oprávněno daňový subjekt požádat o vysvětlení.²⁹³

FFG na základě podané žádosti vypracuje posudek projektu. Při zpracovávání odborných posudků vychází výhradně z informací poskytnutých daňovým subjektem. Z tohoto východiska lze ustoupit pouze v případě, pokud k tomu daňový subjekt svolí, popř. pokud FFG vznikne důvodné podezření, že poskytnuté údaje jsou zjevně nesprávné či neúplné. Povinnost poskytnout informace FFG mají též daňové orgány, pokud o to daňový subjekt výslovně požádá. V případě, že FFG vychází také z jiných podkladů, než které mu daňový subjekt v dané žádosti předložil, musí svůj postup náležitě vysvětlit v závěrečném posudku.²⁹⁴

Cílem posudku je vyhodnocení toho, zda daný projekt naplňuje kritéria výzkumu a vývoje. FFG však neposuzuje správnost informací uvedených daňovým subjektem, ani to, zda náklady v projektu lze podpořit daňovou podporou. FFG je oprávněna k vypracování posudku přizvat externí odborníky. Z důvodu ochrany know-how a zachování profesionality při posuzování jsou rakouskou právní úpravou na externí odborníky kladeny vysoké požadavky. Jako externí odborník může být přizvána pouze osoba, která působí jako autorizovaný znalec v hodnoceném oboru, organizace, která plní srovnatelné úkoly jako FFG, popř. osoba pracující v těchto organizacích, která má potřebné odborné znalosti.²⁹⁵

Jako externí odborníci naopak nesmějí být přizvány osoby v konkurenčním postavení, mající jakýkoliv vztah k daňovému subjektu či jeho konkurenci,

²⁹³ Unternehmensservice Portal, Forschungsprämie, op. cit.

²⁹⁴ § 3 až § 5 *Forschungsprämienverordnung*, BGBl. II Nr. 515/2012 [vyhláška č. 515/2012, o bonusech za výzkum a vývoj] [online]. [cit. 28. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxc?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20008172>

²⁹⁵ Zwölf Fragen und Antworten zur steuerlichen F & E-Förderung. *Fachverband der Elektro- und Elektronikindustrie, Fachverband der Maschinen & Metallwaren Industrie* [online]. S. 8 a 9 [cit. 29. 8. 2022]. Dostupné z: https://www.metalltechnischeindustrie.at/file-admin/_migrated/content_uploads/Fragen_und_Antworten_zur_steuerlichen_F-E_F%C3%B6rderung.pdf

popř. osoby, které byly daňovým subjektem odmítnuty. Zajímavostí rakouské právní úpravy je právě konstrukce odmítnutí odborné osoby. V případě, že FFG dospěje k závěru, že je třeba přizvat externího odborníka, obeznámí o tom daňový subjekt. Nesdělí mu však jméno či název odborníka. Pouze mu prostřednictvím e-mailu sdělí informace o tom, v jaké oblasti externí odborník působí, popř. obor činnosti organizace, která má být odborníkem. Daňový subjekt má následně 14 dnů na to, aby bez udání důvodů jmenoval osoby, které dle něj nemohou působit v roli externího odborníka. V návaznosti na zachování co nejvyšší míry nevěřejnosti a mlčenlivosti jsou, v případě, že nedojde k jeho vyloučení, externímu odborníkovi předány pouze ty informace, které předal FFG samotný daňový subjekt, a to v anonymizované podobě. FFG má k vypracování posudku vyhláškou stanovenou lhůtu v délce 2 měsíců od podání žádosti. V odůvodněných případech lze tuto prodloužit až na 4 měsíce. Čtyřměsíční lhůtu může FFG překročit pouze v případě, že jí k vypracování posudku brání okolnosti, které jsou mimo sféru jejího vlivu.²⁹⁶ FFG však posudky vypracovává v průměru za 40 dnů.²⁹⁷

FFG tedy stručně řečeno posuzuje to, zda navržený projekt splňuje věcná kritéria výzkumu a vývoje. Při posouzení vychází z definic uvedených v zákoně o daních z příjmů a ve vyhlášce o bonusech za výzkum a vývoj. Vyhláška se však subsidiárně odkazuje také na Frascati manuál.²⁹⁸ Sama však vymezuje zejména tyto základní pojmy:

- **Výzkum a experimentální vývoj** jako tvůrčí činnost, která se provádí systematicky, za pomoci vědeckých metod a s cílem zvýšit stav znalostí, či rozvinutí aplikace těchto poznatků ve vědeckotechnické oblasti a v oblastech sociálních a humanitních věd. Výzkum a experimentální vývoj se skládá z činností, jejichž primárním cílem je zlepšení technické možnosti produktu nebo procesu. Výzkumem a vývojem naopak není zavedení produktu či procesu na trh.

²⁹⁶ BRÄUMANN, P. Forschungsprämie: Rechtsunsicherheiten und empirische Wirksamkeit – Was bringt die steuerliche Forschungsförderung? In: *Steuer – und Wirtschaftskartei*. 2018, roč. 93, č. 34/35, s. 1513–1520.

²⁹⁷ Bundesministerium für Finanzen, Unternehmen beantragten über eine Milliarde Forschungsprämie, op. cit.

²⁹⁸ Jahresgutachten Fragen und Antworten. *Bundesministerium für Finanzen* [online]. Die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft, 2022 [cit. 28. 12. 2024]. Dostupné z: https://www.ffg.at/sites/default/files/downloads/FAQ_Jahresgutachten_2022_0.pdf

- **Základní výzkum** jako činnost tvorby originální studie s cílem zvýšit stav úrovně dosavadních znalostí v oboru, bez zaměření na konkrétní praktický cíl.
- **Aplikovaný výzkum** jako činnost tvorby originální studie s cílem zvýšit stav úrovně dosavadních znalostí v oboru, se zaměřením na konkrétní praktický cíl.
- **Experimentální vývoj** jako činnost systematického využívání znalostí s cílem vyrábět nové nebo výrazně vylepšené materiály, zařízení, výrobky, procesy, metody nebo systémy.²⁹⁹

Vyhláška o bonusech za výzkum a vývoj obsahuje také konkrétní příklady činností, které lze považovat za výzkum a vývoj. Toto vymezení je však spíše obecné. Rámcově navíc odpovídají Frascati manuálu. Proto mám za to, že FFG při posuzování bude primárně vycházet ze značně podrobnějšího Frascati manuálu, na který se ostatně sama vyhláška subsidiárně odkazuje. Uvedení těchto definic ve vyhlášce tak považuji za užitečné zejména pro prvotní přiblížení základních pojmů běžnému daňovému subjektu. Jelikož je výzkum i vývoj v Rakousku podporován stejnou mírou daňové podpory, je nutné zejména rozlišovat mezi činnostmi, které splňují kritéria VaV, a těmi, které toto nesplňují. Rozlišení mezi jednotlivými druhy výzkumu a vývoje je proto optikou rakouského zákona o daních z příjmů spíše podružné.

K vymezení pojmů „výzkum“ a „vývoj“ se též opakovaně vyjádřil rakouský Nejvyšší správní soud. Ten za výzkum a vývoj považuje takové činnosti, které jsou prováděny systematicky, za použití vědeckých metod a s cílem zlepšit stav současného poznání. Je tedy nezbytné, aby tato činnost produkovala něco nového a rozšiřovala předchozí úroveň znalostí v dotčené oblasti.³⁰⁰ Co se týče konkrétních činností, rakouský Nejvyšší správní soud se vyjádřil např. k tomu, zda činnost spočívající v analýze právních rozhodnutí lze považovat za výzkum či vývoj. Předně konstatoval, že i ve společenskovedních oborech může docházet k provádění výzkumné a vývojové činnosti. Dle Frascati manuálu však činnosti rutinního charakteru ve společenskovedních oborech, kam patří i právo, během kterých se aplikují existující principy,

²⁹⁹ Příloha č. 1 Forschungsprämienverordnung.

³⁰⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu Rakouska ze dne 29. 3. 2017, č.j. Ra 2015/15/0060.

metody a modely na konkrétní dílčí problémy, obecně nespadají pod pojem výzkumu a vývoje. Rakouský Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že tvorba některých právních studií může naplňovat definici výzkumu či vývoje. Vždy však bude záležet na konkrétních okolnostech, resp. užitých principech, metodách a cílech projektu a jednotlivých činnostech.³⁰¹

Vypracovaný posudek FFG elektronicky zpřístupní daňovému subjektu a správci daně prostřednictvím portálu FinanzOnline.³⁰² Pokud je hodnocení kladné, nic daňovému subjektu nebrání k zahájení realizační fáze projektu výzkumu a vývoje. Daňový subjekt si jednou ročně může požádat FFG o vydání výroční zprávy. Její vypracování je nezbytné k přiznání podpory. K žádosti je povinen předložit zejména podrobnou dokumentaci týkající se skutečně vykonané činnosti.³⁰³ V této výroční zprávě FFG vyjádří své stanovisko ohledně toho, zda skutečně vykonané činnosti splňují kritéria výzkumu a vývoje. V návaznosti na vydanou výroční zprávu si daňový subjekt požádá o přiznání podpory. Výroční zpráva však není pro správce daně závazná.³⁰⁴

Daňový subjekt má právo případné negativní hodnocení FFG sporovat a předložit důkazy k prokázání svých tvrzení. Nové důkazy opětovně předně posoudí FFG a její hodnocení bude sloužit jako důkaz v následném řízení před správcem daně. Správce daně v následném řízení však nehodnotí pouze splnění věcných náležitostí, při kterém primárně vychází ze závěrů FFG. Hodnotí také to, zda daňový subjekt do žádosti o poskytnutí bonusu uvedl pouze ty náklady, které jsou k podpoře způsobilé, a zda je uvedl ve správné výši. Výše bonusu se totiž od těchto nákladů přímo odvíjí. Správce daně v návaznosti na výsledek řízení vydá rozhodnutí, kterým rozhodne o žádosti daňového subjektu o přiznání daňové prémie.

³⁰¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu Rakouska ze dne 30. 09. 2015, č. j. Ro 2014/15/0018.

³⁰² FinanzOnline je jedním z nejdůležitějších portálů elektronické veřejné správy v Rakousku. Využívá se zejména k podávání daňových přiznání. Je bezplatný a dostupný všem daňovým poplatníkům prostřednictvím internetu (FinanzOnline. *Business Service Portal* [online]. Federal Ministry of Finance [cit. 11. 11. 2025]. Dostupné z: <https://www.usp.gv.at/en/themen/steuern-finanzen/steuerliche-rechte-und-pflichten/weitere-informationen-zu-steuerlichen-rechten-und-pflichten-als-unternehmen/finanzonline.html>)

³⁰³ Detailní požadavky na žádost o zpracování výroční zprávy jsou uvedeny v příloze III Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012.

³⁰⁴ PILGERMAIR, W., KÜHBACHER, T., PÜLZL, P. *Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung: [Forschungsprämie NEU!]*. Wien: LexisNexis-Verl, 2014, s. 35–36.

Přiznaná podpora se daňovému subjektu připisuje na osobní daňový účet zpětně ke dni podání žádosti správci daně. V případě více projektů je správce daně oprávněn daňový bonus přiznat pouze za některé z nich, popř. za sporné projekty přiznat nižší částku, než kterou daňový subjekt požadoval. Daňový subjekt může proti rozhodnutí správce daně brojit řádným opravným prostředkem, popř. následně podat správní žalobu ke správnímu soudu.³⁰⁵ Pro úplnost lze dodat, že daňový subjekt může před zahájením realizace projektu také požádat správce daně o vydání závazného posouzení. Tento institut funguje srovnatelně, jako v České republice. Žádost o vydání předběžného posouzení je zpoplatněna, na rozdíl od žádostí směřovaných FFG. Proto se v praxi příliš nevyužívá.³⁰⁶

4.4.3 Shrnutí

Rakousko si dlouhodobě zakládá na kvalitní podpoře výzkumu a vývoje. To je patrné i z objemu finančních prostředků, které na podporu VaV vynakládá. V roce 2020 na výzkum a vývoj vynaložilo přibližně 3,23 % HDP. Česká republika za stejné období na výzkum a vývoj vynaložila přibližně o 1,24 % svého HDP méně než Rakousko.

Daňová podpora výzkumu a vývoje v Rakousku je poskytována prostřednictvím tzv. „výzkumné prémie“. Z pohledu daňové teorie se jedná o daňový bonus, resp. zvláštní formu slevy na dani. Díky této podpoře si daňový subjekt může snížit svoji daňovou povinnost. Může však dosáhnout i na „negativní daň“. Daňová podpora převyšující daňovou povinnost daňového subjektu se stane přeplatkem na dani. Pokud daňový subjekt nemá jiné daňové nedoplatky, může požádat o jeho vyplacení.

Míra podpory prostřednictvím daňového bonusu se v Rakousku postupně zvyšovala. Od svého zavedení v roce 2002 se zvýšila celkem šestkrát, a to na sedminásobek původní hodnoty. V současnosti tak Rakousko nabízí daňovou podporu ve výši 14 % ze způsobilých nákladů vynaložených

³⁰⁵ FECKTER, A. Die Forschungsprämie. Grundlagen Einführung in die Forschungsprämie. *Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft* [online]. Wien, 2023 [cit. 28. 12. 2024]. Dostupné z: https://www.ffg.at/sites/default/files/allgemeine_downloads/forschungspraemie/2022/Webinar_Grundlagen_TeilB.pdf

³⁰⁶ Antrag zur Forschungsprämie. *Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft* [online]. [cit. 28. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.ffg.at/antrag-zur-forschungspraemie>

na výzkum a vývoj. Mimo nákladů, které jsou běžně do daňové podpory v ostatních členských státech EU zahrnovány, jako jsou například mzdové náklady, náklady na materiál, odpisy apod., si daňový subjekt může do odpočtu zahrnout také fiktivní náklady podnikatele ve výši 50 € za hodinu práce na projektu (maximálně 86 000 € ročně). Ty jsou typické zejména pro živnostníky či společníky společností, kteří nedostávají klasickou mzdu.

Rakousko, vyjma vlastního výzkumu a vývoje, podporuje také nákup výzkumu a vývoje od třetích osob. V takovém případě si daňový subjekt uplatní podporu, jejíž výše vychází z kupní ceny této služby. Výše této podpory je omezena na 1 mil. € ročně. Podpora se však nevztahuje na nákup výzkumu či vývoje od spojených osob.

Co se týče vlastního výzkumu a vývoje, daňový subjekt je povinen předně vypracovat projektovou dokumentaci a předložit ji s žádostí o posouzení Výzkumné agentury pro podporu výzkumu (FFG). Tato agentura sama, či ve spolupráci s externími hodnotiteli, vypracuje posudek. Posudek vychází téměř výhradně z podkladů předložených daňovým subjektem. Proto sám o sobě negarantuje, že daňový subjekt skutečně podporu obdrží. Posudek má za cíl pouze posoudit, zda projekt navržený daňovým subjektem lze považovat za projekt výzkumu a vývoje. V případě kladného posudku může daňový subjekt zahájit realizaci projektu.

Po dokončení projektu, popř. maximálně 1x ročně, v případě dlouhodobých projektů, může daňový subjekt požádat FFG o vypracování výroční zprávy. K této žádosti je daňový subjekt povinen přiložit kompletní dokumentaci týkající se skutečně vykonaných aktivit. Po vyhotovení výroční zprávy může daňový subjekt požádat správce daně o přiznání podpory. Správce daně vyhodnotí, vyjma splnění věcných požadavků na projekt VaV, také oprávněnost vykázaných nákladů a správnost jejich výše. Po vyhodnocení vydá rozhodnutí. Tím může žádosti daňového subjektu plně vyhovět. Může mu však vyhovět jenom částečně, a to buď přiznáním podpory pouze ve vztahu k některým z vykázaných nákladů, popř. pouze k některým projektům, pokud jich daňový subjekt realizoval více. Žádost může pochopitelně také zamítnout. Proti rozhodnutí správce daně jsou přípustné opravné prostředky. Daňový subjekt se také může proti rozhodnutí o opravném prostředku bránit žalobou u správního soudu.

4.5 Daňová podpora výzkumu a vývoje v Polsku

Daňová podpora výzkumu a vývoje v Polsku obecně funguje, shodně jako v České republice, na principu odčitatelné položky od základu daně. Zájem o využívání této podpory v Polsku stále roste. Zatímco v roce 2016 si uplatnilo odčitatelnou položku na výzkum a vývoj 571 daňových subjektů, v roce 2021 se již jednalo o 3606 daňových subjektů.³⁰⁷ Ze statistik Hlavního statistického úřadu Polské republiky rovněž vyplývá, že celkový objem finančních prostředků investovaných do výzkumu a vývoje v Polsku stále roste. K tomu samozřejmě přispívá také státní podpora výzkumu a vývoje. Právě do oblasti výzkumu a vývoje směřovalo téměř 40 % z celkové veřejné finanční podpory v rámci podpory inovačních společností zaměřujících se na služby.³⁰⁸

Polský zákonodárce, vyjma klasického odpočtu na výzkum a vývoj, zavedl i další druhy nepřímé podpory, které souvisí s oblastí výzkumu a vývoje. Mezi ty patří zejména:

- IP Box – snížení daně z příjmů na 5 % na ty příjmy, které pocházejí z výsledků provedeného výzkumu či vývoje.³⁰⁹
- Daňový odpočet na robotizaci – odpočet od základu daně ve výši až 50 % ze způsobilých nákladů.
- Daňový odpočet na prototypy – odpočet od základu daně ve výši až 30 % ze způsobilých nákladů.
- Daňová úleva pro inovativní zaměstnance – snížení záloh na daň z příjmů fyzických osob za zaměstnance, kteří se alespoň z 50 % své celkové pracovní doby podílí na realizaci projektů výzkumu či vývoje.³¹⁰

³⁰⁷ KORGOL-GERS, K. *Ulga na badania i rozwój* [online]. Ministerstwo Rozwoju i Technologii, 2022 [cit. 17. 10. 2024]. Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/ulga-na-badania-i-rozwoj>

³⁰⁸ Działalność innowacyjna przedsiębiorstw w latach 2019–2021. *Główny Urząd Statystyczny* [online]. 28. 12. 2022 [cit. 17. 10. 2024]. Dostupné z: <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spoleczenstwo-informacyjne/nauka-i-technika/dzialalnosc-innowacyjna-przedsiębiorstw-w-latach-2019-2021,2,21.html>

³⁰⁹ K IP Boxu viz HÁJEK, P. Patent Box – A Measure for Sustainable Development. In: TOMÁŠKOVÁ, E. a kol. *Interaction of Law and Economics: Sustainable Development* [online]. Brno: Sciendo, 2024, s. 69–75 [cit. 20. 12. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.2478/9788367405331-008>

³¹⁰ Poland. In: EY Worldwide Research and Development Incentives Reference Guide. *Ernst & Young* [online]. 2024, s. 276–277 [cit. 29. 12. 2024]. Dostupné z: https://www.ey.com/en_gl/functional/external-pdf-download?q=content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-gl/services/tax/documents/en-gl-r-and-d-03-oct-2024.pdf#page=276

Pro úplnost lze doplnit, že sazba daně z příjmů fyzických osob je v Polsku pro rok 2025 stanovena na roční příjem do 120 000 zlotých ve výši 12 % minus částka ve výši 3 600 zlotých, a na příjem nad 120 000 zlotých ve výši 10 800 zlotých, plus 32 % z částky přesahující 120 000 zlotých.³¹¹ Sazba daně z příjmů právnických osob je v Polsku obecně stanovena na 19 %. Malé podniky s příjmy do 2 mil. € však mají sazbu stanovenou ve výši pouhých 9 %.³¹²

4.5.1 Základní charakteristika daňové podpory VaV v Polsku

Základní východiska pro uplatnění odpočtu pro právnické osoby jsou uvedena zejména v polském zákoně o daních z příjmů právnických osob, ve znění pozdějších předpisů (Ustawa z dnia 15. 02. 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych). Z § 18d tohoto zákona vyplývá, že daňový odpočet si mohou uplatnit poplatníci daně z příjmů právnických osob, kteří dosahují jiných příjmů než příjmů z kapitálových výnosů. Tyto subjekty si mohou odčitatelnou položku na výzkum a vývoj odečíst od základu daně, přičemž výše odpočtu nesmí překročit částku příjmů, které daňový subjekt získal z jiných než kapitálových výnosů. Přímou z právní úpravy tak jednoznačně vyplývá, že Polsko poskytuje daňovou podporu primárně prostřednictvím typického daňového odpočtu.³¹³

Zákon o daních z příjmů v daném ustanovení rovněž vymezuje náklady, které jsou způsobilé k podpoře na výzkum a vývoj. Do odpočtu lze zahrnout:

- mzdové náklady,
- náklady na materiál využitý k realizaci VaV,
- náklady na služby přímo související s VaV (znalecké posudky, stanoviska, poradenské a obdobné služby),³¹⁴

³¹¹ KUCHTA, A. Progi podatkowe w 2025 r. Jest już przesądzone, że nie będzie 60 tys. zł kwoty wolnej od podatku, a więc żadnej poprawy w portfelu. INFOR [online]. 23. 12. 2024 [cit. 29. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.infor.pl/twoje-pieniadze/podatki/6705460,progi-podatkowe-w-2025-r-jest-juz-przesadzone-ze-nie-bedzie-60-tys.html>

³¹² JAGUSIAK, M. Podatek CIT – czym jest? Jak go obliczyć i kto musi go placić? Kluczowe informacje 2025. IFIRMA [online]. 27. 12. 2024 [cit. 28. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.ifirma.pl/blog/podatek-cit-czym-jest-jak-go-obliczyc-i-kto-musi-go-placic-kluczowe-informacje-2025/>

³¹³ § 18 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [zákon o daních z příjmů právnických osob] [online]. [cit. 3. 11. 2024]. Dostupné z: <https://lexlege.pl/ustawa-o-podatku-dochodowym-od-osob-prawnych/>

³¹⁴ Lze uplatnit pouze pokud jsou prováděny subjektem vymezeným zákonem o zásadách financování vědy (typicky se bude jednat o univerzity či státní vědecké organizace).

- náklady související s úhradou za využívání vědeckého a výzkumného vybavení, používaného výhradně v rámci výzkumu a vývoje,³¹⁵
- náklady na získání a udržení patentu, práva na ochranu užitého vzoru či registraci průmyslového vzoru,
- odpisy z dlouhodobého majetku hmotného a nehmotného majetku, používaného v rámci výzkumu a vývoje,³¹⁶
- náklady na nákup specifického vybavení k provedení výzkumu a vývoje, které nejsou dlouhodobým majetkem. Zejména se bude jednat o laboratorní vybavení a měřicí přístroje.³¹⁷

Jak je zřejmé z uvedeného výčtu, polský zákonodárce se rozhodl podporovat poměrně typické náklady související s výzkumem a vývojem v hojně míře podporované i v ostatních členských státech EU. Smluvní výzkum a vývoj v Polsku obecně daňově podporován není. Co se týče mzdových nákladů, počítají se do nich nejen přímé náklady daňového subjektu ve formě vyplacené mzdy. Spadají sem i náklady spojené s náhradou za dobu nemoci zaměstnance, práci ve svátky, přesčasy, odměny a další dodatečné náklady na zaměstnance. V případě, že zaměstnanec nepracuje výhradně na projektu výzkumu a vývoje, přiměřeně se krátí poměr nákladů, které si může daňový subjekt do odpočtu uplatnit.³¹⁸

K tomu, aby byl mzdový náklad způsobilý k uplatnění do odpočtu, je tedy nezbytné, aby byly zároveň splněny tři podmínky. Za prvé se musí jednat o daňově uznatelný náklad daňového subjektu. To je podmínka, která se vztahuje ke všem nákladům, nikoliv jen mzdovým. Za druhé se tento náklad musí vztahovat na zaměstnance, který se v rámci své skutečné činnosti podílel na realizaci projektu výzkumu a vývoje. A za třetí lze tento náklad uplatnit pouze v poměru, ve kterém se tento zaměstnanec podílí na činnostech výzkumu a vývoje v rámci celkové pracovní doby za dané období.³¹⁹ Pokud tedy zaměstnanec pouze v polovině své celkové pracovní

³¹⁵ Náklady nelze do odpočtu zahrnout, pokud toto vybavení poskytuje spojená osoba.

³¹⁶ Vyjma odpisů z osobních automobilů, staveb, budov a pozemků.

³¹⁷ Website of the Republic of Poland. *Tax reliefs in Poland for research, development and innovation* [online]. [cit. 17. 10. 2024]. Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/poland-businessharbour-en/tax-reliefs-in-poland-for-research-development-and-innovation>

³¹⁸ Rozsudek Zemského správního soud v Lodži ze dne 10. 9. 2024, sp. zn. I SA/Bd 352/24.

³¹⁹ Rozsudek Zemského správního soud v Lodži ze dne 21. 5. 2024, sp. zn. I SA/ed 186/24.

doby pracuje na projektu výzkumu a vývoje, může si daňový subjekt uplatnit pouze polovinu z jeho celkových nákladů na tohoto zaměstnance do odpočtu. I to je naprosto standardní v rámci daňové podpory VaV v členských státech EU.

Souběh přímé a nepřímé podpory je v Polsku upraven prakticky shodně, jako v České republice. Daňový subjekt nemůže na jeden konkrétní náklad čerpat přímou i nepřímou podporu. To však neznamená, že je nutné z nepřímé podpory automaticky vyloučit každý projekt výzkumu a vývoje, který již byl podpořen přímou podporou. Platí totiž to, že pokud byl projekt podpořen přímou podporou pouze po část jeho realizace, může daňový subjekt čerpat nepřímou podporu po dobu, po kterou přímou podporou podpořen nebyl.³²⁰

Zajímavostí polské právní úpravy, plynoucí z § 18da zákona o daních z příjmů právnických osob, je bezesporu to, že zákonodárce v určitých ohledech preferenčně přistupuje k nově vzniklým právnickým osobám. Tento preferenční přístup spočívá v tom, že pokud poplatník daně z příjmů právnických osob dosáhl v prvním roce své činnosti daňové ztráty, popřípadě je jeho základ daně bez zohlednění odpočtu nižší, než je samotný odpočet, může využít nikoliv odpočtu, ale daňového bonusu. V případě, že daňový subjekt dosáhl daňové ztráty, bude daňovému subjektu zaevidována částka rovnající se výši odpočtu vynásobené sazbou daně jako přeplatek na dani. Pokud dosáhl základu daně (bez odpočtu na VaV) nižšího, než je výše podpory, jako přeplatek na dani mu bude zaevidována částka podpory přesahující kladný základ daně a vynásobená příslušnou sazbou daně. V případě, že daňový subjekt nemá jiné nedoplatky na daních, vznikne mu vratitelný přeplatek, který může mu být na žádost přímo vyplacen. Za určitých podmínek lze daňového bonusu využít i v druhém zdaňovacím období. Tak tomu je v případě, že je daňovým poplatníkem v tomto období mikro, malý či střední podnik ve smyslu polského zákona o podnikatelích (*ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – prawo przedsiębiorców*).³²¹

³²⁰ Rozsudek Zemského správního soud v Bydhošti ze dne 21. 5. 2024, sp. zn. I SA/Bd 220/24.

³²¹ *Ulgą na badania i rozwój. E-pity* [online]. 2024 [cit. 30. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.e-pity.pl/ulgi-odliczenia/ulga-na-badania-rozwoj/>

Polský zákonodárce však myslel i na možné zneužití těchto daňových bonusů. Proto v zákoně o daních z příjmů právnických osob zakotvil, že daňového bonusu nemohou dosáhnout poplatníci daně z příjmů právnických osob:

- kteří vznikli v důsledku přeměny, fúze nebo rozdělení právnických osob, či přeměnou z podnikající fyzické osoby,
- jejichž součástí základního kapitálu je podnik, část podniku, či určitá složka majetku podniku již dříve fungujícího podnikatele, jehož hodnota tvoří ekvivalent v polských zlotých nejméně 10 000 € a
- kteří jako nepeněžitě vklady získali složky majetku jiného daňového subjektu v důsledku likvidace tohoto subjektu, pokud vkladatelé vlastnili podíly či akcie likvidovaného subjektu.³²²

Pro daňové poplatníky uplatňující tyto daňové bonusy rovněž platí omezení spočívající v tom, že pokud se do tří let od konce zdaňovacího období, za které bonus získali, ocitnou v likvidaci či je na ně prohlášen konkurz, jsou povinni daňový bonus vrátit. Toto vrácení probíhá tak, že v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém došlo k této okolnosti, vykážou do příslušného řádku částku dříve vykázanou jako daňový bonus, čímž se jim fakticky zvýší daň v tomto pozdějším zdaňovacím období.³²³

Míra podpory se dle § 18d odst. 7 polského zákona o daních z příjmů právnických osob odvíjí od dvou základních kritérií. Míra podpory je odvislá od konkrétního subjektu, který si odpočet uplatňuje, a od toho, které konkrétní náklady si uplatnil. Pokud má daňový subjekt přiznán status výzkumného a vývojového centra, a zároveň se jedná o mikro, malý nebo střední podnik, může si odečíst veškeré způsobilé náklady ve výši 200 % od základu daně. Ostatní výzkumná a vývojová centra si mohou uplatnit také odpočet ve výši 200 % na převážnou většinu nákladů. Výjimkou jsou pouze náklady vynaložené na získání a zachování patentu, popř. jiný způsob získání a ochrany práva duševního vlastnictví. Tyto náklady si do odpočtu mohou zahrnout pouze ve výši 100 %. Ostatní daňoví poplatníci si obecně mohou odečíst veškeré způsobilé náklady ve výši 100 %. Výjimku tvoří pouze mzdové náklady a náklady s nimi související (náklady na zdravotní a sociální pojištění). Ty si mohou uplatnit ve výši 200 %.³²⁴

³²² § 18da Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

³²³ § 18da Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

³²⁴ Polish R & D tax allowance. *Tax Incentives for R & D and Innovation* [online]. OECD, 2023 [cit. 29. 12. 2024]. Dostupné z: <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/POL1>

Obsahově téměř shodná pravidla pro daňové odpočty na výzkum a vývoj platí také pro podnikající fyzické osoby. Konkrétní úprava je zakotvena zejména v § 26e zákona o daních z příjmů fyzických osob (*Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych*).³²⁵ Dualita této úpravy je dána především tím, že v Polsku, na rozdíl od České republiky, jsou daně z příjmů fyzických a právnických osob upraveny v odlišných zákonech. Obsahově se však právní úprava pro fyzické a právnické osoby v zásadě neliší, alespoň co se týče odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

4.5.2 Proces uplatnění odčitatelné položky

Proces uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj je v Polsku v podstatě shodný, jako tomu bylo v České republice před novelou zákona o daních z příjmů, účinnou od 1. 4. 2019. Daňový subjekt v Polsku není povinen správce daně obeznámit se svým záměrem realizace výzkumného či vývojového projektu.

V rámci realizace projektu je daňový subjekt povinen evidovat náklady na výzkum a vývoj odděleně. Zákon však přesnou podobu oddělené evidence nestanovuje. Bude tak na daňovém subjektu, kterou formu oddělené evidence zvolí. Jediným zákonným požadavkem na vedení oddělené evidence je to, že z této evidence musejí být spolehlivě určitelné náklady vynaložené na výzkum a vývoj. Samotné uplatnění odpočtu činí daňový subjekt v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém náklady na výzkum či vývoj vynaložil.³²⁶

Posouzení formálních i věcných podmínek, které musejí být k uplatnění odpočtu splněny, činí správce daně. Při posouzení věcných podmínek, tedy zda vykonaná činnost naplňuje kritéria výzkumu a vývoje, vychází z definic uvedených zejména v zákonech o daních z příjmů fyzických a právnických osob. Ty jsou však obsahově téměř shodné jako definice ve Frascati manuálu.³²⁷ Proto je nadbytečné je zde blíže rozvádět.

³²⁵ *Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych* [Zákon o daních z příjmů fyzických osob] [online]. [cit. 3. 11. 2024]. Dostupné z: <https://lexlege.pl/ustawa-o-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych/>

³²⁶ SADOWSKI, W. Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako możliwe do wykorzystania narzędzie przeciwdziałające inflacji. In: *Kwartalnik Prawno-Finansowy* [online]. Uniwersytet Wrocławski, 2021, č. 1 [cit. 29. 12. 2024]. Dostupné z: <https://repozytorium.uni.wroc.pl/dlibra/publication/149355>

³²⁷ Tax Incentives for R & D and Innovation, Polish R & D tax allowance, op. cit.

Pokud daňový subjekt dosáhne daňové ztráty ve zdaňovacím období, ve kterém náklady na VaV vynaložil, může si celou výši odpočtu odepsat v šesti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Zároveň platí, že pokud dosáhne v dotčeném zdaňovacím období nižšího základu daně, než jaký mu náleží odpočet, může si odpočet uplatnit pouze částečně a jeho zbytek si odečíst v dalších zdaňovacích obdobích, nejpozději však do šestého bezprostředně následujícího období. Odpočet si také může uplatnit až 5 let zpětně prostřednictvím podání dodatečného daňového priznání.³²⁸

I přes stále rostoucí zájem o uplatňování odčitatelné položky na výzkum a vývoj je v Polsku stále mnoho daňových poplatníků, kteří ji nevyužívají, přestože do VaV investují. Z výzkumu, který provedli Niewiadomski a Nogalski, vyplývá, že neochota uplatňování odčitatelné položky na výzkum a vývoj v Polsku pramení zejména ze složitosti a nejednoznačnosti současné právní úpravy. Konkrétně pak uvedli, že daňoví poplatníci si často nejsou jisti tím, zda jejich činnost naplňuje kritéria výzkumu a vývoje. Nejasný je pro ně také požadavek na řádné vedení oddělené evidence nákladů, resp. vedení řádné dokumentace projektu výzkumu a vývoje (hodnocení projektu, evidence mzdových nákladů apod.).³²⁹

4.5.3 Shrnutí

Atraktivita daňové podpory výzkumu a vývoje prostřednictvím odčitatelné položky od základu daně v Polsku stále roste. A to i přesto, že ne všichni daňoví poplatníci, kteří realizují výzkum a vývoj, si tuto podporu uplatňují. Potenciál této daňové podpory není naplněn zejména proto, že mnoho daňových poplatníků považuje současnou právní úpravu za nejednoznačnou a složitou. Obávají se zejména následného sporu se správcem daně ohledně splnění formálních i věcných podmínek odpočtu.

³²⁸ Ernst & Young, Poland, op. cit.

³²⁹ NIEWIADOMSKI, P., NOGALSKI, B. Ulga podatkowa jako forma wsparcia procesów zarządzania i rozwoju innowacyjnych przedsiębiorstw – struktura i zakres jej wykorzystania wśród producentów części i podzespołów technicznych środków transportu rolniczego. In: *Zeszyty Naukowe Politechniki Poznańskiej. Organizacja i Zarządzanie* [online]. Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej, 2023, č. 87, s. 103–125 [cit. 29. 12. 2024]. Dostupné z: http://yadda.icm.edu.pl/baztech/element/bwmeta1.element.baztech-6a9d22d1-34b3-4893-85ee-f6b4bfc1a2a8/c/niewiadomski_przemyslaw_ulga_87_2023.pdf

Podoba obecné daňové podpory výzkumu a vývoje v Polsku je do značné míry shodná jako v České republice. Liší se zejména v tom, že za splnění zákonem stanovených podmínek mohou získat nově začínající společnosti podporu ve formě daňového bonusu, nikoliv odčitatelné položky od základu daně. Podstatný rozdíl lze spatřovat také v míře podpory. Ta je obecně pro výzkumná a vývojová centra stanovena ve výši 200 % ze způsobilých nákladů, jakožto odčitatelná položka od základu daně. Ostatní daňoví poplatníci si obecně mohou odečíst veškeré náklady ve výši 100 %. Výjimku tvoří pouze mzdové náklady a náklady s nimi související. Ty si mohou uplatnit ve výši 200 %.

Proces uplatnění odčitatelné položky je v Polsku rovněž téměř shodný s Českou republikou. Liší se zejména v tom, že v Polsku není nutné, aby daňový subjekt před zahájením realizace projektu oznámil svůj záměr správci daně. Další podstatný rozdíl lze shledat v tom, že pokud si daňový subjekt v Polsku nemůže uplatnit odpočet od základu daně za zdaňovací období, ve kterém náklady na výzkum a vývoj vynaložil (jelikož dosáhl daňové ztráty, popř. výše podpory přesahuje výši jeho základu daně), může si odpočet (či jeho část) uplatnit v šesti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. V České republice je to dle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů možné pouze ve třech bezprostředně následujících obdobích.

Pro úplnost je nutné doplnit, že Polsko podporuje výzkum a vývoj různými způsoby, nikoliv pouze prostřednictvím odčitatelné položky od základu daně (resp. daňového bonusu u start-upů). Polsko také poskytuje nepřímou podporu výzkumu a vývoje ve formě daňových odpočtů na robotizaci a prototypy, či daňové úlevy vztahující se k zaměstnancům převážně pracujících na projektech výzkumu a vývoje. Za nepřímou podporu VaV však lze považovat i IP Box. Ten lze vymezit jakožto speciální daňový režim, díky němuž příjmy z výsledků již realizovaného výzkumu a vývoje podléhají nižšímu zdaňování. Tato nižší sazba daně se však aplikuje pouze na ty příjmy, které souvisejí s výsledky výzkumu a vývoje.

5 SROVNÁNÍ A NÁVRHY *DE LEGE FERENDA*

Jak již bylo v uvedeno v úvodu, cílem této monografie je navržení koncepčních změn daňové podpory výzkumu a vývoje, která povede k její vyšší atraktivitě. Při formování závěrů vycházím z předpokladu, že daňovou podporu je nutné považovat za veřejnou podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Návrhy *de lege ferenda* proto musí být koncipovány tak, aby byly slučitelné s vnitřním trhem (viz kapitola 2.2). První možností by tak bylo navrhnout takovou daňovou podporu, na kterou by se aplikovalo nařízení Komise, kterým se prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem. Pokud by navržená podpora naplňovala požadavky na ni kladené uvedeným nařízením, bylo by ji možné bez dalšího považovat za souladnou s vnitřním trhem. Takovou podporu zavedlo např. Chorvatsko.

Nařízení však obsahuje limity stanovené v absolutních částkách pro maximální možnou podporu na jeden projekt pro jeden daňový subjekt. Osobně však nejsem příznivcem takového omezení. To proto, že omezuje přístup k financování rozsáhlých a nákladných projektů. Projekty zaměřující se např. na léčbu rakoviny či vývoj nových léků bývají obecně velice nákladné. Tyto projekty mají nesporně obrovský potenciál pro zásadní posun vědy a vytvoření pozitivních externalit, které by byly přínosné pro všechny obyvatele ČR (a nejen pro ně). Výše podpory omezená pevnou částkou by nemusela být dostatečně motivující. Proto při formování doporučení ke změně právní úpravy nebudu cílit na to, aby daňová podpora výzkumu a vývoje naplňovala podmínky stanovené uvedeným nařízením. Ostatně většina daňových podpor v členských státech EU podmínky v tomto nařízení zjevně nesplňuje. Pokud daňová podpora nesplňuje kritéria uvedeného nařízení, pak je nutné, aby získala výjimku od Evropské komise. Tu obecně může získat za předpokladu, že splňuje kritéria pro podporu výzkumu, vývoje a inovací, uvedená ve sdělení Komise č. 2022/C 414/01. Přestože toto sdělení není právně závazné a nepodřízení se mu nelze nikterak sankcionovat, Komise z něj při posuzování možného udělení výjimky vychází. Toto sdělení neobsahuje limity maximální výše podpory pevnou částkou, tak jako je tomu v nařízení. Limity jsou v něm uvedeny pouze jako maximální procentní výše podpory

pro jednotlivé druhy výzkumu, vývoje či inovací. Mám za to, že tyto limity jsou nastaveny dostatečně vysoko tak, aby daňová podpora skutečně mohla skutečně plnit svůj účel. Z omezení stanovených uvedeným sdělením Komise tak bude v následujících doporučeních vycházeno. Bez jejich splnění by totiž navržená daňová podpora jen stěží dostala výjimku z obecně platného zákazu veřejné podpory.

5.1 Forma daňové podpory výzkumu a vývoje

Daňová podpora výzkumu a vývoje je v současnosti v České republice poskytována prostřednictvím odčitatelné položky od základu daně. Tento způsob podpory je poměrně běžný. Shodnou formu podpory poskytuje také Chorvatsko, Slovensko a částečně také Polsko. Nejedná se však o jediný možný způsob podpory. Výzkum a vývoj lze podpořit také slevou na dani. Tento způsob podpory zvolilo např. Španělsko.

Rozdíly mezi těmito dvěma způsoby nejsou příliš významné. Sleva na dani se, na rozdíl od odčitatelné položky, odečítá až od vypočtené daně, nikoliv od základu daně. Z praktického hlediska může rozdíl v těchto formách hrát roli zejména v případě změn sazeb daní z příjmů. Pokud je daňová podpora poskytována prostřednictvím daňového odpočtu a dojde-li ke změně sazby daně z příjmů, fakticky současně s tím dojde ke změně výše podpory (v absolutních číslech), aniž by se změnila míra podpory. Proporčně (v relativních číslech) však výše podpory zůstane zachována. Přesný opak platí pro slevy na dani. V případě změny sazby dojde k relativní změně výše podpory. Z hlediska objemu finančních prostředků však k žádné změně podpory nedojde.

Tyto závěry lze demonstrovat na jednoduchém příkladu. Představme si situaci, ve které je ve státech A i B sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 20 %. Stát A podporuje výzkum a vývoj prostřednictvím odčitatelné položky ve výši 100 %. Stát B podporuje výzkum a vývoj prostřednictvím slevy na dani ve výši 20 %. Pokud daňový subjekt v obou státech na VaV vynaloží 200 tis. € a jeho základ daně bez podpory činí 1 mil. €, bude mít nárok v obou státech nárok na podporu ve výši 40 tis. €, jak je zřejmé z níže uvedené tabulky.

Tabulka č. 15: Příklad rozdílů mezi odčitatelnou položkou a slevou na dani při sazbě daně 20 %

	Stát A	Stát B
Sazba daně	20 %	20 %
Odčitatelná položka	100 %	-
Sleva na dani	-	20 %
Daňový subjekt dosáhl základu daně (bez podpory) ve výši 1 mil. €. Na VaV vynaložil 200 tis. €.		
Základ daně (po odpočtu)	800 tis. €	1 mil €
Daň před slevou	160 tis. €	200 tis €
Daň po slevě	160 tis. €	160 tis. €
Celková podpora	40 tis. €	40 tis. €

Zdroj: vlastní tvorba.

Pokud však v obou státech dojde ke snížení sazby daně z příjmů právnických osob na 10 % a výše podpory se nezmění, dojde k tomu, že daňový subjekt ve státě A získá nižší podporu, než ve státě B. Je tomu tak proto, že se odčitatelná položka odčítá přímo od základu daně, tedy před aplikací sazby daně. Sazba daně tak přímo ovlivňuje výši podpory. Naopak sleva na dani se uplatní až po aplikaci sazby daně na základ daně. Proto dojde k situaci, ve které daňový subjekt získá odlišnou daňovou podporu, a to i přes to, že se míra podpory ani v jednom státě nezměnila.

Tabulka č. 16: Příklad rozdílů mezi odčitatelnou položkou a slevou na dani při sazbě daně 10 %

	Stát A	Stát B
Sazba daně	10 %	10 %
Odčitatelná položka	100 %	-
Sleva na dani	-	20 %
Daňový subjekt na VaV vynaloží 200 tis. €, základ daně (bez podpory) má 1 mil. €		
Základ daně (po odpočtu)	800 tis. €	1 mil €
Daň před slevou	80 tis. €	100 tis €
Daň po slevě	80 tis. €	60 tis. €
Celková podpora	20 tis. €	40 tis. €

Zdroj: vlastní tvorba.

Z uvedeného rozdílu lze dovodit, že zákonodárce by měl při změně sazby daně z příjmů vždy brát v úvahu také to, jaké dopady tato změna bude mít na podporu výzkumu a vývoje, ať již ji poskytuje prostřednictvím daňového odpočtu či slevy na dani.

Osobně mám za to, že podpora prostřednictvím odčitatelné položky je z praktického hlediska vhodnější. To proto, že úmyslem zákonodárce typicky bývá podpořit výzkum a vývoj ve stanoveném poměru k sazbě daně. Pokud je daňová podpora poskytována prostřednictvím daňových odpočtů, bude tento poměr zachován i bez ohledu na případné budoucí změny v sazbě daně. Pokud je však daňová podpora VaV poskytována prostřednictvím slevy na dani, musí zákonodárce při změně sazby daně rovněž změnit míru podpory VaV pro zachování stejného poměru mezi sazbou daně a výší podpory. Z tohoto důvodu mám za to, že odčitatelné položky jsou vhodnější formou podpory výzkumu a vývoje než slevy na dani. Jedná se však o marginální rozdíl, který zákonodárce může eliminovat tím, že se změnou sazby daně současně změní také míru podpory.

Výzkum a vývoj lze však podporovat i prostřednictvím daňového bonusu. Přestože se v teorii často daňový bonus považuje za zvláštní formu slevy na dani, osobně mám za to, že je potřeba mezi slevou na dani a daňovým bonusem odlišovat. Ačkoliv obě daňové úlevy snižují daň prakticky shodně, prostřednictvím daňového bonusu může dojít k situaci, která je označována jako tzv. „negativní daň“. Jedná se tedy o situaci, ve které je daňová povinnost daňového subjektu záporná. Tato negativní daň se stává daňovým přeplatkem a za splnění zákonem stanovených podmínek, typicky v případě, že daňový subjekt nemá daňové nedoplatky, se stane vratitelným přeplatkem. O tom, že je potřeba daňový bonus vnímat jako zvláštní kategorii daňové úlevy svědčí i to, že v zahraničí lze negativní daň dosáhnout nikoliv pouze na základě slevy na dani, nýbrž také prostřednictvím daňového odpočtu. Proto daňový bonus považuji za zvláštní formu daňového zvýhodnění, odlišitelného od daňového odpočtu i slevy na dani.

Daňovou podporu výzkumu a vývoje prostřednictvím daňového bonusu v současnosti nabízí ze států zahrnutých do komparace zejména Rakousko. Za splnění zvláštních podmínek poskytuje daňový bonus na výzkum a vývoj i Polsko a Španělsko. Tato forma podpory je obecně pro daňové subjekty

výhodnější, než odčitatelné položky či slevy na dani. To proto, že výše daňové podpory přesahující jejich základ daně jim bude, po aplikaci příslušné sazby daně, evidována jako přeplatek na dani. Pokud daňový subjekt nemá jiné daňové nedoplatky, stane se z této záporné daně vratitelný přeplatek. Daňový subjekt si tak může požádat o jeho vyplacení.

O podporu tak nepříjde ani v případě, že dlouhodobě vykazuje daňovou ztrátu. K finančním prostředkům se navíc může dostat poměrně brzy po skončení zdaňovacího období, ve kterém náklady na výzkum a vývoj vynaložil (obvykle do několika měsíců po skončení zdaňovacího období). Tyto finanční prostředky může opětovně investovat, což mu může pomoci k rychlejšímu rozvoji svého podnikání.

Osobně se domnívám, že forma poskytování daňové podpory je rozhodná zejména pro začínající podniky, resp. malé a střední společnosti. Velké a na trhu zavedené společnosti totiž obvykle dosahují dostatečně vysokého základu daně. Proto je z jejich pohledu nerozhodné, zda si svoji daňovou povinnost sníží prostřednictvím daňového odpočtu či slevy na dani, resp. daňového bonusu. Pokud mají dostatečný základ daně, tak ani po uplatnění podpory obvykle nedosáhnou negativní daně. Navíc bývají dostatečně kapitálově zabezpečeny. Proto i pokud by si daňový odpočet či slevu na dani z důvodu nedostatečného základu přenášely do dalších zdaňovacích období, nebude to pro ně znamenat přílišné omezení jejich podnikání. Zároveň je vysoká pravděpodobnost, že brzy dosáhnou dostatečného základu daně, tudíž si budou moci celou podporu v dohledné době uplatit.

Zejména u začínajících společností, resp. malých či středních společností, však bývá situace diametrálně odlišná. V počátcích podnikání, zejména pokud musí nejprve investovat do výzkumu či vývoje, obvykle nedosahují dostatečně vysokého kladného základu daně. Z povahy věci navíc nebyvají dostatečně kapitálově zabezpečené. Právě pro ně proto může být způsob daňové podpory kruciólní. Může totiž značně ovlivnit jejich rozhodnutí, zda do výzkumu či vývoje vůbec investovat, popř. v jakém rozsahu. Pokud budou mít dostatečně vysokou pravděpodobnost, že se jim alespoň část investovaných finančních prostředků brzy prostřednictvím daňového bonusu navrátí, jejich vůle k investici bude logicky vyšší. V případě, že je daňová podpora VaV poskytována prostřednictvím klasické slevy na dani, popř. prostřednictvím

daňového odpočtu, budou si tuto podporu moci efektivně uplatnit teprve až začnou vykazovat kladný základ daně. To může značně snižovat jejich ochotu investovat do výzkumu a vývoje.

Za těchto okolností také významně záleží na tom, v jakém časovém horizontu si budou moci daňový odpočet či slevu na dani uplatnit. V České republice si daňový subjekt může uplatnit odpočet pouze ve třech bezprostředně navazujících obdobích. Lze tak důvodně očekávat, že v tomto časovém horizontu nově začínající společnost investující do výzkumu a vývoje ani nedosáhne kladného základu daně. Proto může o daňovou podporu poměrně jednoduše přijít. Vstřícnější přístup zvolilo Španělsko. V případě nevyužití celé slevy na dani ve zdaňovacím období, ve kterém daňový subjekt náklady na VaV vynaložil, si ji může uplatnit během následujících 16 zdaňovacích období. Během takto dlouhého časového úseku pro efektivní využití slevy na dani je tak prakticky vyloučeno, že o podporu přijde. Proto je v případě poskytování podpory prostřednictvím daňového odpočtu či slevy na dani podstatné, aby zákonodárce poskytl dostatečně dlouhou lhůtu pro uplatnění podpory. V opačném případě nebude podpora pro začínající, popř. malé či střední společnosti, dostatečně atraktivní.

Pro úplnost je nutno podotknout, že finanční rozhodování podniku je značně ovlivněno časem. Je notorií, že peněžní prostředky, které má daňový subjekt okamžitě k dispozici, nejsou ekvivalentní se stejnými finančními prostředky, které získá v budoucnu. Finanční prostředky, se kterými disponuje nyní či dříve, mají pro něj nesporně vyšší význam. To proto, že tyto finanční prostředky může investovat, resp. získávat z nich úrokové výnosy. Proto podniky při svém finančním plánování značně vycházejí i z faktoru času.³³⁰

Při zohlednění časového faktoru je tak nepochybné, že podpora ve formě daňového bonusu je obecně pro daňové subjekty atraktivnější, než podpora ve formě odčitatelné položky či slevy na dani. Pro stát je situace pochopitelně opačná. Odčitatelné položky a slevy na dani ovlivňují pouze jeho příjmy, nikoliv výdaje. Pokud si daňový subjekt uplatní tyto daňové úlevy až s několikaletým zpožděním, může stát do té doby nakládat s finančními prostředky, které by v rámci daňového bonusu musel daňovému subjektu

³³⁰ VALACH, J. *Finanční řízení podniku*. 2. aktualizované a rozšířené vyd. Praha: Ekopress, 1998, s. 43.

vyplatit. Proto je pro něj podpora prostřednictvím slevy na dani či daňového odpočtu výhodnější. Výhodnost podpory pro stát však z logiky věci není hlavním cílem podpory. Cílem podpory je naopak motivovat daňové subjekty k tomu, aby investovaly do výzkumu a vývoje v co možná nejvyšší míře.

Z úvah v této podkapitole proto uzavírám, že nejvhodnějším nástrojem pro nepřímou podporu výzkumu a vývoje je bezpochyby daňový bonus. Tato forma podpory je z logických důvodů atraktivní zejména pro malé a střední podniky v začátcích jejich podnikání. Přitom zapojení těchto subjektů do výzkumné a vývojové činnosti bývá většinou autorů označováno jako nedostatečné.³³¹ To však neznamená, že z něj nemohou těžit také velké společnosti. Prostřednictvím této daňové úlevy dojde buď k okamžitému snížení daňových povinností, shodně jako u slevy na dani či odčitatelné položky, či k vyplacení peněžních prostředků, které daňový subjekt může ihned využít. Dojít může také ke kombinaci obojího, tedy ke snížení daňové povinnosti a vyplacení zbývající podpory. Daňový subjekt tak podporu prostřednictvím daňového bonusu obvykle obdrží v řádu měsíců po skončení zdaňovacího období, ve kterém náklady na výzkum a vývoj vynaložil. Proto je tato podpora z hlediska finančního plánování obecně pro daňové subjekty výhodnější. Podpora výzkumu a vývoje prostřednictvím odčitatelné položky a slevy na dani je z hlediska rychlosti a efektivity prakticky shodná. Odčitatelná položka se však jeví jako vhodnější nástroj podpory. To proto, že i přes změnu sazby daně zůstane ve stejném poměru k sazbě, aniž by se míra podpory musela měnit. Tento rozdíl však může být eliminován tím, že zákonodárce při změně sazby daně proporcionálně změní i míru podpory. Proto je vhodnost užití podpory prostřednictvím odčitatelné položky a slevy na dani prakticky shodná.

5.2 Míra podpory výzkumu a vývoje

Míra podpory pochopitelně hraje podstatnou roli v rámci atraktivity daňové podpory výzkumu a vývoje. Obecně platí, že čím vyšší podpora je, tím více daňových subjektů si ji uplatní. Jak však bylo podrobněji vysvětleno na několika příkladech v rámci srovnávaných států v této práci, míra podpory není jediným aspektem její atraktivity.

³³¹ LABEAGA AZCONA, op. cit., s. 19–20.
či GÓMEZ QUIRÓS, op. cit., s. 14–15.

Pro srovnání míry podpory by bylo jednoduše možné vycházet ze statistiky OECD (Tabulka č. 7). Ta však reflektuje pouze obecnou míru podpory, typicky platnou pro velké společnosti. Nezohledňuje jakékoliv specifické okolnosti, které mohou míru podpory ovlivnit. Zároveň nezohledňuje ani škálu nákladů, které se do podpory započítávají. Míra podpory a sazby daní se navíc rychle mění. Proto statistika OECD není zcela aktuální a může sloužit toliko jako prvotní přiblížení problematiky.

S ohledem na veškeré okolnosti ovlivňující míru podpory je prakticky nemožné exaktně srovnat míru podpory v jednotlivých členských státech EU, které byly zahrnuty do komparace. Přesto považuji míru podpory v České republice ve srovnání s těmito státy prakticky za nejméně atraktivní. V těchto úvahách vycházím ze skutečnosti, že Česká republika nabízí základní odpočet ve výši 100 %, resp. 110 % u nákladů, které převyšují náklady vynaložené na VaV v předchozím zdaňovacím období. Dále vycházím z toho, že daňovou podporu výzkumu a vývoje budou typicky uplatňovat právnické osoby. To lze ostatně dovodit z toho, že v letech 2019–2023 byly fyzické osoby v České republice jako příjemci podpory nejvíce zastoupeny v roce 2021, kdy z celkového počtu příjemců tvořily 1,9 %. Jejich poměr je tak zcela zanedbatelný. V některých státech, např. ve Španělsku, si podnikající fyzické osoby ani tuto podporu uplatnit nemohou. Proto budu v následujících úvahách srovnávat výhradně podporu výzkumu a vývoje z pohledu právnických osob. V Chorvatsku je výše odpočtu pro rok 2025 stanovena na 250–400 % z vynaložených nákladů, a to dle konkrétního typu provedeného výzkumu či vývoje. Uznávám, že atraktivitu této míry podpory snižuje maximální limit poskytnuté podpory. Obecně je však míra podpory v Chorvatsku podstatně vyšší než v České republice.

Španělsko nabízí podporu obecně ve formě slevy na dani ve výši 25 % z vynaložených nákladů na výzkum a vývoj. Základní sazba daně z příjmů právnických osob je ve Španělsku rovněž stanovena na 25 %. Sleva na dani tak obecně odpovídá odpočtu ve výši 100 %. V tomto se tedy shoduje s mírou podpory v České republice. Nelze však pominout to, že základní sazba daně se nevztahuje na veškeré daňové poplatníky. Podstatná část právnických osob ve Španělsku aplikuje nižší sazbu daně z příjmů právnických osob. Příkladem lze uvést nově vzniklé společnosti, které v prvních letech podnikání aplikují

tuto sazbu ve výši pouhých 15 %. Pro podstatnou část příjemců podpory tak sleva na dani bude vyšší, než ekvivalent daňového odpočtu ve výši 100 %.

Sleva na dani ve výši 25 % navíc vyjadřuje pouze základní míru podpory. Náklady vynaložené na VaV převyšující náklady na VaV vynaložené v předchozím zdaňovacím období a v ročním průměru ve dvou předchozích zdaňovacích obdobích jsou podpořeny ve výši 42 %. To odpovídá odpočtu ve výši 168 %. V České republice jsou přitom tyto náklady podpořeny odpočtem pouze ve výši 110 %. Již z tohoto pohledu tedy Španělsko nabízí vyšší míru nepřímé podpory výzkumu a vývoje. K tomu je ještě nutné doplnit, že mzdové náklady výzkumníků jsou dodatečně podpořeny slevou na dani ve výši 17 %. Standardní podpora mzdových nákladů na výzkumníky tak ve Španělsku činí 42 %, tedy ekvivalentu odpočtu ve výši 168 %, resp. 59 %, tedy ekvivalentu odpočtu ve výši 236 %. Mzdové náklady na výzkumníky lze přitom typově zařadit mezi ty nejčastější a zároveň nejvýznamnější v rámci projektů výzkumu a vývoje. Proto lze považovat míru nepřímé podpory ve Španělsku za značně vyšší než v České republice. Na tomto závěru nic nemůže změnit ani to, že investice do dlouhodobého majetku, resp. odpisy z něj, jsou podporovány pouze ve výši 8 %, což je ekvivalentem odpočtu ve výši 32 %. To proto, že tyto náklady bývají typově marginální v rámci realizace projektů VaV.

Polsko i Slovensko obecně poskytují daňové odpočty ve výši 100 %, tedy shodně jako Česká republika. Na náklady převyšující vynaložené náklady na VaV v předchozích zdaňovacích obdobích však poskytují podporu ve výši 200 %. Proto lze daňové odpočty na výzkum a vývoj v těchto zemích považovat z hlediska jejich míry za vyšší než shodný odpočet v České republice.

Pouze v Rakousku je obecná míra nepřímé podpory výzkumu a vývoje nižší než v České republice. Rakousko poskytuje podporu prostřednictvím daňového bonusu (slevy na dani s možností negativní daně) ve výši 14 %. Sazba daně z příjmů právnických osob je přitom v Rakousku stanovena na 23 %. Výše tohoto bonusu je tak ekvivalentem odpočtu ve výši 60,9 %. Nelze však pominout to, že Rakousko, vyjma vlastního výzkumu a vývoje, podporuje i smluvní VaV pořízený od třetích osob. Podpořeny jsou i dílčí nákupy služeb v rámci výzkumné a vývojové činnosti. Tyto náklady přitom Česká republika daňovým odpočtem na VaV obecně nepodporuje. Navíc, jak již bylo

vysvětleno v podkapitole 5.5, daňový bonus je obecně pro daňový subjekt ekonomicky výhodnějším daňovým zvýhodněním než klasická odčitatelná položka. Proto nelze dospět k závěru, že by podpora výzkumu a vývoje z hlediska její míry byla nutně nižší, resp. méně atraktivní než v České republice.

Z daného srovnání je tak zřejmé, že Česká republika poskytuje nižší míru daňové podpory výzkumu a vývoje prostřednictvím odčitatelné položky než Chorvatsko, Španělsko, Slovensko i Polsko prostřednictvím srovnatelných daňových úlev. Ve srovnání s Rakouskem sice obecně poskytuje vyšší míru podpory. Rakousko však poskytuje daňovou úlevu prostřednictvím daňového bonusu, který je obecně z ekonomického hlediska pro daňové poplatníky výhodnější než odčitatelná položka. Zároveň podporuje smluvní výzkum a vývoj, který Česká republika nepodporuje. Přitom právě smluvní VaV je pro mnohé daňové subjekty klíčový. Z těchto důvodů jsem dospěl k závěru, že míra podpory je v České republice nedostatečná ve srovnání s ostatními členskými státy Evropské unie, které výše zmiňuji.

5.3 Právní jistota a ochrana know-how

Problematickou právní jistoty spojené se získáním daňové podpory a ochrany know-how v procesu uplatňování podpory je nutné se zabývat společně. To proto, že spolu vzájemně souvisí. Je totiž nutné vycházet z předpokladu, že čím dříve daňový subjekt předloží svoji projektovou dokumentaci správci daně či jiným osobám, tím větší je riziko, že dojde ke zneužití informací v ní uvedených. Tím dříve však může mít jistotu, že splní veškeré podmínky pro uplatnění podpory.

Dle současného pojetí zákona o daních z příjmů je daňový subjekt před zahájením realizace projektu povinen sdělit správci daně pouze obecné informace ohledně svého zamýšleného projektu. Před zahájením realizační fáze také může správce daně požádat o vydání závazného posouzení.³³² Předmětem závazného posouzení však není splnění formálních či věcných podmínek navrženého projektu. Ty přitom bývají nejčastějším předmětem sporů. A právě z nejasnosti ohledně splnění těchto podmínek pramení nejistota daňových subjektů. Závazné posouzení slouží k posouzení nákladů (výdajů),

³³² § 34e zákona o daních z příjmů.

kteřé daňový subjekt plánuje zahrnout do odpočtu. Nejen že závazné posouzení podléhá poplatkové povinnosti, které logicky snižuje vůli daňových subjektů jej využívat, ale především neřeší hlavní důvody právní nejistoty, které se pojí s odpočty na VaV.

Z uvedených důvodů tak daňový subjekt před zahájením realizace projektu nemá prakticky žádnou jistotu, že mu následně uplatněný odpočet nebude odebrán či mu nebude přiznán v nižší než požadované výši. Společnosti s kapitálově silným zázemím se obvykle mohou opřít o silné daňové a právní týmy, ať již v rámci vlastní společnosti či ve formě externí spolupráce, které eliminují případná pochybení ve formálních náležitostech. Mohou si také nechat vypracovat expertní vyjádření ohledně splnění věcných podmínek plánovaného projektu. To však obvykle bývá velice nákladné. Proto toto řešení pro menší a střední podniky, popř. podnikající fyzické osoby, nemusí být výhodné či dokonce finančně únosné.

Daňový subjekt zjistí stanovisko správce daně ohledně splnění všech zákonných náležitostí typicky až po podání daňového přiznání, ve kterém odpočet na VaV vykáže. Pravděpodobnost, že správce daně zahájí kontrolní postupy ve vztahu k uplatněnému odpočtu na výzkum a vývoj, je přitom vysoká, jak jsem již blíže rozvedl v úvodu této práce. Po dokončení projektu a uplatnění odčitatelné položky je však již pozdě na případné napravení některých nedostatků ve formálních náležitostech. Změnu nepřineslo ani zavedení technické karty. Ta má v současné podobě sloužit k případnému vyjasnění pochybností ohledně věcné stránky výzkumu a vývoje. Věcnou stránku projektu, tedy to, zda vykonané aktivity skutečně naplňují definici výzkumu či vývoje, však již z povahy věci rovněž nelze měnit po dokončení projektu. Z těchto důvodů lze uzavřít, že za současného pojetí odčitatelné položky nemá daňový subjekt právní jistotu toho, že postupuje či postupoval v souladu se zákonem v podstatě až do uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Obdobně funguje proces uplatnění daňové podpory na výzkum a vývoj na Slovensku a v Polsku. Tyto státy proto inspiraci pro zlepšení nenabízí. V Rakousku a Chorvatsku je daňový subjekt povinen předložit kompletní projektovou dokumentaci kompetentním orgánům ještě před zahájením realizační fáze. Ty provedou předběžné posouzení jeho záměru. Dle rakouské právní úpravy však toto předběžné hodnocení ani následné hodnocení

ze strany kompetentního orgánu není pro správce daně závazné. Proto, byť daňový subjekt disponuje hodnocením projektu před jeho zahájením, nemá jistotu, že mu podpora bude přiznána. V Chorvatsku toto hodnocení pro správce daně závazné je. Proto má daňový subjekt jistotu, že pokud bude postupovat v souladu se schváleným projektem, podporu získá.

Částečný problém však spočívá právě v tom, že dle chorvatské i rakouské právní úpravy je toto předběžné posouzení nezbytně nutné k uplatnění následné daňové úlevy. Daňový subjekt je tak povinen před samotným zahájením realizace projektu sdělit kompletní podrobnosti o svém plánovaném výzkumu či vývoji. Pokud by v této fázi došlo k vyjádření informací konkurenci či k jinému zneužití daných informací, mohlo by to mít dalekosáhlé dopady na případnou komercializaci pozdějších výsledků. Nelze totiž vyloučit, že by konkurenční společnost projekt VaV nevypracovala dříve a na jeho výsledky si neuplatnila prostředky ochrany duševního vlastnictví, popř. tyto informace nezneužila obdobným způsobem. Proto je nutné vycházet z předpokladu, že v této fázi, tedy před samotným zahájením realizace projektu, jsou informace o plánované činnosti VaV nejzranitelnější. Daňový subjekt, který plánuje uplatnění daňové podpory VaV v Rakousku či Chorvatsku, tak nutně musí podstoupit vyšší riziko zneužití jeho know-how ve fázi, ve které by takové zneužití pro něj mohlo mít zcela fatální důsledky.

Alternativní řešení mezi přístupy Rakouska a Chorvatska na jedné straně, a Slovénka, Polska a České republiky na druhé straně, nabízí Španělsko. Ve Španělsku si daňový subjekt může požádat o předběžné hodnocení svého projektového záměru. Toto předběžné hodnocení však není nutnou podmínkou k uplatnění podpory. V případě, že se daňový subjekt rozhodne předběžného hodnocení využít, bude mít téměř jisté, že pokud se neodchýlí od vymezeného plánu, podporu získá. Předběžné hodnocení je totiž pro daňové orgány závazné. Pokud by však jeho obavy z možného zneužití plánovaného projektu převyšovaly jeho vůli mít podporu prakticky jistě přiznanou, má právo svůj projekt státním orgánům předložit až po jeho realizaci. Tento přístup tak ponechává na daňovém subjektu, zda preferuje právní jistotu, či vyšší ochranu svého know-how. Proto tento přístup považují za nejvhodnější.

Pro úplnost je nutné doplnit také to, že ke zneužití know-how může dojít i po dokončení projektu, resp. po uplatnění podpory. V této fázi je však zranitelnost poskytovaných informací nesrovnatelně nižší než před zahájením realizace projektu VaV. Zároveň je nutné vycházet z předpokladu, že pokud daňový subjekt žádá o poskytnutí veřejné podpory, nemůže mu být poskytnuta bez toho, aniž by poskytovatel (stát) měl možnost řádné kontroly splnění zákonných kritérií. V opačném případě by nepochybně docházelo ke zneužití podpory.

5.4 Návrhy *de lege ferenda*

Na základě výše uvedeného navrhuji, částečně po vzoru Rakouska či Polska, předně změnit formu podpory z odčitatelné položky na daňový bonus (cash-back), resp. zachovat podporu ve formě daňového odpočtu s tím, že pokud odpočet převyší základ daně, stane se zbývající odpočet po aplikaci sazby daně daňovým přeplatkem. Tato forma podpory je totiž pro daňové subjekty podstatně výhodnější (a proto atraktivnější) než klasická odčitatelná položka či sleva na dani, a to zejména pro malé a střední podniky. Daňový subjekt si tak i přes nedostatečný základ daně bude moci tuto daňovou úlevu v relevantním časovém horizontu efektivně uplatnit a se získanými finančními prostředky dále nakládat.

Míru podpory navrhuji rozlišit dle konkrétního typu výzkumu či vývoje, obdobně jako v Chorvatsku. Vycházím totiž z předpokladu, že různé druhy výzkumu a vývoje mají odlišný dopad na tvorbu pozitivních externalit. Základní výzkum je z hlediska tvorby pozitivních externalit nejpřínosnější. Jeho cílem je totiž primárně získání nových poznatků o základních principech pozorovatelných skutečností a jevů. Výsledky základního výzkumu nejsou zpravidla určeny pro komerční využití. Pro daňové subjekty je proto nejméně atraktivní, byť je z hlediska vědy nejpřínosnější. Proto navrhuji vyšší podporu základního výzkumu. Čím praktičtější typ výzkumu a vývoje je, tím nižší podporu vyžaduje. To proto, že jej mohou podnikatelské subjekty snadněji zpeněžit, a jeho realizace je tak pro ně atraktivnější i s nižší podporou. Ostatně z těchto předpokladů zjevně vychází také sdělení Komise č. 2022/C 414/01. Z těchto důvodů navrhuji zavést daňovou podporu základního výzkumu ve výši 200 % (jakožto daňový odpočet, který má povahu daňového bonusu),

průmyslového výzkumu ve výši 150 % a experimentálního vývoje ve výši 100 %. Náklady, které převyšují úhrn nákladů vynaložených v rozhodné době na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, bych podpořil dvojnásobnou mírou. To proto, aby bylo pro daňové subjekty stále motivační zvyšovat objem investic do výzkumu a vývoje. Současnou vyšší míru odpočtu ve výši 110 % považuji za zjevně nedostatečnou k motivaci daňových subjektů ke zvyšování investic do VaV. Maximální míru podpory bych v zákoně omezil pouze tak, že nemůže přesáhnout maximální podporu vymezenou sdělením Komise č. 2022/C 414/01 (viz kapitola 2.2).

Za rozhodné období pro uplatnění vyšší podpory bych vymezil nejen bezprostředně předcházející období, za které se podává daňové přiznání, jak je tomu nyní. Toto vymezení bych rozšířil také o průměr ročních nákladů za poslední dvě zdaňovací období. Toto opatření má za cíl snížit motivaci daňového subjektu k tomu, aby do VaV investoval toliko každý druhý rok. Prodloužení rozhodného období by tak mělo vést ke stabilnějším investicím do VaV ze strany daňových subjektů. Zároveň bych výslovně do zákona o daních z příjmů zakotvil, že daňový subjekt má nárok na tuto zvýšenou podporu i v případě, že si za rozhodné období žádný odpočet neuplatnil. Ze současného výslovného znění zákona totiž není zcela zřejmé, zda je nutným předpokladem k získání vyšší podpory to, že daňový subjekt v rozhodném období odpočet v jakékoliv nenulové výši uplatnil.

Způsob uplatnění podpory bych zavedl shodný jako ve Španělsku, jak jsem blíže rozvedl shora. Daňovému subjektu by tak náleželo právo výběru, v jakém okamžiku poprvé předloží svůj projekt hodnotícímu orgánu. Mohl by tak předně učinit již před zahájením realizace projektu na předepsaném formuláři. Ten navrhuji zavést jako přílohu zákona o daních z příjmů. Obsahově shodné formuláře jsou součástí zákona v Chorvatsku i v Rakousku a v praxi s nimi nebývá problém. To zejména proto, že není potřeba je příliš často měnit. Ani v českém právu by se nejednalo o naprostou anomálii. Příkladem lze poukázat na zákon č. 257/2016, o spotřebitelském úvěru, jehož přílohami jsou právě obdobné formuláře. Uznávám však to, že změna zákona a jeho přílohy vyžaduje absolvování dlouhého legislativního procesu, a proto se formulář může stát rigidním. Proto alternativně navrhuji, aby zákon o daních z příjmů pouze obsahoval povinnost vést oddělenou evidenci na předepsaném

formuláři, přičemž samotný formulář by byl stanoven podzákonným právním předpisem.

Výše uvedená možnost volby daňového subjektu ohledně termínu předložení projektu a ostatních souvisejících dokumentů by vedla k vysoké právní jistotě daňového subjektu. Případné nejasnosti či nedokonalosti v projektové dokumentaci by totiž byly vyřešeny již před zahájením realizační fáze projektu, popř. by daňový subjekt zjistil, že jeho projekt hodnotící orgán nepovažuje za výzkumný či vývojový projekt. Výsledné hodnocení ve formě posudku by bylo pro správce daně závazné. V případě, že by se daňový subjekt od stanoveného plánu neodchýlil, měl by praktickou jistotu toho, že mu podpora bude přiznána, resp. že splnil formální i věcné podmínky nároku na odpočet (daňový bonus). Správce daně by mohl případně sporovat toliko vedení oddělené evidence nákladů na projekt VaV. K vedení oddělené evidence bych rovněž doporučil vypracovat stručnou a srozumitelnou tabulku. Ta by se rovněž měla stát přílohou zákona o daních z příjmů, popř. prováděcího předpisu. Ze současného znění zákona totiž není zřejmé, jak konkrétně by měl daňový subjekt oddělenou evidenci vést a jak podrobná by měla být. Ke zvýšení atraktivity daňové podpory a snížení sporů plynoucích z nepochopení požadavků na vedení oddělené evidence by tak významně prospělo, pokud by předpřipravená tabulka pro vedení oddělené evidence byla obsažena přímo v právních předpisech.

Daňový subjekt by však mohl předložit svoji projektovou dokumentaci až v poté, co si daňovou podporu uplatní, resp. současně s jejím uplatněním. V takovém případě by až do uplatnění odpočtu (daňového bonusu) neměl příslušným orgánem posouzené, zda dle něj jeho projekt splňuje formální či věcná kritéria VaV. Na druhou stranu, při předložení kompletní projektové dokumentace až v pozdní fázi realizace projektu (či po jeho dokončení) existuje nejnižší riziko zneužití dotčených informací. V rámci této druhé možnosti by uplatnění daňové podpory v základech mělo fungovat shodně, jako v současnosti funguje, včetně předběžného informování správce daně o záměru investovat do VaV, vyjma níže uvedených dílčích změn.

Splnění formálních podmínek, vedení oddělené evidence, ale také splnění věcných podmínek dle současné právní úpravy hodnotí správce daně. Není však pochyb o tom, že úřední osoby daňových orgánů obvykle nedisponují

dostatečnými znalostmi k tomuto posuzování, zejména k hodnocení splnění věcných podmínek VaV. Proto navrhuji, aby hodnotícím orgánem ohledně splnění formálních i věcných podmínek byla primárně Technologická agentura České republiky. Ta je totiž nesporně kompetentní k tomuto posuzování. Ke své hodnotící činnosti by měla mít možnost spolupracovat také s externími odborníky. Správce daně by tak mohl sporovat toliko výši uplatněné podpory a řádné vedení oddělené evidence. Pokud by však již zákon, popř. prováděcí předpis, byl dostatečně návodný z hlediska vedení oddělené evidence nákladů, resp. by obsahoval formulář k vedení oddělené evidence, lze předpokládat, že by se spory ohledně průkaznosti vedení oddělené evidence prakticky eliminovaly.

Pevně věřím, že těmito koncepčními změnami by došlo k zatraktivnění daňové podpory výzkumu a vývoje. Po zavedení navržených změn bych z uvedených důvodů očekával, že významně vzroste počet daňových subjektů investujících do výzkumu a vývoje s nepřímou podporou. Zároveň tento přístup zachovává dostatečnou míru kontroly. Nemělo by tak docházet ke zneužití podpory.

V úvodu této práce jsem vytyčil 4 základní problémy, které způsobují nízkou atraktivitu současného systému nepřímé podpory VaV v České republice. Uvedenou změnou zákona, dle které by daňový subjekt měl možnost předložit projektovou dokumentaci již před realizací projektu, by došlo k odstranění nejasností při uplatňování podpory. Eliminoval by se také v praxi často zmiňovaný problém s příliš přísným a neodborným přístupem k posuzování jednotlivých náležitostí projektu ze strany úředních osob správce daně. Daňový subjekt, pokud by si tuto možnost vybral, by mohl na přípravě projektu spolupracovat s odborníky z TAČR. Již před zahájením realizační fáze by tak mohl mít praktickou jistotu, že pokud se od projektu neodchýlí, nárok na podporu mu vznikne. Tím by se také odstranila současná vysoká právní nejistota, která byla vymezena jako druhý důvod současné neatraktivity odpočtů na VaV.

Třetím důvodem bylo možné zneužití know-how. Navržené řešení sice nesnižuje možnost, že k tomuto zneužití nedojde, avšak zároveň nabízí možnost uplatnění podpory, které riziko zneužití ani nezvyšuje. Je totiž nutné vycházet z předpokladu, že pokud daňový subjekt hodlá získat daňovou podporu,

musí pověřeným orgánům svůj projekt předestřít. Nelze proto vyloučit, že ze strany úředních osob i tak nedojde ke zneužití informací v něm uvedeným. To je zkrátka nemožné. Z logiky věci totiž musí mít stát dostatečně účinný mechanismus k tomu, aby zabránil zneužívání podpory. Proto v určité fázi musí projekt vyhodnotit.

Nejméně rizikové z pohledu možného zneužití know-how je předložení projektu ke kontrole až ve fázi po jeho dokončení. Navržené změny přitom zachovávají možnost předložení projektu kompetentním orgánům až po jeho dokončení, resp. po skončení dotčeného zdaňovacího období. Z hlediska kontroly projektu vhodnější nástroj v komparovaných státech neexistuje a lze si ostatně jej jen stěží představit. Ke snížení rizika možného zneužití v rámci kontroly bych snad jen doporučil zavést striktní podmínky na možné hodnotitele v rámci externí spolupráce s TAČR, obdobně jako jsou kladeny na externí spolupracovníky FFG v Rakousku. Externím hodnotitelem by tak neměla být zejména osoba spojená s konkurenčním subjektem daného daňového subjektu, či by neměla mít jakýkoliv vztah přímo s daňovým subjektem (ať již pozitivní či negativní). Externí hodnotitelé by měli projekt obdržet pouze v anonymizované podobě a pochopitelně by měli být vázání povinností mlčenlivosti. Daňový subjekt by mohl také navrženého hodnotitele odmítnout (s uvedením relevantních důvodů). Pokud by se s předestřenými důvody pro odmítnutí TAČR neztotožnila, měl by mít daňový subjekt právo na zpětvzetí žádosti o posouzení. Za těchto podmínek lze mít za to, že by měl daňový subjekt maximální možnou ochranu před zneužitím svého know-how, jaká připadá v úvahu.

Čtvrtým důvodem byla předpokládaná nízká míra podpory. Jak výsledky ukazují, Česká republika v současnosti nabízí obecně nižší míru daňové podpory VaV než ostatní členské státy EU zahrnuté do srovnání (pouze ve srovnání s Rakouskem může být toto tvrzení sporné). Proto jsem navrhl její zvýšení, alespoň co se týče základního a průmyslového výzkumu. Míru podpory navrhuji ponechat na stávající hodnotě pouze u experimentálního vývoje, a to jen u základní míry. Daňový subjekt by však mohl využití dvojnásobné míry podpory v případě investic do experimentálního vývoje alespoň na tu část nákladů, která převyšuje investice do VaV za předcházející, resp. roční průměr z posledních dvou bezprostředně předcházejících

období. Daňový bonus by navíc měl být obecně ekonomicky výhodnější než standardní daňový odpočet. Proto lze mít za to, že ekonomická výhodnost podpory by se z pohledu daňových subjektů zvýšila v rámci všech typů podpory. Z těchto důvodů navrhuji změny současné právní úpravy tak, jak byly předesťeny v této kapitole. Další úpravy neshledávám nezbytné.

Jak bylo naznačeno v úvodu, v průběhu roku 2024 se rovněž objevily výzvy ke změně současného systému daňové podpory VaV. Národní ekonomická rada vlády konkrétně navrhovala, aby (a) došlo k vymezení jasné metodiky a zapojení vyškolených osob do procesu odpočtu, (b) zavedení vyšší podpory malým a středním podnikům zavedením daňového bonusu a (c) prodloužení doby, do které lze odpočty uplatnit.³³³

S těmito návrhy se v zásadě ztotožňuji. Mnou navržené řešení, tedy zavedení daňového bonusu pro veškeré příjemce podpory, plně vyhovuje bodu (b). Bod (c) navíc činí obsoletním, jelikož v případě daňového bonusu ve výše navržené formě nemůže dojít k tomu, že si daňový subjekt nebude moci podporu skutečně uplatnit. V mém návrhu je reflektován i požadavek Národní ekonomické rady vlády na jasnou metodiku a zapojení vyškolených osob dle bodu (a), a to tak, že se na procesu hodnocení budou podílet odborníci z TAČR. Tomuto bodu odpovídá také návrh na vyhotovení formulářů týkajících se žádosti o posouzení a vedení oddělené evidence. Ty by měly být zakomponovány přímo do příloh zákona o daních z příjmů, popř. do prováděcího předpisu. V případně nesrovnalostí v žádosti o posouzení bude daňový subjekt vyzván a poučen o nedostatečnosti jeho žádosti. Tím dojde k vymezení jasné metodiky a zapojení odborníků do procesu přiznávání daňové podpory výzkumu a vývoje, jak Národní ekonomická rada vlády navrhuje v bodě (a). Proto mám za to, že mnou navržená řešení také vyhovují požadavkům ve výzvě Národní ekonomické rady vlády.

Obdobnou výzvu formuloval také Svaz průmyslu a dopravy České republiky. Požadavky této výzvy jsou však mnohem konkrétnější. V základech se však shodují. V této výzvě je uveden zejména požadavek na snížení administrativních požadavků (zrušení některých zákonných požadavků, vyjasnění zákona apod.), parametrickou úpravu podpory (především její zvýšení,

³³³ Národní ekonomická rada vlády. *Návrhy NERV k vyššímu dlouhodobě udržitelnému ekonomickému růstu* [online].

zavedení daňového bonusu, prodloužení uplatnění odpočtu apod.) a systémové změny (zavedení klientského přístupu, školení firem, daňových orgánů apod.).³³⁴

Osobně se s převážnou většinou navržených úprav rovněž ztotožňuji. Jelikož se výzva Svazu průmyslu a dopravy České republiky do značné míry shoduje s výzvou Národní ekonomické rady vlády, není potřeba znovu opakovat, jakým způsobem mnou navržené změny reflektují tuto výzvu. Nemohu se však plně ztotožnit pouze s jedním návrhem ve výzvě, jenž spočívá ve zrušení povinnosti uvedení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků v projektové dokumentaci. Mám za to, že vymezení kontroly a způsobu vyhodnocení výsledků v projektové dokumentaci je podstatnou náležitostí projektu, jelikož upřesňuje cíle projektu, resp. napomáhá posouzení toho, zda projekt splňuje požadavky na něj kladené stran vytyčených cílů. Proto jsem spíše pro zachování této podmínky. Souhlasím však s tím, že řádné vymezení způsobu hodnocení může být nejasné. Proto bych navrhoval, aby Generální finanční ředitelství (či TAČR) vydalo sdělení, ve které by zákonem stanovené požadavky blíže rozvedlo a uvedlo příklady, kterými by se daňový subjekt mohl inspirovat. V tomto sdělení by však měly být blíže rozvedeny veškeré zákonem stanovené požadavky na projekt VaV, nikoliv pouze způsob kontroly a hodnocení. Řešení tedy shledávám spíše ve vyjasnění nepřesností, nikoliv ve zrušení podmínky vymezení metody hodnocení a kontroly projektu.

K implementaci uvedených změn by bylo nutné novelizovat zákon o daních z příjmů, daňový řád, zákon o podpoře výzkumu a související prováděcí právní předpisy. Tyto změny logicky vyplývají z výše uvedených návrhů řešení současného stavu. V zákoně o daních z příjmů by bylo nezbytně nutné změnit zejména formu podpory, její míru i možnosti uplatnění podpory a do příloh zakomponovat výše popsané formuláře, popř. je zavést do prováděcího právního předpisu. V daňovém řádu by bylo nezbytně vymežit závaznost hodnocení TAČR pro správce daně (byť by totéž mohl eventuelně stanovit i zákon o daních z příjmů, jakožto *lex specialis*). V zákoně o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací by se nabízelo vymežit zvláštní roli TAČR v rámci hodnocení projektu a řádně vymežit její kompetence.

³³⁴ Svaz průmyslu a dopravy ČR, Výzva k zatraktivnění daňových odpočtů na VaV, op. cit.

Uvedené změny by v krátkém časovém horizontu (do tří let od jejich implementace) měly mít jednoznačně negativní efekt na veřejné rozpočty. To proto, že navrhuji nejen zvýšit míru podporu, ale také zároveň změnit způsob poskytování podpory (prostřednictvím daňového bonusu). Tato změna je jednoznačně ve prospěch příjemců podpory a na úkor veřejných rozpočtů. V krátkém časovém horizontu se navíc nemohou plně projevit pozitivní ekonomické dopady investic do VaV. Ve střednědobém a dlouhodobém horizontu očekávám spíše neutrální až mírně pozitivní dopad uvedených změn na veřejné rozpočty. Vyšší veřejná podpora totiž motivuje daňové subjekty vynakládat vyšší objemy vlastních finančních prostředků do výzkumu a vývoje. Tyto investice proto generují dodatečný zisk, který opětovně podléhá dani. Výše uvedené závěry ostatně podporuje i studie OECD, byť uznává, že se rozpočtové dopady mohou v jednotlivých státech lišit.³³⁵

Při formování uvedených závěrů jsem však přihlédl k tomu, že současná míra daňové podpory VaV v České republice není příliš vysoká. Proto její zvýšení nemusí mít ve střednědobém a dlouhodobém horizontu nutně negativní dopad na veřejné rozpočty. Pokud by však docházelo k navýšení již nadstandardně vysoké podpory, dodatečné příjmy veřejných rozpočtů by jistě nemohly pokrýt náklady související se zvýšením podpory, a to ani v dlouhodobém horizontu. Lze totiž očekávat, že každé dodatečné zvýšení podpory přinese nižší mezní příjem veřejným rozpočtům. Je však nutné zdůraznit, že přínosy investic do výzkumu a vývoje jsou primárně nedaňové. Proto ani případný negativní vliv uvedených změn na veřejné rozpočty by bez dalšího nemohl odůvodňovat jejich neprovedení.

Na závěr této kapitoly pouze doplňuji, že za vhodný „neprávní“ nástroj ke zvýšení počtu daňových subjektů uplatňujících si odčitatelnou položku na výzkum a vývoj považuji také její propagaci. Osobně mám za to, že mnoho podnikatelů si ani není vědomo toho, že tato podpora vůbec existuje. Proto její propagace ze strany správce daně, Ministerstva financí či jiných státních orgánů, by nepochybně mohla napomoci k rozšíření povědomí o ní mezi

³³⁵ The Impact of R & D tax incentives. *OECD* [online]. 2023 [cit. 6. 9. 2025]. Dostupné z: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/10/the-impact-of-r-d-tax-incentives_bc42ab04/1937ac6b-en.pdf

podnikateli. Její propagace je tak nesporně jedním možných řešení, nikoliv však jediným, ke zvýšení její atraktivity.

Řešení ze stávající krize podpory je nepochybně vícero. Z této množiny řešení jsem vybral a blíže rozvedl to, které osobně považuji za nejvhodnější. Pevně však věřím, že se zákonodárce může případně inspirovat nejen závěry této práce, ale také analýzou a komparací fungování daňové podpory v jiných státech Evropské unie. Především však doufám v to, že dojde ke změně daňové podpory tak, aby byla pro daňové subjekty opět atraktivní.

ZÁVĚR

Závěrem se nabízí zejména shrnout návrhy *de lege ferenda*, které byly podrobně rozvedeny výše. Předně navrhuji změnit formu podpory tak, aby nevýčerpaná část daňového odpočtu na výzkum a vývoj byla daňovému subjektu zaevidována jako přeplatek na dani (po aplikaci sazby daně). Pokud by se z něj stal vratitelný přeplatek, mohl by daňový subjekt požádat o jeho vyplacení a získané finanční prostředky opětovně investovat. Toto řešení by eliminovalo riziko možného nevyužití odpočtu.

Dále navrhuji zejména zvýšit míru podpory na 200 % (jakožto daňový odpočet, který má povahu daňového bonusu) pro základní výzkum, na 150 % pro průmyslový výzkum a ponechat podporu ve výši 100 % pro experimentální vývoj. Tato míra by byla dvojnásobná pro tu část nákladů, která převyšuje průměrné roční náklady vynaložené na VaV v bezprostředně předcházejícím období, resp. ve dvou předcházejících obdobích. Jediným limitem uvedené podpory by byla maxima stanovená sdělením Komise č. 2022/C 414/01.

Postup k uplatnění podpory bych změnil tak, aby daňový subjekt měl možnost svůj projekt před jeho zahájením předložit hodnotícímu orgánu, vyjasnit si s ním veškeré nesrovnalosti a získat posudek o splnění formálních i věcných požadavků na VaV. Ten by měl být pro správce daně závazný. Tímto způsobem by došlo k posílení právní jistoty daňového subjektu. Daňovému subjektu bych však ponechal možnost předložení projektu poprvé až po jeho realizaci, tedy po uplynutí fáze, ve které jsou informace v něm obsažené nejzranitelnější.

V neposlední řadě navrhuji orgánem způsobilým k hodnocení formálních i věcných podmínek ustanovit Technologickou agenturu České republiky. Její zaměstnanci, či externí spolupracovníci, by totiž, na rozdíl od úředních osob správce daně, měli být kompetentní k posouzení zejména věcných podmínek kladených na projekty VaV. Současně s tím by měla být zavedena pravidla pro výběr externích spolupracovníků TAČR tak, aby se minimalizovalo riziko možného zneužití know-how daňového subjektu. Externí spolupracovníci by tak zejména neměli mít jakýkoliv vztah k daňovému subjektu či k jeho přímé konkurenci.

Pevně věřím, že uvedené změny by vedly k vyšší atraktivitě odčitatelné položky na výzkum a vývoj. Značná část doporučení ke změně současné právní úpravy navíc vychází z již zavedených způsobů podpory v ostatních členských státech Evropské unie. Implementaci uvedených změn proto nepovažuji za příliš rizikovou. Z analýzy současného stavu atraktivity daňových odpočtů v úvodu této práce vyplývá, že komplexnější změna právní úpravy je nevyhnutelným krokem na cestě ke zvrácení současného negativního trendu v uplatňování daňových odpočtů na výzkum a vývoj. To ostatně potvrzují také výzvy Národní ekonomické rady vlády a Svazu průmyslu a dopravy České republiky. Proto doufám, že zákonodárce alespoň některé z těchto návrhů na změnu vyslyší či se jimi inspiruje.

SUMMARY

In an increasingly competitive global environment, the ability of EU Member States to foster research and development is essential for sustaining long-term economic growth, technological advancement, and strategic autonomy. Research and development tax incentives play a crucial role in this effort. They represent one of the most significant policy instruments available to governments to stimulate private-sector R&D, attract high-value investment, and enhance productivity across industries. Their proper design, ensuring both effectiveness and efficiency, is therefore of fundamental importance for the European Union as a whole.

This monograph examines these issues in depth, with particular emphasis on improving the research and development tax incentive system in the Czech Republic. It analyses its current structure, identifies key shortcomings, and proposes reforms aimed at increasing legal certainty, accessibility, and the overall incentive effect for taxpayers. Although the Czech system serves as the empirical foundation of this work, the conceptual framework, evaluation methods, and policy recommendations developed in this work are broadly applicable across all EU Member States. The challenges addressed, such as balancing fiscal cost with innovation outcomes, ensuring legal predictability, and maintaining compatibility with EU state-aid rules, are shared throughout the Union. By contributing both theoretical insights and practical reform proposals, this monograph aims to support policymakers in strengthening research and development tax incentives as a central component of innovation policy in the European Union.

LITERATURA A DALŠÍ POUŽITÉ ZDROJE

- ALBI I.E., ARIZNAVARRETA, G.J.L. *Sistema Fiscal Español*. Editorial: Ariel, Barcelona, 1990, 681 s.
- Antrag zur Forschungsprämie. *Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft* [online]. [cit. 28. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.ffg.at/antrag-zur-forschungspraemie>
- ARROW, K.J. Economic welfare and the allocation of resources for invention. In: *The rate and direction of inventive activity: Economic and social factors*. Princeton University Press, 1962, s. 609–623 [cit. 1. 8. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.1515/9781400879762-024>
- AURRECOECHEA, I. The Role of the Autonomous Communities in the Implementation of European Community Law in Spain. In: *International and Comparative Law Quarterly* [online]. 1989, roč. 38, č. 1, s. 74–103 [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.cambridge.org/core/journals/international-and-comparative-law-quarterly/article/abs/role-of-the-autonomous-communities-in-the-implementation-of-european-community-law-in-spain/855D0507BE08296B0DA87F864909F09B>
- BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 552 s.
- BEZÁKOVÁ, J., KARLÍK, M. Superodpočet ako nástroj na napredovanie inovácií. In: *Transfer Technológií Bulletin* [online]. Bratislava, 2024, č. 1, s. 76–80 [cit. 26. 6. 2024]. Dostupné z: <https://ttb.sk/wp-content/uploads/2024/04/Superman-2.pdf>
- BÍLÝ, R. Slevy na dani a odčitatelné položky v roce 2020 a 2021. *Portál Pohoda* [online]. 15. 2. 2021 [cit. 6. 1. 2022]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/slevy-na-dani-a-odcitatelne-polozky-v-roce-2020-a/>
- BLOOM, N., SCHANKERMAN, M., REENEN, J. van. Identifying technology spillovers and product market rivalry. In: *Econometrica* [online]. 2013, č. 81, s. 1347–1393 [cit. 19. 6. 2024]. Dostupné z: <https://www.econometricsociety.org/publications/econometrica/2013/07/01/identifying-technology-spillovers-and-product-market-rivalry>

- BABEC, Z., ČERNÍKOVÁ, M., HYBLEROVÁ, Š. Selected aspects of indirect R & D support in the Czech Republic. In: *Journal of International Studies*. 2022, roč. 15, č. 3, s. 51–64. Dostupné z: https://www.jois.eu/?777,en_selected-aspects-of-indirect-rd-support-in-the-czech-republic
- BÄÄUMANN, P. Forschungsprämie: Rechtsunsicherheiten und empirische Wirksamkeit – Was bringt die steuerliche Forschungsförderung? In: *Steuer – und Wirtschaftskartei*. 2018, roč. 93, č. 34/35, s. 1513–1520.
- BRIATKA, Š. Daně v Rakousku v roce 2025 – jaké změny vás čekají? *TJ-Legal* [online]. 31. 10. 2024 [cit. 25. 9. 2024]. Dostupné z: <https://tj-legal.cz/blog/post/dane-v-rakousku-v-roce-2025-jake-zmeny-vas-cekaji>
- BRYCHTA, I. a kol. *Tabulky a informace pro daně a podnikání 2015*. Praha: Wolters Kluwers, a. s., 2015, 432 s.
- BŘEČKOVÁ, P., HAVLÍČEK, K. *Inovace a jejich financování v malé a střední firmě*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2016, 123 s.
- CORRAL GUADAÑO, I. a kol. *Manual del impuesto sobre sociedades*. 4. vyd. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2020, 1947 s.
- Croatian R & D tax allowance. *Tax Incentives for R & D and Innovation (OECD)* [online]. 2023 [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/HRV1>
- CRUZ-CASTRO, L. a kol. Economic Crisis and Company R & D in Spain: Do Regional and Policy Factors Matter? In: *Industry and Innovation*. 2018, roč. 25, č. 8.
- ČENÍK, M., MALÁ, T. Jednodušší prokazování odpočtu na výzkum a vývoj. *Grant Thornton* [online]. 2024 [cit. 20. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.grantthornton.cz/clanek/prokazovani-odpoctu-vyzkum-vyvoj/>
- Daňová podpora výzkumu a vývoje v roce 2021 dosáhla 2,4 miliardy. *Český statistický úřad* [online]. 4. 4. 2023. [cit. 14. 10. 2023]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/danova-podpora-vyzkumu-a-vyvoje-v-roce-2021-dosahla-24-miliardy>

- Daňové odpočty na výzkum a vývoj budou předvídatelnější. Věcnou stránku budou hodnotit experti TAČR. *Finanční správa* [online]. Společná tisková zpráva Finanční správy ČR a Úřadu ministryně pro vědu, výzkum a inovace, 2024 [cit. 20. 12. 2024]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2024/danove-odpocety-na-vyzkum-a-vyvoj>
- Deducciones Aplicadas Consolidadas. *Agencia Tributaria* [online]. Aktualizace říjen 2024 (údaje z roku 2023) [cit. 4. 1. 2025]. Dostupné z: https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubikf58a5c639523801e804b75e2159668d2e80fad729.html
- DĚRGEL, M. Výzkum a vývoj v daních a účetnictví. In: *Účetnictví v praxi* [online]. Wolters Kluwer, 2017, č. 12 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/9218/vyzkum-a-vyvoj-v-danich-a-ucetnictvi>
- Do výzkumu investují hlavně velké firmy, menším se to nevyplácí. *Strojírenství.cz* [online]. 2017 [cit. 1. 2. 2025]. Dostupné z: <https://www.strojirenstvi.cz/do-vyzkumu-investuji-hlavne-velke-firmy-mensim-se-to-nevyplaci/>
- DRÁB, O. a kol. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2021, 1340 s.
- DRÁBKOVÁ, Z. Výzkum a vývoj ve světle odpočitatelné položky od základu daně, 2. část. In: *Daňová a hospodářská kartotéka* [online]. Wolters Kluwer, 2018, č. 11 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/3265/vyzkum-a-vyvoj-ve-svetle-odpocitelne-polozky-od-zakladu-dane-2-cast>
- Državna potpora za istraživačko-razvojane (IRI) projekte. *Hrvatska agencija za malo gospodarstvo, inovacije i investicije* [online]. HAMAG BICRO [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://hamagbicro.hr/bespovratne-potpore/programi-podrske-inovacijskom-procesu/drzavna-potpورا-za-iri-projekte/>
- DVOŘÁČKOVÁ, L. Odpočet na podporu výzkumu a vývoje v roce 2016 – aktuální otázky. In: *Finanční, daňový a účetní bulletin* [online]. Wolters Kluwer, 2016, č. 3 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/473/odpocet-na-podporu-vyzkumu-a-vyvoje-v-roce-2016-aktualni-otazky>

- Działalność innowacyjna przedsiębiorstw w latach 2019–2021. *Główny Urząd Statystyczny* [online]. 28. 12. 2022 [cit. 17. 10. 2024]. Dostupné z: <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spoleczenstwo-informacyjne/nauka-i-technika/dzialalnosc-innowacyjna-przedsiębiorstw-w-latach-2019-2021,2,21.html>
- ECKER, B. a kol. Austrian Research and Technology Report 2021. *Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung* [online]. Wien, 2021 [cit. 29. 8. 2022]. Dostupné z: https://www.bmfwf.gv.at/dam/jcr:ca7bae51-7862-49ee-a9c7-820481e8b9db/ftb_2021_en.pdf
- FAULHABER, L. V. The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation. *Minnesota Law Review* [online]. 2016, s. 1641–1702 [cit. 1. 2. 2025]. DOI: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2802281>
- FECKTER, A. Die Forschungsprämie. Grundlagen Einführung in die Forschungsprämie. *Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft* [online]. Wien, 2023 [cit. 28. 12. 2024]. Dostupné z: https://www.ffg.at/sites/default/files/allgemeine_downloads/forschungspraemie/2022/Webinar_Grundlagen_TeilB.pdf
- FinanzOnline. *Business Service Portal* [online]. Federal Ministry of Finance [cit. 11. 11. 2025]. Dostupné z: <https://www.usp.gv.at/en/themen/steuern-finanzen/steuerliche-rechte-und-pflichten/weitere-informationen-zu-steuerlichen-rechten-und-pflichten-als-unternehmen/finanzonline.html>
- FONFRÍA MESA, A., DESIDERIO ROMERO, J., FÉLIX SANZ, J. *Brief Report on Direct and Tax Incentives for R & D Investment in Spain*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- Forschung in Österreich. *Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung* [online]. [cit. 11. 11. 2025]. Dostupné z: <https://www.bmfwf.gv.at/forschung/forschung-oesterreich.html>
- Forschungsprämie. *Unternehmensservice Portal* [online]. [cit. 25. 9. 2024]. Dostupné z: <https://www.usp.gv.at/steuern-finanzen/steuerliche-gewinnermittlung/weitere-informationen-zur-steuerlichen-gewinnermittlung/betriebseinnahmen-und-ausgaben/forschungspraemie.html>

- Frascati Manual. *OECD* [online]. 2022 [cit. 15. 10. 2023]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/publications/implementing-the-oecd-frascati-manual-d686818d-en.htm>
- Frascati Manuál. *Technologická agentura České republiky* [online]. 2019 [cit. 15. 10. 2023]. Dostupné z: https://tacr.gov.cz/wp-content/uploads/documents/2019/10/09/1570606613_Frascati_manual.pdf
- GABINETE JURÍDICO DEL CEF. *Impuesto sobre sociedades e impuesto sobre la renta de no residentes*. Madrid: CEF, 2019, 336 s.
- German R & D tax credit (Forschungszulage). *Tax Incentives for R & D and Innovation (OECD)* [online]. 2023 [cit. 1. 2. 2025]. Dostupné z: <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/DEU1>
- Global R & D Incentives Guide. *KPMG* [online]. 2021 [cit. 8. 3. 2024]. Dostupné z: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/us/pdf/2021/05/tmf-global-rd-incentives-guide-may11-2021.pdf>
- GÓMEZ QUIRÓS, J. Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica: los informes motivados. *Revista Quincena Fiscal*. Editorial Aranzadi, S.A.U., 2021, č. 21.
- GONDÁR, M. Výsledky čerpania superodpočtu nákladov na výskum a vývoj v roku 2022. *SmartTech Solutions SK* [online]. 15. 3. 2024 [cit. 12. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.smartech.sk/novinky/vysledky-cerpania-superodpoctu-nakladov-na-vyskum-a-vyvoj-v-roku-2022-15-3-2024/>
- HÁJEK, P. Patent Box – A Measure for Sustainable Development. In: TOMÁŠKOVÁ, E. a kol. *Interaction of Law and Economics: Sustainable Development* [online]. Brno: Sciendo, 2024, s. 69–75 [cit. 20. 12. 2024]. Dostupné z: <https://doi.org/10.2478/9788367405331-008>
- HÁJEK, P. Research and Development Tax Credit for Software Development. *Financial Law Review* [online]. 2024, č. 3, s. 26–42 [cit. 18. 1. 2025]. Dostupné z: <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.24.012.20921>
- HÁJEK, P. Esenciální náklady v judikatuře Nejvyššího správního soudu. In: MÁLEK O., TULÁČEK, M. *Správa daní* [online]. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023, s. 68–79 [cit. 1. 2. 2025]. DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361>

- HÁJEK, P. Research and development tax incentive in the Czech Republic and Croatia. *Dyskurs Prawniczy i Administracyjny*. Zielona Góra: Instytutu Nauk Prawnych Uniwersytet Zielonogórskiego, 2023, č. 3, s. 39–50.
- HÁJEK, P. Výzkum a vývoj jako prostředek k dosažení cílů zelené politiky EU. In: SCHWEIGL, J., RADVAN, M., JANOVEC, M. *COFOLA 2022* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2022, s. 31–46 [cit. 22. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola/2022/cofola-2022-03.pdf>
- HALL, B., REENEN, J. van. How effective are fiscal incentives for R & D? A review of the evidence. *Research Policy* [online]. 2000, roč. 29, č. 4–5, s. 449–469 [cit. 19. 6. 2024]. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0048-7333\(99\)00085-2](https://doi.org/10.1016/S0048-7333(99)00085-2)
- HENDRYCH, D. a kol. *Právníký slovník*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, 1481 s.
- Indicators & analysis. *Tax Incentives for R & D and Innovation (OECD)* [online]. [cit. 8. 5. 2024]. Dostupné z: <https://stip-pp.oecd.org/innotax/indicators-and-analysis>
- Inovační aktivity podniků. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 11. 11. 2025]. Dostupné z: <https://csu.gov.cz/docs/107508/6831fe84-9ea0-52cd-2c71-bc0d1ce89476/21300322m.pdf>
- JAGUSIAK, M. Podatek CIT – czym jest? Jak go obliczyć i kto musi go placić? Kluczowe informacje 2025. *IFIRMA* [online]. 27. 12. 2024 [cit. 28. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.ifirma.pl/blog/podatek-cit-czym-jest-jak-go-obliczyc-i-kto-musi-go-placic-kluczowe-informacje-2025/>
- Jahresgutachten Fragen und Antworten. *Bundesministerium für Finanzen* [online]. Die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft, 2022 [cit. 28. 12. 2024]. Dostupné z: https://www.ffg.at/sites/default/files/downloads/FAQ_Jahresgutachten_2022_0.pdf
- Jaké jsou fáze testování?. *Státní ústav pro kontrolu léčiv* [online]. 2010 [cit. 11. 11. 2025]. Dostupné z: <https://sukl.gov.cz/encyklopedie/jake-jsou-faze-testovani/>

- JANČIČKOVÁ, L., PAKŠIOVÁ, R. Uplatnenie super-odpočtu nákladov na výskum a vývoj daňovými subjektami v Slovenskej republike podľa veľkostného kritéria počet zamestnancov. In: *Acta academica karviniensia* [online]. 2022, roč. XXII, č. 1, s. 62–74 [cit. 27. 12. 2024]. Dostupné z: <https://aak.slu.cz/pdfs/aak/2022/01/05.pdf>
- JANKŮ, M., JANKŮ, L. *Právo EU po Lisabonské smlouvě*. Ostrava: Key Publishing, 2012, 274 s.
- JAQUES, T. R & D tax breaks and incentives for businesses in Europe. *NordicHQ* [online]. 6. 3. 2023 [cit. 11. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.nordichq.com/rd-tax-breaks-and-incentives/>
- JAREŠ, M. Daňové úlevy v České republice. *Výzkumná studie* [online]. Ministerstvo financí, 2010, č. 2., s. 28–32. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/kariera-a-vzdelavani/vzdelavani/odborne-studie-a-vyzkumy/2010/danove-ulevy-v-ceske-republice-9442>
- JIRÁSEK, T. Aktuální judikatura na téma odčitatelné položky na výzkum a vývoj. In: *Daně a právo v praxi* [online]. Wolters Kluwer, 2023, č. 11 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/12455/aktualni-judikatura-na-tema-odcitatelne-polozky-na-vyzkum-a-vyvoj>
- JONES, C., I., WILLIAMS, J.C. Measuring the Social Return to R & D. In: *The Quarterly Journal of Economics* [online]. 1998, č. 113, s. 1119–1135 [cit. 1. 8. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.1162/003355398555856>
- KINCL, M. *Veřejná podpora v Evropské unii*. Praha: POLYGON, 2004, 146 s.
- KLEMM, A. Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives. International Monetary Fund [online]. 2009, s. 5–19 [cit. 6. 6. 2024]. Dostupné z: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp0921.pdf>
- KLIMAN, M. Nový Rámcový zákon spíše potvrzuje dosavadní výklad. *vedavyzkum.cz* [online]. 16. 12. 2022 [cit. 09. 12. 2024]. Dostupné z: <https://vedavyzkum.cz/politika/legislativa-a-pravo/matej-kliman-novy-ramec-vav-spise-potvrzuje-dosavadni-vyklad>

- Kocher/Brunner:2023haben mehr als 2.600 Unternehmen Forschungsprämie beantragt. *Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft* [online]. 4. 1. 2023 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.ffg.at/news/kocher-brunner-2023-haben-mehr-als-2600-unternehmen-forschungspraemie-beantragt>
- Konsolidačný balík verejných financií 2025. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. 2024 [cit. 31. 12. 2024]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Rozne/2024/2024.12.09_konsol_balik.pdf
- KORGOL-GERS, K. Ulga na badania i rozwój. *Ministerstwo Rozwoju i Technologii* [online]. 2022 [cit. 17. 10. 2024]. Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/ulga-na-badania-i-rozwoj>
- KOVAR, H., LAURE, F. R & D-related tax incentives. *Deloitte Austria* [online]. [cit. 29. 8. 2022]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/at/de/seiten/business-in-austria/solutions/research-and-development-related-tax-incentives.html>
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s.
- KUCHTA, A. Progi podatkowe w 2025 r. Jest już przesądzone, że nie będzie 60 tys. zł kwoty wolnej od podatku, a więc żadnej poprawy w portfelu. *INFOR* [online]. 23. 12. 2024 [cit. 29. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.infor.pl/twoje-pieniadze/podatki/6705460,progi-podatkowe-w-2025-r-jest-juz-przesadzone-ze-nie-bedzie-60-tys.html>
- LABEAGA AZCONA, J. a kol. *Tax incentives and firm size: effects on private R & D investment in Spain*. United Nations University-Maastricht Economic and Social Research Institute on Innovation and Technology (MERIT), 2014, s. 19–20.
- LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, 1088 s.
- MACHÁČEK, I. Daňové řešení podpory výzkumu a vývoje. In: *Daně a právo v praxi*. Wolters Kluwer, 2020, s. 16–19.
- MANKIW, N. G. *Zásady ekonomie*. Profesionál. Praha: Grada, 1999, 763 s.

- MARTINCOVÁ, D. Daňové odpočty na podporu výzkumu a vývoje – změny od 1. 4. 2019 (Inovační strategie ČR 2019–2013). *Rada pro výzkum, vývoj a inovace* [online]. 7. 6. 2019 [cit. 15. 10. 2023]. Dostupné z: <https://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=876750&ad=1&attid=877722>
- MATOS, S. a kol. Innovation and climate change: A review and introduction to the special issue. *Technovation* [online]. 2022, s. 1–14 [cit. 1. 7. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.technovation.2022.102612>
- MOHNEN, P. Effectiveness of Direct and Indirect R&D Support. In: NIOSI, J. (ed.). *Innovation Systems, Policy and Management* [online]. Cambridge University Press, 2018, s. 53–78 [cit. 2. 2. 2025]. Dostupné z: <https://www.cambridge.org/core/books/abs/innovation-systems-policy-and-management/effectiveness-of-direct-and-indirect-rd-support/04DF2C329B6E3AD00C5D709844DE54B8>
- MOTHE, J. The revision of international science indicators: The Frascati manual. In: *Technology in Society* [online]. 1992, roč. 14, č. 4, s. 427–440 [cit. 16. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0160791X9290037B>
- MORIS, F., PECE, Ch. Definitions of Research and Development: An Annotated Compilation of Official Sources. In: *National Center for Science and Engineering Statistics* [online]. 2022, roč. 22, č. 209, 19. 5. 2022 [cit. 16. 12. 2024]. Dostupné z: <https://nces.nsf.gov/pubs/ncses22209>
- NECKÁŘ, J. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020, 493 s.
- New data on R & D Tax Incentives from OECD. *European Commission* [online]. 27. 1. 2021 [cit. 15. 10. 2023]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/newsroom/rtd/items/700613>

- NIEWIADOMSKI, P., NOGALSKI, B. Ulga podatkowa jako forma wsparcia procesów zarządzania i rozwoju innowacyjnych przedsiębiorstw – struktura i zakres jej wykorzystania wśród producentów części i podzespołów technicznych środków transportu rolniczego. In: *Zeszyty Naukowe Politechniki Poznańskiej. Organizacja i Zarządzanie*, Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej [online]. 2023, č. 87, s. 103–125 [cit. 29. 12. 2024]. Dostupné z: http://yadda.icm.edu.pl/baztech/element/bwmeta1.element.baztech-6a9d22d1-34b3-4893-85ee-f6b4bfc1a2a8/c/niewiadomski_przemyslaw_ulga_87_2023.pdf
- NIKZAD, R., DEMERS, F. Direct and Indirect Support for Innovation in Canada. *Statistics Canada* [online]. 2017, aktualizace 17. 5. 2024 [cit. 19. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www150.statcan.gc.ca/n1/pub/18-001-x/18-001-x2024003-eng.htm>
- NOVOTNÁ, K., WÁGNER DUGOVÁ, A., VRKOČ, J. Blyská se u kontrol odpočtu na výzkum a vývoj na lepší časy? *Deloitte* [online]. 2024 [cit. 20. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/blyska-se-u-kontrol-odpocetu-na-vyzkum-a-vyvoj-na-lepsi-casy/>
- Odpočet výdavkov na výskum a vývoj. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. [cit. 15. 9. 2024]. Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/765890-Odpo%C4%8Det-v%C3%BDavkov-na-v%C3%BDskum-a-v%C3%BDvoj>
- Oslo Manual. *OECD* [online]. 2005, s. 46 [cit. 16. 10. 2023]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5889925/OSLO-EN.PDF>
- Osnivanje. *Hrvatska agencija za malo gospodarstvo, inovacije i investicije* [online]. [cit. 22. 12. 2024]. Dostupné z: <https://hamagbicro.hr/o-nama/osnivanje/>
- PELC, V. *Daně z příjmů*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s.
- PICAS, S., REIS, P., PINTO, A., ABRANTES, J. L. Does Tax, Financial, and Government Incentives Impact Long-Term Portuguese SMEs' Sustainable Company Performance? In: *Sustainability* [online]. 2021, roč. 13, č. 21. Dostupné z: <https://www.mdpi.com/2071-1050/13/21/11866>
- PILGERMAIR, W., KÜHBACHER, T., PÜLZL, P. *Forschungsförderung im Steuerrecht und in der Privatwirtschaftsverwaltung: [Forschungsprämie NEU!]*. Wien: LexisNexis-Verl, 2014.

- Poland. In: EY Worldwide Research and Development Incentives Reference Guide. *Ernst & Young* [online]. 2024, s. 276–277 [cit. 29. 12. 2024]. Dostupné z: https://www.ey.com/en_gl/functional/external-pdf-download?q=content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-gl/services/tax/documents/en-gl-r-and-d-03-oct-2024.pdf#page=276
- Polish R & D tax allowance. *Tax Incentives for R & D and Innovation (OECD)* [online]. 2023 [cit. 29. 12. 2024]. Dostupné z: <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/POL1>
- Porezni sustav. *Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta* [online]. 2024 [cit. 25. 12. 204]. Dostupné z: <https://investcroatia.gov.hr/porezni-sustav/>
- Příznání k dani z příjmů právnických osob, vč. přílohy. *Finanční správa* [online]. [cit. 7. 2. 2025]. Dostupné z: https://financnisprava.gov.cz/assets/tiskopisy/5404_35.pdf?202502072206
- R & D tax incentives. *OECD* [online]. [cit. 23. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/en/topics/r&d-tax-incentives.html>
- RADVAN, M. *Propedeutika finančního práva III, Daňové právo*. Masarykova univerzita, 2021, 145 s.
- RADVAN, M. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015, 129 s.
- RADVAN, M., MRKÝVKA, P. a kol. *Důchodové daně*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2016, 247 s.
- Research premium. *Tax Incentives for R & D and Innovation (OECD)* [online]. 2023 [cit. 27. 12. 2024]. Dostupné z: <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/AUT2>
- RYDVAL, T. *Náklady na výzkum a vývoj jako položka odčitatelná od základu daně*. Praha: C. H. Beck, 2021, 104 s.
- RYDVAL, T. *Náklady na výzkum a vývoj jako položka odčitatelná od základu daně*. Rigorózní práce. Brno: Masarykova univerzita, 2019. Dostupné z: <https://is.muni.cz/auth/th/hicug/> [cit. 17. 2. 2025].
- ROMER, P.M. Endogenous technological change. In: *Journal of Political Economy* [online]. 1990, č. 98, s. 71–102 [cit 19. 6. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.1086/261725>

- SADOWSKI, W. Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako możliwe do wykorzystania narzędzie przeciwdziałające inflacji. In: *Kwartalnik Prawno-Finansowy* [online]. Uniwersytet Wrocławski, 2021, č. 1 [cit. 29. 12. 2024]. Dostupné z: <https://repozytorium.uni.wroc.pl/dlibra/publication/149355>
- Sadzba dane z příjmov fyzické osoby za rok 2025. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. 2024 [cit. 31. 12. 2024]. Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/353281-Sadzba-dane-z-pr%C3%ADjmov-fyzickej-osoby-za-rok-2025>
- SAKAR, A. Y. Innovation for a New Tax Incentive: Patent Box Regime Turkey and the EU Application. In: *Procedia-Social and Behavioral Sciences* [online]. 2015, č. 195, s. 544–553 [cit. 12. 8. 2023]. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.06.269>
- SHAH, I. H. a kol. Does R & D investment drive employment growth? Empirical evidence at industry level from Japan. In: *International Journal of Finance & Economics* [online]. 2022, s. 102–118 [cit. 28. 6. 2024]. DOI: <https://doi.org/10.1002/ijfe.2677>
- SLIWKA, R. Pokyny Evropské komise k čl. 17 – kritické úvahy k uplatnění v praxi. In: *Revue pro právo a technologie* [online]. 2021, č. 24, s. 77–124 [cit. 20. 1. 2025]. DOI: <https://doi.org/10.5817/RPT2021-2-3>
- Spain. Corporate - Tax credits and incentives. In: Worldwide Tax Summaries Online. *PricewaterhouseCoopers* [online]. 2024 [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/tax-credits-and-incentives>
- Spanish R & D & I tax credit. *Tax Incentives for R & D and Innovation (OECD)* [online]. 2023 [cit. 25. 12. 2024]. Dostupné z: <https://stip.oecd.org/innotax/incentives/ESP1>
- Stenografický zápis 78. schůze, 24. října 2023. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 2023 [cit. 20. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/eknih/2021ps/stenprot/078schuz/s078136.htm>
- Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung. *Bundesministerium der Finanzen* [online]. 13. 12. 2024 [cit. 23. 12. 2024]. Dostupné z: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerliche_Themengebiete/Forschungszulage/forschungszulage.html

- ŠIKULOVÁ, I. Možnosti zvýšenia prílevu a lepšieho využitia priamych zahraničných investícií na Slovensku. *Pracovné listy EÚ SAV* [online]. 2015, s. 24–25 [cit. 26. 12. 2024]. Dostupné z: https://ekonom.sav.sk/uploads/journals/322_wp78-sikulova-apvvmorvay2015.pdf
- ŠIMEČEK, F. Výzkum a vývoj: Vybrané aspekty odčitatelné položky od základu daně v kontextu aktuální judikatury. *DAUČ* [online]. [cit. 18. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7586/vyzkum-a-vyvoj-vybrane-aspekty-odcitatelne-polozky-od-zakladu-dane-v-kontextu-aktualni-judikatury>
- Tariff levels. *Business Service Portal* [online]. [cit. 31. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.usp.gv.at/en/steuern-finanzen/einkommensteuerueberblick/weitere-informationen-est/tarifstufen.html>
- Tax reliefs in Poland for research, development and innovation. *Website of the Republic of Poland* [online]. [cit. 17. 10. 2024]. Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/poland-businessharbour-en/tax-reliefs-in-poland-for-research-development-and-innovation>
- The Impact of R&D Tax Incentives: Results from the OECD microBeRD+ project. *OECD* [online]. 2023 [cit. 6. 9. 2025]. Dostupné z: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/10/the-impact-of-r-d-tax-incentives_bc42ab04/1937ac6b-en.pdf
- TRUHLÁŘOVÁ, M. Odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje. *Portál Pohoda* [online]. 26. 2. 2013 [cit. 2. 5. 2024]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/odcitatelna-polozka-na-podporu-vyzkumu-a-vyvoje/>
- TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Leges, 2010, 352 s.
- Ulgă na badania i rozwój. *E-pity* [online]. 2024 [cit. 30. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.e-pity.pl/ulgi-odliczenia/ulga-na-badania-rozwoj/>
- Unternehmen beantragten über eine Milliarde Forschungsprämie. *Bundesministerium für Finanzen* [online]. 4. 1. 2023 [cit. 3. 1. 2025]. Dostupné z: <https://www.bmf.gv.at/presse/pressemeldungen/2023/jaenner/forschungspraemie-unternehmen.html>

- VALACH, J. *Finanční řízení podniku*. 2. aktualizované a rozšířené vyd. Praha: Ekopress, 1998, 324 s.
- VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vyd. Praha: Vox, 2018, 404 s.
- VIDOVÁ, M. Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj. *Daňový a účtovný poradca podnikateľa* [online]. Žilina, 2024, č. 10–11 [cit. 19. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/3-odpocet-vydavkov-nakladov-na-vyskum-a-vyvoj-2024.htm>
- Výdaje na VaV. *Český statistický úřad* [online]. Aktualizace 23.10.2025 [cit. 11.11.2025]. Dostupné z: https://csu.gov.cz/vydaje-na-vav?pocet=10&start=0&1_pocet=10&1_start=0&podskupiny=212&razeni=-datumVydani&1_razeni=-datumVydani&1_vlastnostiVystupu=18&1_podskupiny=211
- WALLNER, S., GRABNER, H. *Praxisleitfaden Forschungsprämie*. 1. vyd. Wien: Linde Verlag, 2021.
- WALTER, C.E., AU-YONG-OLIVEIRA, M., VELOSO, C.M., POLÓNIA, D.F. R & D tax incentives and innovation: unveiling the mechanisms behind innovation capacity. In: *Journal of Advances in Management Research* [online]. 2022, roč. 19, č. 3, s. 177–228 [cit. 22. 1. 2025]. DOI: <https://doi.org/10.1108/jamr-06-2021-0194>
- Zoznam daňových subjektov s odpočtom výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c ods. 8. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. [cit. 31. 12. 2024]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/zoznamy/detail/_0b68d73c-974f-4012-8c78-aa7900c565d6
- Zwölf Fragen und Antworten zur steuerlichen F & E-Förderung. *Fachverband der Elektro- und Elektronikindustrie, Fachverband der Maschinen & Metallwaren Industrie* [online]. [cit. 29.08.2022]. Dostupné z: https://www.metalltechnischeindustrie.at/fileadmin/_migrated/content_uploads/Fragen_und_Antworten_zur_steuerlichen_F-E_F%C3%B6rderung.pdf

Česká judikatura

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 10. 2018, č. j. 51 Af 32/2017-31.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 4. 4. 2019, č. j. 52 Af 8/2018-160.

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2021, č. j. 54 Af 25/2018-67.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, č. 264/2004 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2004, č. j. 4 Afs 1/2003-43.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011-81.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2011, č. j. 5 Afs 37/2011-77, č. 2454/2012 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2013, č. j. 8 As 63/2012-37.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012-34, č. 3002/2014 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 144/2016-51.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č.j. 10 Afs 310/2016-35.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č.j. 10 Afs 77/2017-53.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č.j. 1 Afs 97/2018-41, č. 3810/2018 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2019, č.j. 1 Afs 184/2019-38.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č.j. 1 Afs 363/2018-113.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č.j. 1 Afs 429/2018-41, č. 3977/2020 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č.j. 8 Afs 72/2018-52.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2020, č.j. 2 Afs 388/2019-70.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č.j. 9 Afs 81/2020-40.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, č.j. 1 Afs 206/2020-42.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2021, č.j. 6 Afs 85/2020-51.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, č.j. 10 Afs 368/202063.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2021, č.j. 1 Afs 163/2021-52.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č.j. 2 Afs 394/2020-27.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č.j. 8 Afs 168/2020-51.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2023, č.j. 10 Afs 12/2021-75.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2023, č.j. 4 Afs 229/2022-45.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2024, č.j. 5 Afs 263/2023-32.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2024, č.j. 5 Afs 56/2024-70, č. 4656/2025 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2024, č.j. 8 Afs 118/2024-86.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3242/11.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, č. j. II. ÚS 3565/14.

Zahraniční judikatura

Rozsudek Nejvyššího soudu Španělska ze dne 10. 2. 2020, sp. zn. 1450/2020.

Rozsudek Nejvyššího soudu Španělska ze dne 14. 7. 2021, sp. zn. 2532/2020.

Rozsudek Nejvyššího soudu Španělska ze dne 24. 4. 2023, sp. zn. 476/2022.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu Rakouska ze dne 30. 09. 2015, č. j. Ro2014/15/0018. Dostupné z: https://ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWT_2014150018_20150930J00/JWT_2014150018_20150930J00.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu Rakouska ze dne 29. 3. 2017, č. j. Ra 2015/15/0060.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu Rakouska ze dne 20. 2. 2022, č. j. Ro 2020/15/0004-4.

Rozsudek Zemského správního soud v Bydhošti ze dne 21. 5. 2024, sp. zn. I SA/Bd 220/24.

Rozsudek Zemského správního soud v Lodži ze dne 21. 5. 2024, sp. zn. I SA/ed 186/24.

Rozsudek Zemského správního soud v Lodži ze dne 10. 9. 2024, sp. zn. I SA/Bd 352/24.

Právní předpisy, metodiky, stanoviska a obdobné zdroje

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, ze dne 19. 11. 2008, § 132. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=oz5f6mrqga4v6mrygbpwi6q&rowIndex=0>

Einkommensteuergesetz [zákon o daních z příjmů] [online]. In: *JUSLINE Österreich* [cit. 23. 8. 2022]. Dostupné z: <https://www.jusline.at/gesetz/estg/paragraf/108c>

Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012 [vyhláška č. 515/2012, o bonusech za výzkum a vývoj] [online]. [cit. 28. 12. 2024]. Dostupné z: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20008172>

Informace Generálního finančního ředitelství k určení lhůty pro stanovení daně (prekluzivní lhůty) při vykazování a uplatňování daňové ztráty a posuzování běhu této lhůty a změny jejího běhu v návaznosti na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, č. j. 66358/20/7100-40110-207203.

Informace Ministerstva financí, Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy a Ministerstva průmyslu a obchodu k uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č. 88/2014 Fz. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/attachments/Dane_Metodika_2014-05_Informace-k-uplatnovani-odpocctu-na-podporu-odborneho-vzdelavani-od-zakladu-dane-z-prijmu.pdf

Informácia Finančného riaditeľstva SR č. 11/PO/2024/IM o odpočte výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona o dani z príjmov pri podávaní daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb po 31. decembri 2023. *financnasprava.sk* [online]. [cit. 12. 10. 2024]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DP/DPPO/2024/2024.01.23_011_PO_2024_IM.pdf

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [zákon č. 27/2014, o korporátní dani]. Dostupné z: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>
- Nařízení Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 17. června 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2. 7. 2024]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0651>
- Odluka o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti, NN 58/2007 [nařízení vlády ze dne 6. 6. 2007, č. 58/2007, o národní klasifikaci činností]. Dostupné z: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007_06_58_1870.html
- Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva [online]. [cit. 12. 10. 2024]. Dostupné z: <https://www.mfsr.sk/files/archiv/54/Uplnezneniepostupovuctovaniaplatneod1.1.2021.pdf>
- Opinión de la Dirección General de Impuestos [Stanovisko Generálního ředitelství pro daně] ze dne 10. 7. 2001, č. j. V0059-01. Dirección General de Tributos [cit. 13. 7. 2022]. Dostupné z: <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>
- Pokyn č. MF-17 ze dne 5. 5. 2020, č. j. MF-4869/2020/15-2, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a pozdějších předpisů. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/kontrola-a-regulace/legislativa/legislativni-dokumenty/2020/pokyn-c-MF-17-38420>
- Pokyn D–288 ze dne 3. 10. 2005, č. j. 15/96003/2005, k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Pravilnik o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 9/2019 [vyhláška č. 9/2019, o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje]. Dostupné z: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_01_9_197.html

Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica [Královský dekret ze dne 21. listopadu 2003 č. 1432/2003, kterým se upravuje vydávání odůvodněných zpráv o plnění vědeckých a technologických požadavků Ministerstvem vědy a techniky pro účely uplatnění a vzájemné interpretace daňových úlev na výzkum a vývoj a technologické inovační činnosti]. Dostupné z: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-21847>

Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica [Královský dekret ze dne 23. června č. 23/2020, kterým se schvalují opatření v odvětví energetiky a dalších oblastech pro obnovení hospodářské činnosti] [online] [cit. 25. 7. 2022]. Dostupné z: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-6621#a7>

Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria [Královský zákonný dekret č. 34/2020 ze dne 17. listopadu o naléhavých opatřeních na podporu platební schopnosti podniků v odvětvích energetiky a o daňových otázkách] [online] [cit. 25. 7. 2022]. Dostupné z: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-14368#df-8>

Sdělení Komise – Evropa 2020: strategie Evropské unie pro růst a zaměstnanost ze dne 3. 3. 2010. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2. 7. 2024]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A52010DC2020>

Sdělení Komise – Rámec pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací 2022/C 414/01. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2. 7. 2024]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2022:414:FULL&from=EN>

Smlouva o fungování Evropské unie. In: *EUR-lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2. 7. 2024]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [zákon o daních z příjmů právnických osob] [online]. [vid. 3. 11. 2024]. Dostupné z: <https://lexlege.pl/ustawa-o-podatku-dochodowym-od-osob-prawnych/>
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych [Zákon o daních z příjmů fyzických osob] [online]. [cit. 3. 11. 2024]. Dostupné z: <https://lexlege.pl/ustawa-o-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych/>
- Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 172/2005 Z.z., o organizácii štátnej podpory výskumu a vývoja a o doplnení zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov [online]. [cit. 12. 10. 2024]. Dostupné z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2005/172/>
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, ve znění do 31. 12. 2017. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 26. 12. 2014].
- Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zakon održavnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18. (Zákon č. 64/2018 Sb., o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje). Dostupné z: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_07_64_1306.html
- Zakon o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, NN 64/18 [zákon č. 64/2018, o státní podpoře projektů výzkumu a vývoje]. Dostupné z: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_07_64_1306.html
- Zákona č. 563/2009 Z. z., o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 26. 6. 2014].
- Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24. 3. 2021, KVMF 2/2021.

PŘÍLOHY

Příloha A – Dotaz na GFR ohledně odčitatelné položky na výzkum a vývoj



Odčitatelné položky na výzkum a vývoj

10. října 2024 v 16:48

Dobrý den,

moje jméno je Pavel Hájek a jsem doktorským studentem na Právnické fakultě Masarykovy univerzity v Brně. Ve svém výzkumu se zabývám odčitatelnými položkami na výzkum a vývoj (§ 34 a násl. zákona o daních z příjmů). Žádám Vás proto o poskytnutí aktuálních údajů (ideálně za posledních 5 let), týkajících se této odčitatelné položky. Rád bych zjistil zejména počet daňových subjektů, který si uplatnil odčitatelnou položku na výzkum a vývoj v jednotlivých letech, celkovou výši jejich odpočtu, počet zahájených kontrolních postupů vůči těmto subjektům, u kolika z těchto subjektů byla doměřena daň a v jaké výši (ideálně celkově doměřená daň a doměřená daň pouze v souvislosti s odčitatelnou položkou). Pokud budete mít k dispozici i jakékoliv jiné statistické údaje či podklady, velmi ocením, pokud mi je pošlete. V případě nejasností mi prosím napište, rád vše upřesním. Mockerát Vám děkuji předem.

S pozdravem a přáním hezkého dne

Pavel Hájek

Příloha B – Odpověď GŘŘ ohledně odčitatelné položky na výzkum a vývoj



Odčitatelné položky na výzkum a vývoj

Kníže Jan Ing. (GŘŘ)

18. října 2024 v 10:14

Dobrý den,

V příloze zasíláme soubor `Odcit_pol_Vyzkum_a_vyvoj.xlsx` se základními statistickými údaji k odčitatelným položkám na výzkum a vývoj u DPPO i DPFO.

Co se týče kontrolní činnosti, nejsem automatizované schopni určit, kdy se kontrolní postup týkal také odčitatelné položky na výzkum a vývoj a kvantifikovat výsledek pouze k této oblasti. Vybrali jsme tedy unikátní daňové subjekty z příložené statistiky za posledních 5 zdaňovacích období a u nich zjišťovali kontrolní postupy ukončené za posledních 5 let s následujícím výsledkem:

- **DPPO** – 1 449 unikátních daňových subjektů, které uplatnily odčitatelnou položku na výzkum a vývoj:
 - **Daňová kontrola:**
 - Z celkového počtu 1 449 subjektů bylo u 242 subjektů v letech 2019 až 2023 ukončeno 257 daňových kontrol (u některých subjektů více kontrol zaměřených na různá ZO) s celkovým doměrkiem 704 mil. Kč a s celkovou změnou ztráty ve výši - 280 mil. Kč
 - **Postup k odstranění pochybností**
 - Z celkového počtu 1449 subjektů bylo u 25 subjektů v letech 2019 až 2023 ukončeno 41 postupů k odstranění pochybností s celkovým doměrkiem 214 mil. Kč a s celkovou změnou ztráty ve výši - 3 mil. Kč
- **DPFO** – 29 unikátních daňových subjektů, které uplatnily odčitatelnou položku na výzkum a vývoj:
 - **Daňová kontrola:**
 - Z celkového počtu 29 subjektů byly u 3 subjektů v letech 2019 až 2023 ukončeny 3 daňové kontroly s celkovým doměrkiem 952 tis. Kč
 - **Postup k odstranění pochybností**
 - Z celkového počtu 29 subjektů nebyl v letech 2019 až 2023 proveden žádný postup k odstranění pochybností

S pozdravem a přáním hezkého dne

F.

Ing. Jan Kníže

oddělení daňových statistik

vedoucí

Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 PRAHA 1

 `Odcit_pol_Vyzkum_a_vyvoj.xlsx`

14K

208

Příloha C – Příloha odpovědi GFŘ ohledně odčitatelné položky na výzkum a vývoje

Statistika ř. 242 daňových přiznání k DPPO za zdaňovací období let 2019–2023		
zdaňovací období	Počet daňových subjektů s nenulovým ř. 242	Celková suma ř. 242 (v Kč)
2019	931	14 169 906 642
2020	828	11 212 012 200
2021	832	12 489 255 376
2022	757	16 251 713 117
2023*	723	11 786 760 353
Údaje z vyměřených daňových přiznání k DPPO k 23. 9. 2024		
* Zdaňovací období roku 2023 (aktuální) ještě nemusí být zcela kompletní		

Statistika ř. 52 daňových přiznání k DPFO za zdaňovací období let 2019–2023		
zdaňovací období	Počet daňových subjektů s nenulovým ř. 52	Celková suma ř. 52 (v Kč)
2019	13	14 872 140
2020	13	18 106 723
2021	16	22 180 315
2022	14	24 116 549
2023*	8	15 555 013
Údaje z vyměřených daňových přiznání k DPFO k 23. 9. 2024		
* Zdaňovací období roku 2023 (aktuální) ještě nemusí být zcela kompletní		

**Příloha D – Žádost o poskytnutí technické karty
ze dne 23. 12. 2024 a odpověď GFR ze dne 31. 12. 2024**



Technická karta- výzkum a vývoj

Počet zpráv: 2

23. prosince 2024 v 12:20

Dobrý den,

moje jméno je Pavel Hájek a jsem doktorským studentem na Právnické fakultě Masarykovy univerzity v Brně. Ve svém výzkumu se zabývám odčítatelnými položkami na výzkum a vývoj (§ 34 a násl. zákona o daních z příjmů). Nedávno jsem Vás požádal o zaslání statistiky týkající se této odčítatelné položky, na což jste mi odpověděli a já Vám ještě jednou tímto děkuji za Vaši odpověď.

Měl bych na Vás však ještě jednu doplňující prosbu. Rád bych Vás požádal o zaslání technické karty k věcnému hodnocení výzkumu a vývoje, která je zmíněná ve společné tiskové zprávě Finanční správy ČR a Úřadu ministryně pro vědu, výzkum a inovace ze dne 20. 2. 2024 (odkaz vkládám níže). Mnohokrát Vám předem děkuji za spolupráci.

<https://financnisprava.gov.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2024/danove-odpocty-na-vyzkum-a-vvoj>

S pozdravem a přáním hezkého dne

Pavel Hájek

Kapoun Vítězslav Ing. (GFR)

31. prosince 2024 v 13:01

Dobrý den,

v příloze zasílám jak Vámi poptávanou technickou kartu, tak i vysvětlivky k ní. Současně zasílám dokument sloužící k seznámení poplatníka s pilotním projektem, v rámci něhož se technická karta používá. Tento pilotní projekt má ověřit ochotu nechat si činnost VaV ověřit třetí osobou. Jinými slovy, nejedná se o žádné formulářové podání ani povinný dokument. Po skončení pilotního projektu bude rozhodnuto, zda bude dále uveden do běžné praxe.

S pozdravem



Ing. Vítězslav Kapoun

Odbor daně z příjmů II

reditel

[Odkazovaný text byl skryt]

Přílohy: 3

Seznámení poplatníka s pilotním projektem_vzor_2.docx
39K

Technická karta_vyplni poplatnik_vzor_1.docx
49K

Vysvětlivky k vyplnění Technické karty_vzor_1.docx
53K

Příloha D – Seznámení poplatníka s pilotním projektem spolupráce mezi Generálním finančním ředitelstvím a Technologickou agenturou ČR

Seznámení poplatníka s pilotním projektem spolupráce mezi Generálním finančním ředitelstvím a Technologickou agenturou ČR

Generální finanční ředitelství ve spolupráci s Technologickou agenturou ČR a pod záštitou Úřadu pro vědu, výzkum a inovace ČR otvírá pilotní (zkušební) projekt, jehož cílem má být zefektivnění, zjednodušení a urychlení činnosti finanční správy při posuzování oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje (dále „odpočet“) a zvýšení právní jistoty poplatníků při prokazování jedné z podmínek pro uplatnění této daňové podpory, tj. prokazování technické a technologické podstaty činností realizovaných poplatníky v realizace projektu výzkumu a vývoje.

Účast v pilotním projektu **je pro poplatníky uplatňující odpočet dobrovolná** a ze strany poplatníka bezplatná. Předpokladem pro zapojení poplatníka do pilotního projektu je předložení důkazních prostředků v rámci probíhajícího důkazního řízení k prokázání realizace činností vztahujících se k projektu výzkumu a vývoje.

Technologická agentura ČR navrhne na základě příslušné činnosti deklarované daňovým subjektem vhodné hodnotitele/odborníky a do dalších fází pilotního projektu ani do samotného daňového řízení již Technologická agentura ČR nevstupuje. Role Technologické agentury ČR spočívá v garanci odborné úrovně navržených hodnotitelů.

S ohledem na povinnost mlčenlivosti finanční správy bude možné expertní posouzení činnosti deklarované jako výzkum a vývoj provést **pouze se souhlasem poplatníka. Zproštění mlčenlivosti bude ve vztahu k Technologické agentuře ČR v rozsahu identifikace poplatníka a vybraných informací z projektové dokumentace potřebných pro navržení vhodných hodnotitelů a ve vztahu k hodnotiteli v rozsahu údajů vyplněných v Technické kartě** výzkumné a vývojové činnosti poplatníka (dále „Technická karta“) a Projektové dokumentaci (dokument dle § 34c ZDP).

Na jedné straně pilotního projektu bude poplatník, který prostřednictvím Technické karty popíše technickou podstatu své výzkumné a vývojové činnosti. **Na druhé straně bude odborný hodnotitel v příslušném oboru, kterého po dohodě a se souhlasem daňového subjektu vybere správce daně ze seznamu hodnotitelů navržených nezávislou Technologickou agenturou ČR.** Odborný hodnotitel pouze na základě skutečností sdělených poplatníkem v Technické kartě vypracuje Protokol hodnocení výzkumné a vývojové činnosti (dále „Protokol hodnocení“), který následně bude k dispozici správci daně i poplatníkovi.

Účelem tohoto projektu je:

- umožnit poplatníkovi formou návodového formuláře a vysvětlivek k jednotlivým oblastem zpracovat technickou oblast své činnosti komplexně a odborně
- vybrat odborného hodnotitele tak, aby následně nedocházelo k prodlužování daňového řízení z důvodu námitek podjatosti nebo neodbornosti hodnotitele
- zapojit do procesu hodnocení technických parametrů nezávislý státní subjekt, který disponuje hodnotiteli činností výzkumu a vývoje v širokém odborném spektru
- přenést diskuzi ohledně technické podstaty činností mezi odborníky poplatníka a odborníky pro danou oblast ve spolupráci se správcem daně

Poplatník

Podstatou pilotního projektu je, že poplatník na návodném formuláři s názvem „Technická karta“ uvede **technické, technologické a parametrické informace ke své výzkumné a vývojové činnosti**, které se vztahují ke schválené projektové dokumentaci. Odpovědi na otázky jsou vedeny formou ANO/NE s následným popisem, který se vztahuje k této odpovědi. K vyplnění technické karty budou poplatníkovi správcem daně předány Vysvětlivky, jejichž úkolem je ozřejmit pojmy související s výzkumnou a vývojovou činností a následně poplatníka navést k vyplnění jednotlivých oblastí ve formuláři.

Technická karta je koncipována jako nosný dokument, který poplatník nebo jím pověřený technik, technolog nebo vědecký pracovník vyplní a uvede

pouze skutečnosti, které se vztahují k technické, technologické a parametrové podstatě výzkumné a vývojové činnosti. Funkcí **Technické karty je, aby celá podstata technických a technologických informací byla detailně slovně popsána na jednom místě** (typ činnosti, technické parametry ve vztahu ke stanovenému cíli, srovnání technických parametrů a z těchto informací identifikace nových skutečností nebo zlepšení stávajícího stavu poznání).

Nedílnou součástí technické karty je schválená Projektová dokumentace k oznámenému názvu činnosti poplatníka.

Odborný hodnotitel

Odborný hodnotitel obdrží Technickou kartu vyplněnou poplatníkem a schválenou Projektovou dokumentaci k oznámenému názvu činnosti.

Odborný hodnotitel navržený pro příslušnou odbornou oblast Technologickou agenturou ČR (dále „hodnotitel“) na základě údajů z Technické karty zpracuje Protokol hodnocení.

Cílem Protokolu hodnocení je odborné technické, technologické a parametrové posouzení cílů a činnosti, které si poplatník sám stanovil v rámci své schválené Projektové dokumentace a sám detailně popsal v Technické kartě.

Cílem Protokolu hodnocení **není** posouzení otázky právní, tedy např. posouzení, zda projektová dokumentace obsahuje všechny zákonné náležitosti projektové dokumentace stanovené v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zda se jedná o činnosti nebo náklady, které lze zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nebo zda jsou naplněny podmínky pro prokázání prvku novosti. Tyto skutečnosti hodnotiteli nepřísluší posuzovat.

Protokol hodnocení bude následně správcem daně využit v daňovém řízení jako podklad pro hodnocení technické a technologické stránky činnosti, kterou poplatník deklaruje v projektové dokumentaci.

Hodnotící protokol zpracovaný odborným hodnotitelem je důkazním prostředkem, který **není nadřazen ostatním důkazním prostředkům**, předloženým poplatníkem správci daně. To jinými slovy znamená, že závěr, který bude hodnotitelem učiněn (např. bylo identifikováno takové zlepšení

původního stavu poznání, které představuje převýšení běžné úrovně známého stavu poznání nebo nebylo identifikováno převýšení běžné úrovně známého stavu poznání a jedná se o běžnou, rutinní výrobní činnost), bude následně správcem daně konfrontován s obsahem dalších důkazních prostředků ve spisu ve věcné a časové souvislosti.

Hodnoticí protokol zpracovaný odborným hodnotitelem není postaven na roveň znaleckého posudku zpracovaného znalcem dle zákona o znalcích a tlumočnících, jeho zpracování však nevylučuje následné zadání znaleckého posudku ze strany daňového subjektu nebo správce daně.

Příloha F – Technická karta výzkumné a vývojové činnosti poplatníka

Technická karta výzkumné a vývojové činnosti poplatníka

Cílem technické karty výzkumné a vývojové činnosti (dále „technická karta“) je identifikace **technických a technologických parametrů** cílů, které si poplatník sám stanovil v rámci své schválené projektové dokumentace.

Účelem vyplnění technické karty poplatníkem je detailní popis technických a technologických skutečností, které se vztahují k činnosti poplatníka v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje a které následně zhodnotí odborný externí hodnotitel vybraný pro příslušnou odbornou oblast (dále „hodnotitel“).

Technická karta **není** koncipována jako dokument, ke kterému poplatník předloží další obsáhlé důkazní prostředky (přílohy, dodatky, technické nákresy, popisy, smlouvy s odběrateli atd.).

Nedílnou součástí technické karty je schválená projektová dokumentace k oznámenému názvu činnosti poplatníka.

Technická karta je vyplňována poplatníkem na základě jeho dobrovolného rozhodnutí se záměrem poskytnout informace o technické a technologické stránce činnosti odborné nezávislé třetí osobě.

Vybranou osobou hodnotitele poplatník předem odsouhlasí.

Hodnotitel vypracuje protokol hodnocení (posouzení technické stránky činnosti poplatníka) **pouze na základě skutečností uvedených v této technické kartě a přiložené projektové dokumentaci**. Protokol hodnocení vypracovaný hodnotitelem bude předán správci daně a v rámci daňového řízení se bude jednat o důkazní prostředek, který správce daně vyhodnotí na základě zásad stanovených daňovým řádem.

Oddíl č. 1 – Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Název projektu výzkumu a vývoje vystihující jeho obecné zaměření

[§ 34ba odst. 2 písm. a) ZDP]

(vyplní poplatník)

Obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem právnická osoba

[§ 34ba odst. 2 písm. b) bod 1 nebo 2 ZDP]

(vyplní poplatník)

Daňové identifikační číslo

[§ 34ba odst. 2 písm. b) bod 3 ZDP]

(vyplní poplatník)

Oznámení podáno správci daně dne

(vyplní poplatník)

Oddíl č. 2 – Technický popis výzkumné a vývojové činnosti

I. Popis cílů uvedených v projektové dokumentaci

Popište podrobně cíle stanovené v projektové dokumentaci včetně identifikace produktu, postupu či služby, kterých se prováděná činnost týká.

[§ 34c odst. 1 písm. c) ZDP]

Popis: *(vyplní poplatník)*

II. Popis činností

Popište činnosti, které v rámci řešení projektu výzkumu a vývoje probíhají (nebo proběhly, pokud je již projekt ukončen). Tyto činnosti začleňte do jednotlivých kategorií činností výzkumu a vývoje dle § 2 zákona o podpoře výzkumu a vývoje.

[§ 34c odst. 1 ZDP]

- a) Byly prováděny činnosti základního výzkumu? *(vyplní poplatník)*

ANO ☐ NE ☐

Popis: *(vyplní poplatník)*

- b) Byly prováděny činnosti průmyslového výzkumu? *(vyplní poplatník)*

ANO ☐ NE ☐

Popis: *(vyplní poplatník)*

- c) Byly prováděny činnosti experimentálního vývoje? *(vyplní poplatník)*

ANO ☐ NE ☐

Popis: *(vyplní poplatník)*

- d) Byly prováděny kombinace některých typů výzkumu a vývoje? *(vyplní poplatník)*

ANO ☐ NE ☐

Popis: *(vyplní poplatník)*

III. Popis realizace projektu

- a) Popište, jak probíhalo technické a technologické řešení projektu, jaké byly způsoby ověřování dílčích výsledků, jakým způsobem probíhaly případné změny postupů nebo změny projektu, jaké byly využívány zdroje informací apod.

Popis: *(vyplní poplatník)*

- b) Je cílem prováděných aktivit zcela nový produkt, postup či služba?
(vyplní poplatník)

ANO ☐ NE ☐

Uveďte konkrétně, jakého výsledku má být dosaženo (produkt, postup, služba, technologie, materiál atd.).

Popis: (vyplní poplatník)

Uveďte a popište parametry technické a technologické podstaty výsledku činnosti (konkrétní měřitelné hodnoty výsledného produktu, postupu či služby, jeho nové vlastnosti, jeho nové funkce, využití nových poznatků v porovnání s dosavadním stavem poznání).

Popis: (vyplní poplatník)

V čem konkrétně, dle poplatníka, spočívá jedinečnost a zcela unikátní řešení stanoveného cíle činnosti, jaké výzkumné a vývojové nejistoty byly v průběhu výzkumu a vývoje odstraňovány.

Popis: (vyplní poplatník)

- c) Je cílem prováděných aktivit podstatné zlepšení stávajícího produktu, postupu či služby? (vyplní poplatník)

ANO ☐ NE ☐

Uveďte a popište konkrétně, jakého výsledku má být dosaženo (produkt, postup, služba, technologie, materiál atd.).

Popis: (vyplní poplatník)

Uveďte a popište parametry technické a technologické podstaty výsledku činnosti (konkrétní měřitelné hodnoty výsledného produktu, postupu či služby v porovnání s existujícím produktem, postupem či službou), v čem konkrétně, dle poplatníka, spočívá vylepšení, resp. změna, parametrů na základě provedeného výzkumu a vývoje, jaké výzkumné a vývojové nejistoty byly v průběhu výzkumu a vývoje odstraňovány.

Popis: (vyplní poplatník)

IV. Hodnocení výsledků činnosti

Jak hodnotí poplatník splnění vymezeného cíle v projektové dokumentaci s ohledem na produkt, postup či službu, kterých se prováděný výzkum a vývoj týkal? V případě nedosažení cíle projektu, jaké byly důvody neúspěchu.

Popis: *(vyplní poplatník)*

Jakým způsobem byly výsledky činnosti využity v rámci ekonomické činnosti subjektu, zda a jak byly výsledky publikovány, zda byl výsledek činnosti předmětem právní ochrany a případně jaké. Zhodnocení využití výsledků činnosti pro firmu, daný obor, ČR, zahraničí.

Popis: *(vyplní poplatník)*

Dne:

Jméno, příjmení

Podpis:

Příloha G – Vysvětlivky k vyplnění Technické karty výzkumné a vývojové činnosti poplatníka

Vysvětlivky k vyplnění Technické karty výzkumné a vývojové činnosti poplatníka

Oddíl 2, I. Popis cílů uvedených v projektové dokumentaci:

V této části technické karty poplatník detailně popíše cíl své činnosti s ohledem na technické a technologické aspekty.

Z textu v tomto bodu má být zřejmé, jakých konkrétních změn zamýšlí poplatník výzkumem a vývojem dosáhnout, v čem konkrétně tyto změny parametricky spočívají, a to v kontextu cílení na zcela nové produkty, postupy či služby anebo jejich podstatné zdokonalení nad rámec stávajícího stavu poznání.

Nejsou akceptovatelné pouze obecné pojmy, jako např. dosažení jedinečného řešení, zvýšení efektivnosti, snížení nákladovosti, výzkum a vývoj nových výrobků, optimalizace výrobního procesu, rozšíření nabídky portfolia atd. Z textu musí být zřejmé, jaké konkrétní cíle, v jakém konkrétním technickém řešení jsou poplatníkem vytyčeny.

Pokud je poplatníkem v projektové dokumentaci stanoven cíl, který v sobě zahrnuje více výzkumných cílů (výsledků), např. formou podprojektů/podcílů, je zde nutné uvést popis všech jednotlivých cílů s jejich technickými a technologickými aspekty. V tomto případě je nutné stanovené cíle v této technické kartě od sebe oddělit, tj. technicky popsat odděleně v dalších částech technické karty a následně i odděleně vyhodnotit.

Oddíl 2, II. Popis činností (identifikace činností z hlediska typu výzkumu)

Poplatník je povinen v projektové dokumentaci (dle § 34c odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů dále jen „zákon o daních z příjmů“) vymezit svoji **výzkumnou a vývojovou činnost** v souladu s § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“). Je tomu tak proto,

že zákon o daních z příjmů neobsahuje vymezení pojmu „výzkum a vývoj“, a proto je nutné vycházet z vymezení těchto pojmů v zákoně o podpoře výzkumu a vývoje.

Poplatník zde uvede, jaké typy činností byly prováděny v rámci realizace projektu výzkumu a vývoje podle § 2 zákona o podpoře výzkumu a vývoje a svůj závěr v tabulce popíše a zdůvodní.

Pro určení typu výzkumu jsou důležité nejen vstupní parametry, ale rovněž parametry cíle, resp. výsledků projektu. Mezi vstupní parametry patří zejména účel prováděných činností – účelem činnosti je popis základních principů a jevů bez explicitního zájmu či představy dalšího využití nebo je účelem získání nových poznatků a dovedností s jasnou představou dalšího využití anebo je účelem využití existujících poznatků a zkušeností, které mohou (ale nemusí) vést k dalším novým poznatkům, s jasnou představou dalšího využití.

Mezi výstupní parametry patří zejména představa dalšího využití získaných poznatků a zkušeností. Může se jednat o „pouhé“ získávání těchto poznatků s cílem např. popisu daného jevu a bez konkrétní představy jejich využití. Tedy poplatník provádí aktivity, které vedou k obecně využitelným poznatkům, a nemá konkrétní a jasnou představu o využití pro vývoj či podstatné zdokonalení jakýchkoliv konkrétních produktů, postupů či služeb. Pokud takové poznatky jsou originální a nové, pak se zpravidla bude jednat o základní výzkum. Pokud poplatník provádí aktivity vedoucí ke zcela novému produktu, postupu či službě a v rámci aktivit získává poznatky a zkušenosti, které jsou originální a nové (tedy nejsou známe a dostupné např. v odborné literatuře), pak se zpravidla bude jednat o průmyslový výzkum. Pokud poplatník provádí aktivity, kdy využívá a kombinuje existující dostupné poznatky a zkušenosti vedoucí k novému produktu, postupu či službě anebo k podstatnému zdokonalení existujícího produktu, postupu a služby, pak se zpravidla bude jednat o experimentální vývoj.

1. Základní výzkum (§ 2 odst. 1. písm. a) zákona o podpoře výzkumu a vývoje) – podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího blokové výjimky Článek 2 bod 84 nařízení Komise (EU) č. 651/2014, se základním výzkumem rozumí experimentální nebo teoretická práce vykonávaná především za účelem získání nových

poznatků o základních principech jevů a pozorovatelných skutečností, která není zaměřena na přímé komerční uplatnění nebo využití.

Jedná se o systematickou tvůrčí práci, nepředpokládá se, že by jeho výsledky měly být bezprostředně komerčně využitelné.

2. Průmyslový výzkum je součástí aplikovaného výzkumu na základě § 2 odst. 1. písm. b) zákona o podpoře výzkumu a vývoje a dle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího blokové výjimky Článek 2 bod 85 nařízení Komise (EU) č. 651/2014 se jedná se o plánovitý výzkum nebo kritické šetření zaměřené na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových výrobků, postupů nebo služeb nebo k podstatnému zdokonalení stávajících výrobků, postupů nebo služeb. Zahrnuje vytváření dílčích částí složitých systémů a může zahrnovat výrobu prototypů v laboratorním prostředí nebo v prostředí se simulovaným rozhraním se stávajícími systémy a rovněž výrobu pilotních linek, je-li to nezbytné pro průmyslový výzkum, a zejména pro obecné ověřování technologie.

3. Experimentální vývoj je součástí aplikovaného výzkumu na základě § 2 odst. 1. písm. b) zákona o podpoře výzkumu a vývoje a v souladu s článkem 2 bodem 86 Nařízení se jím rozumí získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností za účelem vývoje nových nebo zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb. Může se jednat například o činnosti zaměřené na vymezení koncepce, plánování a dokumentaci nových výrobků, postupů nebo služeb.

Experimentální vývoj může zahrnovat vývoj prototypů, demonstrační činnosti, pilotní projekty, testování a ověřování nových nebo zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb v prostředí reprezentativním z hlediska reálných provozních podmínek, pokud hlavní cíl spočívá v dalším podstatném technickém zlepšení výrobků, postupů nebo služeb, které nejsou z velké části dosud stanoveny.

Experimentálním vývojem nejsou běžné, rutinní nebo pravidelné změny stávajících výrobků, výrobních linek, výrobních postupů, služeb a jiných nedokončených operací, i když tyto změny mohou představovat zlepšení. Typickým příkladem takových parametrických změn jsou změny obalů, tvaru (neměnícího vlastnosti) či příchuti. Podnětem

pro takové změny bývají spotřebitelské či zákaznické průzkumy, ačkoliv jsou tyto průzkumy často nazývány výzkumem (výzkum veřejného mínění), o výzkum se nejedná.

Rozlišovacím kritériem mezi průmyslovým výzkumem a experimentálním vývojem je zpravidla skutečnost, zda činnosti generují nové poznatky a zkušenosti anebo převážně kombinují existující poznatky či zkušenosti. Poznatky či zkušenosti je třeba konfrontovat s existujícími informacemi, např. v odborné literatuře – například poznatek pro firmu dosud neznámý, který získá svou činností, a přitom byl tento poznatek známý a dostupný v odborné literatuře, není novým poznatkem.

V praxi se mohou vyskytovat případy, kdy bude hranice mezi jednotlivými typy výzkumu těžko identifikovatelná. Pro účely popisu v technické kartě není třeba přesně identifikovat detailní hranici mezi těmito typy výzkumu, ale pokud v činnosti poplatníka existuje více typů, tak v rámci tohoto bodu je nutné situaci popsat a zdůvodnit.

Pro účely ZDP:

Pojem „ocenitelný prvek novosti“ vychází z definice experimentálního vývoje obsažené v zákoně č. 130/2002 Sb., kde je stanoveno, že se jedná o uplatňování existujících poznatků a dovedností takovým způsobem, aby došlo ke vzniku návrhu *nových* nebo *podstatně zdokonalených* výrobků, výsledků postupů, znalostí nebo služeb. To jinými slovy znamená, že do odpočtu lze zahrnout pouze takové činnosti, které povedou k dosažení závěrů, které jsou oproti stávající úrovni poznatků a dovedností v oboru nové a dosud nevyužívané nebo podstatně zdokonalené na rozdíl od činností inovačních, které na experimentální činnosti pouze navazují a spočívající v *instalaci* nových nebo podstatně zdokonalených výrobků do praxe.

Výzkum a vývoj = tvorba nového nebo podstatně zdokonaleného

Inovace = zavádění do praxe nového nebo podstatně zdokonaleného

O činnost výzkumu a vývoje se může například jednat i v případě, kdy vývoj výrobku a vývoj výrobního postupu jsou na sobě do jisté míry nezávislé. Výsledkem výzkumu a vývoje může být zcela nový produkt se specifickými vlastnostmi, které jsou v daném oboru zcela jistě nové a ocenitelné

a při tvorbě jeho prototypu musely být překonávány technické a technologické nejistoty. Přitom výsledný produkt bude poté možné komerčně vyrábět zcela standardními výrobními postupy, které již jsou běžně v praxi používány. Stejně to platí i opačně. Jestliže je vyráběn produkt buďto již známý nebo takový, jehož vytvoření není nikterak technicky náročné, ale za tímto účelem bude vyvinout zcela nový stroj nebo podstatně vylepšený stávající výrobní postup, přičemž budou během takového procesu odstraňovány technické překážky a nejistoty, půjde taktéž o výzkum a vývoj. Jedině tam, kde dochází k pouhému uzpůsobení výrobního procesu bez významných novinek či technických nejistot, nelze hovořit o výzkumu a vývoji, ale pouze o inovaci.

Pojem „inovace“

V definici aplikovaného výzkumu, tak i v definici inovace dle zákona č. 130/2002 Sb., se vyskytuje pojem „podstatně zdokonalený výrobek či postup“. V čem se ve skutečnosti obě definice liší, je to, že výsledkem výzkumu a vývoje má být buď samotný produkt (typicky půjde o vytvoření funkčního prototypu) nebo postup jeho výroby (typicky půjde o nalezení způsobu, jak by bylo možné určitý výrobek produkovat sériově s průměrnými náklady), zatímco **výsledkem inovace je uvedení tohoto výrobku či postupu do praxe**. Proto se také inovace dělí na inovace postupů (typicky nové naprogramování výrobních strojů) a inovace organizační (typicky nalezení nových prodejních kanálů). Z toho vyplývá, že inovace, je navazující fází experimentálního vývoje spočívající pouze v instalaci nových nebo podstatně zdokonalených výrobků do praxe.

Pokud tedy daňový subjekt upraví určitý výrobek v míře, která není postačující pro to, aby bylo možné hovořit o vývoji (tj. nebude se jednat o činnosti vymezené dle zákona č. 130/2002 Sb., při nichž bude konkretizován a oceněn prvek novosti a nebudou v průběhu činnosti odstraňovány výzkumné a vývojové nejistoty), nebude se jednat o výrobek zlepšený ve smyslu ZDP, nýbrž „nepodstatně zdokonalený“. Menší technický a technologický vklad u inovací vyplývá z toho, že se již jen zavádějí do praxe dříve vyvinuté, zmapované a vyzkoušené postupy a přizpůsobují se realitě konkrétního podniku.

U inovace existujícího výrobku, která nezahrnuje významný prvek novosti nelze postupovat dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP; příkladmo se inovací rozumí takový prvek, který znamená jen zlepšení (pozvednutí) působnosti existujícího

výrobku na vyšší úroveň či jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo materiálů, popř. zlepšení složitějšího výrobku částečnými změnami některého z integrovaných technických subsystémů. Za podstatné zlepšení běžné, původní úrovně nelze například považovat běžné úpravy výrobku ve formě změn obalu, tvaru či příchuti anebo pouhou výměnu používaného materiálu za materiál s lepšími vlastnostmi (bez autentických výzkumných či vývojových činností poplatníka – tedy například pokud k výměně materiálu dojde pouze na základě informací ve formě např. materiálového listu dodavatele těchto materiálů). Stejně tak u postupu nelze za podstatné zlepšení považovat například parametrickou změnu spočívající v zavedení kontrolního či kontrolních kroků v procesu anebo vynechání jednoho z kroků postupu, který se při běžném využití daného postupu ukázal jako nadbytečný.

Oddíl 2, III. Popis realizace projektu

Popis toho, jak konkrétně probíhal tvůrčí proces činnosti, tj. jak byl výzkumný a vývojový cíl stanovený v projektové dokumentaci ověřován, testován, měřen, porovnáván, fázován a jak průběh této tvůrčí činnosti utvářel dílčí výsledky (pozitivní, negativní).

část III. a)

Povinou náležitostí projektové dokumentace je stanovení specifikace i) způsobu kontroly, ii) hodnocení postupu při řešení projektu a informace (jak výzkum probíhal) a iii) jak budou dosažené výsledky hodnoceny a posuzovány po skončení doby řešení projektu (§ 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů). V rámci tohoto bodu poplatník v technické kartě popíše:

- a) Jakým způsobem, jak často, jakým mechanismem byla činnost směřující k dosažení cíle kontrolována, jaké byly závěry z provedených kontrol, kde a jak byly záznamy o kontrolách vedeny, zda byl na základě kontrol změněn mechanismus činnosti a jakým způsobem, kým byla kontrola prováděna atd.
- b) Jakým způsobem, jak často, podle jakých pravidel, kritérií a mechanismů byl po věcné stránce hodnocen postup při řešení stanoveného cíle (průběh výzkumné a vývojové činnosti), zda a jakým způsobem a mechanismem byly hodnoceny dílčí dosažené cíle a výsledky, kým byly hodnoceny

- c) Jakým způsobem byly vedeny záznamy o realizovaném průběhu výzkumné a vývojové činnosti, např. protokoly o prováděných zkouškách, testech, pokusech, protokoly o ověřování zkoumaných skutečností, laboratorní deníky, záznamy z laboratorních přístrojů, záznamy z ověřování vlastností u třetích subjektů, grafické výstupy z měřicích přístrojů, návrhy na certifikace výrobků atd.
- d) Jakým způsobem, podle jakých pravidel a mechanismů byly následně poplatníkem vyhodnoceny dosažené výsledky po skončení činnosti výzkumu a vývoje, v jaké evidenci byly tyto skutečnosti vedeny.

část III. b)

Jedná se o identifikaci a parametrizaci technické a technologické podstaty cílů projektu stanovených v projektové dokumentaci (konkrétní měřitelné parametry, hodnoty) a identifikace skutečností, které jsou nové, novátorské, jedinečné, dosud nevyužívané (situace „zcela nové“ ve srovnáním se stávajícím a známým stavem poznání).

Poplatník popíše, zda se jednalo o situaci, kdy výzkumné činnosti vedly ke zcela novému a jedinečnému výsledku v podobě nového produktu, postupu či služby. V tomto případě se jedná o výsledek výzkumné a vývojové činnosti dosud nikde v daném, příbuzném nebo zcela odlišném prostředí nepoužívaný, nevyužívaný v běžné činnosti, netestovaný, nelicencovaný, nepatentovaný, dosud neznámý (např. nová chemická směs s novými dosud nevyužívanými vlastnostmi, nová receptura s novými parametry využití, nová vlastnost materiálu nesoucí nové využití, nový výrobek s novými vlastnostmi, nová dosud nevyužívaná technologie s novými funkcemi).

Situaci tohoto typu lze očekávat například u poplatníků, kteří jsou cíleně založeni za účelem výzkumu a vývoje, tj. laboratoře zabývající se výzkumem nových antibiotik, antivirotik, sloučenin využívaných v různých oborech (chemický průmysl, potravinářství, strojírenství), výzkum a vývoj nových materiálů (pro lékařské využití, kosmické obory) atd.

V těchto případech bude pravděpodobné, že následkem výzkumných a vývojových činností bude právní ochrana dosažených výsledků.

část III. c)

Jedná se o identifikaci a parametrizaci technické a technologické podstaty cílů projektu stanovených v projektové dokumentaci (jaké konkrétní měřitelné parametry, hodnoty) a identifikaci skutečností, zda se jedná o podstatné rozšíření, zlepšení, zvýšení objemu stávajícího stavu poznání a znalostí, nové způsoby aplikace dostupných stávajících znalostí (situace “podstatné zlepšení již stávajícího a existujícího stavu poznání”).

Poplatník popíše, zda se jednalo o situace, kdy výzkumné a vývojové činnosti vedly k výsledku v podobě podstatně zlepšeného stávajícího produktu, postupu či služby oproti stávajícímu stavu poznání. Přitom se vždy musí jednat o i) činnosti dle § 2 odst. 1 písm. zákona o podpoře výzkumu a vývoje a zároveň ii) musí jít o takové zlepšení původního stavu, které běžnou úroveň původního stavu významně a výrazně přesahuje.

Za podstatné zlepšení běžné, původní úrovně nelze například považovat běžné úpravy výrobku ve formě změn obalu, tvaru či příchuti anebo pouhou výměnu používaného materiálu za materiál s lepšími vlastnostmi (bez autentických výzkumných či vývojových činností poplatníka – tedy například pokud k výměně materiálu dojde pouze na základě informací ve formě např. materiálového listu dodavatele těchto materiálů). Stejně tak u postupu nelze za podstatné zlepšení považovat například parametrickou změnu spočívající v zavedení kontrolního či kontrolních kroků v procesu anebo vynechání jednoho z kroků postupu, který se při běžném využití daného postupu ukázal jako nadbytečný.

Existenci a průběh vývojové činnosti nelze dovozovat jen z prosté existence finálního výrobku na konci procesu výzkumu a vývoje. Samotný vyrobený výrobek, který bude na konci činnosti vyroben a předán např. zákazníkovi, sám o sobě nestačí k tvrzení, že se jedná o činnost výzkumu a vývoje. Proto například zakázkovou nebo běžnou výrobní činnost nelze automaticky považovat za proces výzkumu a vývoje. V takovém případě je důležité prokázat existenci výzkumných a vývojových činností samotného poplatníka, které byly nezbytnou podmínkou pro realizaci takového projektu.

Jednou z možností, jak popsat, co je technickou a technologickou podstatou výzkumu a vývoje poplatníka, je popis známého stavu poznání produktu,

postupu či služby (co je již dnes známé a běžně používané) a srovnání tohoto stavu s výsledkem výzkumu a vývoje poplatníka. Z tohoto srovnání je zřejmé podstatné zlepšení nad rámec běžné úrovně vědění.

Příklady uvedení popisu stávajícího stavu poznání (stav „před“ realizací výzkumu a vývoje):

- zvýšení výkonu benzínových motorů je v současné době běžně dosahováno u automobilek XY technologií XY, kdy hodnoty zplodin při spalování jsou normovány na hodnotách YX jednotek. Tato technologie spalování je využívána od roku XY a jedná se o standardně využívanou metodu v automobilovém průmyslu, protože XY. Tyto technické informace o známém stavu poznání byly získány z dostupných informací z webu automobilky společnosti YX, z informací z laboratoře pro testování zplodin/autor článků, z informací ze zahraniční literatury/odkaz/autor, z diplomové práce pana YX, z webových stránek asociace XY atd.
- Naše firma standardně od roku XY využívá technologii spalování u benzínových motorů XY, metodu spalování XY s těmito parametry YX ve standardních hodnotách XY, což neumožňuje technicky zdokonalit tyto další parametry XY a proto je cílem naší činnosti zlepšení v těchto parametrech, těmito postupy XY a tímto mechanismem...
- u žárudolných rukavic jsme informace o stávajícím stavu poznání získali od výrobce YX azbestových materiálů (parametry XY materiálu XY), byly využity informace z technologické příručky společnosti XY a informace z norem ČSN, kde je uvedeno..., současně využívané materiály jsou parametry XY.
- Naše firma běžně v rámci výroby využívá materiál XY, který zajišťuje tepelně izolační s parametry XY a ochranné vlastnosti rukou po dobu XY sekund s využitím materiálu XY, s přidáním azbestu XY... protože... ale změnou norem ČSN vyvstala potřeba od zadavatele XY na zvýšení tepelně izolačních vlastností v těchto parametrech XY, které bychom v rámci své činnosti chtěli dosáhnout těmito změnami v technologii XY a materiálu XY... následovně.
- u problematiky v oblasti zvýšení rezistence jsme následující informace XY o stávajícím stavu poznání získány z webových stránek ministerstva zemědělství, z výroční zprávy Vysoké školy zemědělské, kde

je uvedeno... a zveřejněné dne XY, z odborného článku XY v časopisu 05/2011 publikaci pana XY atd.). U klíčících semen pšenice v době sucha se běžně využívá přípravek XY s recepturou XY s obsahem látek XY, aby nedocházelo ke změně struktur rostlinných pletiv v době sucha, doba účinnosti přípravku je běžně XY dní, hodnota účinnosti dle příbalového letáku je XY procent.

Naše firma ve standardně ve svém běžném provozu využívá přípravek Ab s recepturou Ac s obsahem látek XY, aby nadměrně nedocházelo ke změně struktur rostlinných pletiv v době sucha, doba účinnosti přípravku je však jen běžně XY dní, nicméně tento stav bychom chtěli zlepšit v oblasti XY, protože dochází stále ke zhoršování klimatu a výkyvům počasí.

- pro detekci genetické mutace XY vedoucí k onemocnění Y existuje několik přístupů založených v současné době na laboratorních přístupech XY. Podle odborné literatury XY se jedná o využití metody A (viz odborný článek XY), dále metody B (viz odborný článek XZ) a komerčně je dostupný na webu firmy AB, který podle dostupných informací má parametry P (jedná se zejména o limit detekce Y%). V dané oblasti bychom chtěli zlepšit stávající laboratorní přístup G v parametrech XY, aby...

Stav „po“ realizaci výzkumu a vývoje, tj. popis reálného výsledku činnosti výzkumu a vývoje lze textovat následovně:

Příklady uvedení identifikace stavu poznání:

- zvýšení výkonu benzínových motorů bylo v rámci výzkumné činnosti provedeno změnou stávající a známé technologie tak, že byla přidána látka XY, která byla předmětem výzkumu a vývoje (viz stanovené cíle v projektové dokumentaci). Optimální dávkování látky YX bylo ověřováno ve dnech XY následujícími testy XY ve firemní testovací laboratoři s výsledky měření XY (viz protokoly č. XY ze dne XY), přičemž přidáním látky v první a druhé fázi ověřování nedocházelo k požadovanému snížení zplodin, protože...Z těchto důvodů byl zvolen jiný postup (oproti původně zamýšlenému), který spočíval ve změně postupu XY, ve změně složení látky tak, že XY s požadovaným výsledkem XY, který byl ověřen ve státní zkušebně (protokol č. XY, ze dne XY).

Výsledkem činnosti VaV je snížení hodnoty zplodin z hodnot XY na nižší hodnoty XY při otáčkách motoru XY... při využití zkoumané látky v poměru XY..., ve složení XY..., což ve své podstatě znamená nový způsob spalování, který spočívá v následujících parametrech...

Cíl výzkumu a vývoje byl splněn beze zbytku/částečně/nebyl splněn, oproti běžné technologii (stávajícímu stavu poznání) spalování došlo k tomu... že... (popis technických parametrů).

- u žáruodolných rukavic byl nahrazen běžně využívaný materiál XY s tepelnými hodnotami XY materiálem XY, který byl předmětem výzkumu a vývoje (viz cíle stanovené v projektové dokumentaci). Nové tepelné izolační vlastnosti rukavic vzrostly z hodnot XY na hodnoty XY v souvislosti s přidáním složek XY při dodržení stávajícího procesu výroby XY. Proces testování byl proveden laboratorně v laboratorích firmy ve druhé fázi testování (kdy/kdo/kde/výsledek měření) a následně byly vlastnosti materiálu ověřovány ve zkušebně s certifikací XY (kdy/kdo/kde/výsledek měření), protože tento postup vyžaduje norma/vyhláška XY ze dne XY pro oblast ochrany zdraví č. XY. Zvýšením tepelné izolačních vlastností materiálu tak došlo ke zvýšení bezpečnosti uživatelů XY (technické hodnoty) a materiál bude nově zařazen do kategorie žáruodolnosti XY dle normy XY.

Cíl výzkumu a vývoje byl splněn, materiál byl testován jak/kdy/kde/ s výsledky XY a bude uveden do výroby roce XY. Jedná se nový typ řešení, které se liší technicky od běžně využívaných materiálů (od běžného stavu poznání) v tom, že...

- pro zvýšení rezistence klíčících semen pšenice v době sucha jsme využili oproti běžně využívaném přípravku XY směs s využitím mikroprvků XY a XY (viz cíle stanovené v projektové dokumentaci), které mělo zvýšit rezistenci na úroveň hodnot XY. Změna měla spočívat v tom, že... Testování proběhlo v laboratorních podmínkách ve výzkumném ústavu (kdy/kdy/jak s jakým/výsledek měření) číslo protokolu XY s pozitivním výsledkem s hodnotami XY. Od... do... byly prováděny testy na odrůdách v polním prostředí Zemědělského družstva XY v YX (kdy/kde/jak, protokol/výsledky testů), kde

předchozí pozitivní laboratorní testy nebyly potvrzeny a výsledná rezistence se snížila z dnes běžných hodnot XY na hodnoty XY.

Cíle výzkumu a vývoje byly pozitivně naplněny pouze v laboratorním prostředí, nicméně v polních podmínkách naopak došlo ke zhoršení parametrů XY. Přestože stanovený cíl nebyl v polních podmínkách splněn, v rámci laboratorního výzkumu jsme provedli ředění XY v poměru YX, což v konečném výsledku vedlo ke stanovení nového postupu, který bude ověřován a testován v rámci nového projektu výzkumu a vývoje od roku 2025.

- v rámci výzkumu a vývoje byly kombinovány existující znalosti o vlivu experimentálních podmínek zahrnující testování různých chemických sloučenin na přesnost genetických testů a s využitím postupu G (viz cíle stanovené v projektové dokumentaci), dosud pro detekci mutace XY vedoucí k onemocnění XY nevyužité, a využití sloučeniny S bylo dosaženo výrazného zlepšení parametrů P (zejména zvýšení přesnosti na K % a dalších parametrů XY). V rámci projektu bylo využito vzorků získaných v rámci spolupráce s fakultní nemocnicí FN. Přestože bylo dosaženo novým postupem G zlepšení parametrů u několika jednotek testovaných vzorků, v převážné většině vzorků byly výsledky neprůkazné. Vzhledem k tomu, že metoda nebyla využitelná na XY% vzorků, nelze splnění cíle hodnotit pozitivně.

Z tohoto porovnání stavu „před“ a „po“ pak lze dovodit, zda se jedná o podstatné rozšíření nebo zlepšení stávajícího stavu poznání. Oba tyto stavy musí být v technické kartě technicky detailně popsány. Je nepřijatelné, aby poplatník tyto skutečnosti dokládal jinými dokumenty formou příloh (např. technickými nákresey nebo obecnými technickými zprávami konzultačních firem atd.). Z technických nákrešů je zřejmý návrh pro konstruktéry, jak výrobek vyrobit, případně z jakých materiálů, ale není zřejmé, co převyšuje stávající a běžný stav poznání. Onu „přidanou hodnotu“, „prvek novosti“, tedy to nové, novátorské, co je samotnou podstatou výzkumné a vývojové činnosti poplatníka, musí poplatník technicky ozřejmit sám tak, aby z popisu mohl odborný hodnotitel učinit závěry.

V technické kartě je nutné vždy popsat a identifikovat nejistoty, které musel poplatník v průběhu činnosti odstraňovat, na které musel reagovat, které

musel v průběhu činnosti zohlednit, aby byl dosažen výsledek, který je definován v cíli projektové dokumentace.

Jedním ze základních definičních znaků činnosti výzkumu a vývoje je nejistota, že cíl stanovený před počátkem výzkumné a vývojové činnosti nebude po skončení doby řešení projektu pozitivně dosažen a tím nedojde u poplatníka k pozitivnímu ekonomickému dopadu. Z povahy věci se výzkumná a vývojová činnost potýká s řadou nejistot, kdy ve své podstatě se jedná o nejistoty, které existují před počátkem realizované činnosti či vznikají v rámci samotného procesu činnosti, a postupně dochází k jejich vyjasňování s ohledem na postupující fáze a směřují ke konečnému výsledku, který si subjekt stanoví v projektové dokumentaci. V praxi se mohou vyskytovat následující typy nejistot:

- a) Technická nebo technologická nejistota. Poplatník není schopen ve fázi vymezení cílů své činnosti přesně stanovit, zda technicky nebo technologicky bude možné stanovený cíl (popsaný v projektové dokumentaci) dosáhnout, např. zda v rámci testů se bude výrobek nebo nový materiál technicky chovat, jak bylo na počátku předpokládáno, zda nebude potřeba změnit technologické postupy, mechanismy, výrobní vzorce oproti původnímu předpokladu atd.
- b) Časová nejistota. Poplatník není schopen ve fázi vymezení cílů své činnosti přesně stanovit časový rámec a průběh činnosti a není schopen určit jeho reálné ukončení nebo dokončení.
- c) Finanční nejistota. Poplatník není schopen ve fázi vymezení cílů své činnosti přesně stanovit celkovou finální výši finančních prostředků, které budou zapotřebí k dosažení jím plánovaného cíle.
- d) Personální nejistota. Poplatník není schopen ve fázi vymezení cílů své činnosti přesně stanovit, zda původně navržený tým osob (stanovený v projektové dokumentaci), který bude činnost odborně zajišťovat, bude kvalifikačně a početně stačit k dosažení vymezených cílů. Nejistota, zda v průběhu činnosti vyvstane potřeba přizvat jiné specializace zaměstnanců, jiné týmy, jiný počet zaměstnanců atd.
- e) Jiná nejistota definovaná poplatníkem.

Pokud poplatník realizuje činnost na základě požadavku zadavatele (zakázka), zadavatel specifikuje konkrétní parametry pro technologii (např. výrobek,

proces, materiál, funkce, technologie), výroba proběhne z běžně dostupných materiálů za běžně využívaných technologických postupů a zároveň ze smluvní dokumentace (smlouva, kontrakt, zakázkový list, objednávací list) je zřejmé, že poplatník již před zahájením realizace činnosti zná přesné technické a procesní požadavky vedoucí ke stanovení standardní ceny výsledné zakázky, zadá termín dodání a stanoví servisní podmínky, tedy již na začátku své činnosti má jistotu o pozitivním výsledku své činnosti, pak bude zcela zásadní, zda poplatník prokáže, že jeho činnost obsahuje podstatné zlepšení stávajícího a známého stavu poznání, které převyšuje běžnou úroveň vědění (prokáže prvek novosti a prokáže, že v průběhu činnosti byly identifikovány poplatníkem výzkumné a vývojové nejistoty).

Oddíl 2, IV. Hodnocení výsledků činnosti

Shrnutí, zda byl vymezený cíl v projektové dokumentaci splněn, zda a jakým způsobem byly výsledky činnosti publikovány, zda byl výsledek činnosti předmětem právní ochrany a jaké. Zhodnocení využití výsledků činnosti pro firmu, daný obor, ČR, zahraničí.

Poplatník zhodnotí, zda byly splněny stanovené cíle činnosti, případně proč cíle nebyly splněny atd. Případně popíše, co bylo příčinou neúspěšného cíle.

Poplatník popíše, jakým způsobem byl výsledek činnosti firmou dále využit, jak se výsledek projevil v další ekonomické a výzkumné činnosti poplatníka. Zda lze výsledky činnosti aplikovat i mimo společnost poplatníka.

Poplatník popíše informace o tom, zda o výsledku své činnosti existuje informace např. na jeho webových stránkách, zda byl o výsledku činnosti zveřejněn odborný článek, zda byl výsledek činnosti právně chráněn atd.

Příloha H – Odpověď chorvatských daňových orgánů na žádost o poskytnutí statistických údajů týkající se daňové podpory výzkumu a vývoje v Chorvatsku



CRM:0019422925

1 zpráva

31. ledna 2025 v 14:09

Poštovani,

povodom upita Pavel Hájek za dostavom podataka o broju poreznih obveznika koji su se u posljednjih pet godina prijavili i/ili iskoristili poticaje za istraživačko-razvojne projekte u Republici Hrvatskoj, u nastavku odgovaramo.

Temeljna zadaća Ministarstva financija, Porezne uprave (dalje u tekstu: Porezna uprava) je, između ostalog, utvrđivanje i naplata poreza, doprinosa i drugih javnih davanja te su evidencije Porezne uprave ustrojene sukladno potrebama obavljanja navedenih poslova.

Slijedom navedenog, u nastavku dostavljamo podatke s kojima izvještajno raspolažemo, a koji se odnose na broj poreznih obveznika koji su u prijavama poreza na dobit i prijavama poreza na dobit prema novčanome načelu iskazali državne potpore za istraživačko-razvojne projekte i broj poreznih obveznika koji su u prijavama poreza na dohodak iskazali umanjeње dohotka za izdatke istraživanja i razvoja.

PREGLED BROJA POREZNIH OBVEZNIKA KOJI SU KROZ PRIJAVE POREZA NA DOHODAK, PRIJAVE POREZA NA DOBIT I PRIJAVE POREZA NA DOBIT PREMA NOVČANOM NAČELU ISKAZALI IZDATKE ZA ISTRAŽIVANJE I RAZVOJ I POTPORE ZA ISTRAŽIVAČKO - RAZVOJNE PROJEKTE ZA RAZDOBLJE OD 2019. DO 2023. GODINE

Godina

Broj obveznika

UKUPNO

Obrazac PD i PD-NN

Obrazac G-DOH

1.	
2019.	
98	
71	
169	
2.	
2020.	
159	
76	
235	
3.	
2021.	
134	
79	
213	
4.	
2022.	

113

64

177

5.

2023.

92

80

172

Izvor podataka: Obrasci PD, PD-NN i G-DOH

Napominjemo kako Porezna uprava nije nadležno tijelo za evidenciju potpora za istraživačko razvojne projekte te predlažemo da se za službene podatke o podnesenim prijavama i iskorištenosti potpora obratite Ministarstvu gospodarstva.
S poštovanjem,
Porezna uprava

Příloha I – Odpověď rakouského Ministerstva financí na žádost o poskytnutí statistických údajů týkající se daňové podpory výzkumu a vývoje v Rakousku



AW: Sonstige Anfragen - Anfrage 4946985

1 zpráva

3. ledna 2025 v 11:20

Dear Mr. Hájek,

There are no public evaluations of the research premium. Due to limited resources, evaluations for the purposes of private individuals are not possible.

Press information on this can be found (in German) e.g. at Kocher/Brunner: 2023 haben mehr als 2.600 Unternehmen Forschungsprämie beantragt | FFG or Unternehmen beantragten über eine Milliarde Forschungsprämie.

We wish you all the best for your further studies!

Best regards

Federal Ministry of Finance

Vědecká redakce MU

prof. PhDr. Jiří Hanuš, Ph.D. (předseda);
doc. Ing. Pavel Bobál, CSc.; doc. Mgr. Pavel Caha, Ph.D.;
Mgr. Michaela Hanousková; prof. PhDr. Vít Hloušek, Ph.D.;
doc. RNDr. Petr Holub, Ph.D.; prof. MUDr. Lydie Izakovičová Hollá, Ph.D.;
prof. PhDr. Tomáš Janík, Ph.D., M.Ed.; prof. PhDr. Tomáš Kubíček, Ph.D.;
PhDr. Alena Mizerová; doc. Mgr. Markéta Munzarová, Dr. rer. nat.;
doc. RNDr. Lubomír Popelínský, Ph.D.; Ing. Zuzana Sajdlová, Ph.D.;
Mgr. Kateřina Sedláčková, Ph.D.; prof. RNDr. Ondřej Slabý, Ph.D.;
doc. Ing. Rostislav Staněk, Ph.D.; prof. PhDr. Jiří Trávníček, M.A.;
doc. JUDr. PhDr. Robert Zbíral, Ph.D.

Ediční rada PrF MU

doc. JUDr. PhDr. Robert Zbíral, Ph.D. (předseda);
Mgr. Bc. Luboš Brim, Ph.D.; Mgr. David Čep, Ph.D.;
JUDr. Mgr. Jakub Harašta, Ph.D.; doc. JUDr. Michal Janovec, Ph.D.;
JUDr. Bc. Terezie Smejkalová, Ph.D.; Mgr. Tomáš Svoboda, Ph.D.;
doc. JUDr. Ing. Josef Šilhán, Ph.D.

DAŇOVÁ PODPORA VÝZKUMU A VÝVOJE VE VYBRANÝCH ČLENSKÝCH STÁTECH EVROPSKÉ UNIE

Mgr. Bc. Pavel Hájek, M.A., Ph.D.

Vydala Masarykova univerzita
Žerotínovo nám. 617/9, 601 77 Brno
v roce 2025

Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity
Edice Scientia, sv. č. 773

Tisk: Reprocentrum a.s., Bezručova 29, 678 01 Blansko
1. elektronické vydání, 2025

ISBN 978-80-280-0794-2 (online ; pdf)
www.law.muni.cz

MUNI
PRESS

MUNI
LAW



ISBN 978-80-280-0794-2

