



Sdělení k Pokynu č. D – 288 ze dne 3.10.2014

k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Referent: Ing. D. Martincová, tel.: 257 043 355

Č.j.: MF-11384/2014/15

Z důvodu změny systematiky zákona o daních z příjmů, která byla provedena za účelem dosažení větší přehlednosti textu zákona, jsou od 1.1.2014 pravidla pro uplatňování odpočtu od základu daně z příjmů na podporu výzkumu a vývoje obsažena v ustanoveních § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až 34e zákona o daních z příjmů.

Věcné změny v režimu uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od roku 2014 ve srovnání s příslušnými ustanoveními zákona o daních z příjmů, ve znění do konce roku 2013, jsou:

- 1) zvýhodnění přírůstku výdajů na vynaložených na výzkum a vývoj mezi následujícími zdaňovacími obdobími nebo obdobími, za které se podává daňové přiznání, ve výši 110 %,
- 2) rozšíření možnosti zahrnovat do odpočtu i výdaje na služby a nemotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných organizací a ostatních výzkumných organizací, které splňují definiční znaky v § 2 odst. 2 písm. d) zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací,
- 3) do odpočtu je nově možné zahrnovat i úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku,
- 4) odpočet, který nelze uplatnit v období, kdy byly vynaloženy výdaje na výzkum a vývoj z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, je možné odečíst nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikl; do konce roku 2013 bylo nutné odpočet uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, kdy byl vykázán základ daně, a
- 5) do odpočtu již není možné zahrnovat výdaje na certifikaci. Na základě výše uvedeného se Pokyn č. D – 288 mění takto:

Ing. Jarmila Rázková, MBA, v. r.

ředitelka odboru 15



| ayming |

business
performance
consulting

Sdělení k Pokynu č. D-288 ze dne 1.4.2010

k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Referent: Ing. D. Martincová, tel.: 257 043 355

Č.j.: 15/32 213/2010

Ministerstvo financí sděluje, že v souvislosti se schválením zákona č. 110/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, je nutné přijaté změny ve vymezení pojmů promítnout i do Pokynu č. D-288, který byl uveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 10/1/2005.



POKYN D – 288 ze dne 3. 10. 2005

Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

č.j.: 15/96 003/2005-151

Referent: Ing. Drahomíra Martincová, I. 3355

Zákonem č. 669/2004 Sb. byla s účinností od 1.1.2005 do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), doplněna ustanovení § 34 odst. 4 a 5, podle kterých může poplatník uplatnit odpočet od základu daně z příjmů ve výši 100 % výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje. V zájmu zajištění jednotného postupu při aplikaci uvedených ustanovení vydává Ministerstvo financí tento pokyn.

Od 1.1.2014, kdy nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „zákonné opatření Senátu“), je daňový režim pro uplatňování odpočtu od základu daně z příjmů na podporu výzkumu a vývoje obsažen v ustanoveních § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až 34e zákona a poplatník může uplatnit odpočet ve výši 100 % nebo 110 % výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

Pokyn lze použít již za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, započaté od 1. 1. 2005.

1. Projekt výzkumu a vývoje

Projektem výzkumu a vývoje (dále jen „projekt“) se rozumí souhrnný dokument, ve kterém poplatník vymezí pro účely uplatnění odpočtu před zahájením řešení projektu svou činnost ve výzkumu a vývoji. Projekt obsahuje zejména:

- a) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání,
- b) cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení,
- c) dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu),
- d) předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu,
- e) jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi,



- f) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků,
- g) datum, místo, jméno a příjmení odpovědné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; odpovědnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba, která je statutárním orgánem poplatníka nebo jeho členem.“.

Z důvodu zajištění dostatku důkazního materiálu na straně daňového subjektu musí být projekt zpracován v písemné podobě.

2. Vymezení výzkumu a vývoje pro účely zákona

Základní vymezení pojmů výzkum a vývoj navazuje na ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) až c) zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), ve znění zákona č. 110/2009 Sb.:

Výzkumem se rozumí **základní** výzkum **nebo aplikovaný** výzkum a **vývojem** se rozumí **experimentální** vývoj, přičemž

- a) **základní výzkum** je teoretická nebo experimentální práce prováděná zejména za účelem získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, která není primárně zaměřena na uplatnění nebo využití v praxi;
- b) **aplikovaný výzkum** je teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb;
- c) **experimentální vývoj** je získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb.

Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty.

Pro jejich posouzení se použijí tato doplňující (pomocná) kritéria:

- stanovené cíle projektu (jejich dosažitelnost a vyhodnotitelnost po ukončení projektu)
- prvek novosti nebo novátorství (v rámci možných informací, které může mít poplatník k dispozici v dané době)
- hledání předtím neodhalených jevů, struktur nebo vztahů
- aplikace poznatků nebo techniky novým způsobem
- výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů, vztahů, principů s významem širším než pro jednoho poplatníka
- očekávaný přínos, tj. patent, licence, chráněný vzor apod.



- kvalifikace pracovníků zařazených do projektu
- používané metody
- souvislost s větším celkem (např. s programem, s činností podniku)
- míra obecnosti předpokládaných výsledků
- souvislost projektu s jinou vědeckotechnickou činností.

Poplatník není povinen splnit zároveň všechna z uvedených doplňujících kritérií pro to, aby jeho aktivity bylo možno označit za výzkum a vývoj.

Přítomnost ocenitelného prvku novosti a požadavek na vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty jsou u projektu výzkumu a vývoje zachovány i v případě, že cíl projektu nebo jeho část je již známa jiným subjektům a daňový subjekt řešící projekt výzkumu a vývoje prokáže, že je pro něj věcně či ekonomicky nedostupný nebo nepoužitelný z jiného věcného či ekonomického důvodu nebo v době řešení projektu neměl o jeho existenci informace.

3. Činnosti prováděné poplatníkem při realizaci projektů, které lze zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů:

- a) experimentální či teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků, nebo s cílem získání nových poznatků zaměřených na využití v nových výrobcích, technologiích nebo službách,
- b) systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k navržení nebo zavedení nových či zlepšených technologií, systémů nebo k produkci nových či zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení,
- c) výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části, kde prototypem se rozumí původní model zahrnující veškeré technické a výkonové charakteristiky nového výrobku nebo jeho skupin, nebo první vyrobené kusy nového výrobku, pokud je prvořadým cílem ověření navrženého řešení nebo jeho další vylepšení; hranicí je ukončení nezbytné modifikace prototypu a úspěšné dokončení zkoušek,
- d) ověření prototypu, poloprovozních nebo předváděcích zařízení,
- e) projekční či konstrukční práce, výpočty nebo návrhy technologií sloužící k vývoji nebo inovaci výrobků nebo výrobních procesů,
- f) zkoušky nových nebo inovovaných výrobků nebo jejich skupin, které jsou výsledkem výzkumu a vývoje, sloužící k ověření jejich funkcí a provozních vlastností a získání potřebných certifikací opravňujících tyto výrobky k provozu; certifikací se rozumí odborné ověření nebo posouzení či zkoušky



výsledků projektu prováděné k tomu oprávněnými institucemi či úřady nebo zajištění jejich právní ochrany podle zvláštních právních předpisů¹⁾,

- g) zkušební provozy a zkušební výrobu, pokud jsou prováděny za účelem vyhodnocení hypotéz, sestavení vzorce a specifikací nového výrobku, projektování zařízení pro nové procesy a postupy, technické specifikace a provozní charakteristiky nezbytné pro koncepci, vývoj a výrobu nových výrobků a procesů,
- h) koncepční nebo metodické práce, kterými se rozumí rozvoj nových nebo podstatně modifikovaných průzkumů a statistických systémů, vývoj nových metodik šetření, vyvíjení nových nebo podstatně zdokonalených metod zkoušení, studie proveditelnosti projektu, příprava původní zprávy o výsledcích projektu,
- i) vývoj softwaru založený na tvůrčím využití poznatků výzkumu, pokud je cílem projektu systematické vyjasnění vědecké nebo technické nejistoty, zejména vývoj operačních systémů, programovacích jazyků, řízení dat, komunikačního softwaru, vývoj internetové technologie, výzkum metod projektování, vývoje, používání nebo údržby softwaru, vývoj nových softwarových technologií, vývoj nových pouček a algoritmů v oblasti teoretické počítačové vědy,
- j) zdravotnický a farmaceutický výzkum a vývoj včetně klinických zkoušek léků, vakcín nebo léčebných metod, avšak pouze do udělení povolení k výrobě,
- k) činnosti v oblasti šlechtitelství prováděné do fáze uznání (registrace) odrůdy, včetně vyhodnocování užitečných vlastností prováděné při registračním řízení,
- l) výzkum a vývoj v oblasti služeb, kterým je například výzkum a vývoj rizikových modelů, výzkum a vývoj vedoucí k novým nebo podstatně zdokonaleným službám, vývoj nových metod a nástrojů průzkumu,
- m) sběr údajů, jejich zpracování a interpretace, studie záměrů politiky národní, regionální nebo místní a podnikatelské záměry podniků; tyto činnosti lze zahrnout pouze, jde-li o úpravu stávajících nebo vytváření nových metodik s ocenitelným prvkem novosti.

¹⁾ Například zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 529/1991 Sb., o ochraně topografií polovodičových výrobků, ve znění zákona č. 116/2000 Sb., zákon č. 478/1992 Sb., o užitečných vzorech, ve znění zákona č. 116/2000 Sb., zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění zákona č. 81/2005 Sb., zákon č. 206/2000 Sb., o ochraně biotechnologických vynálezů a o změně zákona č. 132/1989 Sb., o ochraně práv k novým odrůdám rostlin a plemenům zvířat, zákon č. 207/2000 Sb. o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 408/2000 Sb., o ochraně práv k odrůdám rostlin a o změně zákona č. 92/1996 Sb., o odrůdách, osivu a sadbě pěstovaných rostlin, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o ochraně práv k odrůdám), ve znění pozdějších předpisů.



4. Činnosti, které **nelze** zahrnout mezi činnosti výzkumu a vývoje pro účely odpočtu od základu daně z příjmů:

- a) vzdělávání a výcvik pracovníků na univerzitách a institucích pro vyšší a pomaturitní vzdělávání,
- b) příbuzné vědeckotechnické činnosti, kterými jsou zejména informační služby jako shromažďování, kódování, klasifikace, zaznamenávání, rozšiřování, překládání, analyzování, vyhodnocování prováděné vědeckotechnickými pracovníky, bibliografickou, informační, poradenskou či patentovou službou, nebo vědeckou konferencí, sběr údajů či pozorování rutinního charakteru, jakož i zpracování těchto údajů, například geologický, meteorologický průzkum, astronomická pozorování, sčítání lidu, průzkum trhu, udržování národních standardů, kalibraci a analýzu materiálů, výrobků, procesů, půd, ovzduší; výjimkou jsou činnosti prováděné výlučně pro účely projektu,
- c) studie proveditelnosti, specializovanou zdravotní péči, rutinní zkoumání a používání lékařských znalostí; výjimkou jsou činnosti prováděné výlučně pro účely projektu
- d) administrativní a právní úkony spojené s patentovou a licenční činností; studie záměrů politiky či podnikatelské činnosti, udržování národních standardů, kalibrace druhotných standardů; výjimkou jsou činnosti prováděné výlučně pro účely projektu,
- e) standardní vývoj softwaru a počítačová údržba, kterými jsou zejména implementace (ladění a úpravy) existujícího systému v podmínkách zákazníka, přidání uživatelské funkčnosti k aplikačním programům, řešení technických problémů, údržba softwaru, podpora nebo úprava existujících systémů, předvádění nebo překlady počítačových jazyků, příprava uživatelské dokumentace,
- f) administrativa a ostatní podpůrné činnosti, zejména činnost centrálních oddělení poplatníka, např. činnost oddělení finančních a personálních, manažerské činnosti, přeprava, skladování, úklid, opravy, údržba a bezpečnost
- g) běžné použití lékařských znalostí, veškerou lékařskou péčí, není-li spojena přímo s projektem,
- h) udržovací šlechtění,
- i) stálé analýzy,
- j) činnosti inovačního charakteru, které nezahnují ocenitelný prvek novosti, zejména výzkum trhu, nastartování výroby využitelné pro všechny průmyslové situace, vybavení nástroji, úprava návrhu pro výrobní proces,



získání technologie (hmotné i nehmotné), provozní inženýrství, marketing nových nebo zdokonalených výrobků, výroba ukázkových modelů, provádění zkoušek pro uživatele, průmyslová výroba, předvýrobní příprava, distribuce zboží a služeb a příbuzné technické služby v rámci činností inovačního charakteru.

5. Výdaje vynaložené při realizaci projektů

Poplatník je povinen vést o výdajích (nákladech), u kterých aplikuje ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona oddělenou evidenci v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy. Tato evidence musí splňovat požadavek přehlednosti a prokazatelnosti oprávněnosti použití ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona s tím, že důkazní břemeno je na poplatníkovi.

Za výdaje (náklady) vynaložené na realizaci projektů lze pro účely § 34 odst. 4 zákona považovat:

- a) osobní výdaje (náklady) na výzkumné a vývojové zaměstnance, akademické pracovníky, techniky a pomocný personál poplatníka, včetně zaměstnanců administrativních nebo dělnických profesí podílejících se na řešení projektu, a jim odpovídající výdaje (náklady) na povinné zákonné odvody²⁾; do osobních výdajů (nákladů) lze započítat:
 1. mzdy nebo platy zaměstnanců přijatých podle pracovní smlouvy výhradně na řešení projektu,
 2. příslušnou část mezd nebo platů zaměstnanců, odpovídající jejich úvazku na řešení projektu nebo se na projektu podílejících³⁾,
 3. zvýšení pohyblivé částky mzdy nebo platu zaměstnanců, kteří se na řešení projektu podílejí,
 4. odměny poskytované na základě dohody o pracovní činnosti, dohody o provedení práce nebo obdobné dohody podle zahraničních právních předpisů, uzavřených v přímé souvislosti s řešením projektu;
- b) odpisy (nebo jejich část) hmotného movitého majetku a nehmotného majetku (s výjimkou uvedenou v bodě 7. tohoto pokynu), používaného v přímé souvislosti s řešením projektu podle § 26 až 32a zákona včetně účetních odpisů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona,

²⁾ Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

³⁾ Zákoník práce.



- c) další provozní výdaje (náklady), vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu, například výdaje (náklady) na materiál, zásoby a drobný hmotný a nehmotný majetek, výdaje na knihy a časopisy, na elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky a vodné a stočné, vedené v oddělené evidenci v souladu se zákonem,
- d) úplata (nebo její část) u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje,
- e) cestovní náhrady poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům v oblasti vývoje a výzkumu v souladu se zvláštním právním předpisem⁴⁾, pouze pokud vzniknou v přímé souvislosti s řešením projektu.

6. Období uplatnění výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj

Za „výdaje (náklady) vynaložené v daném zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání“ jsou pro účely odpočtu od základu daně považovány výdaje (náklady) u poplatníků, kteří vedou účetnictví, zaúčtované podle zvláštního právního předpisu⁵⁾, při respektování časové a věcné souvislosti a jsou současně daňově uznatelné v daném zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání, nebo u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci, výdaje v ní zahrnuté v daném zdaňovacím období, snižující výsledek hospodaření a současně daňově uznatelné. Tzn., že při pořízení majetku vymezeného v bodě 5 písm. b) tohoto pokynu je možné uplatnit pro stanovení výše odpočtu pouze daňový odpis, a to i z majetku pořízeného před 1.1.2005 (i darem), dále je možné uplatnit pouze výdaj (náklad) časově rozlišený a výdaj (náklad), jehož daňová uznatelnost je podmíněna zaplacením, až po jeho zaplacení. Za náklady vynaložené v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, jsou považovány i náklady, které vstoupí prostřednictvím kapitalizace při úspěšném ukončení projektu do vstupní ceny vyvíjeného majetku.

Příklady výdajů (nákladů), které jsou považovány za vynaložené (zahrnuté) v daném zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání

- ve zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání, vznikne závazek uhradit jednorázový výdaj (náklad), tento výdaj (náklad), pokud je výdajem (nákladem) daňovým, je možné zohlednit při stanovení odpočtu na výzkum a vývoj,
- při pořízení majetku vymezeného v bodě 5 písm. b) tohoto pokynu je výdajem (nákladem) pro účely odpočtu daňový odpis, a to i u majetku pořízeného do 31.12.2004,

⁴⁾ Zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů. Za náklad vynaložený na realizaci projektů nelze pro účely § 34 odst. 4 zákona považovat zůstatkovou cenu vyřazeného majetku.

⁵⁾ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.



- ve zdaňovacím období vznikne závazek uhradit časově rozlišený výdaj, nákladem pro účely odpočtu je časově rozlišený náklad, a to i při uhrazení časově rozlišovaného výdaje do 31.12.2004,
- ve zdaňovacím období vznikne závazek uhradit náklad, který se za daňově uznatelný považuje až po zaplacení (např. částky pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění). Pro účely odpočtu je možné tento náklad zohlednit až ve zdaňovacím období, ve kterém je zaplacen (viz § 23 zákona)

7. Odpočet nelze uplatnit na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

- a) Odpočet od základu daně nelze uplatnit podle ustanovení § 34b odst. 2 písm. b) zákona k výdajům (nákladům) na služby obecně, lze ho však uplatnit na výdaje (náklady) na spotřebované nákupy vynaložené v přímé souvislosti s řešením projektu (např. na elektrickou energii, teplo, plyn, telekomunikační poplatky a vodné a stočné) a na úplaty u finančního leasingu hmotného movitého majetku, které souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje.

Odpočet nelze uplatnit na výdaje na činnosti, které jsou uvedené v bodě 3. tohoto pokynu, pokud poplatník činnosti sám neprovádí při realizaci projektu výzkumu a vývoje, ale pořizuje je od jiné osoby jako službu (např. testování léků, výrobu či ověřování prototypu), s výjimkou osoby, která je veřejnou vysokou školou nebo výzkumnou organizací vymezenou v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje (zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací) pro účely poskytování podpory.

Odpočet také nelze uplatnit na prvotní náklady vynaložené za externí služby, tj. výkony od jiných jednotek, zejména náklady na nájemné, reprezentaci, konzultace, poradenství a informační servis, externí vzdělávání, účast na konferencích včetně cestového apod. Dále nelze odpočet uplatnit na výdaje na administrativní a ostatní podpůrné činnosti, např. činnosti finanční, personální, IT, manažerské, na výdaje na opravy, přepravné, ostrahu objektu, a to ať pořizované od jiných osob nebo prováděné vlastními pracovníky, protože se nejedná o výdaje vynaložené poplatníkem na výzkum a vývoj, jehož základní kritériem je přítomnost ocenitelného prvku novosti.

- b) Odpočet nelze uplatnit podle ustanovení § 34b odst. 2 písm. d) zákona na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob, které se posuzují jako nehmotný majetek ve smyslu § 32a zákona, s výjimkou nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, pořízených od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje (zákon č. 130/2002 Sb.,



o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací) pro účely poskytování podpory a současně souvisejících s realizací projektů výzkumu a vývoje poplatníka, který uplatňuje odpočet od základu daně z příjmů.

8. Výdaje (náklady), na které byla byt jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů

Odpočet nelze uplatnit na ty výdaje (náklady) výzkumu a vývoje, na které byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. V případě, že projekty podporované z veřejných zdrojů, např. podle zákona o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, jsou v souladu s tímto zákonem financovány podílově, tj. každý jednotlivý náklad související s daným projektem je z určené části financován z veřejných prostředků, je zřejmé, že veškeré takto podpořené náklady projektu je nutné při stanovení odpočtu od daně vyloučit.

Dále je nutné při stanovení odpočtu vyloučit ty jednotlivé výdaje (náklady), které jsou sice zahrnuty v nepodpořených projektech výzkumu a vývoje, ale jsou podpořeny „samostatně“ z veřejných zdrojů, a to ve výši odpovídající tomuto jednotlivému výdaji.

Za veřejné zdroje jsou pro účely zákona považovány prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, z grantů Evropských společenství a z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu.

Na náklady, na které již byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů nelze uplatnit odpočet dle § 34 odst. 4 zákona. Pokud však byla poskytnuta podpora k nákladům, které se nevztahují k projektu výzkumu a vývoje (včetně mzdových prostředků nevztahujících se k projektu výzkumu a vývoje) nemá tato veřejná podpora (např. dotace od úřadu práce na úhradu mzdových nákladů, uplatněná sleva na dani podle §35a a §35b zákona o daních z příjmů) vliv na uplatnění odčitatelné položky dle § 34 odst. 4 a 5.

9. Souběh odčitatelných položek dle § 34 odst. 1 a 4 zákona

V zákoně není určeno pořadí položek odčitatelných od základu daně. Proto je na rozhodnutí poplatníka, zda uplatní jako první odpočet dle § 34 odst. 1 (odpočet daňové ztráty) nebo odpočet na podporu výzkumu a vývoje anebo odpočet na podporu odborného vzdělávání (s respektováním lhůty stanovené pro možnost odpočtu v § 34 odst. 5 zákona)

10. Období, ve kterém lze odpočet na výzkum a vývoj uplatnit

Pro účely uplatňování odpočtu v následujících třech obdobích (§ 34 odst. 5 zákona) se pro účely lhůty počítají i období, za která se podává daňové přiznání, ale která nejsou obdobími zdaňovacími (dle § 34a odst. 3 zákona se



obdobím rozumí jak zdaňovací období, tak i období, které sice není obdobím zdaňovacím, ale podává se za něj daňové přiznání).

Pokud poplatník v období, kdy vznikl nárok na odpočet, tj. v období, kdy byly výdaje (náklady) na realizaci projektu výzkumu a vývoje vynaloženy, vykáže základ daně z příjmů (ř. 270 daňového přiznání) dostatečně vysoký a odpočet na podporu výzkumu a vývoje neuplatní nebo ho neuplatní v celkové možné výši, nelze tento odpočet nebo jeho část přenášet do dalších období.

11. Dodatečné daňové přiznání

V případě, kdy poplatník uplatní odpočet a z důvodu následně podaného dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost je uplatněn odpočet nižší, je možné neuplatněnou část odpočtu převést do dalšího období, pokud neuplynula lhůta tří období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

12. Přenos neuplatněného odpočtu na právního nástupce

Neuplatněný odpočet může být uplatněn právním nástupcem pouze v případech podle § 23a a 23c zákona, a to nejdéle do lhůty stanovené v § 34 odst. 5 zákona. V ostatních případech není přenos neuplatněného odpočtu povolen.

13. Výdaje na výzkum a vývoj u zanikající společnosti po rozhodném dni přeměny

Nástupnická společnost s výjimkou případů stanovených v § 23a a 23c zákona nemůže neuplatněný odpočet zanikající společnosti vzniklý před rozhodným dnem přeměny uplatnit.

Nástupnická společnost však může uplatnit odpočet k výdajům vynaloženým po rozhodném dni přeměny za všechny společnosti účastníci se přeměny, které zanikají bez likvidace.

14. Výše odpočtu od základu daně

Podle ustanovení § 34a odst. 1 písm. a) a b) zákona může poplatník uplatnit odpočet ve výši 100 % nebo 110 % výdajů (nákladů) vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje a zahrnovaných do odpočtu:

- a) 100 % výdajů (nákladů) může poplatník do odpočtu zahrnout v případě, kdy celkové výdaje (náklady) vynaložené na výzkum a vývoj a zahrnované do odpočtu v období, za které je uplatňován odpočet, nepřevýší celkové výdaje (náklady) zahrnované do odpočtu, které poplatník vynaložil na výzkum a vývoj v minulém období (v rozhodné době),



- b) 110 % výdajů (nákladů) může poplatník do odpočtu zahrnout k přírůstku výdajů (nákladů) vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje v období, za které je uplatňován odpočet, ve srovnání v celkových výdajích (náklady) zahrnovanými do odpočtu vynaloženými v předcházejícím srovnatelném období (v rozhodné době).

Příklad:

Poplatník ve zdaňovacím období 2013 vynaložil celkové výdaje (náklady) na realizaci všech projektů výzkumu a vývoje zahrnované do odpočtu ve výši 1 000 000 Kč. Ve zdaňovacím období 2014 vynaložil celkové výdaje (náklady) na realizaci všech projektů výzkumu a vývoje zahrnované do odpočtu

- a) ve výši 800 000 Kč, do odpočtu ve zdaňovacím období 2014 je možné zahrnout 800 000 Kč (t.j. 100 % těchto výdajů (nákladů)),*
b) ve výši 1 200 000 Kč, do odpočtu ve zdaňovacím období 2014 je možné zahrnout 1 220 000 Kč (t.j. 100 % z 1 000 000 Kč + 110 % z 200 000 Kč).

Z důvodu porovnatelnosti je nutné srovnávat stejně dlouhá období. Pokud je obdobím, za které poplatník uplatňuje odpočet od základu daně z příjmů, zdaňovací období v délce 12 měsíců (např. od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014), bude rozhodnou dobou období 12 měsíců (od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013), i kdyby bylo zdaňovací období předcházející zdaňovací období roku 2014 delší než 12 měsíců (např. od 1. 11. 2012 do 31. 12. 2013) nebo kratší (např. v souvislosti s přeměnou apod.).

Výše uvedené změny Pokynu č. D – 288 se poprvé použijí pro zdaňovací období a období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2014.

I. místopředseda vlády a ministr financí

Mgr. Bohuslav Sobotka, v.r.