91

Sdělení k Pokynu č. D – 288 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
ze dne 3.10.2014

Ministerstvo financí sděluje, že v souvislosti se schválením zákonného 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), byly provedeny i změny ustanovení § 34 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"), která upravují režim odpočtu od základu daně z příjmů na podporu výzkumu a vývoje. Dotčené změny, s výjimkou zrušení možnosti zahrnovat do odpočtu i výdaje na certifikaci, byly přijaty již zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, zákonným opatřením Senátu byla posunuta jejich účinnost z 1. 1. 2015 na 1. 1. 2014.

Přijaté změny je nutné promítnout i do Pokynu č. D – 288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (Pokyn č. D – 288, MF č.j. 15/96 003/2005, ve znění změn provedených sdělením MF č.j. 15/32 312/2010).

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 nehmotné 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:

1) V úvodní části Pokynu č. D - 288 se za první větu doplňuje věta, která zní:

„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.".

2) V bodě 1. písm. g) Pokynu č. D - 288 se slovo „oprávněné" nahrazuje slovem „odpovědné" a slovo „oprávněnou" nahrazuje slovem „odpovědnou".

3) Z bodu 3. písm. m) Pokynu č. D - 288 se vypouští text „patentové a licenční práce,". Změna souvisí se zrušením možnosti zahrnovat do odpočtu od základu daně z příjmů výdaje (náklady) na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje.

4) V bodě 5. se písmeno b) Pokynu č. D - 288 nahrazuje tímto zněním:

„b) odpisy (nebo jejich část) hmotného movitého majetku a nehmotného majetku (s výjimkou uve-

denou 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,".

5) V bodě 5. se písmeno d) Pokynu č. D - 288 nahrazuje tímto zněním:

„d) úplata (nebo její část) u finančního leasingu hmotného movitého majetku, která souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje,".

6) V bodě 6. Pokynu č. D - 288 se za druhou větu vkládá věta „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."

7) Bod 7. Pokynu č. D - 288 včetně nadpisu se nahrazuje tímto zněním:

„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 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) Bod 9. Pokynu č. D – 288 včetně nadpisu se nahrazuje tímto zněním:

„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 těchto odpočtů v § 34 odst. 5 zákona).

9) Bod 10. Pokynu č. D - 288 včetně nadpisu se nahrazuje tímto zněním:

„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, t.j. 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 neuplat-

ní v celkové možné výši, nelze tento odpočet nebo jeho část přenášet do dalších období.

10) Bod 11. Pokynu č. D - 288 včetně nadpisu zní:

„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.".

11) Za bod 13. Pokynu č. D - 288 se doplňuje bod 14., který včetně nadpisu zní:

„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 celkovými výdaji (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 000Kč, 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.

Ing. Jarmila Rázková, MBA, v. r.
ředitelka odboru 15