



GFR12711216
ESS

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 126256/16/7100-10110-013213

Vyřizuje: [redacted]
Tel: [redacted]
E-mail: [redacted]
ID datové schránky: p9iwj4f

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolací finanční ředitelství
Ministerstvo financí - Odbor 15

Metodický pokyn k aplikaci § 34a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Z důvodu jednotného postupu správců daně vydává Generální finanční ředitelství metodický pokyn k aplikaci ustanovení § 34a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), které upravuje výši odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „odpočet“).

Všechny níže uvedené metodické závěry byly shodnuty na jednání pracovní skupiny pro výzkum a vývoj.

1. Právní úprava

§ 34a

Výše odpočtu na podporu výzkumu a vývoje

(1) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje činí součet

a) 100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, a

b) 110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu.

(2) Rozhodnou dobou se pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje rozumí doba, která

a) končí dnem předcházejícím dni, ve kterém začíná období, a

b) je stejně dlouhá jako období.

(3) Obdobím se pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje rozumí

a) zdaňovací období, nebo

b) období, za které se podává daňové přiznání.

2. Aplikace

2.1. K § 34a odst. 1 ZDP

2.1.1. Způsobilé náklady

Z legislativní úpravy vyplývá, že ustanovení § 34a odst. 1 ZDP lze aplikovat pouze na výdaje:

- a) skutečně vynaložené,
- b) vynaložené na realizaci projektu výzkumu a vývoje a
- c) zahrnované do odpočtu.

Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Pokud výdaj (náklad) nesplňuje alespoň jednu z těchto podmínek, nevstupuje do výpočtu výše odpočtu podle § 34a odst. 1 ZDP. Pokud výdaj splní všechny výše uvedené podmínky, je dále testován dle § 34b ZDP.

Pro stanovení výše odpočtu je následně rozhodující výše výdajů (nákladů) vynaložených v období (§ 34a odst. 3 ZDP), která se porovnává s výší výdajů (nákladů), které splnily stejné podmínky v rozhodné době (§ 34a odst. 2 ZDP).

Poznámka:

Ustanovení § 34a odst. 1 písm. b) ZDP bylo zavedeno zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (dále jen „zákon č. 458/2011 Sb.“). Původní účinnost této změny byla navržena od 1. 1. 2015 (část sedmdesátá čtvrtá, Čl. XCV zákona č. 458/2011 Sb.). Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, byla však účinnost posunuta již na 1. 1. 2014 (část sedmnáctá, Čl. XXXI, bod 11, změna účinnosti pro bod 91 a 92 zákona č. 344/2013 Sb.). Ustanovení § 34a odst. 1 písm. b) ZDP tak nabylo účinnosti 1. 1. 2014.

2.1.2. Úhrn výdajů

Úhrnem výdajů se pro účely stanovení správné výše odpočtu rozumí součet výdajů vynaložených na realizaci všech projektů téhož poplatníka.

Ustanovení § 34 odst. 4 ZDP, ve znění do 31.12. 2013, pojem „projekt“ obsahovalo v možném čísle, např. „... od základu daně lze odečíst 100 % výdajů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období, nebo v období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci **projektů** výzkumu a vývoje..., pokud vynaložené výdaje souvisejí s realizací **projektů** výzkumu a vývoje pouze z části...“.

Od roku 2014 došlo zákonem č. 458/2011 Sb. ke změně právní úpravy odpočtu (§ 34 odst. 4 a 5 ZDP byl rozdělen do více paragrafů – konkrétně do § 34a až § 34e ZDP). Mimo jiné z důvodu dlouhodobé koncepce úprav legislativního textu ZDP byl podle Čl. 40 odst. 4 Legislativních pravidel vlády pojem „projektů“ převeden do jednotného čísla. S účinností od

1. 1. 2014 tak ustanovení § 34a odst. 1 a násl. ZDP obsahuje pojem „projekt“ pouze v jednotném čísle.

Důvodová zpráva k zákonu č. 458/2011 Sb. k těmto změnám uvádí následující:

„Vedle rozšíření možností pro uplatnění odpočtu (poznámka GFŘ: rozšíření o § 34a odst. 1 písm. b) ZDP) se provádějí některé legislativně technické úpravy stávající právní úpravy, a to zejména rozdělení stávající právní úpravy do více ustanovení.“

Z výše uvedeného vyplývá, že použití pojmu „projekt“ v jednotném čísle (od roku 2014) v § 34a odst. 1 a násl. ZDP nebylo změnou věcnou, ale legislativně technickou.

Vzhledem k výše uvedenému a s ohledem na skutečnost, že cílem zavedení odpočtu bylo podpořit výzkumnou činnost jako celek, bez ohledu na to, v kolika projektech je vykonávána, proto porovnání vynaložených výdajů pro účely odpočtu se provádí vždy za celou činnost výzkumu a vývoje dotčeného poplatníka (tj. souhrnem výdajů za všechny projekty téhož poplatníka a nikoliv za každý jednotlivý projekt zvlášť).

Tento závěr potvrzuje také příklad uveřejněný v Pokynu D – 288 Ministerstva financí (viz čl. 3 tohoto materiálu).

2.2. K § 34a odst. 2 ZDP

Vymezení rozhodné doby bylo do ZDP zavedeno od roku 2014 zákonem č. 458/2011 Sb. v souvislosti se zvýšením odpočtu, a to ve výši 110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje (dále jen „projekt“) zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu zahrnovaných do odpočtu.

Rozhodná doba je zákonem přesně vymezený časový úsek, který předchází období (§ 34a odst. 3 ZDP).

Tento časový úsek musí být stejně dlouhý jako období, kterému předchází, resp. období, za které se uplatňuje odpočet (dále jen „aktuální období“).

V případě, kdy je předcházející období:

a) stejně dlouhé jako aktuální období (srovnání např. zdaňovacího období 12 měsíců roku 2015 s aktuálním obdobím 12 měsíců roku 2016), je rozhodná doba totožná s předcházejícím obdobím,

b) kratší než aktuální období (například při přeměně: předcházející období v délce 8 měsíců je 1. 5. 2015 - 31. 12. 2015, aktuální období v délce 12 měsíců je 1. 1. 2016 – 31. 12. 2016), je nutné stanovit datum konce rozhodné doby a od něho odpočítat v tomto případě 12 měsíců; a to při dodržení obou podmínek stanovených v § 34a odst. 2 ZDP. V daném případě tedy bude rozhodnou dobou časový úsek 1. 1. 2015 - 31. 12. 2015 (není rozhodující, že rozhodná doba zasahuje do dvou období),

c) delší než aktuální období (srovnání např. předcházejícího období v délce 23 měsíců, které trvá od 1. 2. 2014 - 31. 12. 2015 s aktuálním obdobím v délce 12 měsíců 1. 1. 2016 – 31. 12. 2016), je nutné stanovit datum konce rozhodné doby a od něho odpočítat v tomto případě 12 měsíců; a to při dodržení obou podmínek stanovených v § 34a odst. 2 ZDP. V tomto případě bude rozhodnou dobou časový úsek 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015.

2.3. K § 34a odst. 3 ZDP

Zdaňovací období daně z příjmů právnických osob je vymezeno ustanovením § 21a ZDP jako

- a) kalendářní rok,
- b) hospodářský rok,
- c) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo
- d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.

Období, za které se podává daňové přiznání, je dle § 38ma ZDP období:

- a) předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku,
- b) předcházející dni zápisu změny právní formy komanditní společnosti na jinou obchodní korporaci a změny právní formy akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo družstva na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno,
- c) předcházející změně zdaňovacího období z kalendářního roku na hospodářský rok nebo naopak, anebo předcházející změně ve vymezení hospodářského roku, nebylo-li dosud za toto období daňové přiznání podáno,
- d) předcházející dni přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti zapsaného v obchodním rejstříku z území České republiky,
- e) od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku za zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporaci nebo za její část, u které je právním nástupcem poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým nerezidentem a který nemá ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku stálou provozovnu na území České republiky,
- f) předcházející dni zápisu přeměny obchodní společnosti do obchodního rejstříku přejímajícím společníkem za zanikajícího poplatníka, který je obchodní společností, jedná-li se o převod jmění obchodní společnosti na společníka, který je fyzickou osobou, a nebylo-li dosud za toto období daňové přiznání podáno.

Další období, za která se podává daňové přiznání, jsou vymezena ustanoveními zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

3. Praktické příklady

Stanovení správné výše odpočtu v situacích, kdy je projekt realizován prvním rokem, případně ve více letech (obdobích).

Zde je řešena otázka, zda i v tomto případě lze aplikovat ustanovení § 34a odst. 1 písm. b) ZDP, tedy zahrnout do odpočtu již prvním rokem realizace výzkumu a vývoje 110 % výdajů.

Metodický postup:

Pokud poplatník vynakládá výdaje při realizaci projektu prvním rokem, pak lze za splnění všech ostatních podmínek aplikovat pouze ustanovení § 34a odst. 1 písm. a) ZDP a do odpočtu lze zahrnout jen 100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu zahrnovaných do odpočtu. V daném případě nelze aplikovat ustanovení § 34a odst. 1 písm. b) ZDP, protože v rozhodné době nebyl výzkum a vývoj vůbec realizován (tzn. žádné výdaje nebyly v rozhodné době vynaloženy a není tedy co srovnávat).

Příklad č. 1:

Projekt byl vyhotoven 1. 1. 2015 a splnil všechny náležitosti § 34c ZDP. Činnost vymezená v projektu byla zahájena 1. 2. 2015 (tzn. v roce 2014 nebyl realizován ani vyhotoven žádný projekt), náklady na realizovanou činnost začaly být účtovány na nákladové účty 5. 2. 2015.

Řešení:

Poplatník může uplatnit do odpočtu pouze 100 % výdajů vynaložených ve zdaňovacím období 2015 dle § 34a odst. 1 písm. a) ZDP, pokud prokáže splnění všech zákonem stanovených podmínek. Nelze využít ustanovení § 34a odst. 1 písm. b) ZDP vzhledem k tomu, že ve zdaňovacím období 2014 nebyly vynaloženy žádné výdaje na realizaci projektu.

Příklad č. 2:

Projekt byl vyhotoven 1. 12. 2014 a splnil všechny náležitosti § 34c ZDP. Činnost vymezená v projektu byla zahájena 1. 2. 2015, náklady na realizovanou činnost začaly být účtovány na nákladové účty 5. 2. 2015.

Řešení:

Poplatník může uplatnit do odpočtu pouze 100 % výdajů vynaložených ve zdaňovacím období 2015 dle § 34a odst. 1 písm. a) ZDP, pokud prokáže splnění všech zákonem stanovených podmínek. Ve zdaňovacím období 2014 byly sice splněny podmínky formálních náležitostí projektu dle § 34c ZDP, ale nebyly vynaloženy a tedy ani účtovány žádné výdaje související s realizací projektu, proto ani zde nelze uplatnit ustanovení § 34a odst. 1 písm. b) ZDP.

Příklad č. 3

Projekt č. 1 byl vyhotoven 1. 1. 2015 a splnil všechny náležitosti § 34c ZDP. Činnost vymezená v projektu byla zahájena 1. 2. 2015, náklady na realizované činnosti začaly být účtovány na nákladové účty 1. 2. 2015.

Projekt č. 2 byl vyhotoven 1. 1. 2014 a splnil všechny náležitosti § 34c ZDP. Činnost vymezená v projektu byla zahájena 1. 2. 2014, náklady na realizované činnosti začaly být účtovány na nákladové účty 1. 2. 2014.

Spol. ABC, s.r.o./vynaložené výdaje na projekt VaV	2014	2015
Projekt č. 1	x	5
Projekt č. 2	30	10
Úhrn výdajů vynaložených na VaV	30	15

Řešení

a) Výpočet odpočtu za rok 2014

Aplikace § 34a odst. 1 písm. a) ZDP, tj. odpočet za rok 2014 činí 30 (100 %).

b) Výpočet odpočtu za rok 2015:

$15 - 30 = -15 \rightarrow$ nedošlo k přírůstku výdajů na výzkum a vývoj $\rightarrow$ aplikace § 34a odst. 1 písm. a) ZDP, tj. odpočet za rok 2015 činí 15 (100 %).

Příklad č. 4:

Projekt č. 1 byl vyhotoven 1. 1. 2015 a splnil všechny náležitosti § 34c ZDP. Činnost vymezená v projektu byla zahájena 1. 2. 2015, náklady na realizované činnosti začaly být účtovány na nákladové účty 1. 2. 2015.

Projekt č. 2 byl vyhotoven 1. 1. 2014 a splnil všechny náležitosti § 34c ZDP. Činnost vymezená v projektu byla zahájena 1. 2. 2014, náklady na realizované činnosti začaly být účtovány na nákladové účty 1. 2. 2014.

Spol. ABC, s.r.o./vynaložené výdaje na projekt VaV	2014	2015
Projekt č. 1	x	25
Projekt č. 2	10	25
Úhrn výdajů vynaložených na VaV	10	50

Řešení:

a) Výpočet odpočtu za rok 2014

Aplikace § 34a odst. 1 písm. a) ZDP, tj. odpočet za rok 2014 činí 10 (100 %).

b) Výpočet odpočtu za rok 2015:

$50 - 10 = 40$ → došlo k přírůstku výdajů na výzkum a vývoj

→ aplikace § 34a odst. 1 písm. a) ZDP na částku 10

→ aplikace § 34a odst. 1 písm. b) ZDP na částku 40

Odpočet za rok 2015 činí 54 (100 % z 10 + 110 % ze 40).

Příklad č. 5:

Projekt č. 1 byl vyhotoven 1. 1. 2014 a splnil všechny náležitosti § 34c ZDP. Činnost vymezená v projektu byla zahájena 1. 2. 2014, náklady na realizované činnosti začaly být účtovány na nákladové účty 1. 2. 2014.

Projekt č. 2 byl vyhotoven 1. 1. 2014 a splnil všechny náležitosti § 34c ZDP. Činnost vymezená v projektu byla zahájena 1. 2. 2014, náklady na realizované činnosti začaly být účtovány na nákladové účty 1. 2. 2014.

Spol. ABC s.r.o./vynaložené výdaje na projekt VaV	2014	2015
Projekt č. 1	35	25
Projekt č. 2	10	30
Úhrn výdajů vynaložených na VaV	45	55

Řešení:

a) Výpočet odpočtu za rok 2014:

Aplikace § 34a odst. 1 písm. a) ZDP, tj. odpočet za rok 2014 činí 45 (100 %).

b) Výpočet odpočtu za rok 2015:

$55 - 45 = 10$ → došlo k přírůstku výdajů na výzkum a vývoj

→ aplikace § 34a odst. 1 písm. a) ZDP na částku 45

→ aplikace § 34a odst. 1 písm. b) ZDP na částku 10

Odpočet za rok 2015 činí 56 (100 % ze 45 + 110 % z 10)

Příklad č. 6:

Při stanovení správné výše odpočtu lze využít i Pokynu Ministerstva financí D – 288, kde je mimo jiné uveden následující příklad:

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

a) ve výši 800 000 Kč, do odpočtu ve zdaňovacím období 2014 je možné zahrnout částku 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 částku 1 220 000 Kč (t. j. 100 % z 1 000 000 Kč + 110 % z 200 000 Kč).“.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Elektronicky podepsáno
11.10.2016
Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce