

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.

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 oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou 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 výzkumu a vývoje vychází z § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“):

Výzkumem a vývojem se obecně rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití; podrobněji se dále rozlišuje:

- **výzkum** - systematická tvůrčí práce rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděná jako
 - a) **základní výzkum** - experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků;
 - b) **aplikovaný výzkum** - experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi;
 - **průmyslový výzkum** - část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu;
- **vývoj** - systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.

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

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 užitných 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) patentové a licenční práce, 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 ocnitelným prvkem novosti.

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,

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 užitných 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.

- 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 nezahrnují 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 činnosti 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:

²⁾ Zákon č. [592/1992 Sb.](#), o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

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 nehmotných výsledků výzkumu a vývoje pořízených od jiných osob), používaného v přímé souvislosti s řešením projektu podle § 26 až 32a zákona včetně účetních odpisů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona
- 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) výdaje (náklady) na certifikaci výsledků podle bodu 3 písm. f),
- 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.

Za náklad vynaložený na realizaci projektů nelze pro účely § 34 odst. 4 zákona považovat zůstatkovou cenu vyřazeného majetku.

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.

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,

Zákon č. [589/1992 Sb.](#), o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

³⁾ Zákoník práce.

⁴⁾ Zákon č. [119/1992 Sb.](#), o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů.

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

- 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,
- 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

Odpočet od základu daně nelze uplatnit podle ustanovení § 34 odstavec 4 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).

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).

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

Odpočet nelze uplatnit na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob, které se posuzují jako nehmotný majetek ve smyslu § 32a zákona a ve smyslu příslušných přechodných ustanovení k novelám zákona (zejména zákon č. 438/2003 Sb. a 492/2000 Sb.). Výjimku tvoří pouze výdaje (náklady) vynaložené za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje.

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 a vývoje, 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. 3 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 ztráty) nebo dle § 34 odst. 3 zákona (odpočet na učně) nebo bývalý “reinvestiční“ odpočet, pokud jej nebylo možné uplatnit do konce zdaňovacího období, které započalo v roce 2004 anebo odpočet na výzkum a vývoj (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 zdaňovacích obdobích (§ 34 odst. 5 zákona) se pro účely lhůty nepočítají období, za které se podává daňové přiznání, ale která nejsou obdobími zdaňovacími.

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 třech zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

V případě podání dodatečného daňového přiznání na vyšší daňovou povinnost se uplatní ustanovení § 38p zákona.

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 účastnící se přeměny, které zanikají bez likvidace.

I. místopředseda vlády a ministr financí
Mgr. Bohuslav Sobotka, v.r.

