

# **Související předpisy k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů**

## **Obsah**

Vyhláška č. 146/1993 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů .....	2
Pokyn 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 .....	3
Výňatek ze Sdělení k Pokynu č. D-288 .....	11
Informace GFŘ k daňovému posouzení výstupu procesu registrace chemických látek .....	12
Sdělení k § 19 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění .....	13
Pokyn D-334 Sdělení k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami .....	22
Pokyn GFŘ D-32 Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny .....	27
Sdělení k možnosti aplikace ustanovení § 28 odst. 7 zákona o daních z příjmů při cesi nájemní smlouvy .....	32
Informace k podání Oznámení o záměru odejít od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje dle § 34ba zákona o daních z příjmů .....	33

**Vyhláška č. 146/1993 Sb.,**  
kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 586/1992 Sb.,  
o daních z příjmů

Ministerstvo financí podle § 39 písm. e) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon“) stanoví:

**§ 1**

(k § 3 zákona)

(1) Příjmy získané vydáním nemovitostí nebo movité věci anebo majetkového práva, které nejsou předmětem daně, jsou také:

- a) příjmy získané oprávněnou osobou<sup>1)</sup> tím, že jí byl vydán základní podíl na majetku družstva,<sup>2)</sup>
- b) příjmy získané oprávněnou osobou<sup>1)</sup> z dalšího podílu na majetku družstva plynoucí z transformace,<sup>2)</sup> pokud byly ponechány v družstvu, které bude po transformaci působit dál,
- c) příjmy získané oprávněnou osobou<sup>1)</sup> z dalšího podílu na majetku družstva plynoucí z transformace,<sup>2)</sup> pokud byly touto osobou vloženy podle schváleného transformačního projektu do dalšího družstva nebo některého typu obchodní společnosti; není přitom rozhodující, zda je uvedený podíl vložen ve věcném plnění nebo v penězích na vklad člena družstva, společníka nebo formou převodu na akcie akciové společnosti,
- d) příjmy oprávněné osoby<sup>1)</sup> z vydání dalšího podílu na majetku družstva plynoucí z transformace<sup>2)</sup> v nepeněžní formě.

(2) Předmětem daně však jsou příjmy z dalšího podílu na majetku družstva plynoucí z transformace,<sup>2)</sup> které byly oprávněné osobě<sup>1)</sup> vyplaceny. Tento příjem podléhá zdanění podle § 36 odst. 2 písm. c) zákona.

**§ 2**

(k § 25 zákona)

Hodnotu (cenu) movitého majetku nabytého oprávněnou osobou uvedenou v § 1 odst. 1 jako majetkový podíl nelze pro daňové účely uznat jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stejně tak nelze uznat ani hodnotu (cenu) prací a služeb poskytnutých družstvem náhradou za majetkový podíl.<sup>2)</sup>

**§ 3**

Podle této vyhlášky se postupuje poprvé za zdaňovací období 1993.

**§ 4**

Tato vyhláška nabývá účinnosti dnem vyhlášení.

**Poznámky k vyhlášce č. 146/1993 Sb.**

<sup>1)</sup> § 4 zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech.

<sup>2)</sup> § 7 odst. 4 zákona č. 42/1992 Sb.

\* \* \*

*Vyhláška č. 146/1993 Sb. nabyla účinnosti dnem 20. května 1993.*

\* \* \*

## Pokyn 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

Čj.:15/96 003/2005 (Fin. zpr. 10-1/2005)

Změna Čj.:15/32 213/2010 (Fin. zpr. 11/2010)

Čj.: MF-11384/2014/15 (Fin. zpr. 4/2014)

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. 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. 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 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, t.j. 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 předpisů<sup>(1)</sup>,
  - 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.

#### **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 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 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 odvody<sup>[2]</sup>;  
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 podílejících<sup>[3]</sup>,
  - 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,

- 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 předpisem<sup>(4)</sup>, 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 předpisu<sup>5)</sup>, 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,
- 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 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 podle § 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 těchto odpočtů 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, 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 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 (nákladech) 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 000Kč (t.j. 100% těchto výdajů (nákladů)),*
- b) ve výši 1 200 000Kč, do odpočtu ve zdaňovacím období 2014 je možné zahrnout 1 220 000Kč (t.j. 100% z 1 000 000Kč + 110% z 200 000Kč).*

*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.).*

- <sup>1)</sup> 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.
- <sup>2)</sup> 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.
- <sup>3)</sup> Zákoník práce.
- <sup>4)</sup> Zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů.

## Výňatek ze Sdělení k Pokynu č. D-288\*)

Čj.: MF-11384/2014/15 (Fin. zpr. 4/2014)

**Red. pozn.:** V návaznosti na změny právní úpravy od 1. 4. 2019, na které reaguje níže uvedená Informace k podání Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34ba zákona o daních z příjmů, by měl být pokyn v průběhu roku 2020 aktualizován. Předchozí aktualizace pokynu byla zveřejněna ve Finančním zpravodaji č. 4/2014, ve kterém Finanční správa komentovala změnu právní úpravy od 1. 1. 2014 takto:

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 přírůstků 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 vykázan základ daně, a
- 5) do odpočtu již není možné zahrnovat výdaje na certifikaci.

## Informace

### Generálního finančního ředitelství k daňovému posouzení výstupu procesu registrace chemických látek

Č. j.: 20155/11-3110-012742

Generální finanční ředitelství vydává informaci k daňovému posouzení nákladů vynaložených na registraci, hodnocení, povolování a omezování chemických látek v návaznosti na Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1907/2006.

Rozhodnutí o registraci Evropské agentury pro chemické látky obecně naplňuje znaky ocenitelných práv nabytých od jiných osob z hlediska vzniku dlouhodobého nehmotného majetku podle ustanovení § 6 odst. 3 písm. c) Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“).

Vynaložené náklady, které předcházejí a souvisejí se získáním rozhodnutí o registraci chemické látky, jsou z tohoto hlediska součástí ocenění dlouhodobého nehmotného majetku ve smyslu ustanovení § 47 vyhlášky, a proto jsou součástí pořizovací ceny tohoto majetku.

Podle ustanovení § 32a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), se odpisují také ocenitelná práva, která jsou podle tohoto zákona považována za nehmotný majetek, tzn. jsou vedena v účetnictví jako nehmotný majetek, byla nabyta úplatně, vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba jeho použitelnosti je delší než jeden rok. Dobou použitelnosti se ve smyslu ustanovení § 32a odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Za významnou se považuje skutečnost, ke kterému okamžiku je tento majetek uveden do užívání, tzn. okamžik získání rozhodnutí o registraci chemické látky.

Tento nehmotný majetek lze podle ustanovení § 32a odst. 4 zákona o daních z příjmů daňově odpisovat, a to rovnoměrně bez přerušení po dobu 72 měsíců. V souladu s ustanovením § 32a odst. 5 tohoto zákona se odpisy stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování, přičemž první měsíční odpis uplatní daňový subjekt následující měsíc po zaevidování předmětného majetku.

V případě, že poplatník neúčtoval o rozhodnutí o registraci chemických látek jako o dlouhodobém nehmotném majetku, postupuje při opravě účetních záznamů podle ustanovení § 35 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Touto opravou nejsou dotčeny další povinnosti vyplývající z právních předpisů v oblasti účetnictví.

Jestliže v předchozích zdaňovacích obdobích poplatník uplatnil náklady, které měly být zahrnuty do ocenění rozhodnutí o registraci chemických látek (ocenění dlouhodobého nehmotného majetku) v základu daně z příjmů, postupoval v rozporu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a proto je povinen zvýšit základ daně dotčeného zdaňovacího období a podat dodatečně daňové přiznání. V případě, že by poplatník v souvislosti s provedenými opravami účetních záznamů účtoval o zvýšení výnosů, nebude toto zvýšení výnosů zahrnováno do základu daně v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Pokud se jedná o problematiku možnosti změny výše pořizovací ceny, resp. vstupní ceny, tohoto dlouhodobého nehmotného majetku na základě skutečností, které vzniknou po získání předmětného rozhodnutí, lze konstatovat, že tato možnost z právních předpisů jednoznačně nevyplyvá.

## **Sdělení**

### **k § 19 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění**

Čj.: MF-69513/2013/15 (Fin. zpr. 8/2013)

Ministerstvo financí uveřejňuje podle § 19 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, seznamy právních forem společností uvedených v příloze směrnice Rady 2003/49/ES ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES, směrnice Rady 2006/98/ES a směrnice Rady 2013/13/EU, v příloze směrnice Rady 2009/133/ES ve znění směrnice Rady 2013/13/EU a v příloze směrnice Rady 2011/96/EU ve znění směrnice Rady 2013/13/EU a seznamy daní uvedených v těchto směrnicích, tj. včetně právních forem společností a včetně daní, které se vztahují k rozšíření Evropské unie o Chorvatsko.

Toto sdělení nahrazuje s účinností od 1. 7. 2013 Sdělení k § 19 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, č.j. 15/112988/2006-151, které bylo publikováno ve Finančním zpravodaji č. 3/2007.

Č. j.: MF-13324/2016/15-1 (Fin. zpr. 6/2016)

Ministerstvo financí uveřejňuje podle § 19 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, seznamy právních forem společností uvedených v příloze směrnice Rady 2011/96/EU ve znění směrnice Rady 2014/86/EU v souvislosti s novelou této směrnice. Toto sdělení nahrazuje s účinností od 1. 1. 2016 část III. Sdělení k § 19 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, č. j. MF-69513/2013/15, které bylo publikováno ve Finančním zpravodaji č. 8/2013.

#### **I.**

#### **Seznam právních forem společností uvedených v příloze směrnice Rady 2003/49/ES ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES, směrnice Rady 2006/98/ES a směrnice Rady 2013/13/EU:**

- a) Společnosti dle belgických právních předpisů známé jako: „naamloze vennootschap/société anonyme, commanditaire vennootschap op aandelen/société en commandite par actions, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid/société privée à responsabilité limitée“ a veřejnoprávní orgány, jejichž činnost se řídí soukromým právem,
- aa) společnosti podle bulharského práva nazvané: „събирателното дружество“, „командитното дружество“, „дружеството с ограничена отговорност“, „акционерното дружество“, „командитното дружество с акции“, „кооперации“, „кооперативни съюзи“, „държавни предприятия“ založené podle bulharského práva a vykonávající obchodní činnost;
- ab) společnosti podle rumunského práva nazvané: „societăți pe acțiuni“, „societăți în comandită pe acțiuni“, „societăți cu răspundere limitată.“
- b) společnosti dle dánských právních předpisů známé jako: „aktieselskab“ a „anpartsselskab“,
- c) společnosti dle německých právních předpisů známé jako: „Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ a „bergrechtliche Gewerkschaft“,
- d) společnosti dle řeckých právních předpisů známé jako: „ανώνυμη εταιρία“,
- e) společnosti dle španělských prvních předpisů známé jako: „sociedad anónima, sociedad comanditaria por acciones, sociedad de responsabilidad limitada“ a veřejnoprávní orgány, jejichž činnost se řídí soukromým právem,

- f) společnosti dle francouzských právních předpisů známé jako: „société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée“ a průmyslové a obchodní veřejné provozovny a podniky,
- g) společnosti dle irských právních předpisů známé jako: „public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee“ (obchodní společnosti s ručením omezeným akciemi či zárukami, soukromé kapitálové společnosti s ručením omezeným akciemi nebo zárukami), orgány registrované dle zákonů o průmyslové a podpůrné společnosti nebo stavební spořitelny registrované dle zákonů o stavebních spořitelkách,
- h) společnosti dle italských právních předpisů známé jako: „società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata“ a veřejné a soukromé subjekty provozující průmyslovou a obchodní činnost,
- i) společnosti dle lucemburských právních předpisů známé jako: „société anonyme, société en commandite par actions“ a „société à responsabilité limitée“,
- j) společnosti dle nizozemských právních předpisů známé jako: „naamloze vennootschap“ a „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“,
- k) společnosti dle rakouských právních předpisů známé jako: „Aktiengesellschaft“ a „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“,
- l) obchodní společnosti nebo společnosti založené dle občanského práva, které mají obchodní podobu, družstva a veřejné podniky založené v souladu s portugalskými právními předpisy,
- m) společnosti dle finských právních předpisů známé jako: „osakeyhtiö/aktiebolag, osuuskunta/andelslag, säästöpankki/sparbank“ a „vakuutusyhtiö/försäkringsbolag“,
- n) společnosti dle švédských právních předpisů známé jako: „aktiebolag“ a „försäkringsaktiebolag“,
- o) společnosti založené dle právních předpisů Spojeného království,
- p) společnosti dle českých právních předpisů známé jako: „akciová společnost“, „společnost s ručením omezeným“, „veřejná obchodní společnost“, „komanditní společnost“, „družstvo“;
- q) společnosti dle estonských právních předpisů známé jako: „täisühing“, „usalduühing“, „osaühing“, „aktsiaselts“, „tulundusühistu“;
- r) společnosti dle kyperských právních předpisů: společnosti podle zákona o společnostech, veřejnoprávní subjekty stejně jako jakýkoliv jiný subjekt, který je považován za společnost podle zákonů o daních z příjmů;
- s) společnosti dle lotyšských právních předpisů známé jako: „akciju sabiedrība“, „sabiedrība ar ierobežotu atbildību“;
- t) společnosti registrované podle litevského práva;
- u) společnosti dle maďarských právních předpisů známé jako: „közkereseti társaság“, „betéti társaság“, „közös vállalat“, „korlátolt felelősségű társaság“, „résztvénytársaság“, „egyesülés“, „közhasznú társaság“, „szövetkezet“;
- v) společnosti dle maltských právních předpisů známé jako: „Kumpaniji ta' Responsabilità Limitata“, „Soċjetajiet in akkomandita li l-kapital tagħhom maqsum f'azzjonijiet“;
- w) společnosti dle polských právních předpisů známé jako: „spółka akcyjna“, „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“;
- x) společnosti dle slovinských právních předpisů známé jako: „delniška družba“, „komanditna delniška družba“, „komanditna družba“, „družba z omejeno odgovornostjo“, „družba z neomejeno odgovornostjo“;
- y) společnosti dle slovenských právních předpisů známé jako: „akciová spoločnosť“, „spoločnosť s ručením obmedzeným“, „komanditná spoločnosť“, „verejná obchodná spoločnosť“, „družstvo“;

- z) společnosti podle chorvatského práva nazvané: „dioničko društvo“, „društvo s omezenom odgovornošću“ a jiné společnosti založené podle chorvatského práva, které podléhají chorvatské dani ze zisku“.

## II.

### Seznam právních forem společností uvedených v příloze směrnice Rady 2009/133/ES ve znění směrnice Rady 2013/13/EU:

- a) Společnosti založené podle nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 ze dne 8. října 2001 o statutu evropské společnosti\* a směrnice Rady 2001/86/ES ze dne 8. října 2001, kterou se doplňuje statut evropské společnosti s ohledem na zapojení zaměstnanců\*\*, a dále družstevní společnosti (SCE) založené podle nařízení Rady (ES) č. 1435/2003 ze dne 22. července 2003 o statutu evropské družstevní společnosti (SCE)\*\*\* a směrnice Rady 2003/72/ES ze dne 22. července 2003, kterou se doplňuje statut evropské družstevní společnosti s ohledem na zapojení zaměstnanců\*\*\*\*;
- b) společnosti podle belgického práva nazvané „société anonyme“ / „naamloze vennootschap“, „société en commandite par actions“ / „commanditaire vennootschap op aandelen“, „société privée à responsabilité limitée“ / „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „société coopérative à responsabilité limitée“ / „coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „société coopérative à responsabilité illimitée“ / „coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid“, „société en nom collectif“ / „vennootschap onder firma“, „société en commandite simple“ / „gewone commanditaire vennootschap“, veřejné podniky, které přijaly některou z výše uvedených právních forem, a jiné společnosti založené podle belgického práva podléhající belgické dani z příjmů právnických osob;
- c) společnosti podle bulharského práva nazvané „сбирателното дружество“, „командитното дружество“, „дружеството с ограничена отговорност“, „акционерното дружество“, „командитното дружество с акции“, „кооперации“, „кооперативни съюзи“ a „държавни предприятия“ založené podle bulharského práva a vykonávající obchodní činnosti;
- d) společnosti podle českého práva nazvané „akciová společnost“ a „společnost s ručením omezeným“;
- e) společnosti podle dánského práva nazvané „aktieselskab“ a „anpartsselskab“ a ostatní společnosti podléhající dani podle zákona o dani z příjmu právnických osob, pokud je jejich zdanitelný příjem vypočítáván a zdaňován v souladu s obecnými daňovými právními předpisy platnými pro „aktieselskaber“;
- f) společnosti podle německého práva nazvané „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit“, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“, „Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ a jiné společnosti založené podle německého práva podléhající německé dani z příjmů právnických osob;
- g) společnosti podle estonského práva nazvané „täisühing“, „usaldusühing“, „osaühing“, „aktsiaselts“ a „tulundusühistu“;
- h) společnosti založené nebo působící podle irského práva, subjekty registrované podle „Industrial and Provident Societies Act“, subjekty typu „building societies“ registrované podle „Building Societies Acts“ a spořitelní banky ve smyslu „Trustee Savings Banks Act“ z roku 1989;
- i) společnosti podle řeckého práva nazvané „ανώνυμη εταιρεία“ a „εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (E.Π.Ε.)“;

- j) společnosti podle španělského práva nazvané „sociedad anónima“, „sociedad comanditaria por acciones“, „sociedad de responsabilidad limitada“ a veřejnoprávní subjekty řídicí se soukromým právem;
- k) společnosti podle francouzského práva nazvané „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“, „sociétés par actions simplifiées“, „sociétés d’assurances mutuelles“, „caisses d’épargne et de prévoyance“, „sociétés civiles“, které automaticky podléhají dani z příjmů právnických osob, „coopératives“, „unions de coopératives“, veřejnoprávní průmyslové a obchodní podniky a závody a jiné společnosti založené podle francouzského práva podléhající francouzské dani z příjmu právnických osob;
- ka) společnosti podle chorvatského práva nazvané: „dioničko društvo“, „društvo s omezenom odgovornošću“ a jiné společnosti založené podle chorvatského práva, které podléhají chorvatské dani ze zisku;
- l) společnosti podle italského práva nazvané „società a per azioni“, „società inaccomandita per azioni“, „società a responsabilità limitata“, „società cooperative“, „società di mutua assicurazione“ a soukromé a veřejné subjekty vykonávající činnost zcela nebo převážně obchodní povahy;
- m) společnosti („εταιρείες“) podle kyprského práva, jak jsou vymezeny v zákonech o dani z příjmů;
- n) společnosti podle lotyšského práva nazvané „akciju sabiedrība“ a „sabiedrība ar ierobežotu atbildību“;
- o) společnosti založené podle litevského práva;
- p) společnosti podle lucemburského práva nazvané „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société a responsabilité limitée“, „société coopérative“, „société coopérative organisée comme une société anonyme“, „association d’assurances mutuelles“, „association d’épargne-pension“, „entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l’Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public“, a jiné společnosti založené podle lucemburského práva podléhající lucemburské dani z příjmů právnických osob;
- q) společnosti podle maďarského práva nazvané „közkereseti társaság“, „betéti társaság“, „közös vállalat“, „korlátolt felelősségű társaság“, „résztvénytársaság“, „egyesülés“, „közhasznú társaság“ a „szövetkezet“;
- r) společnosti podle maltského práva nazvané „Kumpaniji ta’ Responsabilita Limitata“ a „Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f’azzjonijiet“;
- s) společnosti podle nizozemského práva nazvané „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „open commanditairevennootschap“, „coöperatie“, „onderlinge waarborgmaatschappij“, „fonds voor gemene rekening“, „vereniging op coöperatieve grondslag“, „vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt“ a jiné společnosti založené podle nizozemského práva podléhající nizozemské dani z příjmů právnických osob;
- t) společnosti podle rakouského práva nazvané „Aktiengesellschaft“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ a „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“;
- u) společnosti podle polského práva nazvané „spółka akcyjna“ a „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“;
- v) obchodní společnosti nebo společnosti občanského práva obchodní povahy nebo jiné právnické osoby, které jsou průmyslovými a obchodními podniky a které jsou založeny podle portugalského práva;
- w) společnosti podle rumunského práva nazvané „societăți pe acțiuni“, „societăți în comandită pe acțiuni“ a „societăți cu răspundere limitată“;
- x) společnosti podle slovinského práva nazvané „delniška družba“, „komanditna družba“ a „družba z omejeno odgovornostjo“;



- y) společnosti podle slovenského práva nazvané „akciová spoločnosť“, „spoločnosť s ručením obmedzeným“ a „komanditná spoločnosť“;
- z) společnosti podle finského práva nazvané „osakeyhtiö“/„aktiebolag“, „osuuskunta“/„andelslag“, „säästöpankki“/„sparbank“ a „vakuutusyhtiö“/„försäkringsbolag“;
- (ab) společnosti podle švédského práva nazvané „aktiebolag“, „bankaktiebolag“, „försäkringsaktiebolag“, „ekonomiska föreningar, „sparbanker“ a „ömsesidiga försäkringsbolag“;
- (ac) společnosti založené podle práva Spojeného království.

### III.

#### Seznam právních forem společností uvedených v příloze směrnice Rady 2011/96/EU ve znění směrnice Rady 2014/86/EU:

- (a) společnosti založené podle nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 ze dne 8. října 2001 o statutu evropské společnosti (SE)\* a směrnice Rady 2001/86/ES ze dne 8. října 2001, kterou se doplňuje statut evropské společnosti s ohledem na zapojení zaměstnanců\*\*, a dále družstevní společnosti založené podle nařízení Rady (ES) č. 1435/2003 ze dne 22. července 2003 o statutu evropské družstevní společnosti (SCE)\*\*\* a směrnice Rady 2003/72/ES ze dne 22. července 2003, kterou se doplňuje statut evropské družstevní společnosti s ohledem na zapojení zaměstnanců\*\*\*\*;
- (b) společnosti podle belgického práva nazvané „société anonyme“/„naamloze vennootschap“, „société en commandite par actions“/„commanditaire vennootschap op aandelen“, „société privée a responsabilité limitée“/„besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „société coopérative a responsabilité limitée“/„coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „société coopérative a responsabilité illimitée“/„coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid“, „société en nom collectif“/„vennootschap onder firma“, „société en commandite simple“/„gewone commanditaire vennootschap“, veřejné podniky, které přijaly některou z výše uvedených právních forem, a jiné společnosti založené podle belgického práva, které podléhají belgické korporální dani,
- (c) společnosti podle bulharského práva nazvané: „събирателно дружество“, „командитно дружество“, „дружество с ограничена отговорност“, „акционерно дружество“, „командитно дружество с акции“, „неперсонифицирано дружество“, „кооперации“, „кооперативни съюзи“, „държавни предприятия“, založené podle bulharského práva a vykonávající obchodní činnost;
- (d) společnosti podle českého práva nazvané: „akciová společnost“, „společnost s ručním omezeným“;
- (e) společnosti podle dánského práva nazvané „aktieselskab“ a „anpartsselskab“. Ostatní společnosti, které podléhají dani podle zákona o korporální dani, pokud je jejich zdanitelný příjem vypočítáván a zdaňován v souladu s obecnými daňovými právními předpisy vztahujícími se na „aktieselskaber“;
- (f) společnosti podle německého práva nazvané „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit“, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“, „Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ a jiné společnosti založené podle německého práva podléhající německé korporální dani;
- (g) společnosti podle estonského práva nazvané: „täisühing“, „usaldusühing“, „osaühing“, „aktsiaselts“, „tulundusühistu“;

- (h) společnosti založené nebo existující podle irského práva, subjekty registrované podle „Industrial and Provident Societies Act“, subjekty typu „building societies“ registrované podle „Building Societies Acts“ a spořitelní banky ve smyslu „Trustee Savings Banks Act“ z roku 1989;
- (i) společnosti podle řeckého práva nazvané „ανώνυμη εταιρεία“, „εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (E.Π.Ε)“ a jiné společnosti založené podle řeckého práva, které podléhají řecké korporační dani;
- (j) společnosti podle španělského práva nazvané: „sociedad anónima“, „sociedad comanditaria por acciones“, „sociedad de responsabilidad limitada“, veřejnoprávní subjekty řídící se soukromým právem. Jiné subjekty založené podle španělského práva, které podléhají španělské korporační dani („Impuesto sobre Sociedades“);
- (k) společnosti podle francouzského práva nazvané „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“, „sociétés par actions simplifiées“, „sociétés d’assurances mutuelles“, „caisses d’épargne et de prévoyance“, „sociétés civiles“, automaticky podléhající korporační dani, „coopératives“, „unions de coopératives“, veřejnoprávní podniky průmyslové a obchodní povahy a jiné společnosti založené podle francouzského práva, které podléhají francouzské korporační dani;
- (ka) společnosti podle chorvatského práva nazvané: „dioničko društvo“, „društvo s omezenom odgovornošću“ a jiné společnosti založené podle chorvatského práva, které podléhají chorvatské dani ze zisku;
- (l) společnosti podle italského práva nazvané „società per azioni“, „società in accomandita per azioni“, „società a responsabilità limitata“, „società cooperativa“, „società di mutua assicurazione“ a soukromé a veřejné subjekty vykonávající činnost zcela nebo převážně obchodní povahy;
- (m) společnosti podle kyprského práva: „εταιρείες“, jak jsou vymezeny v zákonech o dani z příjmů;
- (n) společnosti podle lotyšského práva nazvané: „akciju sabiedrība“, „sabiedrība ar ierobežotu atbildību“;
- (o) společnosti vytvořené podle litevského práva;
- (p) společnosti podle lucemburského práva nazvané „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société a responsabilité limitée“, „société coopérative“, „société coopérative organisée comme une société anonyme“, „association d’assurances mutuelles“, „association d’épargne-pension“, „entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l’Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public“ a jiné společnosti založené podle lucemburského práva, které podléhají lucemburské korporační dani;
- (q) společnosti podle maďarského práva nazvané: „közkereseti társaság“, „betéti társaság“, „közös vállalat“, „korlátolt felelősségű társaság“, „részvénytársaság“, „egyesülés“, „szövetkezet“;
- (r) společnosti podle maltského práva nazvané: „Kumpaniji ta’ Responsabilita’ Limitata“, „Soċjetajiet en commandite li l-kapital taghhom maqsum f’azzjonijiet“;
- (s) společnosti podle nizozemského práva nazvané „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, „Open commanditairevennootschap“, „Coöperatie“, „onderlinge waarborgmaatschappij“, „Fonds voor gemene rekening“, „vereniging op coöperatieve grondslag“, „vereniging welke op onderlinge

- gronslag als verzekeraar of kredietinstellingoptreedt“ a jiné společnosti založené podle nizozemského práva, které podléhají nizozemské korporální dani;
- (t) společnosti podle rakouského práva nazvané „Aktiengesellschaft“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit“, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“, „Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts“, „Sparkassen“ a jiné společnosti založené podle rakouského práva, které podléhají rakouské korporální dani;
  - (u) společnosti podle polského práva nazvané: „spółka akcyjna“, „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“, „spółka komandytowo-akcyjna“;
  - (v) obchodní společnosti nebo společnosti občanského práva obchodní povahy a družstva nebo veřejné podniky, které jsou založeny v souladu s portugalským právem;
  - (w) společnosti podle rumunského práva nazvané: „societăți pe acțiuni“, „societăți în comandită pe acțiuni“, „societăți cu răspundere limitată“, „societăți în nume colectiv“, „societăți în comandită simplă“
  - (x) společnosti podle slovinského práva nazvané: „delniška družba“, „komanditna družba“, „družba z omejeno odgovornostjo“;
  - (y) společnosti podle slovenského práva nazvané: „akciová spoločnosť“, „spoločnosť s ručením obmedzeným“, „komanditná spoločnosť“
  - (aa) společnosti podle finského práva nazvané „osaakeyhtiö“/„aktiebolag“, „osuuskunta“/„andelslag“, „säästöpankki“/„sparbank“ a „vakuutusyhtiö“/„försäkringsbolag“;
  - (ab) společnosti podle švédského práva nazvané „aktiebolag“, „försäkringsaktiebolag“, „ekonomiska föreningar“, „sparbanker“, „ömsesidiga försäkringsbolag“, „försäkringsföreningar“;
  - (ac) společnosti založené podle práva Spojeného království.

#### IV.

Seznam daní uvedených v článku 3 písm. c) směrnice Rady 2003/49/ES ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES, směrnice Rady 2006/98/ES a směrnice Rady 2013/13/EU:

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting v Belgii,
- selskabsskat v Dánsku,
- Körperschaftsteuer v Německu,
- Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων v Řecku,
- impuesto sobre sociedades ve Španělsku
- impôt sur les sociétés ve Francii,
- porez na dobit v Chorvatsku,
- corporation tax v Irsku,
- imposta sul reddito delle persone giuridiche v Itálii,
- impôt sur le revenu des collectivités v Lucembursku,
- vennootschapsbelasting v Nizozemsku,
- Körperschaftsteuer v Rakousku,
- imposto sobre o rendimento da pessoas colectivas v Portugalsku,
- yhteisöjen tulovero/ inkomstskatten för samfund ve Finsku,
- statlig inkomstskatt ve Švédsku,
- corporation tax (daň právnických osob) ve Spojeném království;

- daň z příjmů právnických osob v České republice,
- tulumaks v Estonsku,
- Φόρος Εισοδήματος na Kypru,
- uzņēmumu ienākuma nodoklis v Lotyšsku,
- pelno mokestis v Litvě,
- társasági adó v Maďarsku,
- taxxa fuq l-income na Maltě,
- podatek dochodowy od osób prawnych v Polsku,
- davek od dobička pravnih oseb ve Slovinsku,
- daň z příjmov právnických osob na Slovensku,
- корпоративен данък v Bulharsku,
- impozit pe profit, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți v Rumunsku.

#### V.

#### Seznam daní uvedených v článku 3 písm. c) směrnice Rady 2009/133/ES ve znění směrnice Rady 2013/13/EU:

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting v Belgii,
- корпоративен данък v Bulharsku,
- daň z příjmů právnických osob v České republice,
- selskabsskat v Dánsku,
- Körperschaftsteuer v Německu,
- tulumaks v Estonsku,
- corporation tax v Irsku,
- φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα v Řecku,
- impuesto sobre sociedades ve Španělsku,
- impôt sur les sociétés ve Francii,
- porez na dobit v Chorvatsku,
- imposta sul reddito delle società v Itálii,
- φόρος εισοδήματος na Kypru,
- uzņēmumu ienākuma nodoklis v Lotyšsku,
- pelno mokestis v Litvě,
- impôt sur le revenu des collectivités v Lucembursku,
- társasági adó v Maďarsku,
- taxxa fuq l-income na Maltě,
- vennootschapsbelasting v Nizozemsku,
- Körperschaftsteuer v Rakousku,
- podatek dochodowy od osób prawnych v Polsku,
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas v Portugalsku,
- impozit pe profit v Rumunsku,
- davek od dobička pravnih oseb ve Slovinsku,
- daň z příjmov právnických osob na Slovensku,
- yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund ve Finsku,
- statlig inkomstskatt ve Švédsku,
- corporation tax ve Spojeném království.“

## VI.

### Seznam daní uvedených v článku 3 písm. c) směrnice Rady 2011/96/EU ve znění směrnice Rady 2013/13/EU:

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting v Belgii,
- корпоративен данък v Bulharsku,
- daň z příjmů právnických osob v České republice,
- selskabsskat v Dánsku,
- Körperschaftssteuer v Německu,
- tulumaks v Estonsku,
- corporation tax v Irsku,
- φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα v Řecku,
- impuesto sobre sociedades ve Španělsku,
- impôt sur les sociétés ve Francii,
- porez na dobit v Chorvatsku,
- imposta sul reddito delle società v Itálii,
- φόρος εισοδήματος na Kypru,
- uzņēmumu ienākuma nodoklis v Lotyšsku,
- pelno mokestis v Litvě,
- impôt sur le revenu des collectivités v Lucembursku,
- társasági adó, osztlélékadó v Maďarsku,
- taxxa fuq l-income na Maltě,
- vennootschapsbelasting v Nizozemsku,
- Körperschaftssteuer v Rakousku,
- podatek dochodowy od osób prawnych v Polsku,
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas v Portugalsku,
- impozit pe profit v Rumunsku,
- davek od dobička pravnih oseb ve Slovinsku,
- daň z příjmů právnických osob na Slovensku,
- yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund ve Finsku,
- statlig inkomstskatt ve Švédsku,
- corporation tax ve Spojeném království.

nebo jakékoli jiné dani, která některou z těchto daní v budoucnu nahradí.

## Pokyn D-334

Sdělení k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami

Č. j.: 39/86 849/2009-393

### 1. Úvod

V reakci na současný vývoj v oblasti převodních cen, na požadavky členství České republiky v mezinárodních organizacích, stejně jako na ohlasy daňové veřejnosti, vydává Ministerstvo financí v rámci tohoto sdělení **doporučení pro rozsah dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami.**

Toto sdělení má za úkol zveřejnit standardy při dokumentování správnosti nastavení převodních cen tak, aby byly v souladu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) a článkem 9 většiny dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ), tedy v souladu s principem tržního odstupu, který je blíže specifikován v Kapitole 1 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen Směrnice).

Související zásady k aplikaci ustanovení týkajících se převodních cen obecně vychází ze ZDP (především § 23 odst. 7 a dalších ustanovení) a jsou blíže popsány v pokynu D-332 - Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny (č.j.: 39/86 829/2009-393), který lze najít na internetových stránkách české daňové správy [www.danovaspravacr.cz](http://www.danovaspravacr.cz).

Každý poplatník by se měl snažit určit převodní ceny pro daňové účely ve shodě s principem tržního odstupu, vycházející z informací rozumně přístupných v čase stanovení těchto cen. Jeho povinností je potom v rámci prokazování tvrzené daně dostatečně doložit, jak byly tyto ceny vytvořeny a zda by byly vytvořeny stejně i v případě, kdyby byly sjednávány mezi dvěma nezávislými podniky.

V zájmu daňové správy by bylo vytvořit co nejširší škálu požadavků na poplatníky, aby návazně byla schopna získat veškeré dokumenty, které bude v rámci daňového řízení nutné zajistit. Naopak daňová veřejnost usiluje o co nejkonkrétnější a nejužší výčet údajů, které bude správci daně poskytovat. Účelem stanovení doporučení pro rozsah dokumentace je proto vytvořit jakýsi konsensus těchto dvou tendencí tak, aby se zajistil dostatečný objem dokumentů pro účely daňové správy a aby požadované množství zároveň nepřinášelo nadměrné zatížení poplatníkům.

Toto sdělení se v návaznosti na kapitolu 1.4. výše uvedeného pokynu D-332 (ohledně využitelnosti principů Směrnice také na vztahy upravené ZDP) vztahuje jak na čistě tuzemské obchodní vztahy mezi spojenými osobami v rámci České republiky, tak na obchodní vztahy přeshraniční, tedy na osoby ze skupiny nadnárodních podniků se sídlem na území České republiky.

### 2. ČR jako členský stát OECD

Česká republika jako člen OECD aplikuje zásady a doporučení, které tato mezinárodní organizace vydává.

Všeobecně uznávaným manuálem, který slouží jako návod pro poplatníky i daňovou správu pro řešení otázek tvorby převodních cen, je Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypracovaná ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti OECD (dále jen Směrnice). Tato Směrnice není pro Českou republiku právně závazná, přesto je považovaná za velice efektivní a její zásady dodržuje nejen česká daňová správa a všechny členské země OECD, ale i velké množství ostatních nečlenských států.

Dokumentací tvorby převodních cen se zabývá Kapitola V. Směrnice.

### 3. ČR jako členský stát EU

Za účelem odstranění bariér uvnitř EU s cílem sjednotit postupy a pravidla pro tvorbu dokumentace byl pracovní skupinou pro otázky zdaňování nadnárodních podniků – EU Joint Transfer Pricing Forum (dále jen EU JTPF) vytvořen koncept evropské dokumentace k převodním cenám (EU Transfer Pricing Documentation, dále jen EU TPD), na jehož základě byl přijat **Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU** (Code of Conduct in Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU). Důvodem vytvoření těchto pravidel je tedy skutečnost, že existence odlišných úprav dokumentační povinnosti v každém státě by měla za důsledek vytvoření nových překážek mezinárodního obchodu, které se Evropská unie naopak snaží odbourávat. Existence rozdílů v rámci zemí EU činí společnostem další komplikace při zakládání nebo provádění obchodní činnosti se spojenými osobami se sídlem v jiném členském státě. Příprava velkého množství různých dokumentačních balíčků pro ně pak může být ekonomicky a časově náročná.

### 4. Koncept evropské dokumentace k převodním cenám (EU TPD)

Základním principem EU TPD je příprava dokumentace k převodním cenám nadnárodními podniky, a to ve dvou částech:

- I. První částí je základní dokumentace (tzv. „Masterfile“), tedy přesně vymezený dokumentační balíček obsahující informace o celé skupině podniků, jednotně použitelný pro všechny členské státy EU. Informace by měly znázorňovat všechny ekonomické skutečnosti a poskytnout celkový přehled o nadnárodní společnosti. V rámci tohoto balíčku je zdokumentována politika převodních cen pro celou skupinu a jsou zde vysvětleny všechny interní obchodní vztahy.

Základní dokumentace (Masterfile) by měla obsahovat hlavně tyto informace:

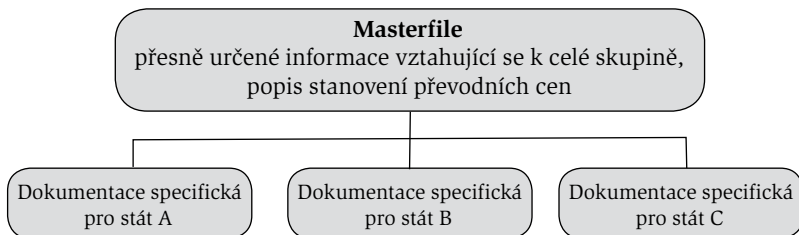
- a) obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;
- b) obecný popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků (včetně organizačního schématu, seznamu členů skupiny a popisu podílu mateřské společnosti na komisionářskou společnost); c) obecný popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů vůči spojeným osobám v EU;
- d) obecný popis obchodních vztahů, na nichž se podílejí spojené osoby v EU, tj. obecný popis:
  - toku transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),
  - průběh fakturací,
  - rozsah transakcí;
- e) obecný popis vykonávaných funkcí, předpokládaných rizik a popis změn funkcí a rizik ve srovnání s předchozím daňovým rokem, např. změny z čistě distribuční společnosti na komisionářskou společnost;
- f) vlastnictví nehmotného majetku (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod.) a placené nebo přijímané licenční poplatky;
- g) politiku dané skupiny týkající se tvorby převodních cen nebo popis systému převodních cen této skupiny, který ukazuje, že tvorba převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu;
- h) seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod (závazných posouzení) a seznam pravidel týkajících se aspektů převodních cen, pokud se vztahují na spojené osoby v EU;
- i) závazek každého domácího daňového poplatníka, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňující informace v souladu s vnitrostátními pravidly.

II. Každý podnik ve skupině si navíc připraví dokumentaci specifickou pro konkrétní zemi, požadovanou členským státem v místě své rezidence. Ta by v návaznosti na základní dokumentaci měla obsahovat především:

- a) podrobný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie podniku, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;
- b) popis obchodních vztahů, kterých se tento podnik účastní:
  - tok transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),
  - průběh fakturací,
  - rozsah transakcí;
- c) srovnávací analýzu, tj.:
  - charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb,
  - funkční analýzu (vykonávané funkce, používaný majetek, předpokládaná rizika),
  - smluvní podmínky,
  - ekonomické okolnosti,
  - zvláštní obchodní strategie;
- d) vysvětlení týkající se výběru a uplatňování metod(y) tvorby převodních cen, tj. proč byla zvolena konkrétní metoda tvorby převodních cen a jak byla uplatněna;
- e) případně relevantní informace o vnitřních a/nebo vnějších srovnatelných údajích;
- f) popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky převodních cen.

Všeobecně by se mělo nechat na uvážení poplatníků, jaké dokumenty zajistí za skupinu jako celek a které dokumenty pak doplní každý podnik sám. Společnost by měla mít možnost zahrnout některé údaje ze specifických informací do dokumentace základní, avšak tyto údaje musí být vždy v takové kvalitě, jako by byly vytvořeny pro dokumentaci specifickou pro konkrétní stát. Základní zásadou by měl tedy zůstat fakt, že podnik by měl nakonec mít k dispozici veškeré dokumenty, které po něm daný stát požaduje.

Graficky lze koncept EU TPD ilustrovat následovně:



Dokumentační balíček pro stát A by se skládal z Masterfile doplněného o specifickou dokumentaci požadovanou státem A. Obdobně by společnost pro splnění dokumentačních požadavků ve státě B doplnila Masterfile o dokumentaci požadovanou tímto státem B. Předpokládá se, že dokumentaci základní budou za skupinu zpracovávat odborníci s hlubšími znalostmi problematiky převodních cen a tudíž by měla mít lepší vypovídací schopnost a měla by obsahovat všeobecně kvalitnější údaje než v případě, kdyby si každý podnik připravoval svou dokumentaci zvlášť. Správce daně by tak měl získat přehled o veškerých obchodních vztazích uvnitř skupiny a lépe pochopit celou její politiku převodních cen.

Důležitou otázkou je též užití informací získaných z obchodních rejstříků a placených databází. Součástí specifické dokumentace jsou i informace o srovnatelných



nezávislých obchodních vztazích (transakcích) jak interních, tak externích. Bylo konstatováno, že ne všechny podniky mají k dispozici databáze k nalezení srovnatelné nezávislé ceny z externích zdrojů. Při vyžádání specifické dokumentace by se tedy přednostně měly předkládat informace o interních srovnatelných nezávislých transakcích, teprve poté o externích nezávislých transakcích.

Pro nadnárodní společnosti zatím není použití EU TPD povinné. Tzn. společnost si sama může rozhodnout, zda bude vytvářet základní dokumentaci za celou skupinu. Sama musí zvážit, zda se výhody plynoucí z dodržování konceptu vyrovnají nákladům vynaloženým na tvorbu dokumentace.

## 5. Zásady uplatňované při dokumentaci tvorby převodních cen mezi spojenými osobami v České republice

Všechny členské státy EU včetně České republiky se rozhodly přijmout evropský kodex EU TPD a implementovat jeho pravidla buď do svých zákonů nebo za pomoci jiných závazných nástrojů a jiných forem sdělení. Ministerstvo financí se rozhodlo vydat tento pokyn k rozsahu dokumentace způsobu tvorby převodních cen mezi spojenými osobami, při jehož tvorbě plně akceptovalo výše uvedený koncept a současně zohlednilo veškerá národní specifika a souvislosti. **Veškeré zásady tak budou aplikovány v souladu s platnými předpisy České republiky**, a to jak vůči tuzemským obchodním vztahům se spojenými osobami, tak vůči mezinárodním obchodním vztahům se spojenými osobami.

Dokumentace k převodním cenám je poplatníkem správci daně předkládána v následujících případech:

- a) v rámci prokazování daňové povinnosti,
- b) při podání žádosti o vydání závazného posouzení na základě § 38 nc ZDP - Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami,
- c) při zahájení řízení vedoucího k vyloučení dvojího zdanění dle smluv o zamezení dvojího zdanění nebo dle Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených podniků 90/436/EHS (dále jen Arbitrážní konvence).

Jak již bylo uvedeno, pro spojené osoby bude použití Masterfile dobrovolné. Tzn. společnosti si samy mohou rozhodnout, zda budou základní dokumentaci skutečně vytvářet za celou skupinu dohromady. V případě, že si tuto možnost skupina spojených osob zvolí, česká daňová správa bude v návaznosti na příslušné zákony aplikovat ustanovení Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU.

Bez ohledu na to, zda podnik přijme koncept EU TPD a rozhodne se vytvořit základní dokumentaci za celou skupinu jednotně nebo se rozhodne dokumentovat tvorbu svých převodních cen samostatně, předkládaná dokumentace by měla obsahovat tyto informace:

- **informace o skupině (případně Masterfile)** - popis podnikatelské činnosti, vlastnická a organizační struktura celé skupiny, právní formy spojených osob, informace o spojených osobách podílejících se na obchodních vztazích včetně přehledu hospodářských výsledků jednotlivých spojených osob, rozdělení funkcí ve skupině, rozdělení rizik, přehledy o vlastnictví nehmotného majetku (licence, patenty, know-how apod.) a toku licenčních poplatků, přehled uplatňované politiky převodních cen, seznam ujednání o podílení se na nákladech, přehled uzavřených předběžných cenových dohod (vydaných závazných posouzení) zúčastněných společností, závazek společnosti, že v případě nedostatečného obsahu těchto informací o skupině dodá v přiměřeném čase další důkazy atd. V případě, že se některé výše uvedené okolnosti v blízkém čase změnily či budou měnit, tyto změny by měly být rovněž uvedeny spolu s odůvodněním;

- **informace o podniku** - přesný popis podnikatelské činnosti, kompletní vlastnická a organizační struktura, hospodářský výsledek z minulých let a příslušné finanční ukazatele, přijaté strategie apod.;
- **informace o obchodním vztahu (transakci)** - přesný popis předmětu obchodního vztahu (např. přesný popis obchodovaného zboží a služeb), ekonomické a obchodní podmínky, všechny relevantní smlouvy uzavřené mezi dotýcnými subjekty, objem transakce, funkce a rizika spojená s tímto obchodním vztahem, apod. V případě nehmotného plnění (řídící a marketingové služby, poradenství, atd.) je třeba dostatečně popsat charakteristiku poskytovaných služeb, detailněji identifikovat účel služeb a očekávaný užitek z nich plynoucí;
- **informace o ostatních okolnostech majících vliv na obchodní vztah** - marketingové strategie podniku, zvláštní ekonomické podmínky na trhu, legislativní zvláštnosti, apod.;
- **informace o způsobu tvorby převodních cen** - jaký způsob byl použit, vysvětlení, proč byl tento způsob zvolen, informace o srovnatelných obchodních vztazích (interních v rámci skupiny či externích probíhajících mezi dvěma srovnatelnými nezávislými podniky), srovnávací analýza dle odstavců 3.1.-3.83 Směrnice;
- **informaci o tom, zda je dokumentace vytvořena dle konceptu EU TPD.**

Takovýto obsah by měl být pro správce daně dostačující k určení, zda podnik jedná v souladu s principem tržního odstupu a zda tedy jím stanovené převodní ceny odpovídají cenám u srovnatelných obchodních vztahů nezávislých společností. Zároveň jsou tyto požadavky kompatibilní s EU TPD.

Společnost by měla dokumenty archivovat minimálně po dobu, pro kterou lze vyměřit či doměřit daň (§ 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů), a současně po dobu určenou zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (10 resp. 5 let).

V případech mezinárodních transakcí může být tato doba s ohledem na uplatňování mezinárodních smluv delší.

Tento pokyn nahrazuje pokyn D-293 vydaný pod č.j.: 39/116 682/2005-393 a je účinný od 1. 1. 2011.

## Pokyn GFŘ D-32

Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny

Č. j.: 58337/18/7100-40113-800219

Novelou zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), bylo s účinností od 1. 1. 2006 v ust. § 38nc ZDP zavedeno „závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami“, kterým jsou do českého daňového práva implementovány tzv. předběžné cenové dohody. S účinností od 1. 1. 2018 pak bylo v ust. § 38nd ZDP zavedeno „závazné posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny“ (dále též „přiřazení zisků stálé provozovně“).

Obě ustanovení navazují z hlediska procesních postupů na ust. § 132 a § 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), která upravují postup při vydávání rozhodnutí o závazném posouzení obecně. Rozhodnutí o závazném posouzení pro poplatníka znamená určitý stupeň jistoty v otázce, jak bude správce daně posuzovat jím nastavený způsob vytvoření ceny mezi spojenými osobami či způsob určení základu daně daňového nerezidenta z příjmů dosažených prostřednictvím stálé provozovny umístěné na území České republiky. Pokud bude poplatník v období, pro které bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, naplňovat všechny podmínky, na jejichž základě správce daně rozhodl, bude správce daně při stanovení daně v rámci dokazování při daňové kontrole nebo jiném postupu považovat takto vytvořenou cenu za cenu obvyklou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP a takto stanovený základ daně u stálé provozovny za stanovený ve smyslu ust. § 23 odst. 11 ZDP.

### I. SPOLEČNÁ USTANOVENÍ K ZÁVAZNÝM POSOUZENÍM DLE UST. §38nc a §38nd ZDP

#### 1. Podání žádosti

Žádost podává poplatník, na kterého se závazné posouzení bude vztahovat, tzn. ten, který cenu mezi spojenými osobami sjednává nebo daňový nerezident, jehož stálé provozovny se žádost týká.

Žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení včetně příloh musí být předložena v jednacím jazyce uvedeném v ust. § 76 DŘ, tedy v českém jazyce.

Žádost o závazné posouzení podá poplatník místně příslušnému správci daně. Pokud se založení právnické osoby nebo vznik stálé provozovny teprve předpokládá, bude žádost předložena správci daně, který bude místně příslušný právnické osobě po jejím založení nebo daňovému nerezidentovi po vzniku stálé provozovny.

V případech, kdy právnická osoba uvedená v žádosti ještě nebyla založena, může žádost podat jiná osoba, např. zakladatel této právnické osoby nebo jeho zástupce v souladu s DŘ. Podmínkou je, že zřizovaná právnická osoba musí být dostatečně identifikována, tzn. musí být uveden její název, forma společnosti, předpokládané sídlo, místo podnikání, místo v organizační struktuře skupiny podniků a popis obchodních činností.

U stálé provozovny, která dosud nevznikla, podává žádost zahraniční subjekt, který v ČR vykonává či začne vykonávat činnost vedoucí ke vzniku stálé provozovny.

Správce daně může vyzvat poplatníka k objasnění skutečností uvedených v žádosti v souladu s ust. § 74 DŘ.

## 2. Období, pro které může být závazné posouzení vydáno

Poplatník může podat žádost o závazné posouzení na zdaňovací období, v němž žádost podává a na zdaňovací období, která následují.

Pokud poplatník uplatňoval i v předcházejících obdobích stejný způsob tvorby převodních cen či přiřazení zisku stále provozovně za obdobných podmínek, může při vydání kladného rozhodnutí předpokládat, že i přes neplatnost závazného posouzení pro minulé období bude správce daně v případě daňové kontroly postupovat podobně jako u vydaného závazného posouzení a pokud budou všechny podmínky odpovídající, dojde ke shodným závěrům z hlediska způsobu, jakým byla cena či základ daně stanoven, nikoliv co do samotné výše sjednané ceny či základu daně.

## 3. Vydání rozhodnutí

O žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení rozhoduje příslušný správce daně, kterým je správce daně, u kterého byla žádost podána či Generální finanční ředitelství, a to v závislosti na tom, zda se žádost týká pouze jednoho tuzemského subjektu či více tuzemských subjektů, kterým je místně příslušných více správců daně.

V případech, kdy se žádost týká výhradně poplatníků náležejících do působnosti jednoho místně příslušného správce daně, vydává rozhodnutí o žádosti tento správce daně. V situaci, kdy poplatníci, pro které je rozhodnutí vydáváno, náleží do místní příslušnosti více správců daně, potom žádost posuzuje a rozhodnutí vydává Generální finanční ředitelství. Generální finanční ředitelství také posuzuje takzvané bilaterální či multilaterální předběžné cenové dohody (dále jen „APA“ – Advance Pricing Arrangements), tedy dohody, u nichž poplatník požaduje, aby byly posouzeny více než jednou daňovou správou.

Vydané rozhodnutí obsahuje vždy pouze jeden výrok a vedle základních náležitostí rozhodnutí dle ust. § 102 DŘ musí obsahovat také náležitosti dle ust. § 132 DŘ.

## 4. Účinnost rozhodnutí

Rozhodnutí o závazném posouzení je dle ust. § 133 odst. 1 DŘ účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno.

Je však účinné jen tehdy, pokud v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci shodný s údaji, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno.

Rozhodnutí o závazném posouzení je účinné pro zdaňovací období uvedená v rozhodnutí. Podle ust. § 133 odst. 3 DŘ není účinné pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných skutečností, které nastaly ve zdaňovacím období, jehož běh započal po uplynutí 3 let ode dne, v němž nabylo toto rozhodnutí právní moci, pokud správce daně nestanoví v rozhodnutí lhůtu kratší.

Ostatním zúčastněným osobám a dalším dotčeným správcům daně se rozhodnutí doručuje na vědomí. Pokud jsou zúčastněnými osobami osoby uvedené v ust. § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, a tyto osoby jsou rezidenty státu, s nímž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, která umožňuje provádění mezinárodní výměny informací o daňových subjektech či je s tímto státem možné provádět automatickou výměnu informací o daňových stanoviscích s přeshraničním prvkem, pak je o vydání rozhodnutí informován příslušný úřad smluvního státu. Tento postup se neuplatní v případě, kdy byl s tímto státem v dané věci zahájen proces uzavírání bilaterální APA v souladu s příslušným článkem smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

V případech, že se po vydání rozhodnutí o závazném posouzení prokáže, že podmínky uvedené daňovým subjektem v žádosti nesouhlasí se skutečným stavem (tj. byly uvedeny nepřesně, neúplně nebo nepravdivě, případně v čase došlo ke změně podmínek podstatných pro stanovení ceny) a na základě těchto podmínek bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, nelze v souladu s ust. § 133 odst. 5 DR toto rozhodnutí použít.

## 5. Ostatní souvislosti

### 5.1. Správní poplatek

Přijetí žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení je podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, zpoplatněno částkou 10.000, - Kč (Sazebník, část I, položka 1, bod 1, písm. n). Výše správního poplatku se odvíjí od počtu posuzovaných skutečností (předmětů) závazného posouzení, o nichž bude správce daně rozhodovat samostatným výrokem v jednom rozhodnutí. U žádosti dle ust. § 38nc ZDP se správní poplatek odvíjí od počtu transakcí či souborů agregovaných transakcí uvedených v žádosti (část II. bod 4), které jsou předmětem posouzení, a u žádosti dle ust. § 38nd ZDP se správní poplatek odvíjí od počtu stálých provozoven, jejichž způsob stanovení základu daně bude posuzován.

### 5.2. Opravné prostředky

Proti rozhodnutí o závazném posouzení nelze dle ust. § 132 odst. 3 DR uplatnit opravné prostředky.

## II. ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ DLE UST. § 38nc ZDP

### 1. Vymezení

Ust. § 38nc ZDP vymezuje použití institutu závazného posouzení na případy tzv. převodních cen mezi spojenými osobami. Závazné posouzení přebírá principy předběžných cenových dohod ve smyslu Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“) a dalších mezinárodních standardů a přizpůsobuje je podmínkám českých daňových zákonů. Prostřednictvím závazného posouzení si poplatníci mohou předem ověřit, zda jimi zvolený způsob tvorby cen sjednaných mezi spojenými osobami (sdruženými podniky) je pro účely stanovení základu daně v souladu s principem tržního odstupu, který je zakotven v článku 9 - Sdružené podniky Smluv o zamezení dvojímu zdanění (dále jen „SZDZ“) a v ust. § 23 odst. 7 ZDP.

Metody pro zjištění převodních cen, základní zásady tvorby převodních cen a vymezení spojených osob jsou předmětem samostatného pokynu (D-332<sup>1)</sup>). Při aplikaci ust. § 38nc ZDP vychází správce daně z postupů doporučených Směrnicí OECD.

### 2. Kdo může o závazné posouzení žádat

Postup dle ust. § 38nc ZDP v návaznosti na ust. § 132 a § 133 DR se použije v případech, kdy poplatník sjednává ceny v obchodních vztazích s osobami, které jsou vůči němu osobami spojenými v souladu se zněním ust. § 23 odst. 7 ZDP, čl. 9 SZDZ a s odkazem na pokyn D-332<sup>1)</sup>.

### 3. Žádost

Žádost musí obsahovat alespoň údaje vyjmenované v ust. § 38nc odst. 2 ZDP. Poplatník v žádosti a v rámci předkládané dokumentace (zejména dle písm. f) citovaného ustanovení) proto uvede a zdokumentuje všechny skutečnosti, které budou mít vliv, anebo

<sup>1)</sup> Pokyn novelizován pokynem GFŘ D-34, který po vydání uvedený pokyn nahrazuje.

mohou mít podstatný vliv na posuzovaný způsob tvorby ceny. To mohou být především informace o skupině, podniku, rozdělení funkcí a rizik, obchodním vztahu či dalších okolnostech majících vliv na obchodní vztah, způsob, jakým poplatník stanovil převodní cenu (obsahující informace o nezávislých srovnatelných transakcích jak interních, tak externích) a další.

K rozsahu příslušné dokumentace zveřejnilo Ministerstvo financí pokyn D-334, Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.

#### 4. Počet transakcí

Žádost je obvykle podávána za účelem posouzení jedné transakce. Pokud spolu úzce souvisí více transakcí (mezi stejnými subjekty a týkající se stejného obchodu, kombinované transakce), je vhodnější tyto transakce agregovat a posuzovat obchodní vztah jako celek a ocenit jej tedy jako soubor agregovaných transakcí dohromady jednou metodou.

Poplatník může předložit rovněž žádost týkající se posouzení souboru transakcí, které spolu úzce nesouvisí. V takovém případě bude každá transakce posouzena nezávisle na ostatních a budou vydána samostatná rozhodnutí, která mohou být kladná nebo zamítavá.

Požadavek na počet transakcí v žádosti nelze zobecnit, ke každému posuzovanému případu je potřeba přistupovat individuálně.

#### 5. Postup správce daně

Správce daně při posuzování způsobu tvorby převodních cen vychází výhradně z údajů poskytnutých poplatníkem. Povinností správce daně není ověřovat veškeré finanční ukazatele, skutečnou výši nákladů a výnosů, skutečný objem plnění, parametry výrobků a služeb ani stanovovat případnou náhradní metodu. Správce daně prověří srovnatelné podmínky a zhodnotí, zda způsob tvorby ceny navrhovaný poplatníkem je v souladu s principem tržního odstupu.

Při vydání rozhodnutí o závazném posouzení vychází správce daně ze způsobu tvorby ceny, který si zvolil poplatník. Pokud zvolený způsob tvorby ceny odpovídá obecně přijatým standardům pro tvorbu převodních cen mezi spojenými osobami, bude se tento způsob považovat za náležitý pro vydání kladného rozhodnutí o závazném posouzení.

### III. ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ DLE UST. § 38nd ZDP

#### 1. Vymezení

Ust. § 38nd ZDP upravuje použití institutu závazného posouzení pro posouzení způsobu stanovení základu daně nebo daňové ztráty u stále provozovny daňového nerezidenta umístěné v České republice, jejímž prostřednictvím zde zahraniční subjekt vykonává činnost.

Při přisuzování zisků stálým provozovněm se primárně vychází z účetnictví (daňové evidence) daňového nerezidenta, přičemž je potřeba brát v úvahu základ daně obvyklý u daňových rezidentů v obdobné situaci. Při stanovení základu daně nerezidenta z činností vykonávaných v České republice prostřednictvím stále provozovny se postupuje v souladu s ust. § 23 odst. 11 ZDP a v souladu s čl. 7 – Zisky podniků SZDZ.

Vychází se rovněž z principů zakotvených ve Zprávě OECD o přisuzování zisků stálým provozovněm z roku 2010, kdy jedním z klíčových principů je, že při přisuzování zisků stále provozovně se postupuje stejně jako u samostatného a nezávislého podniku, včetně posuzování s tím souvisejících funkcí a rizik.

## 2. Žádost

Žádost podává vždy daňový nerezident, kterému v České republice vznikla či vznikne stálá provozovna. Žádost musí obsahovat náležitosti uvedené v ust. § 38nd odst. 3 ZDP. Pokud má daňový nerezident přiděleno více identifikačních čísel, protože má v České republice více závodů (organizačních složek), uvede v žádosti všechna přidělená identifikační čísla.

V případě, že některé z potřebných údajů budou známy až v budoucnu, je nutné uvést jejich odhady. Zároveň je třeba uvést podkladové údaje pro tyto odhady a jejich odůvodnění.

## 3. Více stálých provozoven

Dosahuje-li daňový nerezident na území České republiky příjmů prostřednictvím více stálých provozoven, posuzuje se způsob stanovení základu daně daňového nerezidenta za každou stálou provozovnu zvlášť.

Pokud by daňový nerezident vykonával stejnou nebo velmi obdobnou činnost na území České republiky prostřednictvím více stálých provozoven, resp. činnosti vykonávané prostřednictvím těchto stálých provozoven by spolu neoddělitelně souvisely, je možné vydat jedno rozhodnutí o závazném posouzení vztahující se ke způsobu stanovení základu daně daňového nerezidenta dosaženého prostřednictvím všech těchto stálých provozoven.

## 4. Postup správce daně

Při posuzování žádosti vychází správce daně výhradně z údajů uvedených daňovým nerezidentem. Není povinností správce daně údaje uvedené v žádosti ověřovat. Správce daně ověří způsob určení základu daně a zhodnotí, zda navržený způsob určení základu daně odpovídá způsobu stanovení základu daně daňového rezidenta v obdobné situaci.

Při vydání rozhodnutí o závazném posouzení bude správce daně vycházet ze způsobu určení základu daně zvoleného daňovým nerezidentem. Pokud bude tento způsob odpovídat popsaným pravidlům, bude považován za náležitý pro vydání kladného rozhodnutí o závazném posouzení.

## IV. ZÁVĚREČNÉ USTANOVENÍ

Tento pokyn nahrazuje pokyn D-333 vydaný pod č.j. 39/86 838/2009-393 a je použitelný pro zdaňovací období započatá po 1. 1. 2018.

## Sdělení

### k možnosti aplikace ustanovení § 28 odst. 7 zákona o daních z příjmů při cesi nájemní smlouvy

Č. j.: 106909/17/7100-10110-013213

Za účelem zvýšení právní jistoty poplatníků při aplikaci ustanovení § 28 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), při cesi nájemní smlouvy vydává Generální finanční ředitelství toto sdělení.

Postoupení (cese) smlouvy je obecně upraveno v ustanovení § 1895 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Podle § 1895 odst. 1 občanského zákoníku platí, že *„nevylučuje-li to povaha smlouvy, může kterákoli strana převést jako postupitel svá práva a povinnosti ze smlouvy nebo z její části třetí osobě, pokud s tím postoupená strana souhlasí a pokud nebylo dosud splněno.“*.

Postoupením smlouvy na třetí osobu tato třetí osoba vstoupí v rozsahu postoupení smlouvy do práv a povinností jedné ze stran smlouvy, a ta strana, která smlouvu postupuje, smluvní stranou být přestane.

V případě cese nájemní smlouvy tak postupitel (původní nájemce) v rozsahu postoupení smlouvy přestává být smluvní stranou, tzn. postupník (nový nájemce) nastupuje do pozice původního nájemce.

Ustanovení § 28 odst. 7 bylo do ZDP zavedeno zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, který nabyl účinnosti dne 01. 07. 2017.

Dle § 28 odst. 7 ZDP platí, že *„u poplatníka, který není nájemcem ani uživatelem a kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, se u technického zhodnocení na tomto hmotném majetku postupuje obdobně jako u technického zhodnocení hrazeného nájemcem. Při ukončení takového užívání nebo zrušení souhlasu s odpisováním se postupuje obdobně jako při ukončení nájmu nebo zrušení souhlasu odpisovatele hmotného majetku s odpisováním nájemcem. Pro účely tohoto ustanovení je poplatník, kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, v postavení nájemce a poplatník, který přenechal k užívání tento majetek, v postavení odpisovatele hmotného majetku.“*

S ohledem na skutečnost, že při cesi nájemní smlouvy zůstává zachován poměr vlastníka hmotného majetku a nájemce (došlo sice ke změně v osobě nájemce, nájemní poměr však trvá i nadále), při postoupení nájemní smlouvy nelze využít ustanovení § 28 odst. 7 ZDP, které upravuje pouze právní režim mezi vlastníkem hmotného majetku a osobou, která není nájemcem ani uživatelem.



## Informace

### k podání Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje dle § 34ba zákona o daních z příjmů

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) vydává informaci z důvodu zvýšení informovanosti a právní jistoty poplatníků daně z příjmů právnických a fyzických osob (dále jen „poplatník“) při uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

Poplatníci mohou s účinností od roku 2005 dle § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „odpočet“).

### I. Legislativní úprava

V návaznosti na přijetí zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, s účinností od 1. 4. 2019 došlo k významným změnám v uplatňování odpočtu. V této souvislosti byla do ZDP zavedena nová povinnost oznámit správci daně záměr odečíst od základu daně odpočet. Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje (dále jen „Oznámení“) je upraveno v § 34ba ZDP následovně:

*„Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje (1) Poplatník, který hodlá v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, oznámí tuto skutečnost správci daně zvlášť za jednotlivý projekt výzkumu a vývoje.*

- (2) V oznámení podle odstavce 1 je poplatník povinen uvést*
- a) název projektu výzkumu a vývoje vystihující jeho obecné zaměření a*
  - b) základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou*
    - 1. obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob,*
    - 2. jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, a*
    - 3. daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno.“*

### II. Změna terminologie s účinností od 1. 4. 2019

#### a) Pojem „projekt výzkumu a vývoje“

Realizací projektu výzkumu a vývoje se nově rozumí pouze samotné provádění činnosti ve výzkumu a vývoji. Pod pojmem „projekt výzkumu a vývoje“ je tedy nově nutno rozumět veškeré skutečnosti a činnosti související s konkrétním výzkumem a vývojem poplatníka.

#### b) Pojem „projektová dokumentace“

Projektová dokumentace je dokument, jehož náležitosti jsou stanovené v § 34c ZDP, ve znění účinném od 1. 4. 2019. Ve znění účinném do 31. 3. 2019 byl pro dokument, který musel obsahovat povinné náležitosti, používán pojem „projekt výzkumu a vývoje“.

### III. Funkce Oznámení

Podání Oznámení je novou povinností poplatníků. Jedná se o první úkon poplatníka vůči správci daně v případě realizace konkrétního projektu výzkumu a vývoje, který je nutné učinit pro splnění podmínek pro následné uplatnění odpočtu.

Oznámením poplatník oznamuje správci daně svůj záměr v budoucnu odečíst od základu daně odpočet v souvislosti s konkrétním projektem výzkumu a vývoje, tj. s konkrétní výzkumnou a vývojovou činností.

Poplatník má povinnost učinit Oznámení v souvislosti s realizací konkrétního projektu výzkumu a vývoje pouze jednou (platí pro jednoleté i víceleté doby řešení projektů výzkumu a vývoje), a to na začátku časového úseku, v němž hodlá výdaje vynaložené na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnout do odpočtu.

Poplatník je povinen učinit Oznámení za každý projekt výzkumu a vývoje zvlášť, přičemž Oznámení za více projektů výzkumu a vývoje může být obsaženo v jednom podání.

Oznámením je stanoven přesný okamžik, od kterého lze vynaložené výdaje při realizaci výzkumné a vývojové činnosti zahrnout do odpočtu za předpokladu, že budou splněny další podmínky stanovené v ZDP (viz níže). Bude-li výdaj vynaložen před dnem učinění tohoto Oznámení, byť v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje, nebude jej možné do odpočtu zahrnout. Nově tak již poplatník nebude povinen prokazovat, že projekt výzkumu a vývoje (vymezení pojmu ve znění do 31. 3. 2019) existoval a byl schválen před zahájením výzkumných a vývojových činností.

#### IV. Povinné náležitosti Oznámení podle ZDP

##### Základní identifikační údaje o poplatníkovi – právnická osoba

- obchodní firma nebo název dle zápisu v obchodním rejstříku u podnikatele nebo název u ostatních právnických osob, které nejsou podnikateli
- adresa sídla poplatníka – viz údaje shodné s údaji z veřejného rejstříku, tj. název města, název ulice číslo popisné/orientační a PSČ, pokud jsou tyto údaje ve veřejném rejstříku uvedeny
- daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno

##### Základní identifikační údaje o poplatníkovi – fyzická osoba

- jméno podnikatele
- adresa sídla podnikatele
- adresa místa trvalého pobytu poplatníka
- daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno

##### Název projektu výzkumu a vývoje vystihující jeho obecné zaměření

Dle odůvodnění nové právní úpravy musí název projektu výzkumu a vývoje vystihovat jeho obecné zaměření, název musí být odlišitelný od ostatních názvů projektů výzkumu a vývoje poplatníka tak, aby nedošlo k jeho záměně a aby následně mohlo dojít k přiřazení Oznámení k projektové dokumentaci.

To jinými slovy znamená, že název projektu výzkumu a vývoje není pouze základní povinnou náležitostí Oznámení, ale hraje důležitou roli v následném uplatňování výdajů do odpočtu. K oznámenému projektu výzkumu a vývoje je poplatník povinen zpracovat a schválit projektovou dokumentaci (§ 34c ZDP) a v ní uvést oznámený název projektu výzkumu a vývoje. Název projektu výzkumu a vývoje, který poplatník uvede v Oznámení, slouží k přiřazení ke konkrétní projektové dokumentaci. Pokud nebude splněna tato zákonná podmínka (správce daně dle názvu projektu výzkumu a vývoje nebude schopen podané Oznámení přiřadit k názvu uvedenému ve schválené projektové dokumentaci), pak nebude možné odpočet související s příslušným projektem výzkumu a vývoje (tedy s příslušnou činností) uplatnit v základu daně.

#### V. Zahrnování výdajů do odpočtu ve vazbě na Oznámení

Dle § 34c odst. 1 písm. a) ZDP je pro uznatelnost výdajů, které lze zahrnout do odpočtu, stanovena nová podmínka. Nově platí, že výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje, které poplatník vynaložil ode dne podání Oznámení správcí daně při realizaci projektu výzkumu a vývoje.

Bude-li výdaj vynaložen přede dnem podání tohoto Oznámení, byť v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje, nebude jej možné do odpočtu zahrnout.

## **VI. Vazba Oznámení a projektové dokumentace**

Dle ustanovení § 34c odst. 2 ZDP lze odpočet související s oznámeným projektem výzkumu a vývoje odečíst od základu daně nejdříve za období, pro které je ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání schválena projektová dokumentace. Projektová dokumentace musí být v této lhůtě schválena i v případě, že v takovém období nelze odpočet na podporu výzkumu a vývoje odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty.

Z výše uvedeného plyne, že Oznámení učiněné správci daně a zahájení činnosti výzkumu a vývoje (a s ní související počátek vynakládání výdajů) samo o osobě nestačí k tomu, aby pro dané období byly splněny podmínky pro uplatnění odpočtu. Další podmínkou je, aby poplatník pro dané období měl zpracovanou a schválenou projektovou dokumentaci se zákonnými náležitostmi, a to nejpозději ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. Pro poplatníky není stanovena povinnost předložit projektovou dokumentaci spolu s řádným daňovým přiznáním. Existuje zde však povinnost prokázat následně správci daně, že projektová dokumentace ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání existovala a byla schválena.

## **VII. Obecná ustanovení o podání dle daňového řádu**

Oznámení je podání dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Pro způsob podání Oznámení platí obecná pravidla pro podání dle daňového řádu. To znamená, že Oznámení může být učiněno dle § 71 daňového řádu písemně, datovou zprávou nebo ústně do protokolu. Dle § 70 odst. 3 daňového řádu platí, že z podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. Na Oznámení dopadá standardně institut o vadách podání dle § 74 daňového řádu, včetně případné neúčinnosti podání, pokud daňový subjekt vady ve stanovené lhůtě neodstraní.

Oznámení není ve smyslu daňového řádu (§ 1 odst. 3) daňovým tvrzením, a proto se na něj nevztahují pravidla a omezení stanovená v § 72 daňového řádu. Oznámení není „formulářovým podáním“, a není proto ani Ministerstvem financí, ani správcem daně vydán žádný tiskopis nebo jiný standardizovaný formulář.

## **VIII. Příklady**

Pro zjednodušení příkladů se má za to, že poplatník má povinnost podat řádné daňové přiznání ve lhůtě do 1. 4. za zdaňovací období kalendářního roku.

**Příklad č. 1** poplatník si stanoví dobu řešení projektu od 1. 5. 2019 do 31. 12. 2021. Správce daně obdrží dne 1. 5. 2019 Oznámení dle § 34ba ZDP se zákonnými náležitostmi a ve stejný den, tedy 1. 5. 2019, začal poplatník vynakládat výdaje na činnosti výzkumu a vývoje. Poplatník dne 1. 5. 2019 splnil podmínku podání Oznámení svého záměru v budoucnu uplatnit odpočet a zároveň začal vynakládat výdaje na činnosti výzkumu a vývoje, proto lze do odpočtu zahrnout výdaje vynaložené od 1. 5. 2019 do konce řešení projektu výzkumu a vývoje za předpokladu, že poplatník nejpозději ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání (1. 4. 2020) schválí projektovou dokumentaci s náležitostmi dle § 34c ZDP. V roce 2020 ani v roce 2021 již poplatník nemá povinnost podat další Oznámení, protože již bylo pro daný projekt výzkumu a vývoje jednou správcem daně oznámeno, a to dne 1. 5. 2019.

**Příklad č. 2** poplatník si stanoví dobu řešení projektu od 1. 5. 2019 do 31. 12. 2019. Správce daně obdrží dne 1. 5. 2019 Oznámení dle § 34ba ZDP se zákonnými náležitostmi a ve stejný den, tedy 1. 5. 2019, poplatník začal vynakládat výdaje na činnosti výzkumu a vývoje. Poplatník dne 1. 5. 2019 splnil podmínku podání Oznámení a zároveň začal vynakládat výdaje na činnosti výzkumu a vývoje, proto výdaje lze do odpočtu zahrnout již od 1. 5. 2019 za předpokladu, že bude následně splněna podmínka schválení projektové dokumentace ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. Pokud poplatník nepozdějí ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání (1. 4. 2020) nezpracuje a neschválí projektovou dokumentaci s náležitostmi dle § 34c ZDP, pak v důsledku toho nelze do odpočtu zahrnout výdaje vynaložené v období od 1. 5. 2019 do 31. 12. 2019, protože nebyla splněna zákonná podmínka § 34c odst. 2 ZDP, která stanoví, že odpočet lze od základu daně odečíst nejdříve za období, pro které je ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání schválena projektová dokumentace.

**Příklad č. 3** poplatník si stanoví dobu řešení projektu od 1. 5. 2019 do 31. 12. 2021. Správce daně obdrží dne 1. 5. 2019 Oznámení dle § 34ba ZDP se zákonnými náležitostmi a ve stejný den, tedy 1. 5. 2019, poplatník začal vynakládat výdaje na činnosti výzkumu a vývoje. Poplatník dne 1. 5. 2019 splnil podmínku podání Oznámení a zároveň začal vynakládat výdaje na činnosti výzkumu a vývoje, proto výdaje lze do odpočtu zahrnout již od 1. 5. 2019 za předpokladu, že bude následně splněna podmínka vypracování a schválení projektové dokumentace ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. Poplatník nejpozději ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání (1. 4. 2020) nezpracuje a neschválí projektovou dokumentaci s náležitostmi dle § 34c ZDP. V důsledku toho nelze do odpočtu zahrnout výdaje vynaložené v období od 1. 5. 2019 do 31. 12. 2019, protože nebyla splněna zákonná podmínka § 34c odst. 2 ZDP, která stanoví, že odpočet lze od základu daně odečíst nejdříve za období, pro které je ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání schválena projektová dokumentace. Pokud bude poplatník v činnosti dále pokračovat a zpracuje a schválí projektovou dokumentaci do 1. 4. 2021, pak lze do odpočtu zahrnout výdaje za období od 1. 1. 2020 do konce doby řešení projektu. Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj za období 1. 5. 2019 do 31. 12. 2019 nelze do odpočtu již nikdy zahrnout, a to ani formou dodatečného daňového přiznání.

**Příklad č. 4** správce daně obdrží dne 1. 5. 2019 Oznámení dle § 34ba ZDP se zákonnými náležitostmi, přičemž poplatník začal vynakládat výdaje na činnosti výzkumu a vývoje až 1. 2. 2020. Poplatník dne 1. 5. 2019 splnil podmínku oznámení svého záměru, ale výdaje na výzkum a vývoj začal vynakládat až od 1. 2. 2020, proto lze do odpočtu zahrnout až výdaje od 1. 2. 2020 do konce doby řešení projektu výzkumu a vývoje za předpokladu, že poplatník nejpozději ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání (k 1. 4. 2021) schválí projektovou dokumentaci s náležitostmi dle § 34c ZDP.

**Příklad č. 5** poplatník začal vynakládat výdaje na činnosti výzkumu a vývoje dne 1. 5. 2019, z této činnosti hodlá v roce 2019 uplatnit odpočet. Oznámení správce daně obdrží dne 1. 2. 2020. Poplatník nejpozději ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání (k 1. 4. 2020) vypracuje a schválí projektovou dokumentaci s náležitostmi dle § 34c ZDP. V tomto případě nelze v období od 1. 5. 2019 do 31. 12. 2019 zahrnout výdaje do odpočtu a ani nelze uplatnit odpočet za toto období, protože není splněna podmínka stanovená v § 34b odst. 1 písm. a) ZDP (do odpočtu lze zahrnout pouze výdaje na výzkum a vývoj, které poplatník vynaložil ode dne podání Oznámení).

## **IX. Další informace**

Zdůvodnění k přijatým změnám účinným od 1. 4. 2019 je zveřejněno na webových stránkách Ministerstva financí ode dne 12. 4. 2019.

<https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-a-celni-legislativa/2019/danovy-balicek-2019-34908>

Na přijaté změny navazuje i aktualizace pokynu Ministerstva financí D-288.

---

**Red. pozn.:** Informace reaguje na změnu právní úpravy od 1. 4. 2019 a byla zveřejněna dne 12. 2. 2020. Na informaci by měla navazovat aktualizace výše uvedeného Pokynu 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, která k datu redakční uzávěrky nebyla zveřejněna. Dne 25. 9. 2017 Finanční správa zveřejnila Informaci k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů (v sekci Daně / Daň z příjmů / Informace a stanoviska / 2017 na [www.financnisprava.cz](http://www.financnisprava.cz)).