

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 18.9.2019**Daň z příjmů****540/20.03.19 Daňový režim sdílených nákladů na výzkum a vývoj**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, číslo osv. 3826

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit daňový režim sdílených nákladů na společné projekty výzkumu a vývoje realizované v rámci mezinárodní skupiny podniků. V prostředí takových skupin je obvyklé, že se více společností z různých daňových jurisdikcí smluvně zaváže, že společně budou realizovat určitý projekt, přičemž v případě úspěšné realizace projektu má každá zúčastněná společnost právo využívat jeho výsledky v rámci svého podnikání. Zúčastněné společnosti nesou také společně riziko v případě neúspěchu projektu. Tento příspěvek neřeší situaci zakázkového výzkumu a vývoje.

Příklad:

Mezinárodní skupinu podniků tvoří dvě společnosti - právnické osoby:

Společnost A – daňový rezident v České republice

Společnost B – daňový rezident na Slovensku

Společnosti A a B společně realizují projekt výzkumu a vývoje, který spočívá ve vývoji nového výrobního postupu, který v případě úspěšné realizace projektu obě použijí v rámci svého podnikání, přičemž podle smlouvy nesou společnosti náklady na projekt rovným dílem¹.

Projekt je realizován v rámci jednoho roku, celkové náklady na projekt jsou 1200, každá zúčastněná společnost nese náklady 600, náklady jsou tvořeny následujícími položkami:

Nehmotný majetek (licence) nakoupený k realizaci projektu od společnosti C se sídlem v Německu	300
Mzdové náklady na realizaci projektu	300
Služby nakoupené od třetích osob	300
Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	300
Celkem náklady na realizaci projektu	1200

V praxi jsou obvyklé dva základní scénáře realizace společného projektu:

Scénář č. 1: Společné řešení projektu oběma společnostmi se spoluvlastnictvím výsledků projektu

Scénář č. 2: Sdílení nákladů na řešení projektu realizovaného vybranou společností a bezúplatné poskytnutí práva k využití výsledků projektu ostatním zúčastněným společnostem

¹ Předmětem tohoto příspěvku není řešení problému rozdělení nákladů a výnosů na společné projekty výzkumu a vývoje mezi jednotlivé zúčastněné společnosti z hlediska převodních cen, zejména z pohledu kapitoly VIII Směrnice OECD o převodních cenách.

Z ekonomického hlediska jsou obě varianty srovnatelné, neboť umožňují oběma společnostem ve stejném rozsahu a za stejných nákladů realizovat projekt a využívat jeho výsledky v rámci vlastního podnikání.

Scénář č. 1: Společné řešení projektu oběma společnostmi se spoluvlastnictvím výsledků projektu

Obě společnosti zúčastněné na projektu se aktivně podílí na realizaci projektu a každá nese svoje související náklady. V případě úspěšného řešení projektu se obě společnosti stanou spoluvlastníky výsledku projektu s právem používat ho pro své podnikání.

Společnost A	Nehmotný majetek (licence) nakoupený k realizaci projektu od společnosti C se sídlem v Německu (50% podíl na celkových nákladech)	150
	Mzdové náklady na vlastní zaměstnance	200
	Služby nakoupené od třetích osob	0
	Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	250
	Celkem	600
Společnost B	Nehmotný majetek (licence) nakoupený k realizaci projektu od společnosti C se sídlem v Německu (50% podíl na celkových nákladech)	150
	Mzdové náklady na vlastní zaměstnance	100
	Služby nakoupené od třetích osob	300
	Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	50
	Celkem	600

Daňové dopady pro Společnost A

i) Odpisy dlouhodobého majetku pořízeného od třetích osob v rámci projektu
Každá zúčastněná společnost účtuje o svém spoluvlastnickém podílu na nehmotném majetku pořízeném společně od třetí osoby (licence nakoupená od společnosti C) pro realizaci projektu společného výzkumu a vývoje a každá společnost ve vztahu ke svému spoluvlastnickému podílu uplatňuje daňové odpisy dle § 32a ZDP.

Závěr 1.1: Společnost A uplatní u nehmotného majetku nakoupeného od společnosti C se sídlem v Německu (licence) daňové odpisy podle § 32a ZDP z pořizovací ceny ve výši 150.

Stanovisko GFR k závěru č. 1.1.:

Lze souhlasit se závěrem předkladatele, že daňové odpisy nehmotného majetku odpovídající výši spoluvlastnického podílu na pořízení majetku od německé společnosti budou podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP daňově uznatelným výdajem společnosti A za předpokladu, že budou splněny všechny podmínky vymezení nehmotného majetku dle § 32a ZDP včetně obecných podmínek

II.) Vznik nehmotného majetku vlastní činností u společnosti A

Jedná se o společný projekt realizovaný vlastní činností pro vlastní potřebu zúčastněných společností. Zúčastněné společnosti si vzájemně neposkytují licenci k užívání výsledku společného projektu, ale tento výsledek používají všechny zúčastněné společnosti z titulu spoluvlastnictví k němu.

V tomto případě nevzniká u zúčastněné společnosti A nehmotný majetek podle § 32a ZDP a související náklady se ve společnosti A nekapitalizují, neboť realizace projektu probíhá v rámci běžné provozní činnosti společnosti A a výzkum a vývoj neprobíhá pro účely poskytování následných licencí společnostmi A třetím osobám.

Závěr 1.2: Náklady na účast na projektu nejsou pro společnost A výdaje na pořízení nehmotného majetku vlastní činností. V rámci zdaňovacího období uplatní společnost A odpisy nakoupeného nehmotného majetku (viz závěr 1.1), mzdové náklady ve výši 200 a ostatní režijní náklady ve výši 250.

Stanovisko GFŘ k závěru č. 1.2.:

Za předpokladu, že dle předpisů upravujících účetnictví nevznikne společnosti A dlouhodobý nehmotný majetek, jak uvádí předkladatel v popisu situace, lze souhlasit se závěrem, že nevzniká nehmotný majetek dle § 32a ZDP.

Souhlas se závěrem předkladatele, že v základu daně mohou být uplatněny daňové odpisy nakoupeného nehmotného majetku (viz závěr GFŘ k bodu 1.1.), a zároveň lze uplatnit v základu daně i mzdové náklady (ve výši 200) a ostatní režijní náklady (ve výši 250).

ii) Uplatnění srážkové daně

Každá zúčastněná společnost uplatní srážkovou daň pouze ve vztahu k licenčnímu poplatku placeným společností C, který připadá na její spoluvlastnický podíl za pořízený nehmotný majetek od společnosti C a použitý pro účely realizace projektu výzkumu a vývoje.

Pro účely příspěvku se předpokládá, že se jedná se o nehmotný majetek podléhající srážkové dani podle ZDP a smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Německem (nejde o krabicový software, nejde o úplný převod vlastnických práv).

Závěr 1.3: Pokud platba za licenci společnosti C podléhá srážkové dani podle ZDP a smlouvy o zamezení dvojí zdanění, pak společnost A uplatní příslušnou srážkovou daň z platby za licenci ve výši 5% z hrubé částky za licenci ve výši 150.

Společnost A uplatní srážkovou daň z ceny placené za licenci německému poskytovateli podle česko-německé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ve výši $150 * 5\% = 7,5$.

Stanovisko GFŘ k závěru č. 1.3.:

Za předpokladu, že při „nákupu licence od společnosti C“, jak uvádí předkladatel, nedošlo k plnému převodu práv s daným nehmotným majetkem souvisejících, srážková daň se uplatní (tzn., že ve smyslu SZDZ jde o příjmy charakteru licenčních poplatků). Pokud by šlo však o nákup NHIM, kdy by se převáděla plná práva k majetku, srážková daň by se neuplatňovala, neboť by se jednalo o nákup majetku (nikoliv o licenční poplatky ve smyslu SZDZ). Při zdanění je rovněž třeba respektovat pokyn č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.

iii) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a ZDP

Pokud jde o odpočet na výzkum a vývoj, nevylučuje ZDP uplatnění odpočtu i v případě, kdy je projekt realizován společně více subjekty. Realizace projektu a využití jeho výsledků v rámci skupiny nelze považovat za službu poskytnutou ze strany ostatních účastníků projektu.

Odpočet lze ve smyslu § 34a ZDP uplatnit ve vztahu k odpisům nehmotného majetku pořízeného od třetích osob i ve vztahu ke mzdovým nákladům a k ostatním nákladům na plnění pořízená od třetích osob s výjimkou služeb od třetích osob.

Závěr 1.4.: Společnost A může uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve výši odpisů nehmotného majetku (licence), mzdových nákladů ve výši 200 a ostatních režijních nákladů ve výši 250.

Stanovisko GFŘ k závěru č. 1.4.:

U společnosti A lze zahrnout daňový odpis nehmotného majetku ve výši odpovídající spoluvlastnickému podílu do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za předpokladu, že:

- pořízený majetek bude využit k realizaci cíle projektu výzkumu a vývoje a nebude se jednat o pořízení nehmotného výsledku výzkumu a vývoje od jiných osob dle § 34b odst. 2 písm. d) ZDP. Stanovisko GFŘ se dále nevztahuje na technické zhodnocení pořízeného nehmotného majetku ani na situaci, kdy by společnosti A a B při realizaci cíle projektu vycházely z německého aktiva (např. vzoru).
- budou splněny všechny podmínky vymezení nehmotného majetku dle § 32a ZDP včetně obecných podmínek pro daňové odpisování a
- budou splněny podmínky Pokynu Ministerstva financí D – 288 (dále jen „Pokyn“) bodu 5 písm. b). Za výdaje na realizaci projektu výzkumu a vývoje pro účely § 34 odst. 4 ZDP lze považovat i odpisy (nebo jejich část) hmotného movitého majetku a nehmotného majetku s výjimkou uvedenou v bodě 7 (služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje), používaného v přímé souvislosti s řešením projektu podle § 26 a § 32a ZDP, včetně účetních odpisů podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP.

Zároveň do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje lze zahrnout mzdové náklady (ve výši 200) a ostatní režijní náklady (ve výši 250) při splnění zákonných podmínek stanovených v § 34 odst. 4 a 5 a násl. ZDP.

Pro úplnost uvádíme:

K větě „Realizace projektu a využití jeho výsledků“, která je uvedena v bodě IV. pouze uvádíme, že společnost A – tedy subjekt sídlící na území ČR a uplatňující odpočet na podporu výzkumu a vývoje musí mít na realizaci vývoje výrobního postupu samostatný projekt výzkumu a vývoje s náležitostmi dle § 34c ZDP (resp. § 34c projektová dokumentace ve znění ZDP od 1. 4. 2019).

K větě „Realizace projektu a využití jeho výsledků v rámci skupiny nelze považovat za službu poskytnutou ze strany ostatních účastníků projektu.“ uvádíme, že ZDP pojem „služba“ pro účely odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nevymezuje. Dle ustálené judikatury soudy našly dostatečný důvod pro výklad, že pojem „služba“ (viz § 34b odst. 2 písm. b) ZDP) se neodchyluje od vymezení pojmu „služba“ dle § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty. Toto posouzení není předmětem závěrů GFŘ vzhledem k tomu, že není součástí závěrů předkladatele.

Scénář č. 2: Sdílení nákladů na řešení projektu výzkumu a vývoje realizovaného vybranou společností a bezúplatné poskytnutí práva k využití výsledků projektu ostatním zúčastněným společnostem

V praxi jsou častěji projekty výzkumu a vývoje realizovány tak, že v rámci skupiny je určena jedna společnost – vedoucí projektu, která projekt realizuje a jedná vůči třetím stranám svým jménem a na svůj účet, včetně registrace výsledků projektu u orgánů ochrany průmyslového a duševního vlastnictví.

Ostatní společnosti ve skupině poskytují vedoucímu projektu finanční příspěvky na krytí nákladů na realizaci projektu podle předem stanoveného klíče a podílí se na obecném řízení

projektu a jeho kontrole. Pokud je projekt úspěšný, pak vedoucí projektu poskytne ostatním společnostem ve skupině bezplatnou licenci k využití výsledků projektu.

Tento scénář umožňuje specializaci společností ve skupině na určité typy projektů i širší zapojení externích dodavatelů, pro které je vedoucí projektu jediným smluvním a fakturačním partnerem. Navíc je tento scénář administrativně jednodušší z hlediska registrace výsledků projektů u orgánů ochrany průmyslového a duševního vlastnictví.

Nejedná se o projekty, jejichž primárním účelem je výzkum a vývoj za účelem následného poskytování práva k užití výsledku projektu třetím osobám, ale účelem je, aby výsledek mohly využívat všechny společnosti zúčastněné na projektu, které poskytují finanční příspěvek na krytí nákladů na realizaci projektu.

2.1. Společnost A je vedoucím projektu

Společnost A

Náklady

Nehmotný majetek (licence) nakoupený od společnosti C se sídlem v Německu	300
Mzdové náklady na realizaci (předpokládejme, že mzdy a čas na realizaci je stejný u všech společností)	300
Služby nakoupené od třetích osob	300
Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	300
Celkem náklady	1200

Výnosy

Příspěvek na sdílení nákladů od společnosti B	600
---	-----

Daňové dopady

- i) Odpisy nehmotného majetku

Závěr 2.1.1: Společnost A uplatní daňové odpisy z pořizovací ceny nehmotného majetku (licence) ve výši 300.

Výnos od ostatních společností ze sdílení nákladů na realizaci projektu (příspěvek od společnosti B) nepředstavuje dotaci na pořízení konkrétního majetku, ale výnos z provozní činnosti.

Stanovisko GFŘ k závěru č. 2.1.1:

a) Daňové odpisy

Lze souhlasit se závěrem předkladatele, že daňové odpisy nehmotného majetku pořízeného od německé společnosti budou podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP daňově uznatelným výdajem společnosti A za předpokladu, že budou splněny všechny podmínky vymezení nehmotného majetku dle § 32a ZDP včetně obecných podmínek pro daňové odpisování.

b) Výnosy

Se závěrem, že „Výnos od ostatních společností ze sdílení nákladů na realizaci projektu (příspěvek od společnosti B) nepředstavuje dotaci na pořízení konkrétního majetku, ale výnos z provozní činnosti.“ lze souhlasit za předpokladu, že této skutečnosti bude odpovídat smluvní ujednání mezi společnostmi A a B a správný způsob zaúčtování této operace.

Poskytnuté finanční prostředky nelze, dle popsané situace, považovat za dotace ve smyslu legislativní zkratky „veřejné zdroje“ vymezené v § 29 odst. 1 ZDP. Viz návaznost na splnění podmínky § 34b odst. 2 písm. a) ZDP.

ii) Vznik nehmotného majetku

Jedná se o společný projekt realizovaný pro vlastní potřebu zúčastněných společností. Licence poskytnutá společností A společnosti B je bezplatná a slouží pouze jako právní titul k užívání výsledku projektu, jehož majitelem je z formálně právního pohledu pouze vedoucí projektu (společnost A).

Nehmotný majetek podle § 32a ZDP u vedoucího projektu (společnost A) nevzniká a související náklady se nekapitalizují.

Závěr 2.1.2: Náklady na účast na projektu nejsou pro společnost A náklady na nehmotný majetek pořízený vlastní činností k obchodování. V rámci roku uplatní společnost A odpisy nakoupeného nehmotného majetku (licence) z pořizovací ceny 300 a ostatní náklady na projekt ve výši 900 a zároveň realizuje výnos ve výši 600.

Stanovisko GFŘ k závěru č. 2.1.2:

a) Výsledek výzkumu a vývoje

Za předpokladu, že dle předpisů upravujících účetnictví nevznikne společnosti A dlouhodobý nehmotný majetek, jak uvádí předkladatel v popisu situace, lze souhlasit se závěrem, že nevzniká nehmotný majetek dle § 32a ZDP.

b) Daňově uznatelné náklady

Souhlas se závěrem předkladatele, že v základu daně mohou být uplatněny daňové odpisy nakoupeného nehmotného majetku (viz závěr GFŘ k bodu 2.1.1.), a zároveň lze uplatnit v základu daně ostatní náklady (ve výši 900).

iii) Uplatnění srážkové daně

Společnost A uplatní srážkovou daň z ceny za licenci skutečně placenou německému poskytovateli licence podle ZDP a česko-německé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ve výši $300 \cdot 5\% = 15$.

Závěr 2.1.3: Vedoucí projektu uplatní srážkovou daň pouze vůči licencím nakoupeným od třetích osob. 100% vlastník je A (i když B přispívá na 50% všech nákladů A).

Stanovisko GFŘ k závěru č. 2.1.3:

Lze souhlasit se závěrem předkladatele o uplatnění srážkové daně z platby licenčního poplatku pouze společností A za užívání licence od společnosti C v souladu s uzavřenou licenční smlouvou, pokud platí předpoklady uvedené v závěru k bodu 1.3.

iv) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a ZDP

Vedoucí projektu A může odpočet uplatnit bez ohledu na to, že část jeho nákladů je hrazena ostatními společnostmi ve skupině, neboť ZDP neomezuje odpočet pouze na projekty, u kterých jejich výsledek využívá výlučně realizátor projektu.

Závěr 2.1.4: Vedoucí projektu může A uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje u všech daňově uznatelných nákladových položek s výjimkou nakoupených služeb.

Stanovisko GFŘ k závěru č. 2.1.4:

Souhlas se závěrem předkladatele, za předpokladu, že se nebude jednat o úhradu výdajů na služby dle § 34b odst. 2 ZDP ani výdaje dle § 34b odst. 2 písm. c) ZDP (licenční poplatky).

Vzhledem ke skutečnosti, že dle § 34b odst. 2 písm. a) ZDP nejsou výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj výdaje, na něž byla byt jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, a

ZDP výslovně nezakazuje financování z jiných zdrojů, lze souhlasit se závěrem předkladatele, že i výdaje (mzdové a režijní), které budou v daném zdaňovacím období společností A vynaložené, lze zahrnout do odpočtu, přestože jejich část je financována společností B formou „příspěvku na sdílení nákladů“.

1.1. Společnost B je vedoucím projektu

Společnost A

Náklady

Příspěvek na sdílení nákladů placený společností B 600

Daňové dopady

i) Odpisy nehmotného majetku

Příspěvek na realizaci projektu hrazený společností A společností B představuje běžný provozní náklad společnosti A, neboť v okamžiku, kdy jsou tyto náklady hrazeny, není zřejmé, zda bude projekt úspěšný a zda vedoucí projektu (společnost B) bude moci udělit bezúplatnou licenci zúčastněné společnosti (společnost A) k užití výsledků projektu společností ve skupině.

Udělení bezplatné licence společností B společností A k užití výsledku projektu nelze považovat za zdanitelný bezúplatný příjem u příjemce licence, neboť bezplatnost vyjadřuje pouze skutečnost, že příjemce licence se již dříve podílel na nákladech, které poskytovatel licence vynaložil v souvislosti se vznikem předmětu průmyslového nebo duševního vlastnictví, které je předmětem licence². V tomto případě slouží poskytnutí licence pouze jako právní titul k užívání výsledku projektu, který je formálně ve vlastnictví společnosti B.

Již vynaložené příspěvky na realizaci projektu se v případě úspěšného projektu a bezúplatné licence zpětně neaktivují do majetku společnosti A, ale zůstávají v provozních nákladech. Společnost A žádné odpisy majetku v souvislosti s projektem neuplatňuje.

Závěr 2.2.1: Společnost A žádný majetek v rámci realizaci projektu nepořizuje a neuplatňuje žádné daňové odpisy u licence nakoupené společností B od třetí osoby v rámci realizace projektu. Příspěvek poskytnutý společností B na sdílení nákladů představuje pro společnost A provozní náklad, který je obecně daňově uznatelný podle § 24 odst. 1 ZDP.

Stanovisko GFŘ k závěru 2.2.1:

Souhlas s první větou závěru 2.2.1 za předpokladu, že se vztahuje k „nehmotnému majetku (licenci) nakoupenému k realizaci projektu od společností C se sídlem v Německu“.

V příspěvku je nutné jednoznačně rozlišovat nehmotný majetek nakoupený od třetích osob v zahraničí a využívaný při realizaci cílů projektu výzkumu a vývoje a nehmotný majetek vzniklý v rámci výzkumné a vývojové činnosti.

Daňový režim „Příspěvku na sdílení nákladů“, který bude hradit společnost A společností B, bude záviset na smluvním ujednáním mezi společnostmi A a B a správném způsobu zaúčtování této operace s tím, že se může jednat o provozní náklad.

ii) Vznik nehmotného majetku

Jedná se o společný projekt realizovaný pro vlastní potřebu zúčastněných společností. Bezúplatně nabytá licence slouží pouze jako právní titul k užívání výsledku projektu.

² Viz závěry příspěvku 452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Závěr 2.2.2: Náklady na účast na projektu nepředstavují pro společnost A náklady na nehmotný majetek pořízený vlastní činností. V rámci roku uplatní společnost A uplatní provozní náklad ve výši 600.

Stanovisko GFŘ k závěru 2.2.2:

Souhlas se závěrem předkladatele.

Daňový režim nákladů na účast na projektu bude u společnosti A záviset na smluvním ujednáním mezi společnostmi A a B a správném způsobu zaúčtování této operace s tím, že se může jednat o provozní náklad.

iii) Uplatnění srážkové daně

Závěr 2.2.3: Společnost A nabývá pouze bezúplatnou licenci od společnosti B. Žádnou srážkovou daň společnost A neuplatní.

Stanovisko GFŘ k závěru 2.2.3:

Souhlas se závěrem předkladatele, že za předpokladu, že ze smluvního ujednání mezi A a B vyplývá, že šlo o společný projekt, kdy obě společnosti mají právo jeho výsledek užívat, nebude uplatňována srážková daň – obě společnosti jsou ekonomickými vlastníky výsledku výzkumu a vývoje.

Nicméně k závěrům částí 2.1. a 2.2. uvádíme, že tyto platí za předpokladu, že společnost A a B jsou ve skutečnosti spoluvlastníky (ekonomickými vlastníky, bez ohledu na formálně právní vlastnictví) výsledků výzkumu a vývoje.

Pokud by šlo ze strany jedné ze společností o pouhé financování výzkumu a vývoje prováděného druhou společností, bylo by nutné platit tržní úrok z poskytnutých finančních prostředků a následně by se stanovila částka platby licenčního poplatku za možnost užívání výsledku výzkumu a vývoje ve výši odpovídající principu tržního odstupu.

Pokud by šlo naopak o tzv. Cost contribution arrangement, odpovídala by tomu i smlouva mezi společnostmi, kdy je v souladu s kapitolou 8 Směrnice o převodních cenách předem dohodnuto, kdo z podílejících se na daném projektu má nárok na jakýžto užitek z vytvořeného výsledku výzkumu a vývoje. Pak by licenční poplatek ve výši 0 byl přípustný.

iv) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a ZDP

Společnost A sama žádný projekt výzkumu a vývoje nerealizuje, ale pouze poskytuje příspěvek na sdílení nákladů na projekt.

Závěr 2.2.4.: Společnost A žádný odpočet na podporu výzkumu a vývoje uplatnit nemůže.

Stanovisko GFŘ k závěru 2.2.4:

Souhlas se závěrem předkladatele.

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.