KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD

Ministerstvo financí

Finanční správa České republiky

Odčitatelná položka z titulu nákladů na výzkum a vývoj

Vítězslav Kapoun

Společný seminář
Komory daňových poradců ČR,
Nejvyššího správního soudu a
Ministerstva financí ČR

15. října 2026, Nejvyšší správní soud, Brno

REAKCE NA PODNĚTY Z ÚVODNÍ PREZENTACE

1) SKUTEČNĚ JE NUTNÉ POSTUPOVAT TAK TVRDĚ, ŽE TÉMĚŘ JAKÁKOLIV VADA V PROJEKTU VaV ZNAMENÁ ZTRÁTU NÁROKU NA ODPOČET?

- Rozhodně NE jakákoliv vada
- Chybná je absence zákonné náležitosti či její přílišná obecnost
- Možnost výzvy dle ust. § 34c odst. 5 ZDP
  - Nelze vyzvat na doplnění náležitosti, ale vysvětlení nejasnosti

REAKCE NA PODNĚTY Z ÚVODNÍ PREZENTACE

2) MĚL BY I V PŘÍPADĚ VaV PLATIT STEJNÝ DŮKAZNÍ STANDARD JAKO V CELÉM DAŇOVÉM ŘÍZENÍ A NIKOLIV NĚJAKÝ ZVÝŠENÝ STANDARD?

1 Afs 270/2020-26 ze dne 4. 11. 2020, CCR Brno s.r.o.

„[24] Zákon o daních z příjmů tedy předepisuje řadu formálních podmínek, jejichž splnění je jedním z předpokladů k uznání odpočtu výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj od základu daně. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že písemný projekt výzkumu a vývoje ***není dokumentem samoúčelným****, neboť slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt správci daně* ***prokazuje nárok na uplatnění odpočtu*** *od základu daně. Současně se jedná o* ***jeden z nástrojů proti zneužívání institutu odpočtu nákladů*** *vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty, spočívající v daňovém zvýhodnění skrze „druhý“ odpočet výdajů od základu daně “*

10 Afs 338/2020-47, ze dne 10. 6. 2021, PŘÍHODA s.r.o.

„[18] Na prokázání oprávněnosti odpočtu těchto výdajů ***jsou navíc kladeny zvýšené nároky****. Náklady na výzkum a vývoj může daňový subjekt totiž* ***uplatnit dvakrát****; jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a podruhé podle § 34 odst. 4 téhož zákona.* ***Fakticky tak jde o daňový bonus*****…..“**

8 Afs 72/2018-52, ze dne 25. 5. 2020, ZFP akademie, a.s.

„[19] …O výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu na výzkum a vývoj si totiž poplatník již jednou snížil základ daně a výdaje uplatňuje podruhé. Jedná se tak de facto o daňový bonus. To jej zvýhodňuje i oproti jiným subjektům na trhu a ***poskytuje mu tak konkurenční výhodu****. Tato skutečnost již sama o sobě implikuje zvýšené nároky …“*

CÍLE PROJEKTU

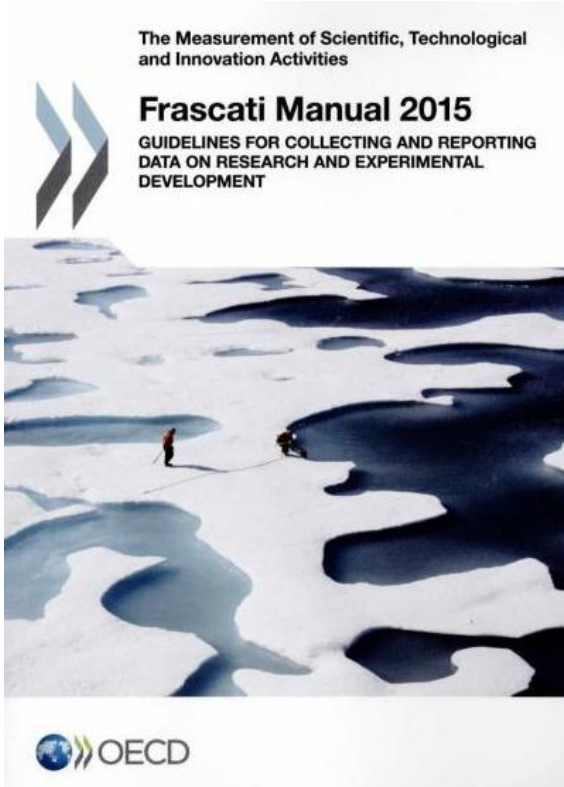
FRASCATI MANUÁL – 5 ZNAKŮ ČINNOSTI VaV

Novost - Činnost směřuje k získání nových poznatků nebo nového řešení, které dosud nejsou známé

Tvůrčí charakter - Je založena na originálních myšlenkách, hypotézách nebo nových přístupech k řešení problému

Nejistota výsledku - Na začátku není jisté, zda bude cíle dosaženo, ani jaké budou náklady, časová náročnost či konkrétní výsledky

Systematičnost - Činnost je plánovaná, řízená, dokumentovaná a prováděná metodicky podle stanoveného postupu



CÍLE PROJEKTU

ZÁKON č. 130/2002 Sb.

Základní výzkum - za účelem získání nových poznatků o základních principech jevů a pozorovatelných skutečností, která není zaměřena na přímé komerční uplatnění nebo využití. Jedná se o systematickou tvůrčí práci, nepředpokládá se, že by jeho výsledky měly být bezprostředně komerčně využitelné.

Průmyslový výzkum - plánovitý výzkum zaměřené na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových výrobků, postupů nebo služeb nebo k podstatnému zdokonalení stávajících výrobků, postupů nebo služeb. Zahrnuje vytváření dílčích částí složitých systémů a může zahrnovat výrobu prototypů v laboratorním prostředí nebo v prostředí se simulovaným rozhraním se stávajícími systémy a rovněž výrobu pilotních linek, je-li to nezbytné pro průmyslový výzkum, a zejména pro obecné ověřování technologie

Experimentální vývoj - získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností za účelem vývoje nových nebo zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb. Experimentálním vývojem nejsou běžné, rutinní nebo pravidelné změny stávajících výrobků, výrobních linek, výrobních postupů, služeb a jiných nedokončených operací, i když tyto změny mohou představovat zlepšení.

CÍLE PROJEKTU

ZDP § 34c

„…vymezí činnost ve výzkumu a vývoji podle **zákona upravujícího podporu** výzkumu a vývoje“

„Cíle projektu, které jsou **dosažitelné** v době řešení projektu a **vyhodnotitelné** po jeho skončení“

JUDIKATURNÍ ZÁVĚRY

Cíle musí být konkrétní a technicky vymezené – projekt musí umožnit poznat, **čeho má být dosaženo**

Cílem VaV činnosti musí být dosažení **řešení, které lze odlišit od běžné činnosti**

Cíle jsou obecné pokud nelze **přiřadit konkrétní výrobek** ke konkrétnímu projektu

U definice cíle nehraje roli **rozsah** popisu, podstatný je **obsah**

Absenci formálních náležitostí projektu pak nelze zhojit podklady, které se týkají jeho vlastní realizace

V případě **podprojektů** je nutné posuzovat každý zvlášť – je lhostejno zda existuje 300 projektů nebo jeden s 300 podprojekty. Když už jsou společně musejí spolu **věcně souviset**. Nelze vytvořit **univerzální obecný projekt** pro všechny budoucí zakázky, které spolu jinak nesouvisí a jejichž výzkumné cíle se liší.

CÍLE PROJEKTU

JUDIKATURNÍ ZÁVĚRY

7 Afs 411/2019-54 ze dne 09. 09. 2021, LUX spol. s r.o.

„[38] Co se týče cíle projektu, je pravdou, že žádný právní předpis výslovně ***nestanoví, jak podrobně má být tento v projektu popsán****. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho cíle, které jsou* ***dosažitelné*** *v době řešení projektu a* ***vyhodnotitelné*** *po jeho ukončení. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být* ***dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru****. Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (§ 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, a metodický pokyn Ministerstva financí ČR č. D-288, který lze použít jako výkladové vodítko v mezích, v nichž je souladný se zákonem o daních z příjmů, srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 - 38). Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný.“*

PŘÍKLADY CÍLŮ Z JUDIKATURY

OBECNĚ VYMEZENÝ CÍL

„…cílem projektu je postupná optimalizace činností na jednotlivých pracovištích výroby a kontroly tak, aby bylo možné sledovat statistické ukazatele a aby na jejich základě došlo k postupnému zlepšení materiálových toků, snížení ztrát a zlepšení pracovního prostředí atd.“
(6 Afs 161/2021-57, Flaberg)

Dle soudu - Pouze obecný popis „oblasti výroby“, není zřejmé, čeho přesně má být dosaženo (jaké konkrétní parametry jednotlivých zařízení či postupů mají být řešeny)

Jazykovým obsahem je proces výběru nejlepší varianty (tj. optimalizace) sledování statistických ukazatelů a zlepšení materiálových toků, snížení ztrát a zlepšení pracovního prostředí.

PŘÍKLADY CÍLŮ Z JUDIKATURY

OBECNĚ VYMEZENÝ CÍL – MOŽNÁ ÚPRAVA

„cílem projektu je postupná optimalizace činností při využití zlepšené metody XY spočívající v …… (prvek novosti) na jednotlivých pracovištích výroby v oblasti zpracování materiálů XY.. a kontroly tak, aby bylo možné sledovat statistické ukazatele (otáčky, doba tahu, reakce na změny a to v následujících parametrech..) a aby na jejich základě došlo k postupnému zlepšení materiálových toků (což technicky znamená, že …a za zlepšení se považuje….) a snížení ztrát a zlepšení pracovního prostředí atd. Snížením ztrát se rozumí zmetkovost při výrobě do xy %. Za pozitivní výsledek činnosti VaV bude považován stav, kdy….(popis). Jedná se o experimentální vývoj, protože činnost využívá stávajících vědeckých a technologických poznatků a dovedností naší firmy za účelem zdokonalených výrobků a postupů.

Nejistota navrženého řešení spočívá zejména v tom, zda … (zlepšená metoda bude dosahovat uvedených parametrů….), tj. technická a technologická.

Nejistota, zda konstruktéři najdou parametrické řešení tj. nejistota personální, kvalifikační.

Nejistota i časová, zda se firmě podaří do cca 2 let uvést nové poznatky YX do běžné výroby. “

PŘÍKLADY CÍLŮ

OBECNĚ VYMEZENÝ CÍL

„Cílem projektu výzkumu a vývoje technologie klimatizace, která bude rozšířením nabídky portfolia výrobků naší společnosti, která splňují i nejnáročnější právní předpisy a technické normy v oblasti hlučnosti. “

PŘÍKLADY CÍLŮ

OBECNĚ VYMEZENÝ CÍL – MOŽNÁ ÚPRAVA

„Cílem projektu výzkumu a vývoje technologie klimatizace, která bude rozšířením nabídky portfolia výrobků naší společnosti, která splňují i nejnáročnější právní předpisy, kterými jsou … XY a technické normy, kterými jsou …. xy. Předmětem VaV činnosti bude využití zlepšeného materiálu rotačních lopatek větráku jednotky. V současné době využíváme pro výrobu rotačních lopatek materiál YX s tvrdostí YX, která vydrží xy hodin běžného provozu. Zlepšení materiálu bude spočívat v přidání slitiny XY, která zlepší tvrdost rotačních lopatek (parametry tvrdosti jsou…) při zachování běžných rotačních mechanických parametrů (kterými jsou xy).

Prvkem novosti bude zlepšení parametrů využívaného materiálu v těchto parametrech yx. Materiál by rozšířil naší konkurenceschopnost i v oblasti větrných elektráren (materiál větrných lopatek) případně letectví (lopatky motoru).

Nejistota je jednoznačně technologická, zda se podaří přidáním slitiny XY dosáhnout v rámci testování požadovaných parametrů. Předmětem výzkumu bude vytvořit správný poměr slitiny a stávajícího materiálu. Nejistota je pro naší firmu i finanční, protože slitina XY je dovážena ze zahraničí a k jejímu nákupu firma bude žádat banku o úvěr v cizí měně na provozní činnost/nákup materiálu. Slitina jako příměs dosud nebyla využívána.

Jedná se o experimentální vývoj, protože činnost využívá stávajících vědeckých a technologických poznatků a dovedností naší firmy za účelem zdokonalení materiálu k výrobě rotačních lopatek.“

ZPŮSOB KONTROLY A HODNOCENÍ PROJEKTU

ZDP § 34c

„***způsob kontroly*** *a* ***hodnocení postupu*** *řešení projektu* ***a dosažených výsledků*** *prováděných ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje*“

JUDIKATURNÍ ZÁVĚRY

ZDP nestanoví konkrétní způsob a četnost kontrol, nestanoví způsob hodnocení postupů při řešení projektu ani způsob, jak mají být dosažené výsledky činnosti výzkumu a vývoje hodnoceny

Poplatník musí mít postaveno najisto, jak bude následně kontrolovat **hodnotit postupy a řešení, zda a do jaké míry byl projekt úspěšný** a jakým způsobem se pozitivně promítne do jeho hospodářské činnosti.

Již z prostého jazykového výkladu daného ustanovení je bez jakýchkoli pochybností zřejmé, že způsob kontroly a hodnocení musí být v projektové dokumentaci nějak **konkrétně vymezen**. Pokud by se nejednalo o konkrétní požadavek, mohl by zákonodárce dané ustanovení formulovat jako povinnost daňového subjektu učinit prohlášení, že bude provádět kontrolu a hodnocení projektu (jakýmkoliv způsobem)

(1 Afs 341/2024-29, STROZA s.r.o.)

ZPŮSOB KONTROLY A HODNOCENÍ PROJEKTU

a) jakým způsobem budou plánované činnosti VaV probíhat, na základě jakých kritérií, pravidel, metodiky, postupů a s jakými vnitřními procedurami bude po věcné stránce kontrola a hodnocení těchto činnosti realizována,

b) jakým způsobem, jak často, podle jakých pravidel, kritérií a mechanismů bude po věcné stránce hodnocen postup při řešení stanoveného cíle (jak bude monitorován průběh výzkumné a vývojové činnosti), zda a jakým způsobem a mechanismem budou hodnoceny dílčí dosažené cíle a výsledky, v jakém časovém horizontu,

c) jaké technické a technologické parametry v rámci plánované činnosti budou kontrolovány a hodnoceny (např. s ohledem na fáze činnosti) a jak budou následně vyhodnocovány s jakými skutečnostmi budou např. následně porovnávány,

d) jakou pracovní pozicí, příp. s jakou odborností a s jakou frekvencí budou kontrola činností a hodnocení postupů a výsledků prováděny s ohledem na nastavené procesy a fáze výzkumného procesu,

e) jaké záznamy budou s kontrolou činností a hodnocením postupů a výsledků pořizovány, k prokázání průběhu činností, např. protokoly o prováděných zkouškách, testech, pokusech, protokoly o ověřování zkoumaných skutečností, laboratorní deníky, záznamy z laboratorních přístrojů, záznamy z ověřování vlastností u třetích subjektů, grafické výstupy z měřících přístrojů, návrhy na certifikace výrobků atd,

f) jak bude hodnocen konečný výsledek činnosti výzkumu a vývoje, co bude poplatníkem považováno za úspěšné realizování cíle, případně jak bude prováděno hodnocení předpokládaných celkových výdajů uvedených v projektové dokumentaci s výdaji konečnými atd.

PŘÍKLADY ZPŮSOBU KONTROLY A HODNOCENÍ Z JUDIKATURY

OBECNĚ VYMEZENÉ

„*Řešení projektu bude 1x za rok kontrolovat a hodnotit ing. Martin Trtílek. O této kontrole sepíše zápis.*“ (8 Afs 169/2020-56, PSI)

NSS: Z posuzovaných projektů však **nevyplývá nic konkrétního o samotném obsahu kontroly** a hodnocení. Nebylo nijak vymezeno, **podle jakých pravidel** (kritérií, metodiky) se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry bylo řešení projektu úspěšné.

NSS v tomto ohledu připomíná, že požadavek na vymezení způsobu kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků není samoúčelný, ale má mimo jiné umožnit finančním orgánům zkoumat, zda kontrola a vyhodnocení proběhly, a pokud skutečně proběhly, zda lze případné záznamy o výsledcích kontroly užít při doložení nároku na odpočet

PŘÍKLADY ZPŮSOBU KONTROLY A HODNOCENÍ Z JUDIKATURY

OBECNĚ VYMEZENÉ – MOŽNÁ ÚPRAVA

Činnosti VaV budou kontrolovány po ukončení každé fáze výzkumu (fáze výzkumu jsou podrobně popsány ve směrnici, která je datovaná stejně jako PD). Mechanismus kontroly bude nastaven takto….. Záznamem kontroly bude protokol o provedení kontroly, které budou po ukončení každé fáze evidovány v systému YX a kontroly bude provádět technik/biotechnik týmu.

V laboratorních podmínkách bude testován zelený biologický materiál pod těmito vlnovými délkami yx, yxc, yxcv, a bude hodnocena reakce molekul v chlorofylu listu a to takto…. Hodnocení postupů při řešení stanoveného cíle bude dle těchto kritérií xy. O výsledku testu bude vyhotoven záznam, v případě neúspěchu testování bude rozhodnuto o možnosti změn postupu. Záznam provede vždy jedna osoba z testovacího týmu.

Výsledek celého procesu činnosti VaV bude uveden v závěrečné hodnotící zprávě (nejpozději do yx), zprávu vyhotoví garant výzkumu, přičemž za pozitivní výsledek činnosti VaV bude považována situace a výrobek, který bude dosahovat následujících parametrů XY. Předmět VaV bude publikován v odborném časopisu vedoucím projektu.

PŘÍKLADY ZPŮSOBU KONTROLY A HODNOCENÍ Z JUDIKATURY

OBECNĚ VYMEZENÉ

„Projekt bude rozdělen do několika vývojových etap. Každá etapa bude průběžně kontrolována a vyhodnocena. V případě nedostačujících výsledků budou provedeny potřebné změny. Základní vývojové kroky jsou: [výčet etap, respektive vývojových kroků]“. (1 Afs 341/2024-29,STROZA s.r.o.)

Soudy k danému vymezení uvedly:

- projekty neuvádí způsob kontroly a hodnocení, tj. jak budou kontrola a hodnocení probíhat. Uvádí pouze, kdy budou probíhat (po každé z etap, respektive „průběžně“) a rámcově co bude předmětem kontroly a hodnocení (každá etapa).
- rozdělení kontrolního procesu na části podle jednotlivých etap projektu nevyjadřuje metodiku kontroly, nýbrž její rozsah.
- směřuje-li subjekt výzkumnou či vývojovou činností k určitému cíli, musí již na počátku, tedy v době sepsání projektu výzkumu a vývoje, vědět, jak bude plnění kontrolovat a hodnotit.

PŘÍKLADY ZPŮSOBU KONTROLY A HODNOCENÍ Z JUDIKATURY

OBECNĚ VYMEZENÉ – MOŽNÁ ÚPRAVA

„Projekt bude rozdělen do několika vývojových etap 1 až xy... Každá etapa bude průběžně kontrolována; mechanismus kontroly bude nastaven takto….. záznamem kontroly bude dokument s názvem XY, tyto dokumenty budou po ukončení každé fáze evidovány v systému YX a vyhodnoceny následovně….(popsán způsob vyhodnocení kontrol v každé vývojové etapě…). Za kontrolu a dokumentační podklady je zodpovědný technik projektu.

Způsob hodnocení postupu řešení projektu: Cílem činnosti VaV je jednoúčelový stroj pro automotiv s použitím nové technologie snímání, která je založena na …(TECHNICKÝ POPIS toho, co má být předmětem VaV, jaké postupy k řešení povedou, jak se postupy budou hodnotit, jak bude probíhat testování, ověřování, čeho má být dosaženo, co se považuje za úspěšný produkt)

V případě nedostačujících výsledků (vymezit například parametrem nebo popis nefunkčnosti) budou provedeny potřebné změny. Základní vývojové kroky jsou: [výčet etap, respektive vývojových kroků].

Výsledek činnosti bude hodnocen (čeho má být dosaženo, co je považováno za úspěch/neúspěch) v závěrečné hodnotící zprávě, kterou provede pan XY/nebo technik, budou porovnány skutečně vynaložené náklady s predikcí v PD.

Nové poznatky využije firma ve své další činnosti….

PŘÍKLADY ZPŮSOBU KONTROLY A HODNOCENÍ Z JUDIKATURY

OBECNĚ VYMEZENÉ

V projektu Provider security…… (Zvýšení bezpečnosti sítě)… stěžovatelka vymezila způsob kontrol a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků následovně: „Společnost Dial Telecom a.s. se řídí standardními postupy tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů a postupů je realizován strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivity společnosti v oblasti VaV jsou realizovány v ohraničených projektech s dokumentační podporou. Průběh a výsledky projektů jsou vyhodnocovány na pravidelných týdenních schůzkách managementu a vedoucích projektů. Projekt je rozdělen do následujících etap a kontroly výsledků se provádějí po těchto krocích.“ Následuje výčet devíti etap tohoto projektu, včetně popisu jednotlivých.“
(*4 Afs 189/2024-43, Quantcom, a. s.*)

Soudy k danému vymezení uvedly:

- Z projektu nevyplývá nic konkrétního o samotném **obsahu kontroly a hodnocení**. Projekt nevymezuje, podle jakých pravidel (kritérií, metodiky) se mělo po věcné stránce hodnotit, zda a do jaké míry bylo řešení projektu úspěšné. Rozdělení kontrolního procesu na části dle jednotlivých etap projektu nevyjadřuje metodiku (ani způsob) kontroly, ale toliko její rozsah…..

Děkuji vám za pozornost..

Vítězslav Kapoun