Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

Aktuální daňová témata ve světle judikatury

Seminář KDP ČR, NSS a MF ČR 15.10.2026

Odčitatelná položka z titulu nákladů na výzkum a vývoj – vybraná judikatura (9.10.2026)

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

1. Obecné trendy v judikatuře k VxV

1.1. Vysoká formální přísnost – není jedna náležitost projektu VxV, znamená to vyloučení celého odpočtu, i když by šlo o VxV na Nobelovu cenu

2 Afs 295/2023-40 ze dne 22.11.2024

6 Afs 76/2024-42 ze dne 29.8.2024

„..[20] Nesplnění, byť jen jediné z formálních náležitostí projektu má za následek nemožnost uplatnění odčitatelné položky, v takovém případě pak již není třeba se dále zabývat splněním ostatních zákonných podmínek (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016-20, nebo ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, č. 4379/2022 Sb. NSS)…“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

1.2. Jde o nadstandartní daňový benefit = vyšší důkazní standart ???

5 Afs 59/2026-70 ze dne 9.9.2026

„…[18] Odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje výjimku z pravidla, že tentýž výdaj (náklad) lze v základu daně u téhož poplatníka uplatnit pouze jednou. Již tato skutečnost předpokládá zvýšené nároky na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti uplatněné odčitatelné položky. Důkazní břemeno v tomto ohledu tíží daňový subjekt, který odpočet na podporu výzkumu a vývoje nárokuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52), a který tak musí být připraven na to, že po něm může být v budoucnu požadováno prokázání splnění s tím souvisejících povinností (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020-45, nebo již odkazovaný rozsudek č. j. 8 Afs 72/2018-52, a rovněž např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14)….“.

Dále například:
3 Afs 304/2016-37 ze dne 28.3.2018
7 Afs 447/2018-53 ze dne 25.6.2020
7 Afs 63/2021-54 ze dne 27.4.2023
4 Afs 215/2024-37 ze dne 29.1.2025
3 Afs 301/2023-68 ze dne 28.2.2025 + IV. ÚS 1276/25 ze dne 1.10.2025

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

Ale:

5 Afs 84/2025-56 ze dne 24.10.2025

„..[52] Nevyšší správní soud nezpochybňuje závěry krajského soudu vycházející z jím citované judikatury NSS týkající se povinnosti prokázat oprávněnost uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Tato odčitatelná položka, kterou zákonodárce v rámci konstrukce daně z příjmů zvolil (obdobně jako např. uplatnění daňové ztráty), zcela jistě představuje určitý benefit pro určitý okruh poplatníků, kteří splní zákonem stanovené podmínky. Nicméně naplnění či nenaplnění těchto podmínek zákonem striktně stanovených (viz § 34a an. zákona o daních z příjmů) musí být posuzováno v rámci řádně a korektně (nikoli nadstandardně) vedeného dokazování; důkazní prostředky, které daňový subjekt navrhuje a předkládá musí být hodnoceny ve všech souvislostech. Pokud zcela „běžnými důkazními prostředky“ ve svém souhrnu daňový subjekt oprávněnost odpočtu prokáže, není žádný legitimní důvod požadovat další „nadstandardní“ důkazy. To platí např. o hodnocení zápisů z porad v kontextu s ostatními důkazními prostředky, které stěžovatel předkládal. Závěr o splnění či nesplnění podmínek pro uplatnění odpočtu musí přitom vycházet z řádně zjištěného skutkového stavu…“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

1.3. V poslední době spíše problémy ve formálních náležitostech projektu VxV

1.3.1. Vymezení způsobu kontroly dosažených výsledků VxV

-4 Afs 189/2024-43 ze dne 12.11.2025
-5 Afs 84/2025-56 ze dne 24.10.2025
-1 Afs 341/2024-29 ze dne 2.10.2025
-7 Afs 54/2023-37 ze dne 16.7.2024
-10 Afs 16/2021-74 ze dne 22.6.2023
-10 Afs 277/2021-56 ze dne 21.12.2022
-8 Afs 169/2020-56 ze dne 22.7.2022 + 8 Afs 170/2020-49 ze dne 21.7.2022

1.3.2. Nutné uvést v projektu VxV všechny zaměstnance

-6 Afs 116/2024-53 ze dne 27.3.2025

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

1.4. Některé specifické situace

1.4.1. Klinické testování léků je VxV ale u výrobce, ne u zdravotnického z., které testuje

2 Afs 143/2023-68 ze dne 20.2.2024 + III. ÚS 1111/24 ze dne 1.8.2024
4 Afs 341/2019-47 ze dne 30.6.2022
1 Afs 97/2018-41 ze dne 26.7.2018 a 1 Afs 96/2018-42 ze dne 3.10.2018
+ 1 Afs 184/2019-38 ze dne 30.10.2019 + III. ÚS 4149/19 ze dne 11.2.2020 + 1 Afs 183/2019-40 ze dne 7.11.2019

1.4.2. Vlastní vývoj software x dodání nového software

7 Afs 54/2023-37 ze dne 16.7.2024

-Vyloučení této odčitatelné položky především z důvodu, že daňový subjekt neprokázal a nevyvrátil oprávněné pochybnosti správce daně, že předmětný informační systém ve skutečnosti vyvíjel a dodal externí dodavatel, společnost Cleverlance Enterprise Solutions s.r.o.
-Také:
-neprokázání hodnocení VxV,
-podrobnější konkrétní evidence činností zaměstnanců, kteří se měli podílet na daném výzkumu a vývoji
-souvislost pohyblivé složky odměny s V x V.

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2. Cíle projektu VxV

2.1. NSS 5 Afs 56/2024-70 ze dne 22.11.2024 (Sbírka rozhodnutí NSS 1/2025 č. 4656/2025 Sb. NSS)

§ 34c odst. 1 ZDP
§ 34c odst. 1 písm. e) ZDP
Datum vyhotovení projektu – zaměnitelnost s jiným projektem, odlišení projektů
Náležitosti projektu - cíl projektu
- uvedení všech zaměstnanců, kteří na projektu pracovali

Znalec - cíl projektu
§ 115 odst. 2 DŘ

„..I. Při hodnocení splnění požadavku podle § 34c odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je správní orgán oprávněn posuzovat nejen to, zda projekt výzkumu a vývoje obsahuje informaci o cíli projektu, ale též zda jsou údaje o cíli projektu dostatečně konkrétní a vyplývá z nich, v čem mají činnosti výzkumu a vývoje spočívat (zejména jaké technické a výzkumné nejistoty mají být při řešení projektu překonány, v čem daňový subjekt spatřuje jeho prvek novosti, v čem se řešení má lišit od současného stavu a jaký má být jeho přínos).
II. Pro splnění požadavku podle § 34c odst. 1 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, musí daňový subjekt v projektu výzkumu a vývoje uvést veškeré odborné pracovníky, kteří se mají podílet na jeho řešení, nikoli jen odborné garanty, kteří projekt zaštiťují….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2.2. NSS 2 Afs 352/2023-52 ze dne 18.12.2024

§ 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb.
§ 2 odst. 1 písm. d) bod 1. zákona č. 130/2002 Sb.
§ 34 odst. 4 a 5 ZDP
Podjatost - pokyn GFŘ k odměnám
Správní praxe - předchozí kontrola

1a1) V daném případě šlo u společnosti DEL a.s. za zdaňovací období od 1.1.2014 do 31.9.2015 o uplatnění odčitatelné položky z titulu nákladů na výzkum a vývoj u projektu „Robotizovaná svařovací pracoviště – VaV2007-0001“ (dále jen „Projekt“).
1a2) Správce daně vyloučil tento odpočet z důvodu nedostatečně specifikovaného a konkrétního cíle projektu VxV.
1b) NSS tento závěr odmítl, když k dané věci dále podrobněji uvedl.

2) NSS s odkazem na relevantní judikaturu zdůraznil smysl a význam odečtu nákladů na výzkum a vývoj, kdy je de facto umožněno dvojí uplatnění nákladu, a proto jsou zde zvýšené nároky na formální podmínky pro uplatnění odečtu s tím, že v případě jejich nenaplnění může být celý odečet vyloučen (body 34 až 36 daného rozhodnutí).

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3a) Z hlediska cíle projektu NSS uvedl, že musí být formulován dostatečně určitě, aby bylo zřejmé, v čem je spatřován prvek novosti, resp. odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos.
3b) Je nutné dostatečně konkrétně popsat výchozí stav a zamýšlený cíl.
3c) Daňový subjekt nemůže používat nekonkrétní obecné formulace, aby bylo pak možné pod projekt zařadit jakékoliv budoucí zakázky:

„…[38] Cíl projektu výzkumu a vývoje má sloužit k objasnění základní podstaty činnosti výzkumu a vývoje, kterou předpokládá poplatník realizovat. Cíl projektu musí daňový subjekt formulovat dostatečně určitě, aby bylo zřejmé, v čem spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017-53, bod 25). Daňový subjekt musí zejména dostatečně konkrétně popsat výchozí stav a zamýšlený cíl, aby bylo možno posléze posoudit, zda se skutečně jednalo o výzkumnou činnost (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 76/2024-42, bod 24). Vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, aby v budoucnosti bylo možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nelze považovat za průkazné a reálně vyhodnotitelné. Daňový subjekt nemůže vytvořit univerzální obecný projekt pro všechny budoucí zakázky, které spolu jinak nesouvisí a jejichž výzkumné cíle se liší. Je třeba mít na paměti, že cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, bod 38)….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4) Dále NSS popsal, jak v daném případě byly definovány cíle projektu:

„…[39] V pojednávaném případě stěžovatelka definovala cíle Projektu takto: *„1) Dosáhnout vysoké kvality svařovaných spojů současně s vysokou přesností ustavení dílů; 2) Dosažení vysoké produktivity práce s minimální obsluhou; 3) Zajištění požadované stability a opakovatelnosti svařovacího procesu; 4) Splnění nároků na bezpečnost a hygienu práce“*. V Projektu byly dále definovány ocenitelné prvky novosti jako *„Vyvinutí algoritmu postupu práce svařovaných pracovišť, kde musí být brány v úvahu tyto faktory: 1) Vyřešení způsobu upínání svařovaných dílů, 2) pořadí upínání dílů, 3) Přístupnost hořáku svařovacího robota, 4) Dosah svařovacích robotů“*. Projekt také v položce „*vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty*“ uvedl: *„1) Volba koncepce pracoviště, 2) Dosažení požadovaných výrobních časů, 3) Dosažení požadovaného tolerančního pole“*…..“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3a1) NSS obecně souhlasil, že heslovité cíle projektu mohly vyvolat u správce daně obezřetnost.
3a2) Nicméně stručnost definice cílů nemůže být sama o sobě důvodem vyloučení odečtu.
3a3) Skutkové okolnosti posuzovaného Projektu a charakter vývojové činnosti daňového subjektu však dle NSS svědčily o dostatečné formulaci cílů projektu:

„…[42] Kasační soud uznává, že heslovitý popis cílů Projektu užitý stěžovatelkou mohl v daňových orgánech vyvolat obezřetnost, zdali naplňuje požadavky zákona o daních z příjmů. Daňové orgány i krajský soud však chybně ulpěly na obecnosti a slabé konkretizaci stěžovatelkou vymezených cílů projektu, přestože konkrétní skutkové okolnosti posuzovaného Projektu a charakter vývojové činnosti stěžovatelky svědčily jejich dostatečné formulaci. Kasační soud se domnívá, že stručnost definice cílů nemůže být sama o sobě překážkou pro uznání odčitatelné položky na podpory výzkumu a vývoje. Vždy je nezbytné posoudit, zdali i heslovité cíle projektu v sobě zahrnují konkrétní výzkumné či vývojové prvky, jichž má projekt dosáhnout. Povinností daňových orgánů je při finálním zhodnocení ověřit, zda lze projekty daňového subjektu považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu zákona o daních z příjmů, náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS, bod 29, či ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016-38, bod 36), což se musí nezbytně projevit také při evaluaci jednotlivých náležitostí projektů (nyní definovaných v § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů)…..“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3b1) Dle NSS daňový subjekt v Projektu dostatečně popsal, jak by mělo svařovací robotické pracoviště po vývoji fungovat a jakých výsledků má být dosaženo.
3b2) Cílové parametry byly sice popsány obecně, nicméně odrážejí, že každé svařovací pracoviště je vyvíjeno na míru z hlediska toho, kde a co má být svařováno.
3b3) Z Projektu vyplývá, že podstata vývojové činnosti byla maximalizace automatizované činnosti ve svařování s důrazem na kvalitu svařování při dosažení vysoké produktivity a současném důrazu na bezpečnost a hygienu práce.
3b4) Výzkum a vývoj může být také zdokonalování dosavadních charakteristik určitého výrobku, respektive systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu k produkci zlepšených materiálů a výrobků.
3b5) Projekt daňového subjektu usiloval o vyvinutí efektivnějších a kvalitnějších svařovacích pracovišť, což představuje výzkum a vývoj.
3b6) Cíle mohl daňový subjekt nadefinovat jako „nahrazení“ lidské práce automatizovaným systémem při zajištění patřičné kvality – šlo o vytvoření sofistikovaných robotických pracovišť pro svařování:

„…[43] Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatelka v Projektu ve funkčních a procesních rysech popsala, jak by mělo (vyvíjené) svařovací robotické pracoviště po vývoji fungovat a jakých výsledků má dosahovat. Kasační soud uznává, že tyto cílové parametry popsala poměrně obecně, uvedené však odráželo skutečnost, že konkrétní parametry každého svařovacího pracoviště jsou vyvíjeny na míru s ohledem na umístění svařovacího zařízení a předmět svařování (neboli „kde a co bude svařováno“), což ostatně uznal i žalovaný (viz bod 133 odvolacího rozhodnutí).

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

Z Projektu stěžovatelky vyplývá, že podstatou její vývojové činnosti byla maximalizace automatizované činnosti ve svařování s důrazem na kvalitu svařování a na dosažení vysoké produktivity práce při současném důrazu na bezpečnost a hygienu práce. Stěžovatelka takto definovala cíle své vývojové činnosti podle Nejvyššího správního soudu dostatečně určitě a nebylo nezbytné trvat na detailním popisu cílů Projektu. Bylo by v rozporu se smyslem zákona o daních z příjmů po stěžovatelce vyžadovat přísné požadavky na formulaci cílů Projektu. Je třeba mít na paměti, že výzkumem a vývojem nelze rozumět toliko vyvinutí nové funkce modelů, ale také zdokonalení dosavadních charakteristik určitého výrobku, respektive systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu k produkci zlepšených materiálů a výrobků (viz již citovaný rozsudek sp. zn. 1 Afs 174/2016). Takto Projekt stěžovatelky usiloval o vyvinutí efektivnějších a kvalitnějších svařovacích pracovišť, přičemž tyto cíle vývojové činnosti předpokládané zákonem o daních z příjmů stěžovatelka výslovně v Projektu definovala. Stěžovatelka sice stručně, ale jasně a zřetelně popsala, čeho chce dosáhnout (z hlediska novosti). Zároveň cíle Projektu definovala tak, aby mohly být v rámci Projektu zpracovávány jednotlivé vývojové úkoly (robotizovaná svařovací pracoviště vyvíjená na míru), což však není v rozporu se zákonem o daních z příjmů ani jeho smyslem. Zásadní zůstává, že cíle vývojové činnosti mohla stěžovatelka s ohledem na charakter její činnosti definovat jako „nahrazení“ lidské práce automatizovanými systémy při současném zajištění kvality svařovaných spojů, neboť se ve své podstatě nejedná o obecné, ale konkrétní cíle vývojové činnosti.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

Rovněž stěžovatelkou vymezené ocenitelné prvky novosti potvrzují, že jejím cílem bylo vytvoření sofistikovanějších robotizovaných pracovišť fungujících na předem definovaném algoritmu postupu práce odrážejícím specifika jednotlivých vyvíjených pracovišť. Nelze tvrdit, že by tato charakteristika cílů Projektu stěžovatelky byla ryze obecná a nedostatečně konkrétní, neboť cíle výzkumu jsou i zde jasně deklarovány….“.

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3e1) NSS tedy uzavřel, že v daném případě byly cíle projektu definovány dostatečně.
3e2) Výzkum a vývoj nemusí představovat „přelomový“ technologický posun, ale stačí, že se jedná o ne zcela běžný vývojový posun.
3e3) Takovým posunem může být robotizace svařovacích pracovišť při zachování kvality svařování a v podstatném snížení využívání lidské práce – takový cíl splňuje požadavky dané zákonem.
3e41) Dále NSS uvedl, že v dalším řízení musí správce posoudit, zda v případě daného Projektu byl naplněn nutný prvek novosti tak, aby se jednalo o výzkum a vývoj, u kterého je možné uplatnit odečet od základu daně.
3e42) Dle NSS obsah spisu naznačuje, že u Projektu by mohlo zejména jít o podstatné zdokonalení způsobu výroby, včetně významných změn techniky zařízení nebo programového vybavení ve smyslu § 2 odst. 1 písm. d) bod 1. zákona č. 130/2002 Sb.:

„..[44] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí považoval stěžovatelkou vymezené cíle Projektu za obecné a nedostatečně konkrétní, aniž by však náležitě zhodnotil a reagoval na charakter konkrétních projektů stěžovatelky (tj. svařovacích pracovišť). Kasační soud opakuje, že cíle projektu výzkumu a vývoje nemusí představovat „přelomový“ technologický posun, postačí, jestliže se jedná o ne zcela běžný vývojový posun. A za zlepšení (cíl vývoje) robotizovaných svařovacích pracovišť lze považovat, jestliže budou schopná provádět vysoce kvalitní (respektive znatelně kvalitnější než doposud) svařovací činnost za současného podstatného snížení využití lidské (především fyzické) práce.

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

Nelze tvrdit, že by takto definovaný cíl nevypovídal nic o technické stránce věci, nýbrž pouze uváděl, jak bude nový, blíže v podstatě nepopsaný, systém možno využít (viz a contr. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 56/2024-70, bod 49). Vývojová činnost stěžovatelky směřovala k posílení a zdokonalení technické stránky svařovacích pracovišť, přičemž tyto cíle Projekt výslovně definoval. Zdali Projekt stěžovatelky splňoval veškeré parametry projektu výzkumu a vývoje kasační soud neřešil, posuzoval pouze konkrétnost stanovených cílů Projektu a v tomto ohledu korigoval závěry daňových orgánů a krajského soudu. V dalším řízení žalovaný (či správce daně) zejména zhodnotí, zdali činnost popsaná v Projektu svým charakterem naplnila požadavky kladené na projekt výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, ve spojitosti s tehdejším zněním 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), především pak s jeho § 2 odst. 1, na nějž poznámka pod čarou 73a) v § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, odkazovala. Nynější obsah spisu naznačuje, že u Projektu stěžovatelky by mohlo jít zejména o podstatné zdokonalení způsobu výroby, včetně významných změn techniky, zařízení nebo programového vybavení ve smyslu § 2 odst. 1 písm. d) bodu 1. citovaného zákona 130/2002 Sb., v tehdy účinném znění (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 7 Afs 447/2018-55). Nejvyšší správní soud však nechce žádným způsobem předjímat hodnocení věci v tomto ohledu, to přísluší v první řadě žalovanému (správci daně) a poté případně krajskému soudu….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2.3. NSS 21 Afs 211/2025-57 ze dne 29.6.2026

§ 115 odst. 2 DŘ - ne když je ve prospěch daňového subjektu
§ 34c odst. 1 písm. c) ZDP - cíl projektu x znalecká posudek
§ 34c odst. 1 písm. f) ZDP - způsob kontroly
§ 92 odst. 4 DŘ
§ 92 odst. 5 písm. c) DŘ

1a) V daném případě šlo u společnosti BARSYS s.r.o. za zdaňovací období roku 2017 o uplatnění odčitatelné položky z titulu nákladů na výzkum a vývoj, kdy tento odečet správce daně vyloučil z důvodů nedostatečně konkrétní identifikace cílů projektů výzkumu a vývoje a dále také z důvodů nedostatečně popsaného způsobu kontroly a hodnocení projektů VaV.
1b) NSS s názorem správce daně a KS v Ústí nad Labem pobočka Liberec nesouhlasil, rozhodnutí KS i OFŘ zrušil, když k dané věci dále podrobněji uvedl.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2) Cíle projektů (část *IVc. Cíle projektů* body 28 až 42 daného rozhodnutí)

2a1) V úvodu NSS odkázal na některá z předchozích rozhodnutí k problematice cílů projektů VxV, kdy například zdůraznil, že stručnost cílů nemůže být sama o sobě překážkou pro uznání odčitatelné položky.
2a2) Cíle projektu VxV nemusí také představovat „přelomový“ technologický postup:

„…[28] Stěžovatelka má za to, že závěry krajského soudu o porušení ustanovení § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů (tj. že cíle projektů nebyly dostatečně stanoveny) nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Cíle projektů byly podle stěžovatelky vymezeny konkrétně a dostatečně. Krajský soud chybně vyložil závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2024, č. j. 2 Afs 352/2023 – 52, ve věci žalobkyně DEL a.s. (dále jen „*rozsudek ve věci DEL*“), v němž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že stručnost definice cílů nemůže být sama o sobě překážkou pro uznání odčitatelné položky na podpory výzkumu a vývoje a že cíle projektu výzkumu a vývoje nemusejí představovat „přelomový“ technologický posun. Stěžovatelka z rozsudku obsáhle cituje a tvrdí, že v nynější věci jsou cíle projektů definovány podrobněji než v judikované věci, kde Nejvyšší správní soud přesto definici cílů považoval za dostačující….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2b1) Projekt VxV musí obsahovat nejenom dostatečně určité označené cíle, ale také prvek novosti, respektive prvek odstranění technické nejistoty.
2b2) Projekt VxV musí také určit, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký je jeho přínos.
2b3) Je tedy nezbytné popsat výchozí a zamýšlený cílový stav:

„…[31] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že relevantní právní úprava je poměrně stručná; § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů požaduje, aby daňový subjekt (zde stěžovatelka) vymezil *cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení*. Tento obecný požadavek dále upřesnila judikatura tohoto soudu (včetně rozsudku ve věci DEL), která je četná a ustálená. Její požadavky lze stručně shrnout tak, že písemný popis projektu musí obsahovat nejen dostatečně určité označení cíle, ale také prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos. Daňový subjekt musí zejména dostatečně konkrétně popsat výchozí stav a zamýšlený cíl, aby bylo možno posléze posoudit, zda se skutečně jednalo o výzkumnou činnost. Vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, aby pod takový cíl bylo možné zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nelze považovat za průkazné a reálně vyhodnotitelné (viz odst. 38 rozsudku ve věci DEL a v něm odkazovanou judikaturu)….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2c) Dále NSS popsal, jak byly cíle projektu VxV stanoveny ve 4 sporných případech, ve kterých správce daně vycházel z toho, že jsou dané cíle stanoveny nedostatečně:

„…[33] Cílem Projektu 1 je vývoj zařízení, které by monitorovalo požadovaný počet výrobních technologií a informace takto získané by zobrazovalo prostřednictvím velkoplošné informační tabule v přehledných sekcích s podáním informace, v jakém stavu se výrobní technologie nachází. Tímto projektem by dle stěžovatelky mělo dojít k odstranění neefektivního stavu, kdy vedení podniku obcházelo výrobní stanoviště a skutečný stav rozpracovanosti zjišťovalo až ze zpráv na konci směny.

[34] Cílem Projektu 2 bylo vyvinout komplexní technologii pro výrobu zakázkové směsi určené pro výrobce krmiv, přičemž byl kladen důraz na kompaktní konstrukční řešení s malou prostorovou náročností a současně na maximální přesnost dávkování a míchání směsi. Vývojové úsilí stěžovatelky směřovalo k tomu, aby bylo možné nastavit přesný poměr míchání s maximální eliminací lidských chyb, a to prostřednictvím inovovaného řídicího systému a ergonomicky optimalizovaného ovládání.

[35] Cílem Projektu 3 je vývoj kompletního silového a řídícího systému pro linku na výrobu krmiv pro psy a kočky, který bude automaticky míchat a připravovat homogenní směs pro další zpracování. Na počátku projektu budou stanoveny hlavní proměnné, na základě kterých budou vyvíjeny příslušné rozvaděče. Zařízení bude ovládáno pomocí PC z hlavního velínu provozu, kdy bude veškerá evidence procesu probíhat přes SQL včetně samotné možnosti sledování jednotlivých kroků.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

[36] Cílem Projektu 4 je vyvinout zařízení, které bude schopné při svém provozu včas odhalit poškození síta mlýnu využívaného na lince pro výrobu granulí. Zařízení bude umístěno ve svodce za šrotovníkem v rámci výrobní linky a bude pracovat cyklicky, přičemž každé dvě minuty bude zařízení odebírat vzorek směsi, který přeseje přes vnitřní síto a kamerovým senzorem určí, zda na sítě zůstaly větší částečky směsi, než připouští technologický postup. Cílem projektu je zajistit tvorbu homogenní směsi pro výrobu granulí, odstranit částice, které mohou ovlivnit průchodnost extrudéru, a tím ohrozit či zpomalit výrobní proces….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2d) Dále pak NSS zopakoval, jak byly cíle VxV stanoveny v případě, který NSS posuzoval v rozsudku 2 Afs 352/2023-52 ze dne 18.12.2024, ve kterém NSS vyšel z toho, že byly splněny zákonné požadavky na určitost cílů:

„..[37] Nejvyšší správní soud vedle výše uvedené rekapitulace považuje za vhodné též zopakovat, jak byly vymezeny cíle (tehdy jediného relevantního projektu) v rozsudku ve věci DEL: projekt byl nazván „*Robotizovaná svařovací pracoviště*“ a jeho cíle byly vymezeny takto:

„*1) Dosáhnout vysoké kvality svařovaných spojů současně s vysokou přesností ustavení dílů; 2) Dosažení vysoké produktivity práce s minimální obsluhou; 3) Zajištění požadované stability a opakovatelnosti svařovacího procesu; 4) Splnění nároků na bezpečnost a hygienu práce*“. V Projektu byly dále definovány ocenitelné prvky novosti jako „*Vyvinutí algoritmu postupu práce svařovaných pracovišť, kde musí být brány v úvahu tyto faktory: 1) Vyřešení způsobu upínání svařovaných dílů, 2) pořadí upínání dílů, 3) Přístupnost hořáku svařovacího robota, 4) Dosah svařovacích robotů*“. Projekt také v položce *„vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty“* uvedl: „*1) Volba koncepce pracoviště, 2) Dosažení požadovaných výrobních časů, 3) Dosažení požadovaného tolerančního pole*“ (odst. 39 rozsudku ve věci DEL).

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

[38] Nejvyšší správní soud sice tehdy připustil, že cíle jsou vymezeny heslovitě, nicméně právě v tomto kontextu uvedl, že „*stručnost definice cílů nemůže být sama o sobě překážkou pro uznání odčitatelné položky na podpory výzkumu a vývoje. **Vždy je nezbytné posoudit, zdali i heslovité cíle projektu v sobě zahrnují konkrétní výzkumné či vývojové prvky, jichž má projekt dosáhnout**. Povinností daňových orgánů je při finálním zhodnocení ověřit, zda lze projekty daňového subjektu považovat za projekty výzkumu a vývoje ve smyslu zákona o daních z příjmů, náležitě zjistit veškeré skutkové okolnosti a posoudit veškeré aspekty zpochybněných projektů*“…..“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2e1) Dle NSS byly cíle v nyní posuzovaném případě popsány podrobněji a konkrétněji, než ve výše zmíněném předchozím rozsudku.
2e2) I pro laika je patrný nejen konkrétní cíl, prvek novosti, ale také určité postupy, které ke splnění cíle vedou.
2e31) Na popis stávajícího stavu nelze klást přemrštěné a formální požadavky.
2e32) Současný stav byl dle NSS popsán v posuzovaném případě dostatečně:

„..[39] Nejvyšší správní soud nyní přisvědčuje stěžovatelce, že cíle jejích dotčených čtyř projektů jsou popsány podrobněji a konkrétněji než v judikované věci. Z vymezení nynějších projektů je i pro laika patrný nejen konkrétní cíl, prvek novosti, ale také určité postupy, které ke splnění cíle vedou. Kasační soud se též ztotožňuje se stěžovatelkou, že na popis stávajícího stavu nelze klást přemrštěné a formální požadavky: jestliže například stěžovatelka usiluje o vývoj *„mikrováhy premix“* (Projekt 2), je zřejmé (argumentem *a contrario*), že takové zařízení neexistovalo a že dosavadní výrobní procesy využívaly jiných, méně efektivních technologií. Pokud popis projektu hovoří o *„snížení dopadu lidského faktoru“*, je zřejmé, že dosavadní stav vyžadoval vysoký podíl lidské (tj. nikoli automatizované) práce apod…..“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2f1) NSS souhlasil s tím, že není možné trvat na kasuistickém popisu konkrétního postupu k dosažení výzkumného řešení.
2f2) V extrému by to znamenalo, že výzkumný úkol by ztratil smysl, protože by bylo předem známo, jak se k cíli dopracovat.
2f3) Na jednu stranu nemají být cíle obecné a nic neříkající, na druhé straně nemůže být požadavek, aby byly tak konkrétní, jako kdyby byl už výzkumný úkol splněn:

„..[40] Nelze též požadovat po stěžovatelce kasuistický popis konkrétního postupu k dosažení výzkumného řešení. S nadsázkou lze k tomu říci, že pokud by takový popis stěžovatelka měla k dispozici, výzkumný úkol by ztratil smysl, protože by již bylo předem známo, jak lze k jeho řešení úspěšně dospět. Významný element nejistoty zde musí vždy existovat, ostatně jako v každém výzkumu. Z toho pak plyne, že cíle projektu sice nemají být příliš obecné až nicneříkající, ale současně nemohou být na druhé straně tak konkrétní, jako kdyby byl výzkumný úkol již splněn a jeho řešení bylo předem k dispozici….“.

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2g1) Z hlediska stavu lidského poznání NSS odmítl, že by součástí projektu VxV bylo mnoho stránek podrobného rozboru toho, co už v daném oboru může být notorietou, když takový rozbor je běžně přístupný i laikovi.
2g2) Daňové subjekty nejsou povinny psát v rámci projektu VxV pro správce daně, případně soudy, učebnice pro začátečníky v daném oboru:

„…[41] Stejně má kasační soud opačný názor než krajský soud na popis aktuálního stavu lidského poznání. Tento požadavek nemůže znamenat, že daňový subjekt (zde stěžovatelka) bude věnovat mnoho stránek podrobného, ba i laikovi přístupného, rozboru toho, co už v daném oboru může být notorietou. *Ad absurdum* lze říci, že daňové subjekty nejsou povinny psát pro daňové orgány (a správní soudy) učebnice pro začátečníky, které do detailu popíšou aktuální stav lidského poznání v daném oboru….“.

2g) NSS danou věc uzavřel tak, že i vzhledem k předchozí judikatuře byly v daném případě cíle projektu popsány dostatečně (bod 42 daného rozhodnutí).

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3) Způsob kontroly (část *IVd. Způsob kontroly a hodnocení projektů* body 43 až 64 daného rozhodnutí)

3a) V této části NSS potvrdil, že ve vztahu ke způsobu kontroly absentuje dostatečně určitá a jednoznačná výzva, ze které by byl schopen daňový subjekt identifikovat, jaké pochybnosti vyvstaly v této otázce na straně správce daně (bod 52).

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3b) Z hlediska dané věci pak NSS nejprve popsal, jak byl způsob kontroly uveden a popsán v projektu VxV a dále ve směrnici, na kterou daný projekt odkazuje

„..[58] Při posouzení důvodnosti této námitky vyšel Nejvyšší správní soud z dikce § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, podle kterého *projektová dokumentace obsahuje 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*.

[59] Stěžovatelka v projektové dokumentaci všech pěti posuzovaných projektů uvedla shodný způsob kontroly a hodnocení postupu řešení a dosažených výsledků: *„Společnost Barsys s. r. o. postupuje v oblasti vývoje nových produktů, postupů a technologií plánovaným postupem. Činnost společnosti v oblasti VaV jsou vytvářeny v ohraničených projektech s dokumentační podporou a výsledky výzkumu a vývoje jsou průběžně vyhodnocovány. Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků se bude řídit interní směrnicí Projekty výzkumu a vývoje – identifikace činností, dokumentace projektů a nákladů na ně vynaložených Barsys s. r. o.“* Zároveň u každého projektu stěžovatelka uvedla plánovaný harmonogram, jednotlivé etapy řešení projektů a předpokládanou dobu trvání.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

[60] Odkazovaná Směrnice obsahuje stručný popis kontroly činnosti: *„a) Kontrola realizovaných činností v rámci Projektu VaV probíhá průběžně; b) O kontrole je vyhotoven dvakrát ročně písemný protokol, Zpráva o průběhu projektu, kterým je potvrzen stav probíhajících činností v rámci Projektu VaV. Kontrolu provádí Pavel Bár – jednatel; c) Vzor Zpráva o průběhu Projektu VaV je přílohou č. 2 této Směrnice; d) Osoba odpovědná za kontrolu prezentuje výsledky kontroly vedení společnosti.“..“.*

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3c1) Dále pak NSS obecně uvedl, že z judikatury vyplývá, že musí být konkrétně z projektu seznatelné, jak bude projekt kontrolován a podle jakých hledisek bude hodnocena jeho úspěšnost.
3c2) Není však vyžadován exaktní, technicky rozvedený či nadměrně formalizovaný kontrolní mechanismus.
3c3) Za dostačující může být stručně vyjádřený systém kontroly, jestliže je z něj patrno, kdo a kdy kontrolu provádí a zda je správce daně schopen ověřit, zda se kontrola plánu skutečně provedla a za jakých podmínek budou považovány projekty za úspěšné:
„…[61] Nejvyšší správní soud konstatuje, že způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektů je formulován poměrně stručně. Sama tato stručnost však bez dalšího neznamená nesplnění požadavku § 34c odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů. Judikatura zdejšího soudu sice vyžaduje, aby z projektové dokumentace bylo konkrétně seznatelné, jak bude projekt kontrolován a podle jakých hledisek bude hodnocena jeho úspěšnost, nepožaduje však nutně exaktní, technicky rozvedený či nadměrně formalizovaný kontrolní mechanismus. Za dostačující proto může být i stručněji vyjádřený systém kontroly, jestliže je z něj patrno, kdo a kdy kontrolu provádí, zda je správce daně schopen ověřit, zda kontrola podle plánu skutečně proběhla a za jakých podmínek budou projekty považovány za úspěšné, a to zejména v případě, kdy jsou cíle projektu popsány detailněji jako v posuzovaném případě. Jestliže kontrola navíc v praxi skutečně probíhala a výsledky projektu byly průběžně předkládány jednateli společnosti k vyhodnocení a rozhodnutí o dalším postupu, nelze bez dalšího dovozovat, že takový mechanismus neobstojí jen proto, že není popsán složitě či víceúrovňově; to platí tím spíše u menších obchodních korporací s jednodušší organizační strukturou…..“

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

5) Rozpornost závěrů správce daně (část *IVe. Rozpornost závěrů v rozhodnutí žalovaného* body 65 až 67 daného rozhodnutí)

5a1) NSS obecně nepovažoval za vzájemně rozporné, případně nezákonné, že se správce daně zabýval jak formálními požadavky na náležitosti projektu VxV, tak otázkou oddělené evidence nákladů na VxV.
5a21) Bylo by sice logické, aby se správce daně zabýval nejprve formálními podmínkami a teprve po té (pokud budou splněny) podmínkami materiálními.
5a22) Pokud však obě podmínky posuzuje paralelně, nezpůsobuje to nepřezkoumatelnost ani nezákonnost jeho rozhodnutí (bod 67 daného rozhodnutí).

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

6) Otázka znaleckého posudku (část *IVg. Znalecký posudek* body 71 až 75 daného rozhodnutí)

6a) V dané části NSS řešil námitku, že co se týká cílů projektu VxV, bylo povinností správce daně k této otázce ustanovit znalce (body 71 a 72 daného rozhodnutí).

6b1) NSS souhlasil s tím, že v této otázce nebylo s odkazem na předchozí judikaturu NSS nutné ustanovit znalce.

6b21) Při posuzování formálních náležitostí projektu není obecně povinnost ustanovit znalce.

6b22) Tato povinnost nastupuje, pokud správce daně posuzuje jednotlivé projekty z hlediska materiálních požadavků.

6b23) O takovou situaci nešlo, když správce daně své závěry nezaložil na neporozumění technické stránky činnosti daňového subjektu, nýbrž na tom, že dle jeho názoru není z projektu patrno, jaké konkrétní cíle prostřednictvím nich mají být splněny:

„…[74] K této kasační námitce NSS předně připomíná svou ustálenou judikaturu, dle níž daňové orgány nejsou při posuzování splnění formálních náležitostí projektů výzkumu a vývoje vždy povinny ustanovit znalce. Tato povinnost nastupuje zejména tehdy, posuzují-li daňové orgány jednotlivé projekty z hlediska naplnění **materiálních požadavků** (viz např.r.ze dne 19.4.2024, č.j. 3 Afs 62/2022–105) O takový případ se však v nyní projednávané věci v zásadě nejednalo, neboť, jak správně uvedl krajský soud, žalovaný nezaložil své závěry na neporozumění technické stránce činnosti stěžovatelky, nýbrž na tom, že z předložených projektů nebylo zřejmé, jaké konkrétní cíle mají být jejich prostřednictvím splněny.

[75]V posuzované věci daňové orgány posuzovaly především splnění formálních podmínek, proto znalce ustanovit nemusely….“.

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3. Mzdové náklady

3.1. NSS 4 Afs 215/2024-37 ze dne 29.1.2025

-§ 34 odst. 3 ZDP
-Evidence - mzdových nákladů
- materiálových nákladů
§ 148 odst. 5 DŘ
Závaznost judikatury - nutnost zohlednit specifika každého případu.

1a) V daném případě šlo u společnosti BENEKOVterm s.r.o. za zdaňovací období roku 2013 o uplatnění odčitatelné položky z titulu nákladů na výzkum a vývoj u projektů *„PROJEKT VÝZKUMU A VÝVOJE 13-01 Výzkum a vývoj navýšení parametrů kotlů na tuhá paliva“* s dobou řešení od data zahájení 1. 1. 2013 do data ukončení 30. 6. 2014 (dále jen „Projekt 1“) a *„PROJEKT VÝZKUMU A VÝVOJE 13-02 Výzkum a vývoj nízkovýkonné řady kotlů na tuhá paliva“* s dobou řešení od data zahájení 1. 1. 2013 do data ukončení 31. 12. 2014 (dále jen „Projekt 2“).
1b) V daném případě šlo o nové posouzení dané věci ze strany KS v Ostravě na základě závazného pokynu NSS vyjádřené v jeho předchozím rozhodnutí 4 Afs 46/2023-39 ze dne 6.2.2024 (3.3.6.).
1c) V tomto rozhodnutí byla věc již posouzena meritorně, kdy NSS dal za pravdu KS v Ostravě i daňovému subjektu, že jím předložená evidence mzdových a materiálových nákladů týkajících se projektů VxV je z hlediska uplatnění odčitatelné položky dostatečná.
1d) K dané věci pak NSS dále podrobněji uvedl.

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3a) Dále se NSS s odkazem na předchozí judikaturu (bod 28 daného rozhodnutí) obecně zabýval smyslem oddělené evidence nákladů na výzkum a vývoj s tím, že je nutné rozlišit:
3a1) Nevedení oddělené evidence.
3a2) Neprůkaznost oddělené evidence.
3b) Daňový subjekt musí předložit důkazní prostředky, z kterých bude patrno, která činnost souvisí s výzkumem a vývojem a která s běžnou podnikatelskou činností:

„..[29] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-4, publ. pod č. 3977/2020 Sb. NSS, stejně jako z rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020-49, publ. pod č. 4379/2022 Sb. NSS, dále vyplývá, že je rozdíl mezi tím, zda nejsou náklady na výzkum a vývoj uznány z důvodu nevedení oddělené evidence, tzn. z důvodu jejich formálních nedostatků, anebo z důvodu neprůkaznosti této evidence [neunesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně souvislosti vynaložených nákladů (výdajů) s činností výzkumu a vývoje]. V posuzovaném případě byla sporná právě druhá z uvedených otázek, tj. zdali žalobkyně předložila dostatečně průkaznou evidenci, z níž by byla zřejmá souvislost vynaložených nákladů na Projekty 1 a 2 s činností výzkumu a vývoje. V tomto ohledu lze zároveň plně přisvědčit názoru stěžovatele, že za účelem dosažení nároku na odpočet nákladů vynaložených na výzkum a vývoj je daňový subjekt povinen prokázat nikoli pouze nějakou činnost, s níž souvisí nějaké náklady, nýbrž musí předložit dostatečně průkazné důkazní prostředky, z nichž je zřejmé, které činnosti souvisí s výzkumem a vývojem a které pouze s běžnou podnikatelskou činností….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4) V daném případě pak byl správce daně názoru, že předložená evidence ve vztahu k mzdovým nákladům není dostatečně průkazná, protože nemohl ověřit věcnou konkrétní každodenní náplň práce konkrétních zaměstnanců, tedy kdo a kdy prováděl činnost stěžejní pro řešení výzkumu a vývoje, to je rozbor normy ČSN EN 303-5:2013, výpočty a konstrukční návrhy jednotlivých částí kotlů, vývoje řídicí jednotky a sestavení prototypů včetně jejich následného testování, přičemž uvedené skutečnosti nebylo možné zjistit ani z ostatních předložených podkladů (bod 30 daného rozhodnutí).

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

5a) NSS uvedl, že z evidence musí být patrno, kolik hodin strávil zaměstnanec na řešení projektu výzkumu a vývoje a jaký materiál byl pro potřeby daného projektu pořízen.
5b) Mzdové náklady musí být zachyceny tak, aby hodiny každého pracovníka byly přiřaditelné ke konkrétnímu projektu.
5c) Stejně tak to platí u materiálových nákladů:

„..[31] Nejvyšší správní soud konstatuje, že bylo povinností žalobkyně vést podrobnou evidenci nákladů (výdajů), z níž je patrné, kolik hodin strávil který zaměstnanec prací na jednotlivých projektech, jaký materiál byl pro potřeby kterého projektu pořízen apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2020, č. j. 1 Afs 270/2020-26). Mzdové náklady musí být v evidenci zachyceny tak, aby odpracované hodiny daného pracovníka byly přiřaditelné ke konkrétnímu projektu výzkumné a vývojové činnosti. Náklady na materiál na výzkum a vývoj musí být z daňového hlediska evidovány odděleným způsobem, jenž musí být zcela transparentní. Vedení oddělené evidence nákladů na výzkum a vývoj je současně daňovým konstruktem, který vyžaduje na nákladových účtech oddělené evidování nákladů s jasnou, přehlednou a dohledatelnou vazbou na konkrétní projekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2024, č. j. 9 Afs 63/2024-50). Jakkoli s sebou takový postup nese vyšší administrativní zatížení žalobkyně, je třeba mít na zřeteli, že odpočet nákladů (výdajů) na výzkum a vývoj podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů představuje jisté beneficium, a pokud má daňový subjekt zájem z něj těžit, musí splnit striktní podmínky stanovené zákonodárcem…“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

6a1) Dle NSS se pak KS v Ostravě podrobně zabýval daňovým subjektem předloženými doklady, kdy mzdové listy a výkazy práce obsahovaly u každého konkrétního zaměstnance počet hodin odpracovaných na jednotlivých projektech.
6a2) Tyto údaje korespondovaly s uplatněnými mzdovými náklady a také korespondovaly s výpověďmi zaměstnanců.
6a3) Tyto údaje taktéž korespondovaly s popisem postupu jednotlivých výzkumných a vývojových činností ve Status reportech a následně Ukončovacích reportech, které byly vyhotoveny k oběma projektům.
6b1) Z hlediska pochybnosti správce daně ohledně rozboru normy ČSN EN 303-5:2013 a absence konkrétních výpočtů a konstrukčních návrhů jednotlivých částí kotlů, KS v Ostravě odkázal mimo jiné na daňovým subjektem předložené důkazní prostředky, jejichž součástí byly i obrázky a fotografie zachycující jednotlivé komponenty vyvíjeného kotle, testování procesu hoření, jakož i vypracované protokoly o provedeném měření.
6b2) Tyto důkazní prostředky korespondují s tvrzením daňového subjektu a ostatními důkazními prostředky:

„…[32] Citovanými skutečnostmi se krajský soud řádně zabýval zejména v odst. 28 až 35 odůvodnění napadeného rozsudku. Vyhodnotil jak předložené podklady definující konkrétní složení skupiny osob, která se v roce 2013 podílela na činnostech výzkumu a vývoje, tak jejich mzdové listy a výkazy práce, které obsahovaly ke každému jednotlivému zaměstnanci konkrétní počet odpracovaných hodin na Projektu 1 odděleně od Projektu 2.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

Tyto údaje srovnal s žalobkyní předloženým vyčíslením mzdových nákladů na jednotlivé osoby, které se podílely na činnostech výzkumu a vývoje, a dále s obsahem svědeckých výpovědí některých zaměstnanců žalobkyně. Krajský soud současně získané údaje porovnal s podrobným rozpisem a popisem postupu jednotlivých výzkumných a vývojových činností v Projektu 1 a 2 uvedeným ve Status reportech a následně Ukončovacích reportech vyhotovených k oběma Projektům. V odst. 32 odůvodnění napadeného rozsudku posoudil rovněž pochybnost stěžovatele, který konkrétní zaměstnanec prováděl rozbor normy ČSN EN 303-5:2013, přičemž se věnoval rovněž závěru stěžovatele ohledně absence předložení konkrétních výpočtů a konstrukčních návrhů jednotlivých částí kotlů, vývoje řídicí jednotky a sestavení prototypů včetně jejich následného testování žalobkyní. V této souvislosti konstatoval v odst. 30 odůvodnění napadeného rozsudku, že průběh jednotlivých prací na prototypech kotlů žalobkyně doložila daňovým orgánům již v podání ze dne 31. 8. 2018, jehož součástí byly obrázky a fotografie zachycující jednotlivé komponenty vyvíjeného kotle, testování procesu hoření, jakož i vypracované protokoly o provedeném měření. Uvedené údaje podle krajského soudu plně korespondovaly již zmíněným Status reportům a Ukončovacím reportům vypracovaným samostatně pro Projekty 1 a 2….“.

7) Dle NSS pak správce daně pouze setrval na svých závěrech týkajících se jím tvrzené neprůkaznosti daňových subjektem předložené evidence a nijak nereaguje na odůvodnění KS v Ostravě (bod 33 daného rozhodnutí).

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

8a1) Správce daně trval na prokázání konkrétní činnosti každého zaměstnance, a to každý jednotlivý den na daných projektech výzkumu a vývoje.
8a2) V této souvislosti pak trval na předložení úkolových listů.
8b) Nijak však nereagoval na závěr KS v Ostravě, který uvedl, že sice evidence daňového subjektu mohla být podrobnější (i vzhledem k úkolovým listům), bylo však možné z hlediska ostatních dokladů dostatečně ověřit správnost uplatnění mzdových nákladů jakožto odčitatelné položky.
8c1) Z tohoto hlediska NSS zmínil závěry výslechů zaměstnanců, kteří uvedli, že mzdové listy (kde byla činnost oddělena) byly vypracovány na základě předložení úkolových listů účtárně.
8c2) Na tento argument správce daně nijak nereaguje:

„..[34] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že podstatou kasační argumentace stěžovatele byl jeho požadavek na prokázání konkrétní činnosti konkrétního zaměstnance žalobkyně za každý jednotlivý den v měsíci vykonané v procesu výzkumu a vývoje. V tomto ohledu zdůrazňoval nedostatečnost předložené mzdové evidence a výkazů práce a trval na předložení úkolových listů, z nichž jediných by byly uvedené skutečnosti dostatečně patrné. Nijak však nereagoval na závěr krajského soudu, podle něhož byť mohla být právě s ohledem na obsah úkolových listů evidence žalobkyně ještě podrobnější, bylo možné s ohledem na ostatní předložené podklady dostatečně zjistit rozhodné skutečnosti podstatné pro ověření konkrétního průběhu činností spojených s výzkumem a vývojem.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

Krajský soud dále zdůraznil, že z provedených svědeckých výpovědí některých zaměstnanců žalobkyně vyplynulo, že předkládali vypracované úkolové listy účtárně, kde byly podkladem pro vypracování mzdových listů a jejich mzdových nákladů na činnost výzkumu a vývoje. Stěžovatel však na tento argument nijak nereagoval. Pouze zopakoval svou pochybnost o zapojení zaměstnanců dělnické profese do obou Projektů od jejich počátku, kdy lze očekávat spíše návrhovou než konstrukční činnost, aniž by v tomto ohledu uvedl cokoli konkrétního….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

9) Z tohoto hlediska NSS odmítl odkaz správce daně na judikaturu NSS, která uvádí, že ani správce daně ani soud nemají povinnost dovozovat formální náležitosti projektu VxV z různých, vzájemně nesouvisejících listin (dokumentů), a to z důvodu:
9a) Uvedená judikatura se týká náležitostí projektu VxV, kdežto v nyní posuzované situaci šlo o evidenci mzdových nákladů.
9b1) V nyní posuzovaném případě nešlo o předložení vzájemně nesouvisejících listin (dokumentů), ale naopak šlo o podklady (dokumenty, resp. listiny), které spolu vzájemně souvisely a doplňovaly se.
9b2) Z ničeho tedy nevyplývá, že by po správci daně někdo vyžadoval, aby sám aktivně propojoval ničím nesouvisející dokumenty a z nich měl následně dovozovat skutečnosti, které měl tvrdit a prokazovat daňový subjekt (bod 35 daného rozhodnutí).

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

10a) Stejně tak NSS odmítl správcem daně tvrzenou neprůkaznost evidence materiálových nákladů.
10b1) V daném případě jednotlivé výdejky byly označeny konkrétními názvy prototypů kotlů, k nimž se vztahovaly.
10b2) Materiál byl ve výdejkách konkrétně popsán a vyjmenován.
10b3) Výdej materiálu časově odpovídal postupu prací na projektech VxV.
10c) NSS se pak ztotožnil s tím, že požadavky, které na evidenci kladl správce daně (dle správce daně nelze z výdejek ověřit, že vykazovaný materiál byl fakticky v tvrzeném množství skutečně použit na výrobu daných prototypů, protože daňový subjekt nepředložil kalkulaci nákladů na jejich výrobu - bod 12 daného rozhodnutí), by ve svém důsledku vedly k tomu, že by žádný daňový subjekt nebyl schopen prokázat relevantní souvislost jakéhokoliv nákladu k projektu VxV.
10d) V daném případě výdejky uvádí, jaký materiál, kdy a v jakém množství byl vydán na vývojovou dílnu pro účely zhotovení konkrétního prototypu - to považoval NSS za dostatečné.
10e) Správce daně nevysvětlil, proč trval na předložení kalkulace nákladů:

„.[36] NSS nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že rovněž materiálová evidence předložená žalobkyní byla nedostatečně průkazná. Žalobkyně podle stěžovatele neprokázala spotřebování jí vykázaného materiálu v souvislosti s výrobou prototypů při řešení projektu výzkumu a vývoje, neboť ze skladových výdejek nelze ověřit, že vykazovaný materiál byl fakticky v tvrzeném množství použit pro výrobu vyvíjených prototypů, přičemž žalobkyně nepředložila ani kalkulaci nákladů na jejich výrobu.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

Průkazností materiálové evidence se krajský soud zabýval zejména v odst. 34 a 35 odůvodnění napadeného rozsudku. Poukázal na skutečnost, že jednotlivé skladové výdejky byly označeny konkrétními názvy prototypů kotlů, k nimž se vztahovaly. Doplnil, že údaje o vyskladnění materiálu, které byly ostatně v předmětných výdejkách konkrétně popsány a vyjmenovány, časově odpovídaly postupu prací podle Status reportu k Projektu 1. NSS se v této souvislosti současně ztotožňuje s argumentem žalobkyně, že v důsledku požadavků kladených stěžovatelem na ni by prakticky žádný daňový subjekt nebyl schopen prokázat relevantní souvislosti jakéhokoli nákladu. Naopak skladové výdejky konkrétně uvádí, jaký materiál, kdy a v jakém množství byl vydán na vývojovou dílnu pro účely zhotovení konkrétního prototypu, přičemž tyto údaje odpovídaly ostatním doloženým podkladům, jak konstatoval již krajský soud. Stěžovatel ani nijak konkrétně nevysvětlil, z jakého důvodu tyto skutečnosti pominul a trval na předložení kalkulace nákladů, z níž jediné by podle něj bylo možné ověřit tvrzení žalobkyně…“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

11a) V závěru pak NSS uvedl, že na výše uvedeném nemůže nic změnit judikatura, na kterou odkazoval správce daně, kdy jeho úkolem bylo posoudit konkrétní skutkové okolnosti dané věci.

11b) Z judikatury lze sice vycházet, ale každý případ je individuální a je nutné jej posuzovat individuálně.

11c) Posouzení správce daně pak bylo v daném případě chybné (bod 37 daného rozhodnutí).

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3.2. NSS 7 Afs 161/2025-50 ze dne 20.8.2026

§ 34b odst. 1 písm. c) ZDP - evidence mzdových nákladů
měsíční/roční průměr
výpočet hodinové mzdy (svátky dovolené)
průkaznost evidence
§ 348 odst. 1 písm. b) ZP

1a) V daném případě šlo u společnosti KOH-I-NOOR PONAS s.r.o. (dále také jen „daňový subjekt“) o otázku uplatnění odpočtu na VxV za zdaňovací období let 2019 a 2020.
1b111) Předmětem sporu bylo především uplatnění odpočtu mzdových nákladů, který byl vyloučen zejména z důvodu, že předložená evidence týkající se zaměstnanců, kteří měli pracovat na projektech výzkumu a vývoje, byla neprůkazná a obsahovala řadu závažných rozporů.
1b112) Například v některých případech uplatněné mzdové náklady převyšovaly superhrubou mzdu zaměstnance, zaměstnanci měli na projektu pracovat v době, kdy čerpali dovolenou, počet vykázaných hodin u jednoho zaměstnance za jediný den činil 38, resp. 32 hodin a z evidence nebylo možné určit, kdy, v jakém rozsahu a jakou konkrétní činnost zaměstnanci na příslušném projektu vykonávali.

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

1b12) NSS potvrdil neprůkaznost této evidence a možnost z tohoto důvodu předmětné mzdové náklady z odpočtu vyloučit.
1b21) Dalším důvodem, pro který byl odpočet zpochybněn, bylo použití průměrné hodinové sazby. Daňový subjekt vycházel z roční průměrné hodinové sazby, zatímco správce daně považoval za správné vycházet z měsíčních údajů.
1b221) NSS dal v daném konkrétním případě za pravdu správci daně.
1b222) Současně však použití ročních údajů zcela nevyloučil. Odkázal na předchozí judikaturu, která možnost použít ročních výdajů připustila v situaci, kdy by byly oba ukazatele (roční i měsíční) srovnatelné. To nebylo v daném případě daňovým subjektem doloženo.
1b31) V další části se NSS zabýval otázkou, jak při výpočtu průměrné hodinové sazby zohlednit náhradu mzdy za dovolenou a svátky. Sporné nebylo, zda tyto náhrady mohou být součástí osobních nákladů, ale jakým způsobem se mají do výpočtu promítnout. Otázkou bylo, zda se odpovídající hodiny mají zahrnout rovněž do celkového počtu hodin, kterým jsou mzdové náklady děleny. Správce daně a KS zastávali názor, že ano.
1b321) Tento závěr však NSS korigoval. Zdůraznil, že pokud by se hodiny odpovídající dovolené či svátkům zahrnovaly do celkového počtu hodin ve jmenovateli hodinové sazby, musely by se odpovídajícím způsobem promítnout také do posledního členu vzorce, tedy do rozsahu hodin, kterým se vypočtená hodinová sazba následně násobí. Jinak by mohlo dojít k tomu, že část nákladů na dovolenou či svátky nebude do odpočtu vůbec zahrnuta.
1b322) Na druhé straně NSS výslovně neuvedl, že výpočet prosazovaný daňovým subjektem je bez dalšího správný. Připustil, že i tento způsob výpočtu může v některých

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

1b33) Tato dílčí nesprávnost v právním posouzení správcem daně a KS v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích však neměla vliv na celkovou správnost výsledku věci, protože nosným důvodem pro vyloučení mzdových nákladů z odpočtu byla neprůkaznost předložené evidence a použít roční hodinové sazby.
1b4) V poslední části NSS stručně uvedl, že pokud byly režijní náklady vypočteny s použitím vstupních údajů zahrnujících zpochybněné mzdové náklady, bylo správné v odpovídající části vyloučit z odpočtu také část režijních nákladů.
1c) K dané věci pak NSS dále podrobněji uvedl.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2a) V prvé části se NSS zabýval otázkou předložené evidence pracovní doby, která se týkala projektů výzkumu a vývoje.
2b1) Z tohoto hlediska především uvedl, že argumentace daňového subjektu byla obecná a spočívala v tvrzení, že předložená evidence byla přehledná, srozumitelná a průkazná a případné nedostatky představovaly pouze drobná administrativní pochybení.
2b2) Daňový subjekt však konkrétně nereagoval na jednotlivé závažné nedostatky, které zjistil správce daně a následně zohlednil KS.
2c) NSS v této souvislosti uvedl konkrétní příklady rozporů v evidenci:
2c1) Zaměstnanec měl vykázáno 23 hodin práce na projektu výzkumu a vývoje v den, kdy podle evidence docházky čerpal dovolenou.
2c2) Jiní zaměstnanci měli v jediném dni vykázáno 38, resp. 32 hodin práce.
2c3) Z ručně vedených výkazů nebylo v řadě případů možné jednoznačně zjistit, kdy, v jakém rozsahu a jakou konkrétní činnost zaměstnanec na příslušném projektu vykonával, ani zda šlo skutečně o činnost výzkumu a vývoje nebo o běžnou pracovní činnost.
2c4) U jednoho zaměstnance činily vykázané mzdové náklady na projektech výzkumu a vývoje 55.322,83 Kč, zatímco jeho superhrubá mzda za daný měsíc činila pouze 52.614 Kč (body 23 a 24 daného rozhodnutí).

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2d1) NSS proto tuto část uzavřel tak, že v evidenci byly zjištěny konkrétní a závažné nesrovnalosti, které ve svém souhrnu zpochybňovaly její věrohodnost a průkaznost a odůvodňovaly vyloučení sporných mzdových nákladů z odpočtu.
2d2) V této souvislosti NSS odmítl, že by šlo o přepjatý formalismus v neprospěch daňového subjektu.
2d31) NSS obecně souhlasil s tím, že zákon nepředepisuje konkrétní formu evidence.
2d32) Musí však jít o evidenci průkaznou a kontrolovatelnou, která umožňuje jednoznačně propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými náklady.
2d33) NSS současně s odkazem na předchozí judikaturu připomněl, že odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje daňové zvýhodnění, a proto jsou s jeho uplatněním spojeny zvýšené nároky na prokázání splnění všech zákonných podmínek (bod 27 a 28 daného rozhodnutí).

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3a1) V další části se NSS zabýval otázkou použití průměrné hodinové sazby mzdových nákladů.
3a2) NSS odkázal na předchozí judikaturu, z níž vyplývá, že mzdový náklad vypočtený pouze na základě ročního průměru nemusí odpovídat skutečně zaúčtovanému osobnímu nákladu v jednotlivých měsících a neumožňuje dostatečně přesné propojení s jednotlivými účetními doklady a je tedy obecně nutné použít měsíční mzdové náklady:

„..[30] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelce lze přisvědčit pouze potud, že zákon o daních z příjmů výslovně nestanoví jedinou přípustnou metodu výpočtu osobních nákladů na projekty výzkumu a vývoje. Z toho však neplyne, že jakýkoli takový postup obstojí bez dalšího. Rozhodující je, zda zvolená metoda umožňuje průkazně vyjádřit skutečně vynaložené náklady. Krajský soud proto správně nevycházel z úvahy, zda je stěžovatelkou zvolený postup výslovně zakázán, nýbrž z toho, zda v posuzované věci obstojí z hlediska průkaznosti a věrného zachycení skutečně vynaložených nákladů. Současně krajský soud v bodě 40 napadeného rozsudku odkázal na rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2022, č. j. 8 Afs 168/2020-51, z něhož dovodil, že judikatura Nejvyššího správního soudu zpravidla připouští využití měsíčních průměrů, a dále na rozsudek NSS ze dne 22. 6. 2023, č. j. 10 Afs 16/2021-74, v němž se Nejvyšší správní soud k použití ročních průměrů postavil odmítavě. Nejvyšší správní soud dodává, že jeho pozdější judikatura tento přístup dále potvrdila. Například v rozsudku ze dne 12. 11. 2025, č. j. 4 Afs 189/2024-43, výslovně zdůraznil, že mzdový náklad vypočtený pouze na bázi ročního průměru nemusí odpovídat skutečně zaúčtovanému osobnímu nákladu v jednotlivých měsících a neumožňuje řádné propojení s jednotlivými účetními doklady…“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3b1) NSS současně uvedl, že KS se dostatečně vypořádal i s judikaturou, která použití ročních údajů zcela nevylučovala.
3b2) Tato judikatura však vycházela ze situace, kdy bylo možné roční údaj porovnat se mzdou vyplacenou v jednotlivých měsících a nebyly zde významné rozdíly (oba ukazatele byly srovnávané). V nyní posuzované věci tato podmínka splněna nebyla:

„..[31] Jestliže stěžovatelka namítá, že krajský soud opomněl, resp. bagatelizoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, která podle jejího názoru připouští použití ročních průměrů, ani tomuto tvrzení nelze přisvědčit. Krajský soud výslovně zmínil, že i v judikatuře Nejvyššího správního soudu se ojediněle objevují závěry připouštějící v určité míře práci s ročními údaji. V bodě 42 napadeného rozsudku poukázal na rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2025, č. j. 3 Afs 301/2023-68, a uvedl, že kasační soud v něm zmínil měsíční či i roční průměry, avšak pouze v obecné rovině. V bodě 41 napadeného rozsudku se pak zabýval rozsudkem NSS ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021-57, a vysvětlil, že Nejvyšší správní soud v něm roční mzdu a priori nevyloučil, avšak za situace, kdy bylo možné ji porovnat se mzdou vyplacenou v jednotlivých měsících a kdy oba tyto ukazatele předložil daňový subjekt….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3c1) NSS proto tuto část uzavřel tak, že v daném případě správce daně i KS nepochybil, pokud odmítly použití ročních mzdových průměrů.
3c2) Daňový subjekt přitom tyto závěry konkrétní argumentací relevantně nezpochybnil:

„…[32] Z uvedeného je zřejmé, že krajský soud tuto judikaturu nezamlčel, nýbrž na ni výslovně poukázal a současně vysvětlil, za jakých podmínek se v ní připouští práce s ročními údaji. Stěžovatelka však proti těmto konkrétním závěrům nijak nebrojí. Netvrdí, že by její věc byla skutkově a právně srovnatelná s případy, v nichž Nejvyšší správní soud připustil práci s ročními údaji, ani že by na její případ dopadaly závěry citované judikatury za tam vyložených podmínek. Setrvává pouze na obecném tvrzení, že krajský soud tuto judikaturu bagatelizoval. Za této situace nemůže její argumentace obstát. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud právní otázku neposoudil nesprávně, pokud použití ročních mzdových průměrů v nyní posuzované věci hodnotil jako další prvek směřující k neprůkaznosti evidence žalobkyně. Tato kasační námitka tedy není důvodná….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4a11) V další části se NSS zabýval otázkou zohlednění náhrady mzdy za dovolenou a svátky. Podstatou problému bylo, zda se při výpočtu do celkového počtu hodin, kterým jsou děleny celkové osobní náklady včetně náhrad za dovolenou a svátky, mají zahrnout také hodiny odpovídající dovolené a svátkům. Správce daně i KS zastávali názor, že ano.
4a12) Tento kategorický závěr však NSS odmítl. Uvedl, že pokud by zaměstnanec pracoval výlučně na projektu výzkumu a vývoje a v rozhodném období čerpal dovolenou, náhrada mzdy za tuto dovolenou by měla být v celém rozsahu způsobilá k zahrnutí do odpočtu. Pokud by však byly hodiny dovolené zahrnuty do jmenovatele hodinové sazby a následně by se tato snížená sazba násobila pouze skutečně odpracovanými hodinami, část nákladů odpovídající dovolené by se do odpočtu vůbec nepromítla.
4a21) Za relevantní NSS nepovažoval ani odkaz správce daně na rozsudek SDEU ve věci Williams a další, C-155/10.
4a22) Tento rozsudek řešil pracovněprávní otázku odměňování zaměstnance během dovolené, nikoliv způsob daňového rozvržení osobních nákladů mezi činnosti výzkumu a vývoje a ostatní pracovní činnosti:
4a3) NSS proto uvedl, že pokud by se hodiny dovolené či svátků zahrnovaly do celkového počtu hodin ve jmenovateli hodinové sazby, bylo by nezbytné je odpovídajícím způsobem promítnout také do posledního členu vzorce, tedy do rozsahu hodin, kterým se vypočtená sazba následně násobí:

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

„..[37] Podle NSS výpočet prosazovaný žalovaným, který zahrnuje dobu čerpání dovolené do jmenovatele hodinové sazby, nelze opřít o závěry výše uvedené judikatury. Problematičnost tohoto postupu lze ukázat na příkladu zaměstnance, který vykonává práci výlučně na VaV a v rozhodném období čerpá dovolenou. Náhrada mzdy za dovolenou takového zaměstnance představuje náklad, který by mu měl být v celém rozsahu přiznán v rámci odpočtu na VaV. Zahrne-li se však náhrada mzdy do čitatele hodinové sazby a současně se do jejího jmenovatele zahrne doba čerpání dovolené, hodinová sazba se sníží. Je-li následně tato nižší sazba násobena pouze hodinami skutečně odpracovanými na VaV, část nákladů odpovídající době dovolené se do odpočtu vůbec nepromítne. Tento postup by tak neumožnil uplatnit náhradu mzdy za dovolenou v plném rozsahu ani u zaměstnance, který vykonával výlučně činnosti VaV

[38] Odkaz žalovaného na rozsudek Soudního dvora ve věci Williams a další, C-155/10, na uvedeném nic nemění. Soudní dvůr se v tomto rozsudku zabýval požadavky vyplývajícími z práva zaměstnance na placenou dovolenou, konkrétně otázkou, jaké složky odměny musí být zohledněny při určení odměny náležející zaměstnanci za dobu jejího čerpání. Zdůraznil, že zaměstnanec musí být během dovolené z hlediska odměny postaven do situace srovnatelné s obdobím, kdy pracuje. Neřešil však způsob daňového rozvržení osobních nákladů zaměstnavatele mezi činnosti VaV a jiné pracovní činnosti ani konstrukci hodinové sazby pro účely odpočtu na podporu VaV. Pokud žalovaný odkazuje na § 348 odst. 1 písm. b) zákoníku práce, podle něhož se doba dovolené považuje za výkon práce, z tohoto ustanovení bez dalšího neplyne povinnost zahrnout tuto dobu do jmenovatele hodinové sazby.

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

Uvedené ustanovení totiž primárně upravuje pracovněprávní účinky čerpání dovolené, nikoli způsob rozvržení osobních nákladů zaměstnavatele pro daňové účely. Pokud však žalovaný z této skutečnosti dovozuje, že se doba dovolené nemá odlišovat od pracovní doby, pak by tato argumentace spíše vedla k závěru, že pokud by se doba čerpání dovolené zahrnovala do jmenovatele hodinové sazby, musela by se odpovídajícím způsobem promítnout i do posledního členu vzorce, tedy do rozsahu, kterým se takto vypočtená sazba na konci násobí…..".

4b) Výpočet použitý správcem daně tak NSS považoval v tomto dílčím ohledu za nesprávný a rozporný s předchozí judikaturou NSS, protože mohl vést k tomu, že část nákladů jinak způsobilých k zahrnutí do odpočtu by se v něm vůbec neprojevila:

„…[39] V nyní posuzované věci je rozhodné, v jakém rozsahu osobní náklady zaměstnance skutečně zatěžují realizaci VaV. Pokud by byl přijat výklad zastávaný žalovaným a aprobovaný krajským soudem, mohlo by to vést k tomu, že část nákladů, které jsou jinak způsobilé být zahrnuty do odpočtu na podporu VaV, by se při výpočtu hodinové sazby do odpočtu vůbec nepromítla. Takový důsledek je přitom obtížně slučitelný se závěry rozsudku NSS ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, z něhož plyne, že náhrada mzdy za dovolenou zaměstnance podílejícího se na realizaci VaV je osobním nákladem způsobilým být zahrnutým do odpočtu, a že nelze bez rozumného důvodu vytvářet takový výklad, který by zaměstnavatele, popř. zprostředkovaně i zaměstnance, finančně motivoval k nečerpání dovolené. Krajský soud proto pochybil, pokud v tomto dílčím ohledu přisvědčil závěru žalovaného….".

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4c1) NSS však současně výslovně uvedl, že ani výklad zastávaný daňovým subjektem nelze bez dalšího považovat za správný a obecně použitelný ve všech případech.
4c2) Korekce NSS se týkala pouze závěru, že z předchozí judikatury ani z § 348 odst. 1 písm. b) ZP nevyplývá povinnost zahrnovat dobu čerpání dovolené do jmenovatele hodinové sazby způsobem použitým správcem daně a aprobovaným KS:

„..[40] Tímto dílčím závěrem však NSS nevyslovuje, že naopak výklad zastávaný stěžovatelkou je bez dalšího správný a použitelný ve všech případech. Je si vědom, že i tento přístup by mohl v některých specifických případech vést k neodpovídajícím výsledkům, pokud by neumožňoval přiměřené a věrné rozvržení osobních nákladů podle skutečného rozsahu činností VaV. Závěry vyslovené výše proto znamenají pouze to, že z judikatury, na niž odkázal žalovaný, ani z § 348 odst. 1 písm. b) ZP neplyne povinnost zahrnovat dobu čerpání dovolené do jmenovatele hodinové sazby způsobem, který žalovaný a krajský soud přijaly. NSS proto v nyní posuzované věci uzavírá, že úvaha přijatá žalovaným a aprobovaná krajským soudem v tomto dílčím ohledu neobstojí….“.

4e) Toto dílčí pochybení správce daně a KS však nemělo vliv na výsledek věci, neboť ostatní zjištěné nedostatky byly samy o sobě dostatečným důvodem pro závěr o neprůkaznosti evidence mzdových nákladů a jejich vyloučení z odpočtu (bod 41 daného rozhodnutí).

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

5a) V poslední části se NSS stručně zabýval námitkou týkající se neuznání části režijních nákladů.
5b1) Nepovažoval ji za důvodnou, protože tyto režijní náklady byly vypočteny s použitím vstupních údajů zahrnujících právě sporné mzdové náklady.
5b2) Jestliže neobstál základ, z něhož daňový subjekt při jejich výpočtu vycházel, nemohl obstát ani navazující výpočet odpovídající části režijních nákladů:

„..[42] Z výše uvedeného důvodu nemůže být důvodná ani námitka směřující proti neuznání navazující části režijních nákladů. Krajský soud v bodech 53 a 54 napadeného rozsudku správně vyšel z toho, že režijní náklady byly stěžovatelkou vykázány s použitím vstupních údajů, jejichž součástí byly právě sporné mzdové náklady na VaV. Jestliže tedy neobstál základ, z něhož stěžovatelka při jejich výpočtu vycházela, nemohl obstát ani navazující výpočet těchto nákladů…..“.

$$\text{Průměrná denní mzda} = \frac{\text{Celkové měsíční mzdové náklady}}{\text{(doba včetně svátku a dovolené}} \times \text{??? (jen odpracovaná době)}$$

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4. Chybné nezúčtování do nákladů, resp. odpočet z nedokončených investic (účet 042)

4.1. NSS 1 Afs 357/2021-50 ze dne 7.6.2022

§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
§ 24 odst. 1 ZDP - know-how
- nahrazení chybějících dokladů výpovědí
§ 34c odst. 1 ZDP - náležitosti projektu VxV
§ 23 odst. 2 a 10 ZDP, § 21h ZDP - zásoby
TZ x Oprava § 33 ZDP

1a1) V daném případě šlo u společnosti ANITA B s.r.o. za zdaňovací období 2014 o větší množství položek upravující základ daně, kdy NSS ve většině případů potvrdil správnost doměření daně.
1a2) Pouze ve dvou případech vrátil věc do odvolacího řízení v zásadě z důvodu procesního nevypořádání se s námitkou daňového subjektu, a proto, že nesouhlasil s tím, že na výdejce jako podmínka daňové uznatelnosti musí být uvedena jednotková cena.
1b) K dané věci pak NSS dále podrobněji uvedl:

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2) Odečet nákladů na výzkum a vývoj (část *III.A Náklady na vědu a výzkum*, body 27 – 36 daného rozhodnutí)

2a) V úvodu NSS zdůraznil s odkazem na předchozí judikaturu význam projektu výzkumu a vývoje a jeho formálních náležitostí pro možnost uplatnění odečtu nákladů na výzkum a vývoj (bod 29 daného rozhodnutí).

2b) Dále NSS uvedl pochybení daňového subjektu v daném případě:
2b1) Není uvedeno datum zahájení projektu ani den předpokládaného ukončení.
2b2) Není prokázáno schválení projektu před jeho zahájením, kdy naopak z uzavřené smlouvy vyplývá schválení až po zahájení výzkumu a vývoje.
2b3) Projekt neobsahuje předpokládané náklady na řešení v jednotlivých letech.
2b4) Projekt neobsahuje kvalifikaci osob, které budou projekt odborně zaštiťovat formou pracovně právního vztahu.
2b5) Projekt neobsahuje způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků (bod 31 daného rozhodnutí).

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2d1) V poslední části se NSS zabýval námitkou chybně zaúčtovaných položek na účet 041, které měly být dle daňového subjektu správně zaúčtovány do nákladů.
2d2) NSS jednak připomněl podání dodatečného daňového přiznání.
2d3) Mimo to NSS souhlasil s názorem správce daně, že uplatnění nákladu není možné, neboť nebyl uvedený náklad účtován dle účetních předpisů do účetních nákladů:

„…[35] Stěžovatel též uvedl, že náklady na projekt nesprávně účtoval na účtu 041 500, byť měly být zaúčtovány na jinou účtovou třídu, a v této souvislosti namítl, že „správce daně měl tyto náklady promítnout do dodatečně stanovené daně“. Jak uvedl již krajský soud v bodě 39 napadeného rozsudku, tato chyba vyústila v podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za následující zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017. Uvedenou námitkou se rovněž zabýval i žalovaný, který v bodě 114 napadeného rozhodnutí uvedl, že pro uplatnění nákladu není splněna podmínka uvedená v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že výdaj (náklad) byl jako náklad podle účetních předpisů rovněž účtován. Nejvyšší správní soud s tímto souhlasí a bez dalšího na tuto argumentaci odkazuje…..“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4.2. NSS 4 Afs 229/2022-41 ze dne 7.8.2023

§ 34 odst. 4 ZDP a § 34b ZDP V x V nedokončená investice a odpočet

1a) V daném případě šlo u společnosti Shimano Czech Republic, s.r.o. za zdaňovací období roku 2013 a 2014 o odčitatelnou položku z titulu nákladů na výzkum a vývoj, kterou správce daně odmítl uznat z důvodu, že se vztahovala k nákladům zachyceným jako nedokončená investice a podmínkou pro uplatnění předmětné odčitatelné položky je, že se jedná o účetní, daňově uznatelný náklad.
1b) NSS tento závěr potvrdil, a to i v případě, kdy je na nedokončenou investici účtováno chybně, když k dané věci dále podrobněji uvedl:

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2a) V úvodu NSS citoval odůvodnění KS v Brně, který s odkazem na předchozí rozhodnutí NSS uvedl, že pokud byly předmětné náklady zachyceny na účtu nedokončených investic, není možné u nich uplatnit odečet z titulu nákladů na výzkum a vývoj:

„…[27] Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 25. 11. 2021, č. j. 62 Af 92/2019 73, vyslovil, že „jestliže žalobce namítá, že provedl opravu chybného účtování ve věci výsledků výzkumu a vývoje, která se projevila v podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za následující zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017, a že správce daně bez dalšího daň na základě podaných dodatečných daňových přiznání doměřil, čímž uvedené důvody plně akceptoval, tak podstatné je, že žalobce v rámci zdaňovacího období 2014 náklady související s výzkumem a vývojem neúčtoval na vrub nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nýbrž na vrub účtu 041500 Pořízení nehmotných investic mopy, přestože náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku nelze uznat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Proto zdejší soud nemá uvedenému postupu správce daně co vytknout; správní orgány postupovaly v souladu se zákonem.“ Tento závěr aproboval Nejvyšší správní soud v navazujícím řízení o kasační stížnosti, když v odstavci 35 rozsudku ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021 50, uvedl, že stěžovatel „náklady na projekt nesprávně účtoval na účtu 041 500, byť měly být zaúčtovány na jinou účtovou třídu, a v této souvislosti namítl, že ‚správce daně měl tyto náklady promítnout do dodatečně stanovené daně‘. Jak uvedl již krajský soud v bodě 39 napadeného rozsudku, tato chyba vyústila v podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za následující zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

Uvedenou námitkou se rovněž zabýval i žalovaný, který v bodě 114 napadeného rozhodnutí uvedl, že pro uplatnění nákladu není splněna podmínka uvedená v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že výdaj (náklad) byl jako náklad podle účetních předpisů rovněž účtován. Nejvyšší správní soud s tímto souhlasí a bez dalšího na tuto argumentaci odkazuje“…..“.

2b) NSS se s názorem prvního senátu, že odečet z titulu nákladů na výzkum a vývoj není možný uplatnit u nákladů, které nebyly zaúčtovány do účetních nákladů, ztotožnil:

„..[*28] Nejvyšší správní soud v uvedeném judikátu přezkoumávaný rozsudek Krajského soudu v Brně i jemu předcházející rozhodnutí žalovaného zrušil, nicméně tak učinil ve vztahu k jiným druhům nákladů. Proto je nutné pro účely nyní posuzované věci vycházet ze skutečnosti, že jiný senát Nejvyššího správního soudu vyslovil závěr, podle něhož pokud výdaje vynaložené na výzkum a vývoj nebyly podle příslušných účetních předpisů zaúčtovány jako náklady, není možné je uznat za odčitatelné položky.*

[29] S tímto právním názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje i pro účely nyní posuzované věci a neshledává žádný důvod se od něho odchýlit, neboť se nejedná o jinou situaci a stížnostní argumentace vznesená v tomto řízení nemůže jeho správnost zpochybnit…..“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

2c) Dle NSS tento závěr platí i v případě, kdy k uvedenému účetnímu zachycení došlo v důsledku účetní chyby:

„..31] Dále podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném ve zdaňovacím období roku 2013, a § 34b odst. 1 písm. c) téhož zákona, ve znění účinném ve zdaňovacím období roku 2014, musely být výdaje vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Nelze tedy přisvědčit stěžovatelce, že i přes účetní chybu jí nárok na odpočet výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje náležel podle těchto ustanovení zákona o daních z příjmů, prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. a metodického pokynu Ministerstva financí D 288. Pro jeho řádné uplatnění byla totiž výslovně stanovena povinnost zaúčtovat uvedené výdaje do nákladů, a to odděleně od ostatních výdajů….“.

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3a) Výše uvedený závěr není dle NSS výrazem přepjatého formalismu, ale zohledňuje nezbytné přísné podmínky pro uplatnění odčitatelné položky z titulu nákladů na výzkum a vývoj.
3b1) Jednou z podmínek pro uplatnění uvedeného odpočtu je vedení oddělené evidence výdajů vynaložených na výzkum a vývoj od ostatních výdajů.
3b2) Proto není možné považovat za nepřiměřené upřednostnění formálního stavu, pokud je požadováno, aby pro možnost uplatnění dané odčitatelné položky bylo účtováno o položce, u které je odpočet uplatňován do účetních daňově relevantních nákladů:

„….[33] Nicméně v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 56, Nejvyšší správní soud připomněl, že právě s ohledem na tuto značnou výhodnost možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož podoba musí splňovat přísné požadavky. Další z podmínek, jejímž splněním zákon o daních z příjmů podmiňuje uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, je již zmíněné vedení oddělené evidence výdajů vynaložených na podporu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů. Proto ani podmínění uplatnění odpočtu výdajů na výzkum a vývoj jejich účtováním v příslušné nákladové účetní skupině není možné považovat za nepřiměřené upřednostnění formálního stavu před stavem skutečným. Poukaz stěžovatelky na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 56, je na posuzovanou věc nepřípadný, neboť tento judikát se zabývá jinou otázkou posuzování náležitostí správní žaloby, a nikoliv formálními procesy v oblasti správy daní….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4.2.1. ÚS I. ÚS 2639/23 ze dne 31.10.2023

§ 34 odst. 4 ZDP a § 34b ZDP V x V nedokončená investice a odpočet

1a) V daném případě šlo o posouzení předchozího rozhodnutí 4 Afs 229/2022-41 ze dne 7.8.2023 (4.2.) ze strany ÚS, který neshledal, že byly porušeny základní práva a svobody, které chrání.
1b) K dané věci pak ÚS dále podrobněji uvedl.

2) Výklad správních soudů vycházející z toho, že odpočet nákladů na výzkum a vývoj je možné uplatnit pouze u účetních nákladů, které do těchto účetních nákladů byly zaúčtovány, považoval ÚS za správný s tím, že mu nic nelze vytknout:

„..6. Z ústavněprávního pohledu však interpretaci, kterou zaujaly obecné soudy, nelze nic vytknout. Výklad § 23 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, že u poplatníků vedoucích podvojné účetnictví se za výdaje považují jejich náklady zaúčtované v souladu s účetními předpisy, je podložený a rozumný. Stejně jako není nic přepjatě formalistického na tom, že soudy i správní orgány bezvýhradně trvají na jedné ze tří podmínek pro uplatnění odpočtu podle § 34b odst. 1 zákona o daních z příjmů - evidování výdajů (nákladů) v nákladové účetní skupině a navíc odděleně od ostatních výdajů (nákladů)…..“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

3) V této souvislosti ÚS zdůraznil obecně akceptovatelnou přísnost při posuzování podmínek pro uplatnění odečitatelné položky z titulu nákladů na výzkum a vývoj:

„..7. Jak totiž podotýkají oba obecné soudy, v oblasti správy daní jsou požadavky na formální procesy zvýšené už jen proto, že se proces správy daní odvíjí především od formalizovaných daňových tvrzení. Rozhodne-li se zákonodárce určitým dobrodiním pro daňové subjekty podpořit určité činnosti jako např. výzkum a vývoj, může si pro to v ústavních mezích stanovit formální i materiální podmínky. V případě nákladů na výzkum a vývoj, které si daňový subjekt může dokonce uplatnit hned dvakrát (jako daňově uznatelné náklady podle § 23 zákona o daních příjmů a jako daňový odpočet podle § 34 a násl. téhož zákona), je pochopitelné, že se zákonodárce mnohými podmínkami snaží zabránit zneužívání tohoto poměrně atraktivního institutu. Trvání na formálních podmínkách, jejichž účelem je především snazší kontrola oprávněnosti uplatňování těchto státních beneficií, nepředstavuje žádné ústavněprávní porušení. K tomuto Ústavní soud odkazuje zejm. na body 32 a 33 napadeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, bod 15 rozsudku krajského soudu a tam citovanou judikaturu; v podrobnostech lze odkázat také na Rydval, T. Náklady na výzkum a vývoj jako položka odčitatelná od základu daně. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 59-60….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4.3. NSS 9 Afs 63/2024-30 ze dne 27.6.2024

-§ 34 odst. 3 ZDP
-Kteří pracovníci a v jaké rozsahu pracovali - evidence
-Materiál evidence
-Odečet z 042
-D-288
§ 115 odst. 2 DŘ
§ 114 odst. 2 a 3 DŘ
-rozsah přezkumu odvolacím orgánem

1a) V daném případě šlo u společnosti TECNOCAP s.r.o. o otázku odčitatelné položky z titulu nákladů na výzkum a vývoj v letech 2012 – 2017 u projektů:
-Projekt speciálního strojního vybavení („Projekt VaV1“, zahájení 1. 1. 2012, ukončení 31. 12. 2013),
-Projekt Vývoj automatizovaných linek a jejich komponent („Projekt VaV2“, zahájení 1. 1. 2014, ukončení 31. 12. 2015),
-Projekt Vývoj automatizovaných linek a jejich komponent („Projekt VaV3“, zahájení 1. 1. 2016, ukončení 31. 12. 2017)]
1b1) NSS potvrdil vyloučení tohoto odpočtu z důvodu neprůkazné evidence mzdových a materiálových nákladů u daných projektů.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

1b2) Na druhé straně NSS obecně připustil, že lze uvedený odpočet uplatnit i u nákladů, které byly primárně zaúčtovány do nákladů daňově uznatelných a následně aktivovány na účet nedokončených investic, resp. byly odúčtovány z účtu nedokončených investic do nákladů.
1c) K dané věci NSS dále podrobněji uvedl.

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4d1) V další části se NSS zabýval otázkou možnosti uplatnění odpočtu u položek, které byly prvotně zaúčtovány do nákladů a následně v souladu s účetními předpisy aktivovány na účet nedokončených investic, kdy NSS tuto možnost potvrdil:

„..[70] O skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, tj. i o výnosech a nákladech, se účtuje do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Jen tak účetnictví zobrazuje poctivý a věrný obraz účetní jednotky. S výrobou dlouhodobého majetku jsou spojené náklady, které nesmí jednorázově ovlivnit výsledek hospodaření běžného účetního období. Proto musí být vynaložené náklady dle účetních předpisů aktivovány, a to jejich snížením. I o této činnosti je nutno účtovat tak jako o jiných skutečnostech, aby účetnictví bylo vedeno úplně, průkazným způsobem a správně zobrazovalo reálné skutečnosti. U dlouhodobého majetku totiž nedochází ke spotřebě jednorázově. Opotřebení tohoto majetku se vyjadřuje prostřednictvím účetních odpisů, s jejichž pomocí se náklady spojené s pořízením majetku rozloží do jednotlivých účetních období podle předpokládané doby použitelnosti majetku.

[71] V průběhu účetního období se tedy i náklady na vývoj, které byly vynaloženy v souvislosti s konkrétním projektem, standardně účtují jako spotřeba materiálu, energií, mzdové náklady apod. do nákladů na příslušné účty skupiny 5xx. Jak již bylo uvedeno výše, tyto náklady však lze v účetnictví zobrazit pouze formou odpisů, proto se nejpozději k rozvahovému dni na konci účetního období musí aktivovat (zaúčtovat na účet skupiny 04x Pořízení majetku souvztažným zápisem s účtem skupiny 58x Aktivace majetku, případně aktivovat do nákladů příštích období).

CONSULT
daňové, ekonomické a účetní poradenství

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

[72] Ostatně stěžovatelka sama ve výroční zprávě (dle § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví jsou účetní jednotky povinny ve výroční zprávě informovat o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje) deklarovala, že náklady vynaložené na VaV účtovala do nákladů. Ve Výroční zprávě 2012 ze dne 2. 7. 2013 (založené na č. l. 34 spr. spisu) sama v části Informace o aktivitách v oblasti VaV uvedla: „*V roce 2012 a 2011 společnost vynaložila 80 tisíc a 215 tisíc na výzkum. Tyto částky byly zaúčtovány do nákladů*“ (zvýrazněno NSS). Obdobně ve výroční zprávě za rok 2015 (založena na č. l. 36) stěžovatelka uvedla, že společnost v roce 2015 vynaložila a zaúčtovala do nákladů 3 285 tis. Kč na výzkum a vývoj. Ve výroční zprávě za rok 2016 (zal. na č. l. 37 spr. spisu) uvedla, že v roce 2016 a 2015 společnost vynaložila a zaúčtovala do nákladů1 857 tis. Kč a 3 285 tis. Kč na výzkum a vývoj. V přiznáních však následně daňově uplatnila i náklady od počátku účtované jako pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

[73]Náklady na materiál na VaV musí být z daňového hlediska evidovány odděleným způsobem, jenž musí být zcela transparentní. Vedení oddělené evidence nákladů na VaV je daňovým konstruktem, který vyžaduje na nákladových účtech oddělené evidování nákladů s jasnou, přehlednou a dohledatelnou vazbou na konkrétní projekt. Kapitalizace (aktivace) nákladů do majetku je konstruktem účetním, který vyžaduje prokazovat vazbu na majetek a splnění kritérii kapitalizace. Jinak řečeno, byly-li by náklady na materiál na VaV zaúčtované v nákladech odděleně ve vazbě na konkrétní projekty a přeúčtovány (zpravidla k rozvahovému dni) jednou sumou z nákladových účtů (58x) na účty nedokončeného dlouhodobého majetku (04x), nebylo by možné bez dalšího dospět k závěru, že není splněna podmínka vedení oddělené evidence nákladů na VaV. Tak tomu však v projednávané věci nebylo…..“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4d2) V daném případě však odečet nebyl vyloučen z důvodu aktivace, když:
4d21) v některých případech byly náklady nestandardně již od počátku účtovány na účet dlouhodobých investic,
4d22) u některých položek bylo uvedeno, že byly zaúčtovány přímo do nákladů, byť byly účtovány přímo na účet nedokončených investic:

„…[75] Stěžovatelka některé náklady na materiál deklarované jako náklady na materiál na VaV účtovala nestandardně již na počátku projektu přímo na účet Pořízení dlouhodobého hmotného majetku (042), jiné náklady buď ten samý den nebo v rozmezí několika dnů po jejich zaúčtování na nákladové účty následně přeúčtovávala opět na účet 042. Některé náklady byly v evidenci uvedeny jako náklady zaúčtované na nákladové účty, ačkoliv v účetnictví byly tyto položky zaúčtovány na účet pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Jinými slovy, její daňová evidence nákladů na materiál neodpovídala účetnictví a nebyla z ní patrna vazba vynaložených nákladů na konkrétní projekty…..“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4d31) Dále se NSS zabýval otázkou odúčtování daných položek z účtu nedokončených investic do nákladů.
4d32) V této souvislosti NSS uvedl, že obecně nelze závěry judikatury, která zpochybnila situaci (z hlediska odpočtu na VxV, kdy náklady byly na účtu nedokončených investic zachyceny chybně) zevšeobecňovat.
4d33) Nicméně v daném případě souhrnný účetní zápis odúčtující částky z majetkového účtu do nákladů neumožňuje přeúčtované náklady přiřadit konkrétním projektům:

„..[76] Tvrdí-li stěžovatelka, že dostála oddělené evidenci, protože následně některé náklady z majetkového účtu přeúčtovala na nákladové účty jednou sumou souhrnným zápisem, nelze ji přisvědčit. I kdyby totiž NSS se stěžovatelkou souhlasil v tom, že dosavadní závěry judikatury NSS (viz rozsudky sp. zn. 1 Afs 429/2018 a 4 Afs 229/2022, týkající se povinnosti účtovat náklady na VaV pouze na nákladové účty) není možné zobecňovat na všechny myslitelné případy, souhrnný účetní zápis z majetkového účtu na nákladové účty neumožňuje přeúčtované náklady přiřadit ke konkrétním projektům. Ani v tomto smyslu není tedy splněna podmínka oddělené daňové evidence nákladů na VaV….“.

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

Otázky (podněty) k diskusi

1. Skutečně je nutné postupovat tak tvrdě, že téměř jakákoliv vada v projektu VxV znamená ztrátu nároku na odpočet.

2. Měl by i v případě VxV platit stejný důkazní standart jako v celém daňovém řízení a nikoliv nějaký zvýšený standart.-ANO

3. Cíl projektu VxV

3.1. Hranice cíle projektu VxV –výchozí stav - zamýšlený stav, co chci řešit
- tak, aby bylo možné VxV odlišit od ostatních činností
-v čem je spatřován prvek novosti, resp. odstranění technické nejistoty
- nelze klást přemrštěné a formální požadavky
- může být stručný
- nemůže být tak konkrétní jako by už bylo hotovo (v extrému by to znamenalo, že výzkumný úkol by ztratil smysl, protože by bylo předem známo, jak se k cíli dopracovat)

3.2. Otázka použití znaleckého posudku
-judikatura zatím ne (5 Afs 59/2026-70 ze dne 9.9.2026, 21 Afs 211/2025-57 ze dne 29.6.2026 (2.3.), 7 Afs 25/2025-26 ze dne 7.11.2025)

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal

N-Consult s.r.o., Vlárská 953/22, 627 00 Brno
tel./fax: 548 127 250, e-mail: nconsult@nconsult.cz
www.nconsult.cz

4. Mzdové náklady

4.1. Jak detailní má být evidence práce na projeku VxV
Nikoliv, co konkrétně každý den zaměstnanec dělal
(bod 34 rozsudku NSS 4 Afs 215/2024- 37 ze dne 29.1.2025 (3.1.)

4.1.1 Hranice měsíčních a ročních celkových nákladů – skutečně je nutné?
4.1.2. Pokud je porušeno, neměl by se vyloučit pouze odpočet z rozdílu?

4.2. Mzdy a dovolené

$$\text{Průměrná denní mzda} = \frac{\text{Celkové měsíční mzdové náklady}}{\text{(doba včetně svátku a dovolené}} \times \text{??? (jen odpracovaná doba)}$$

5. Nedokončené investice, chyba v účtování

5.1.1. Odpočet by mělo být možné uplatnit i z nedokončených investic (04x)
(9 Afs 63/2024-30 ze dne 27.6.2024 (4.3.))
5.1.2. Co když není účtováno přes účetní náklady a je účtováno přímo na účet 04x?

5.2. Odpočet by mělo být možné uplatnit i v případě chybného účtování.