

Aktuální judikatura na téma odčitatelné položky na výzkum a vývoj

Mgr. Ing. Tomáš Jirásek, daňový poradce Rödl & Partner

Daňová odčitatelná položka na podporu výzkumu a vývoje je i nadále středem zájmu daňových kontrol. Daňové subjekty, které uvažují o jejím využití, se tak musí mít na pozoru a přípravu souvisejících podkladů v nejmenším nepodceňovat.

Právní úpravu odpočtu na výzkum a vývoj nalezneme především v § 34–34e zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Tato část ZDP doznala v roce 2019 významných změn. Jednalo se zejména o okamžik, od kterého se výdaje daňového subjektu považují za způsobilé pro uplatnění odpočtu, a také o okamžik, ke kterému musí být schválena projektová dokumentace. Zatímco před 1. 4. 2019 měl daňový subjekt (dále také „DS“) povinnost schválit formální projekt výzkumu a vývoje předtím, než s výzkumnou činností započal, nově je v souladu s ustanovením § 34ba ZDP povinen podat tzv. „Oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje“. Od okamžiku jeho podání lze vynaložené náklady na výzkum a vývoj odečíst od základu daně prostřednictvím odčitatelné položky. Projektová dokumentace musí být nově schválena až ve lhůtě pro podání řádného přiznání k dani z příjmů právnických osob pro zdaňovací období, ve kterém DS hodlá odpočet uplatnit. Tyto změny byly výrazně ku prospěchu daňových poplatníků.

Dalšími právními prameny, ve kterých nalezneme pravidla pro uplatňování odčitatelné položky na výzkum a vývoj, jsou pokyn Ministerstva financí MF-17 platný od 1. 4. 2019, který nahradil pokyn D-288. Starší pokyn se uplatní pouze na odpočet uplatňovaný dle právní úpravy platné do 1. 4. 2019. Důležitým právním pramenem je samozřejmě judikatura a také Koordinační výbory, komory daňových poradců a Generálního finančního ředitelství.

Cílem tohoto článku je zaměřit se na nedávnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) týkající se odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje. Dosavadní rozsudky NSS se zatím vztahují k právní úpravě platné do 1. 4. 2019, což je vzhledem ke krátké době od novelizace logické. Jejich závěry lze však ve většině případů

vztáhnout i na novou úpravu. Témata, která jsou v judikatuře NSS řešena, lze obecně rozdělit do následujících kategorií:

- Formální požadavky projektu (projektové dokumentace),
- Vymezení pojmu výzkum a vývoj a prvek novosti,
- Cíle, kontrola a hodnocení projektu,
- Náklady na výzkum a vývoj a jejich oddělená evidence.

FORMÁLNÍ POŽADAVKY

Jak NSS v minulosti několikrát judikoval, je na daňové subjekty uplatňující odpočet na výzkum a vývoj (dále jen „VaV“) nutné klást přísné požadavky, neboť mají oproti ostatním DS výhodu v podobě dvojího daňového uplatnění nákladů. To se v praxi projevuje především přísnou kontrolou formální stránky odpočtu, zejména náležitostí projektové dokumentace (nebo dříve projektu VaV). Zavedenou praxí je, že pokud projektová dokumentace neobsahuje byť jedinou náležitost, tato náležitost byla doplněna dodatečně po schválení projektu nebo projekt například podepsala neoprávněná osoba, dojde většinou k vyloučení daňového odpočtu jako celku. Tento postup správce daně byl ze strany NSS v mnoha judikátech aprobován.¹ Povinnost uvést v projektové dokumentaci veškeré formální náležitosti platí i po novele z roku 2019. Nově se však neaplikují rozsudky, které cílí na to, zda došlo k vytvoření a schválení projektu VaV před jeho zahájením, neboť projekt je nově nutné schválit až ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Formálními požadavky projektu VaV se v poslední době NSS zabýval např. ve svém rozsudku sp. zn. 7 Afs 63/2021², kde správce daně zpochybňoval, že vývojové práce byly zahájeny až po datu schválení projektu. Na základě nabídek, faktur a objednávek předložených daňovým subjektem dovodil, že společnost na projektu pracovala již před datem schválení formálního projektu, což je v rozporu s § 34c odst. 2 ZDP ve znění před 1. 4. 2019 (tzv. neprospektivnost projektu).

¹ Srovnej např. rozsudky NSS sp. zn. 10 Afs 338/2020, 1 Afs 404/2020, 1 Afs 5/2021.

² Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 63/2021, ze dne 27. 4. 2023.

V rozsudku sp. zn. 10 Afs 12/2021³ byla řešena obdobná situace. Daňový subjekt schválil projekt VaV až poté, co měl jasnou představu o tom, že nepůjde o běžnou výrobní činnost, ale o projekt VaV. Tomu předcházely určité přípravné práce a vytvoření nabídky obsahující koncept vyvíjeného stroje. Dle NSS takový postup taktéž nenaplnuje požadavek prospektivnosti projektu VaV. Ten měl být taktéž schválen před úplným započítáním prací na projektu.

Formalitami projektu se NSS zabýval také v rozsudku sp. zn. 10 Afs 277/2021⁴, kde DS mimo jiné přesně nespecifikoval dobu řešení projektu a místo schválení projektu. Tyto nedostatky však v daném případě správce daně nepovažoval za natolik esenciální, aby díky nim bylo možné odepřít celý odpočet na VaV. Daný závěr je však spíše překvapivý (srov. např. NSS sp. zn. 10 Afs 242/2020⁵). Nejvyšší správní soud zde ovšem za zásadní považoval chybějící vymezení kontroly a hodnocení projektu.

VYMEZENÍ POJMU VÝZKUM A VÝVOJ A PRVEK NOVOSTI

K tomu, aby DS mohl uplatnit odčitatelnou položku na podporu VaV, musí jeho činnost naplnit pojem VaV a jeho projekty musí mít podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu nebo certifikace výsledků VaV. Protože ZDP definici VaV neobsahuje, je nutné ji hledat v § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“). Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (viz. Pokyn MF-17). Tuto nejistotu musí nést sám daňový subjekt uplatňující odpočet.⁶

V novější judikatuře byla problematika prvku novosti řešena v rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 198/2022⁷. Správce daně prostřednictvím znaleckého posudku naznal, že projekty daňového subjektu prvek novosti neobsahují, protože „nebyly vyvinuty žádné nové aromatické látky či postupy výroby stávajících látek, ale pouze nové aromatické směsi z látek již existujících...“ a šlo dle soudu o „běžnou inovaci výrobního sortimentu“. Odpočet proto nebyl uznán. Jak plyne ze starší judikatury, nemusí vždy dojít k vývoji úplně nového produktu. Může dojít i k vylepšení stávajícího, ale vývojová činnost musí vždy vést k závěrům a poznáním, které jsou v oboru pro daného poplatníka nové a dosud nevyužívané.⁸

CÍLE, KONTROLA A HODNOCENÍ PROJEKTU

Cíle, kontrola i hodnocení projektu jsou formálními náležitostmi projektu VaV, kterými se správce daně obzvláště pečlivě zabývá. Ustanovení § 34c odst. 1 písm. c) ZDP uvádí, že v projektové dokumentaci je nutné uvést cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Rozsah, v jakém mají být cíle projektu popsány, není nikde uveden. Pečlivě popsání cíle by však mělo rozptýlit pochybnosti o tom, zdali jde o činnosti výzkumu a vývoje, nebo o běžné inovace. I laik by měl přitom pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem toho má být dosaženo a jak se bude testovat, zda byl cíl splněn.⁹

Problematickou vymezení cíle VaV rozebíral nedávný rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 16/2021¹⁰. V aktuálním případě došel NSS k závěru, že daňový subjekt stanovil cíle příliš obecně. Nebyl zde uveden popis aktuálního stavu v dané oblasti, důvod pro změnu tohoto stavu, ani jak dosáhnout žádoucí změny. Viz např. textace jednoho z cílů stanovených daňovým subjektem, kterou soudy považovaly za naprosto nedostatečnou: „Lokální výroba pastových omítek XXX ve vybraných zrnitostech. Projekt bude také zaměřen na optimalizaci zpracovatelských vlastností uvedených materiálů“ nebo „cílem projektu je vývoj a lokální výroba... cílem je, aby nový produkt splňoval vysoké kvalitativní, zpracovatelské a cenové požadavky“ atd. Nejvyšší správní soud v daném případě zopakoval, že cíl je potřeba „zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení odlišuje od současného stavu a jaký bude jeho přínos“.

Ve výše uvedeném rozsudku se NSS dále zabýval také problematikou kontroly a hodnocení projektu. Nejprve potvrdil, že po DS nelze požadovat, aby obsáhle popisoval jednotlivé výpočty, zkoušky a testy. Naproti tomu je však nutné způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků popsat takovým způsobem, aby bylo zřejmé, jaký mechanismus bude při kontrole a hodnocení použit, kým bude kontrola prováděna (stačí uvést pracovní pozici) a v jakých intervalech s ohledem na fáze jednotlivých projektů. Nejvyšší správní soud připomíná, že k nesplnění tohoto požadavku dojde nejen v případě, kdy způsob kontroly a hodnocení v projektu úplně chybí, ale i když je vymezen nedostatečně. V uvedeném případě vymezil DS kontrolu a hodnocení pro jeden z projektů následovně: „Společnost XXX se řídí vnitřními procedurami tak, aby zabezpečila, že vývoj nových produktů je realizován strukturovaným a plánovaným způsobem. Aktivita společnosti v oblasti VaV jsou realizovány v ohraničených

3 Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 12/2021, ze dne 4. 8. 2023.

4 Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 277/2021, ze dne 21. 12. 2022.

5 Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 242/2020, ze dne 23. 6. 2022.

6 Rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 341/2019, ze dne 30. 6. 2022.

7 Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 198/2022, ze dne 24. 7. 2023.

8 Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 447/2018, ze dne 25. 6. 2020.

9 Srovnej např. rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 161/2021, ze dne 10. 11. 2022.

10 Rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 16/2021, ze dne 22. 6. 2023.

projektech s dokumentační podporou a výsledky výzkumu jsou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojového týmu.“ Nejvyšší správní soud takovéto vymezení posoudil jako nedostatečné a příliš obecné. Taktéž není zřejmé, jakými vnitřními procedurami bude kontrola prováděna, jaký vývojový tým bude hodnotit postupy při řešení projektu ani v jakých fázích.

Dalším příkladem budiž rozsudek sp. zn. 10 Afs 277/2021, kde daňový subjekt uvedl do kolonky hodnocení a kontroly pouze větu „roční zpráva o postupu práce na záměru výzkumu a vývoje“. I zde NSS potvrdil, že takto obecné vymezení nenaplnuje zvýšené požadavky spojené s využitím odčitatelné položky na VaV.

V jiném rozsudku sp. zn. 7 Afs 63/2021 daňový subjekt prováděl vícero projektů VaV, přičemž všechny měly shodný obsah. Kritérium kontroly a hodnocení textoval lakonicky způsobem „aktivity jsou vyhodnocovány na pravidelných schůzkách vývojového týmu“. Tento DS v rámci daňové kontroly předložil vícero dokumentů (např. montážní deníky, výkresovou dokumentaci, pracovní listy atd.). Ani jeden z nich přitom nebyl zmíněn v písemném projektu VaV. Mimo to např. montážní deníky, které DS považoval za stěžejní prostředek prokázání kontroly a hodnocení projektu, neměly dle správce daně žádnou vypovídací hodnotu, neboť nebylo zřejmé, k jakému období se vztahují a navíc nebyly vedeny ke všem projektům.

Jak je patrné ve výše uvedených případech, je v projektu VaV vždy nutné dostatečně konkrétně a rozsáhle specifikovat, jakým způsobem, v jakých intervalech a obecně jakými osobami bude prováděna kontrola a hodnocení průběhu VaV a následně kontrolu a hodnocení provádět a mít pro to dostatečné důkazní prostředky.

NÁKLADY NA VAV A JEJICH ODDĚLENÁ EVIDENCE

Zákon o daních z příjmů k tématu nákladů vynaložených na VaV mimo jiné uvádí, že musí jít o výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů. Požadavky na oddělenou evidenci příležitostně popisuje starší rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 144/2016¹¹. Daňový subjekt v uvedeném případě nebyl schopen prokázat, že náklady na provoz automobilů souvisí pouze s činnostmi VaV, a nikoli s ostatní činností podniku. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku shrnul požadavky na oddělenou evidenci takto:

- je potřeba vytvořit úplný soupis všech výdajů vynaložených DS při realizaci projektu VaV,
- z evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj vynaložený při realizaci projektu VaV,
- identifikace jednotlivých výdajů v oddělené evidenci musí být jednoznačná,

- na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje vynaložené při realizaci projektu VaV od ostatních výdajů daňového subjektu, které s projektem VaV nesouvisí,
- musí být možné propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji.

To bylo v daném případě naplněno pouze u evidence osobních nákladů. Zde NSS aproboval postup, kdy daňový subjekt uplatnil do odpočtu osobní náklady stanovené ustanoveným podílem pracovního úvazku věnovaného u určených zaměstnanců na realizaci projektu VaV. Jak NSS konstatoval, „je totiž zřejmé, že podíl je vztažen ve stanovené výši k veškerým mzdovým nákladům na konkrétního zaměstnance v jednotlivých měsících, tedy ke všem jednotlivým nákladům (výdajům) takto evidovaným v účetnictví“.

Obdobně se NSS vyjádřil v rozsudku sp. zn. 8 Afs 168/2020¹², kde daňový subjekt předložil evidence, ze kterých ale nebyly zřejmé náklady na jednotlivé projekty ani jednotlivé účetní případy. Předložil však tabulky, ve kterých byl uveden mzdový fond jednotlivých zaměstnanců za jednotlivé měsíce a počet odpracovaných hodin rozdělených dle jednotlivých projektů VaV. Dále zde byly uvedeny celkové osobní náklady zaměstnanců a celkové osobní náklady na VaV. Posledně byl doložen počet odpracovaných hodin jednotlivými zaměstnanci za každý den každého měsíce. Správce daně takový způsob evidence nepovažoval za dostatečně průkazný. Nejvyšší správní soud konstatoval, že by evidence skutečně mohla být podrobnější, nicméně správce daně si takto mohl mzdové náklady jednoduše vypočítat. Předchozí řízení tak v daném bodě zrušil a vrátil k dalšímu projednání.

V novější judikatuře byl požadavek na oddělenou evidenci řešen v rozsudku sp. zn. 10 Afs 16/2021. Správce daně při kontrole naznal, že evidence nákladů byla sice vedena přehledně, ale nikoli průběžně a průkazně. Daňový subjekt totiž během řešení projektu nevedl oddělenou evidenci a náklady vyčíslil až zpětně. Zákon sice nestanoví, že oddělená evidence má být vedena v okamžiku vzniku výdaje, avšak opačný závěr by dle NSS nebyl v souladu s účelem právní úpravy a jedná se podle něj o logický požadavek.

V rozsudku sp. zn. 10 Afs 12/2021 NSS řešil otázku neprůkaznosti evidence mzdových nákladů. Daňový subjekt předložil formálně správný přehled pracovníků podílejících se na VaV, který však neodpovídal skutečnému složení pracovníků, kteří se v daném zdaňovacím období na realizaci VaV podíleli. Neobsahoval totiž všechny osoby, jejichž mzdové náklady byly do odpočtu uplatněny, a naopak obsahoval i pracovníky, kteří se na VaV nepodíleli. Absentoval systém vykazování hodin, vyskytovaly se duplicity a nebyla prokázána vykázaná přítomnost zaměstnanců o víkendech. Z podkladů nebylo zřejmé, kdy a kolik hodin se konkrétní pracovník věnoval jednotlivému projektu. Nejvyšší

11 Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 144/2016, ze dne 12. 1. 2017.

12 Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 168/2020, ze dne 24. 10. 2022.

správní soud případ uzavřel konstatováním, že evidence musí být průkazná a náklady je nutné uplatňovat toliko ve skutečné, a nikoli jen v odhadované (kalkulované) výši.

Jedním ze zákonných předpokladů při uplatňování odpočtu na VaV je, že odpočet lze uplatnit pouze na „náklady“, které jsou také jako náklady zaúčtované. Tuto problematiku řešil NSS v čerstvém rozsudku sp. zn. 4 Afs 229/2022¹³. Daňový subjekt v daném případě totiž účtoval náklady na spotřebu materiálu a součástek potřebných při realizaci projektu VaV na účet skupiny 04x „nedokončený dlouhodobý majetek“. Důvodem bylo, že DS předpokládal, že po úspěšném vývoji vznikne dlouhodobý hmotný majetek. Nejvyšší správní soud se pouze odkázal na svou předchozí judikaturu¹⁴ a uzavřel, že pokud náklady nejsou zaúčtovány na účty třídy 5, není možné je uznat do odpočtu na VaV. Z daného rozsudku lze tedy dovodit, že pokud by daňový subjekt očekával, že v rámci VaV vznikne dlouhodobý majetek, měl by nejprve účtovat veškeré náklady na účty třídy 5 a následně by měl tyto náklady aktivovat do majetku, a to způsobem, který je v souladu s účetními předpisy. Hlavní otázkou zůstává, jaké náklady a v jakém účetním období. Na takový

postup patrně odkazuje pokyn MF-17 i jeho předchůdce D-288, když uvádí, že: „za náklady vynaložené v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, jsou považovány i náklady, které vstoupí prostřednictvím kapitalizace při úspěšném ukončení projektu výzkumu a vývoje do vstupní ceny vyvíjeného majetku“.

Konečně je vhodné zmínit problematiku souběhu odpočtu na VaV a dotace. Zákon o daních z příjmů zapovídá využití obou forem podpory na stejné náklady. Tuto situaci NSS řešil v rozsudku sp. zn. 10 Afs 277/2021. Daňový subjekt zde neprokázal, že uplatněné náklady v odpočtu nebyly podpořeny dotací, což byl při souběhu dotace a odpočtu VaV povinen. Jak NSS judikoval v jednom ze svých starších rozsudků¹⁵, rozdělení výdajů by mělo být specifikováno přímo v rozhodnutí/smlouvě o poskytnutí dotace.

Na závěr tohoto článku nezbyvá než konstatovat, že daňové subjekty uvažující o využití odpočtu na VaV by měly využít služeb daňového poradce. Mohou se tak vyhnout značným finančním ztrátám, které nastanou při neuznání celého odpočtu na VaV.

13 Rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 229/2022, ze dne 7. 8. 2023.

14 Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 357/2021, ze dne 7. 6. 2022.

15 Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 437/2019 ze dne 22. 6. 2022

Rödl & Partner

ROSTEME SPOLEČNĚ



11 let

Právnícká firma
roku | 2012–2022

- Právní poradenství
- Daňové poradenství
- Audit
- Business process outsourcing
- Management & business consulting



www.roedl.cz