

INFORMACE

k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro
uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle [§34 odst. 4](#)
a [5](#) zákona o daních z příjmů

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1
Sekce metodiky a výkonu daní

Č.j.: 89174/17/7100-10110-013213

Generální finanční ředitelství (dále jen "GFŘ") vydává tuto informaci z důvodu zvýšení informovanosti a právní jistoty poplatníků daně z příjmů právnických a fyzických osob (dále jen "poplatník") při uplatňování nepřímé daňové podpory výzkumu a vývoje.

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

Výchozím předpokladem pro uplatnění odpočtu a současně jedním z nástrojů zabraňujícím zneužití tohoto institutu je existence projektu výzkumu a vývoje vymezeného v [§34c](#) ZDP, kterým se rozumí dokument schválený před zahájením jeho řešení, ve kterém poplatník vymezí svou činnost výzkumu a vývoje podle zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, upravujícího podporu výzkumu a vývoje.

Jedná se tedy o dokument prospektivní (z latinského názvu proiectum - plán, návrh, rozvrh budoucí činnosti). Nutnost jeho existence ještě před zahájením řešení projektu je dlouhodobě judikována soudy různých instancí (viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 261/2016-20 ze dne 27.04.2017 nebo rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 52 Af 18/2016-126 ze dne 03.07.2017).

Z ustálené soudní judikatury vyplývá, že projekt je dokument písemný, základní, ucelený, cíleně a vědomě utvořený, který má být následně poplatníkem realizován a o němž má být následně vedena **průběžná dokumentace se zaměřením na plnění jeho cílů (zaznamenávání průběžných výsledků, dílčích úspěchů nebo neúspěchů, nutnost dalšího testování atd.)**. Charakter projektu neumožňuje jeho doplňování poplatníkem v průběhu jeho realizace. K tomu slouží průběžná dokumentace, kterou poplatník vede po zahájení řešení projektu.

Z judikatury lze zároveň také dovodit, že projektem nemůže být zejména jakákoliv průběžná dokumentace poplatníka, která je vyhotovena v průběhu jeho řešení, jakákoliv rozsáhlá a obsáhlá dokumentace, která by vyžadovala od správce daně aktivní účast (tj. hledání náležitostí projektu v jednotlivých listinách), zakázkové nebo nabídkové listy. Nemí úkolem správce daně propojovat jednotlivé dílčí dokumenty a dovozovat z nich formální a obsahové náležitosti projektu.

Obsah povinných náležitostí projektu je stanoven v [§34c](#) ZDP, textový rozsah projektu není zákonem stanoven a je tak na rozhodnutí poplatníka, jaký rozsah textu dokumentu zvolí.

Kromě splnění podmínky prospektivnosti musí projekt dále obsahovat:

I. [§34c odst. 1 písm. a\)](#) ZDP

Základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou:

- obchodní firma nebo název a adresa sídla poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů právnických osob,
- jméno, adresa sídla podnikatele a adresa místa trvalého pobytu poplatníka, je-li poplatníkem daně z příjmů fyzických osob,
- daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno.

Správce daně zejména ověřuje, zda identifikační údaje uvedené v projektu byly shodné s oprávněním k podnikatelské činnosti v době zhotovení projektu.

II. [§34c odst. 1 písm. b\)](#) ZDP

Dobu řešení projektu, kterou je doba ode dne zahájení do dne ukončení řešení projektu.

Příklad:

Doba řešení projektu bude od 01.02.2016 do 31.12.2017.

Projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení (viz §34c odst. 2 ZDP).

III. §34c odst. 1 písm. c) ZDP

Cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnitelné po jeho ukončení.

Tato část projektu má sloužit k objasnění základní podstaty činnosti výzkumu a vývoje, kterou předpokládá poplatník realizovat. GFŘ doporučuje koncipovat tuto část projektu například tak, aby bylo možné z textu projektu **dovodit a poplatníkem jednoznačně následně doložit zejména následující skutečnosti:**

- **stručné zhodnocení stávajícího stavu v dané oblasti, tj. co již je v dané oblasti využíváno, co existuje, co standardně funguje. To jinými slovy znamená sdělení informací o stávajícím stavu, např. činnosti, postupu, výrobku, technologii, směsi, osivu, materiálu, jevu, struktuře, stavu, v dané oblasti ve světě, na území České republiky, v obchodní korporaci. Z těchto informací by pak měl vyplynout cíl (záměr) poplatníka, proč konkrétní vlastní výzkumnou a vývojovou činnost realizuje; tedy zdůvodnění potřeby změny stávajícího stavu a potřeby nového navrhovaného řešení,**
- **zda má výzkumnou a vývojovou činností vzniknout zcela nový a jedinečný výsledek této činnosti, tzn. výsledek dosud nikde v daném, příbuzném nebo zcela odlišném prostředí nepoužívaný, nevyužívaný v běžné činnosti, netestovaný, nelicencovaný, nepatentovaný (např. nová chemická směs, nová receptura, nový materiál, nový výrobek, nová významná funkce, nová náhrada surovin, nová podstatná vlastnost výrobku nebo materiálu apod.),**
- **zda má výzkumnou a vývojovou činností vzniknout výsledek, který se svojí podstatou blíží výsledku již využívanému. V tomto případě je nutné jednoznačně identifikovat a ozřejmit veškeré odlišnosti řešení projektu oproti původnímu (stávajícímu) stavu.**

Činnost výzkumu a vývoje musí významně přesahovat běžnou úroveň stávajícího stavu (např. se doporučuje podrobný popis nových podstatných vlastností výsledku výzkumu a vývoje, kterých má být dosaženo). Právě tyto znaky odlišují výstup činnosti výzkumu a vývoje od běžných činností inovačního charakteru nebo rutinních, zakázkových úprav.

Cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu, musí být po skončení projektu vyhodnitelné. Má se tedy za to, že nelze stanovit cíl, který následně nelze reálně vyhodnotit.

IV. §34c odst. 1 písm. d) ZDP

Předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu.

Součástí projektu jsou nejen celkové předpokládané výdaje (náklady) na jeho řešení, ale i předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech projektu, pokud má projekt dlouhodobý charakter (více než 1 rok).

Poplatník by měl být schopen prokázat, na základě jakých kalkulací byla výše předpokládaných výdajů (nákladů) stanovena.

Pokud z objektivních příčin nebude částka skutečně vynaložených výdajů (nákladů) výrazně korespondovat s celkovou předpokládanou výší stanovenou poplatníkem v projektu (nebo s předpokládanou výší v jednotlivých letech), pak z poplatníkem deklarované kontrolní činnosti v průběhu řešení projektu nebo z hodnocení dosažení výsledků na konci doby řešení projektu by měl být zřejmý důvod rozdílné výše celkových predikovaných a celkových skutečně vynaložených výdajů (nákladů). Např. výrazná změna ve výši mzdových nákladů z důvodů změny stavu osob, které projekt odborně zajišťují nebo zvýšené náklady na vstupy materiálu.

Zákonnou povinnou náležitostí projektu není detailní přehled všech výdajů (nákladů) zahrnovaných do odpočtu. Tyto skutečnosti poplatník vede v rámci své oddělené evidence výdajů (nákladů) od počátku doby realizace projektu do konce doby realizace projektu.

V. §34c odst. 1 písm. e) ZDP

Jména všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi.

Poplatník je povinen uvést jmenný seznam všech osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu, jejichž mzdové náklady předpokládá poplatník zahrnout do odpočtu. Nejedná se tedy jen o řídicí odborné pracovníky, ale například také o odborné laboranty, vývojáře, odborné techniky, vědecké pracovníky atd.

Výjimku z tohoto pravidla, tj. že projekt musí obsahovat jména "všech" osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu, mohou tvořit případy, kdy z objektivních příčin nemohl poplatník před zahájením realizace projektu personální změny předpokládat (např. příchod a odchod z mateřské dovolené, rozvázání pracovního poměru v průběhu realizace projektu). Poplatník v rámci vedení průběžné dokumentace a evidence postupů řešení projektů vede takovou evidenci, která bude změny v personálním zajištění projektu obsahovat.

ZDP stanoví povinnost identifikovat a evidovat jednotlivé konkrétní odborné pracovníky, kteří budou zajišťovat řešení projektu. Pro účely uplatnění odpočtu tak není akceptovatelné, pokud v projektu je pouze obecně deklarováno, že projekt zajišťuje, např. "kolektiv pracovníků" nebo "zaměstnanci laboratoře nebo vývojového střediska", a nejsou uvedeny u jednotlivých osob zákonné náležitosti stanovené v §34c odst. 1 písm. e) ZDP. Poplatník je v rámci daňového řízení povinen správci daně prokázat, že konkrétní osoba, která projekt zajišťuje, pracovala na konkrétní činnosti výzkumu a vývoje, v jakém rozsahu a v rámci jakého konkrétního projektu. Tyto skutečnosti musí být zachyceny v oddělené evidenci výdajů, která je zákonným předpokladem pro uplatnění odpočtu (viz §34b odst. 1 písm. c) ZDP).

VI. §34c odst. 1 písm. f) ZDP

Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.

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

Poplatník v rámci vedení průběžné dokumentace a evidence postupů řešení projektu vede takové evidence a zajišťuje takové podklady, které lze užít jako důkazní prostředky pro doložení skutečností tvrzených v projektu. Pokud si tedy poplatník stanoví v projektu způsob kontroly postupů řešení projektu nebo způsob hodnocení dosažených výsledků, např. měsíčně, pak o těchto skutečnostech musí existovat důkazní prostředky (tj. zprávy z měsíčních kontrol, měsíční vnitřní evidence, měsíční hodnocení dosažení výsledků nebo měsíční e-mailová komunikace, atd.).

VII. §34c odst. 1 písm. g) ZDP

Den a místo schválení projektu.

Projekt musí obsahovat dle ZDP také den a místo jeho schválení.

VIII. §34c odst. 1 písm. h) ZDP

Jméno a podpis odpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje.

Jedná se o dva zákonné požadavky na projekt, přičemž jedním je uvedení jména odpovědné osoby za projekt a druhým je podpis této osoby.

Odpovědnou osobou za projekt je dle §34c odst. 3 ZDP u poplatníka daně z příjmů fyzických osob tento poplatník a v případě právnických osob jejich statutární orgán nebo člen tohoto orgánu. Tato odpovědná osoba, dle důvodové zprávy, odpovídá za splnění podmínek daných v ZDP nejen za projekt, ale i za splnění všech podmínek daných v ZDP pro uplatnění odpočtu.

Daňové dopady nesplnění zákonných náležitostí projektu

Pokud poplatník na základě předložených důkazních prostředků neprokáže, že projekt byl zpracován před zahájením řešení projektu, nebo projekt nebude obsahovat všechny výše uvedené náležitosti, pak se jedná o nedostatek, který bez dalšího znamená, že správce daně uplatněný odpočet vyloučí ze základu daně v plné výši. Správce daně v této situaci již dále není povinen zabývat se věcnou náplní činností ve výzkumu a vývoji, neposuzuje prvek novosti ani technickou nejistotu, nemá povinnost ustanovit v daném případě znalce, a pakliže v takové situaci poplatník předloží znalecký posudek, není k němu povinen správce daně přihlídnout (rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 31 Af 80/2012-25 ze dne 26.08.2013, rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 52 Af 17/201684 ze dne 16.11.2016, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 144/201651 ze dne 12.1.2017, rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 52 Af 21/2016-117 ze dne 25.1.2017, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. Afs 261/2016-20 ze dne 27.4.2017).

Obecně platí, že v případě prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu spočívá důkazní břemeno na straně poplatníka. Důkazní břemeno je umocněno tím, že výdaje (náklady) uplatněné v rámci odpočtu má poplatník v základu daně již jednou jako daňově uznatelné zahrnuté. Odpočet tak pro poplatníka představuje "dodatečný bonus", kterým si již jednou uplatněné výdaje (náklady) uplatní podruhé, ovšem pouze za předpokladu, že k získání tohoto bonusu předloží bezvadné důkazní prostředky (viz rozhodnutí Ústavního soudu II. ÚS 3565/14 ze dne 20.01.2015).

Právní názor, že charakter odpočtu nese důvodné zvýšené nároky kladené na poplatníka při prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu, vyslovil i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí č.j. 7 Afs 261/2016-20 ze dne 27.04.2017.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Elektronicky podepsáno
14.09.2017