Toto PDF obsahuje kapitolu z knihy:

MÁLEK O., TULÁČEK M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023.* Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI https://doi.org/10.14712/9788076300361.

Důkazní břemeno daňového subjektu při uplatňování daňového odpočtu na výzkum a vývoj
(Gabriela Vlková)

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023
© Gabriela Vlková, 2023

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons Uveďte původ-Neužívejte dílo komerčně-Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní

https://doi.org/10.14712/9788076300361.16

Gabriela Vlková [1]
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
ORCID: 0000-0002-4524-6579
gabriela.vlkova@post.cz

DŮKAZNÍ BŘEMENO DAŇOVÉHO SUBJEKTU PŘI UPLATŇOVÁNÍ DAŇOVÉHO ODPOČTU NA VÝZKUM A VÝVOJ

ABSTRAKT

Základní princip, který ovládá dokazování v rámci daňového řízení, je povinnost daňového subjektu dokázat skutečnosti, které tvrdil nebo měl tvrdit v rámci svých daňových tvrzení. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, blíže stanovuje podmínky a pravidla dokazování jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně. Náplní tohoto příspěvku je bližší analýza rozsahu a limitů důkazního břemene daňového subjektu, a to zejména při uplatňování daňového odpočtu na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V současné právní úpravě absentuje bližší úprava rozsahu důkazního břemene a jeho limitů. Uplatňování daňového odpočtu na výzkum a vývoj daňovými subjekty je v aplikační praxi provázeno nesčetnými problémy, přičemž jedním z nejvýraznějších problémů je vymezení důkazního břemene daňového subjektu a stanovení okamžiku přenosu důkazního břemene zpět na správce daně. V rámci příspěvku je stručně vymezen právní rámec dokazování, důkazního břemene a uplatňování daňového dopočtu na výzkum a vývoj, přičemž zkoumaná problematika je dále rozebrána na základě vybraných soudních rozhodnutí. Rozsah a limity důkazního břemene daňového subjektu při uplatňování daňového odpočtu na výzkum a vývoj jsou zkoumány pouze z pohledu materiální stránky daňového odpočtu na výzkum a vývoj a to v oblasti způsobilosti činností výzkumu a vývoje, způsobilosti nákladů na dovolenou, a evidence nákladů vynaložených při řešení projektu výzkumu a vývoje. S ohledem na zaměření příspěvku je využita zejména metoda analýzy, indukce a v omezeném rozsahu metoda deskripce.

Klíčová slova: odpočet na výzkum a vývoj; důkazní břemeno; daňový řád
DOI: https://doi.org/10.14712/9788076300361.16

[1] JUDr. Gabriela Vlková, působí jako externí doktorand katedry finančního práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Odborně se zaměřuje zejména na oblast finančního a daňového práva.

BURDEN OF PROOF OF THE TAX SUBJECT UTILIZING TAX CREDIT ON R&D ACTIVITIES

ABSTRACT

The basic principle which governs the taking of evidence within the tax proceeding is the obligation of the tax subject to prove the facts that the tax subject claimed or should have claimed in its tax filings. Act no. 280/2009 Coll., Tax Code, sets out in more detail conditions and rules for the taking of evidence either for the tax subject and also for the tax administrator. The object of this article is deeper analysis of the scope and limits of the burden of proof of the tax payer, especially when applying the tax credit for research and development activities in accordance with Sec. 34(4) et seq. of Act no. 586/1992 Coll., on income taxes. The current legislation lacks more detailed regulation of the scope and limits of the burden of proof. The application of the tax credit on research and development activities by the tax subjects is accompanied by countless problems, whereas one of the most significant problem is definition of the burden of proof of the tax payer and determination of the moment when the burden of proof is transferred back to the tax administrator. The article includes brief description of the legal framework of the process of taking of evidence, burden of proof and application of the tax credit on research and development activities, while the analysed topic is further analysed on the basis of selected court decisions. The scope and limits of the tax subject's burden of proof when applying the tax credit on research and development activities are examined only from the perspective of the material side of the tax credit on research and development, in the area of eligibility of research and development activities, eligibility of vacation costs, and the evidence of costs incurred in relation with the realization of the project of research and development. With respect to the topic of the article, the methods of analysis, induction and description (limited use) are used in particular.

Keywords: R&D tax credit; burden of proof; Tax Code

ÚVOD

Daňová praxe se potýká s řadou problematických oblastí. Tento příspěvek v sobě propojuje problematiku dvou specifických oblastí, a to oblast důkazního břemene daňového subjektu a daňového odpočtu na výzkum a vývoj (dále jen „VaV"). Problematika rozsahu a limitů důkazního břemene je poměrně obecná, ve spojení s daňovým odpočtem na VaV je však specifičtější a konkrétnější, a z výzkumného hlediska tedy zajímavější. Zkoumaná témata nejsou příliš teoreticky zmapovaná, neboť právní úprava je relativně strohá a neobsahuje konkrétnější vymezení, je tedy nutné obrátit vědeckou pozornost do aplikační praxe. V důsledku tohoto stavu může v aplikační praxi převládat určitá míra nejistoty týkající se správné aplikace daňového odpočtu na VaV. Hlavním účelem tohoto příspěvku je jednak nabídnout adresátům to-

hoto příspěvku vědecké poznatky, které mohou napomoci při uplatňování daňového odpočtu na VaV v praxi, a také identifikace problematických oblastí, kterým je třeba věnovat další vědeckou pozornost. Obsahem tohoto příspěvku je vytyčení specifických problematických oblastí důkazního břemene při aplikaci daňového odpočtu na VaV a analýza vybraných soudních rozhodnutí. Vzhledem k omezenému rozsahu tohoto příspěvku je důkazní břemeno daňového subjektu zkoumáno pouze z pohledu materiální stránky daňového odpočtu na VaV, a to v následujících vybraných oblastech (způsobilost činností VaV, způsobilost nákladů na dovolenou, evidence nákladů vynaložených při řešení projektu VaV). Cílem příspěvku pak je vymezení rozsahu a limitů důkazního břemene u daňových poplatníků uplatňujících daňový odpočet na VaV. Poznatky z výzkumu mohou napomoci ve správném nastavení a uplatňování této odčitatelné položky a snížit tak riziko daňové kontroly ze strany správce daně a souvisejících negativních dopadů.

Daňový odpočet na výzkum a vývoj

Daňový odpočet na výzkum a vývoj (dále jen „VaV“) je upraven v § 34 odst. 4 a 5 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a představuje pro poplatníka daně z příjmů jednu z možných položek odčitatelných od základu daně. Největší benefit daňového odpočtu na VaV spočívá zejména v tom, že jedny a tytéž náklady vynaložené na aktivity VaV je možné efektivně využít hned dvakrát.

Poprvé je možno náklady, které poplatník vynaloží na VaV, zařadit do kategorie nákladů podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Náklady, které splňují legální podmínky zde uvedené a lze je tedy podřadit pod toto generální ustanovení, jsou obecně považovány za daňově uznatelné a pozitivně ovlivňují výsledek hospodaření společnosti. Tyto náklady jsou automaticky součástí řádku 10 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob („přiznání k DPPO“).

Podruhé jsou náklady vynaložené na VaV využity jako položka odčitatelná od základu daně. Náklady způsobilé pro daňový odpočet na VaV se uvádějí na řádku 242 daňového přiznání k DPPO. Dvojím uplatněním nákladů na VaV je tedy dosaženo následujícího efektu:

– Suma způsobilých nákladů automaticky vstupuje do výpočtu základu daně (náklady se započítávají oproti výnosům a snižují výsledek hospodaření);
– Tytéž náklady, způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV, snižují základ daně (zjednodušeně snižují částku, ze které je procentní sazbou stanovena daň). V současné době je sazba daně z příjmů pro právnické osoby stanovena ve výši 19 % (§ 21 odst. 1 ZDP).

Dle ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP je daňový odpočet na VaV považován za jednu z položek odčitatelných od základu daně. V případě, že je poplatník ve ztrá-

tě, nebo má příliš nízký základ daně, je možno daňový odpočet na VaV využít nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikl.

Ustanovení § 34a až §34e ZDP dále stanoví specifické podmínky týkající se zejména výše odpočtu, způsobilých výdajů, formálních požadavků na oznámení záměru odečíst od základu daně odpočet na VaV, konkrétních požadavků na projektovou dokumentaci a závazného posouzení výdajů vynaložených na VaV a zahrnovaných do odpočtu.

Právní úpravu daňového odpočtu na VaV lze tedy rozdělit na část formální (zejména požadavky na oznámení záměru, struktura projektové dokumentace) a část materiální (např. způsobilé náklady, požadavky na evidenci způsobilých nákladů, způsobilé činnosti VaV). Okamžikem uplatnění daňového odpočtu na VaV v rámci přiznání k DPPO vzniká daňovému subjektu povinnost prokázat všechny skutečnosti související s jeho tvrzením. S ohledem na požadavky výzkumu rozsahu a limitů důkazního břemene daňového subjektu v rámci tohoto příspěvku, budou zkoumána výhradně soudní rozhodnutí zabývající se **materiální** stránkou daňového odpočtu na VaV.

Důkazní břemeno daňového subjektu

Základní právní úprava dokazování v rámci daňového řízení je obsažena v § 8 a § 92 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Obsahem § 8 DŘ jsou základní zásady dokazování v rámci daňového řízení. Jedná se o následující zásady:

– Zásada volného hodnocení důkazů – Správce daně v rámci dokazování není vázán žádnými pevně stanovenými pravidly, která by upravovala váhu jednotlivých důkazních prostředků. Při hodnocení důkazů přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo a postupuje podle své úvahy, přičemž každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy pak ve vzájemné souvislosti.
– Zásada legitimního očekávání – Skutkově shodné případy by měly být správcem daně rozhodovány konzistentně a při rozhodování těchto případů by neměly vznikat nedůvodné rozdíly.
– Zásada materiální pravdy – Správce daně při rozhodování vychází ze skutečného obsahu právních jednání (převaha obsahu nad formou).
– Zásada nepřihlížet k jednání, které se kvalifikuje jako zneužití práva – Poslední zásada byla do DŘ inkorporována relativně nedávno a představuje explicitní úpravu zákazu zneužití práva. Správce daně nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daně, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

Ustanovení § 92 a násl. DŘ dále upravuje základní pravidla, postupy a důkazní prostředky využívané v rámci dokazování. Ve vztahu k povinnostem daňového

subjektu je třeba uvést § 92 odst. 3 DŘ, který stanoví povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a dalších podáních. Toto ustanovení upravuje návaznost důkazního břemene neseného daňovým subjektem, které přímo navazuje na jeho povinnost tvrzení. Nikde se však dále neuvádí, jaký je rozsah takového důkazního břemene a jaké jsou jeho limity.

METODOLOGIE

S ohledem na zaměření příspěvku je využita zejména metoda analýzy, indukce a v omezeném rozsahu metoda deskripce. Metoda analýzy a indukce je využita v částech příspěvku věnovaných rozboru vybraných soudních rozhodnutí, přičemž v rámci příspěvku bylo využito i četné citace a to za účelem přenosu stěžejních částí argumentace Nejvyššího správního soudu do příspěvku.

VÝZKUM A VÝSLEDKY

Způsobilost činností VaV pro daňový odpočet na VaV

Posouzení způsobilosti činností VaV pro účely uplatnění daňového odpočtu na VaV je velice složité a to zejména s ohledem na to, že konstatování toho, zda konkrétní činnost VaV vykazuje prvky novosti a vyjasnění technické nejistoty je zodpovězení právní otázky. Pro posouzení takové právní otázky je však nezbytné, aby orgán, který činí takový právní závěr (v tomto případě správce daně), disponoval takovými technickými znalostmi, jejichž prostřednictvím je schopen dostatečným způsobem posoudit skutkový stav. V praxi vzniká problém v okamžiku, kdy správce daně posoudí prostřednictvím svých vlastních technických znalostí, zda činnosti vykazují prvky novosti a zda je v rámci jejich řešení odstraňována technická nejistota. Proti tomuto postupu, potažmo úvaze správce daně, nelze nic namítat, ovšem až do okamžiku, kdy správce daně není této úvahy schopen, neboť nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi.

Dle § 95 odst. 1 odst. a) DŘ může správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, jestliže jeho rozhodnutí závisí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Uvedené ustanovení však nelze vnímat jako možnost správce daně využít znaleckého posouzení, nýbrž jako povinnost správce daně ustanovit znalce, není-li posouzení technických skutečností sám schopen.[2] [3] K tomuto závěru došel rovněž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) ve svém rozhodnutí ze dne 11. června 2015,

[2] „Při zjišťování skutkového stavu jde často o objasňování složitých otázek, k nimž je třeba odbor-ných znalostí. Závisí-li rozhodnutí na posouzení takových otázek a přitom správce daně odborné znalosti nemá, nezbývá než ustanovit znalce. Zákon sice používá pojem „může“, nicméně jsou-li splněny zde uvedené podmínky, k ustanovení znalce dojít zřejmě musí.“

[3] BAXA, Josef a kol. Daňový řád. Komentář. I díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 543.

sp. zn. 10 Afs 24/2014 (dále jen „rozhodnutí FORTELL"), v němž konstatoval pochybení správce daně v tom, že tento nepostupoval v souladu s § 95 odst. 1 písm. a) DŘ, jestliže nestanovil znalce pro posouzení technických údajů, jejichž posouzení bylo nezbytné pro učinění právního závěru.

„Správní orgány v projednávané věci pochybily, pokud se odmítly zabývat stěžovatelem předkládanými a navrhovanými důkazy zpochybňujícími jejich závěr ohledně absence ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u jednotlivých zpochybněných projektů stěžovatele. Pro jejich náležité zhodnocení bylo nutno vyhodnotit mimo již zjištěných skutečností i technické údaje, k jejichž řádnému prokázání a posouzení bylo v posuzovaném případě nezbytné ustanovení znalce dle § 95 odst. 1 odst. a) daňového řádu. V tomto směru pochybil i krajský soud, pokud závěry žalovaného plně převzal, případně se sám vyjadřoval k ryze technickým otázkám, a rozhodnutí žalovaného pro tuto vadu nezrušil."

Úkolem znalce v rámci posouzení činností VaV pro účely daňového odpočtu na VaV je přiblížení odborných souvislostí pro účely následného právního posouzení, zda lze určitou činnost považovat za VaV či nikoliv. Znalci by tedy měly být pokládány toliko technické otázky, jelikož pokládat mu právní otázky je nepřípustné.[4] V rámci posouzení odlišnosti mezi otázkou právní a skutkovou je pak právní praxí využíváno příhodného příkladu posuzování červené barvy.

„Rozdíl mezi otázkou právní a otázkou skutkovou lze ilustrovat na příkladu posouzení barevnosti zkoumaného předmětu. Představme si, že právní norma spojuje určité účinky s případem, kde konkrétní předmět má červenou barvu, aniž by červená barva byla zákonem blíže identifikována. Správce daně je barvoslepý (nemá předpoklady nutné k posouzení), tudíž není schopen onu barevnost posoudit. Za tímto účelem tak angažuje znalce, který předpoklady nutné k posouzení má (není barvoslepý). Toho se však nelze ptát na to, zda je zkoumaná věc červená. Pouze správce daně rozhoduje o tom, zda předmět je či není červený, kdy jeho rozhodnutí musí být přezkoumatelné. Přezkoumatelné by pak nebylo, pakliže by znalec do rozsudku napsal, že se podíval a viděl, že předmět je červený. Znalce se tedy nelze ptát na to, jaká je barva zkoumaného předmětu (otázka právní), avšak na to, jaká je vlnová délka odraženého světla od zkoumaného předmětu (otázka skutková). Znalec tak v rámci svého znaleckého posouzení dojde k závěru, že uvedená vlnová délka činí 630 nm. Uvede-li znalec zároveň, že zkoumaný předmět je červený, nelze této informaci přikládat žádnou důležitost, jelikož toto znalci nepřísluší."[5]

V praxi se nezřídka stává, že si daňové subjekty nechávají vypracovávat znalecké posudky za účelem posouzení svých činností realizovaných v rámci projektu VaV. Jestliže daňový subjekt pak k doložení oprávněnosti uplatnění daňového odpočtu na VaV předloží znalecký posudek správci daně, nemůže jej správce daně bez dalšího ignorovat. Správce daně je povinen se s takovým důkazním prostředkem řádně

[4] LICHNOVSKÝ, Ondřej, KŘÍSTEK, Lukáš. Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní. Právní rozhledy. 2016, č. 13-14, s. 480–483.

[5] LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 369.

vypořádat v souladu s § 92 a násl. DŘ. Má-li správce daně pochybnosti ohledně znaleckého posouzení obsaženého ve znaleckém posudku, nemůže jej bez dalšího označit za irelevantní a nevypořádat se s ním, byť to pro něj představuje zvýšené náklady. Často (ne nutně vždy) tedy bude na základě konkrétních skutkových okolností povinen ustanovit znalce za účelem vypracování revizního znaleckého posudku. K tomuto závěru viz níže citovaná část z rozhodnutí FORTELL.

„Je zřejmé, že správce daně je při posuzování splnění podmínek ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve velmi obtížné situaci. Toho si bylo ostatně vědomo i Ministerstvo financí, které k provedení tohoto ustanovení vydalo samostatný metodický pokyn. Nejvyšší správní soud výše vysloveným závěrem nepředjímá, že ve všech sporech týkajících se posouzení projektů výzkumu a vývoje je bez výjimky nezbytné provést znalecké posouzení. Předkládá-li však daňový subjekt tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irelevantní, není možno jejich hodnocení odmítat. Nejvyšší správní soud si je vědom náročnosti takového postupu pro správce daně, nicméně tato potřeba je dána záměrem zákonodárce podpořit daňovým zvýhodněním výzkum a vývoj. Pokud je tato možnost daňovým subjektům zákonem o daních z příjmu nabídnuta, nelze ji v praxi neumožnit z důvodu, že posouzení splnění podmínek je složité a nákladné.“

V rámci rozhodnutí FORTELL soud procesně vrátil věc k dalšímu řízení správci daně, který byl v rámci svého rozhodování vázán právním názorem NSS. V souladu s tímto právně závazným názorem NSS tedy správce daně ustanovil znalce za účelem posouzení činností VaV realizovaných daňovým subjektem. Správce daně však ustanovil znalce na slib (ad hoc znalce)[6], který, dle vyjádření daňového subjektu, od roku 1993 aktivně působí ve dvou obchodních společnostech, které jsou přímými konkurenty daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že předmětem vypracování posudku je detailní seznámení znalce s know-how daňového subjektu, pojal daňový subjekt důvodné pochybnosti o nepodjatosti jmenovaného znalce. Správce daně a ani krajský soud však této námitce daňového subjektu nepřisvědčily. Učinil tak tedy až NSS svým rozhodnutím ze dne 11. května 2017, sp. zn. 10 Afs 128/2016 (dále jen „rozhodnutí FORTELL II“), kterým věc vrátil k dalšímu řízení krajskému soudu.

„Ve věci není sporu o tom, že ustanovený znalec je obchodním ředitelem a jednatelem dvou společností, které lze považovat za přímé obchodní konkurenty daňového subjektu, u kterého má vykonávat znaleckou činnost. Ani žalovaný tuto skutečnost nezpochybnil. Podstata činnosti znalce spočívá v podrobném seznámení se s výrobními návody a postupy stěžovatele, aby mohl vyhodnotit, zda obsahují prvky novosti či vyjasnění výzkumné a technické nejistoty. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že prozrazení obchodního tajemství a výrobních postupů, o kterých se lze domnívat, že mu zaručují dobré postavení na trhu

[6] V souladu s ustanovením § 26 zákona č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, ve znění pozdějších předpisů, je možné ustanovit pro ad hoc případy znalcem osobu, která není zapsána do veřejného rejstříku znalců a tlumočníků.

a konkurenceschopnost, je možno hodnotit jako zásah do práva na svobodné podnikání ve smyslu článku 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod."

Závěry přijaté NSS v rozhodnutí FORTELL byly dále potvrzeny/podpořeny např. rozhodnutím NSS ze dne 27. září 2016, sp. zn. 1 Afs 174/2016 (dále jen „rozhodnutí FILL – PACK").

„Nejvyšší správní soud má však vzhledem ke všemu shora uvedenému za zjevné, že v daném případě stěžovatel učinil tvrzení a předložil důkazy, které měly ryze technickou povahu a měly vést k prokázání prvků novosti a technické nejistoty. Jak konstatoval soud již v posledně uvedeném rozsudku je zřejmé, že správce daně je při posuzování splnění podmínek ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve velmi obtížné situaci. Toho si bylo ostatně vědomo i Ministerstvo financí, které k provedení tohoto ustanovení vydalo samostatný metodický pokyn. Znalecký posudek však správnímu orgánu umožní komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektů stěžovatele, včetně jejich technické stránky (přítomnost technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti). Pouze na základě všech těchto skutečností ve spojení s již použitými a správcem daně zjištěnými skutečnostmi lze dospět ke správnému závěru o tom, zda stěžovatel oprávněně uplatnil odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Bez dostatečného porozumění technickým aspektům projektů stěžovatele totiž správní orgány nemohly spolehlivě vyvrátit závěr stěžovatele o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky pro podřazení pod pojem výzkumu a vývoje."

Z výše uvedeného je zřejmé, jaký přístup zaujímá NSS k posouzení technické stránky projektu VaV správcem daně. Ostatně sama finanční správa tento přístup akceptuje, což dokládá interní neveřejný Metodický pokyn k problematice ustanovení znalce pro účely posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje podle zákona o daních z příjmů, č. j. 73006/17/7100-10110-013213, ve kterém se výslovně uvádí, že ustanovení § 95 odst. 1 DŘ lze za určitých okolností vykládat jako povinnost správce daně ustanovit znalce.

„Výklad pojmu „může ustanovit znalce" lze chápat coby možnost správce daně ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady), nikoli povinnost správce daně (viz Informace). Pokud nastane situace, kdy na základě zjištěných skutečností správce daně vyhodnotí, že je nutné posouzení skutečností vztahujících se např. k prokázání technických, technologických, postupových, materiálních skutečností, a zároveň správce daně nemá potřebné odborné a technické znalosti, pak je nutné vykládat pojem „může" vždy jako povinnost správce daně ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady)."

Náklady způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV

Další oblast, kde zaznamenáváme třecí plochu mezi daňovým subjektem a správcem daně je zahrnutí nákladů na náhradu mezd za dovolenou do způsobilých výdajů.

ZDP vymezuje poměrně jasně, jaké náklady lze zahrnout mezi náklady způsobilé pro daňový odpočet na VaV.

V § 34b odst. 1 ZDP jsou upraveny tři obecné zákonné podmínky způsobilosti nákladů pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV. Tyto tři podmínky musí být ze strany daňového subjektu splněny kumulativně a jsou definovány následovně:

– Náklady musí být vynaloženy při realizaci projektu VaV na vybrané výzkumně-vývojové činnosti definované v § 34b odst. 1 odst. a) bodech 1. – 5. ZDP.
– Náklady musí být náklady na dosažení zajištění a udržení příjmů (musí splňovat obecnou podmínku daňové uznatelnosti nákladů stanovenou v § 24 odst. 1 ZDP).
– Náklady musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (pozn. požadavek na konkrétní formu vedení oddělené evidence není stanoven, tedy ani podmínka vedení analytických účtů).

V odst. 2 téhož ustanovení je následně uveden negativní výčet nákladů, které nelze považovat za náklady způsobilé pro daňový odpočet na VaV. Náhrada mzdy za dovolenou není obsažena v uvedeném negativním výčtu nezpůsobilých nákladů. Obecně lze tedy dovozovat, že náklady, které splňují všechny tři kumulativní podmínky stanovené v odst. 1 dotčeného ustanovení, lze považovat za způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV. Finanční správa však v praxi neaplikuje takový výklad zákona a svůj vlastní (opačný) výklad opírá výhradně o znění Pokynu MF-17 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn MF-17"). Pokyn MF-17 je následovníkem předchozího Pokynu Ministerstva financí České republiky D-288 ze dne 3. 10. 2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (čj. 15/96003/2005), (dále jen „D-288"). V oblasti uplatnění nákladů na náhradu mezd za dovolenou je však znění obou pokynů konstantní.

Na tomto místě je třeba opětovně podotknout, že Pokyn MF-17, ani jeho předchůdce D-288, není právně závazným předpisem a nemůže ukládat povinnosti nad rámec zákona. Toto dovodil i NSS ve svém rozhodnutí ze dne 25. října 2006, sp. zn. 8 Afs 3/2005 kde konstatoval, *„Ze skutečnosti, že Ministerstvo financí zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, však nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Mimo oficiální sbírky právních předpisů nelze považovat jiné způsoby uveřejnění právních norem za právně relevantní. Pokyny řady D Ministerstva financí tak nenaplňují formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Stejně tak je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D" pokynů. Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu."*

Pokyny Ministerstva financí tedy nelze v žádném případě považovat za právní předpisy se silou zákona, které by mohly ukládat svým adresátům práva a povinnosti. Jedná se toliko o interní předpisy, které jsou aplikovatelné a závazné pouze v rámci finanční správy. Pro úplnost je nutno podotknout, že ani pokyn MF-17 (D-288) náhradu mzdy za dovolenou výslovně nevylučuje ze způsobilých nákladů, což pouze umocňuje pochybnosti o správnosti a zákonnosti přístupu finanční správy k této problematice.

Hlavní argument finanční správy uplatňovaný v rámci KOOV ze dne 22. dubna 2015, č. 451/22.04.15[7] spočívá v následujícím tvrzení *„Z výše uvedeného lze dovodit závěr, že pokud pracovník pracující na projektu výzkumu a vývoje čerpá dovolenou, pak na projektu výzkumu a vývoje osobně na pracovišti zaměstnavatele nepracuje (nevykonává práci pro zaměstnavatele), tj. nepodílí se na jeho realizaci. Pokud se zaměstnanec v době dovolené nepodílí osobně na pracovišti zaměstnavatele na realizaci výzkumu a vývoje, není splněna základní zákonná podmínka stanovená pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj., že náklad souvisí přímo a bezprostředně s realizací projektu. Náhrada mzdy přímo nesouvisí s řešením projektu, ale souvisí s čerpáním dovolené, tj. s odpočinkem zaměstnance v kalendářním roce. Lze tak dovodit, že za mzdu ve smyslu Pokynu D – 288 lze považovat pouze daňové výdaje vynaložené na práce související s projekty výzkumu a vývoje a nikoliv další náhrady jako je např. náhrada za dovolenou, za státní svátek či nemocenskou a s nimi související zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění.“*

Z citovaného tvrzení v zásadě vyplývá, že finanční správa nepovažuje náhradu mzdy za dovolenou za způsobilý náklad pro daňový odpočet na VaV z toho důvodu, že se nejedná o náklad vynaložený při realizaci projektu VaV, neboť nepracující zaměstnanec čerpající dovolenou se nepodílí na přímé realizaci projektu. Právo na dovolenou přitom zahrnuje jak právo na pracovní volno, tak i právo na náhradu mzdy či platu po dobu jejího čerpání. Odborná literatura k tomuto uvádí *„Dovolená představuje právo zaměstnance, který práci koná v pracovním poměru, na dlouhodobý odpočinek v kalendářním roce a jejím účelem je zajistit poskytnutí minimálního volna k reprodukci pracovní síly zaměstnance.“*[8]

Právo zaměstnance na dovolenou a související právo na náhradu mzdy za dovolenou je přímo spjaté a odvozené od zaměstnancem vykonané práce. Neposkytnutí dovolené nebo související náhrady je kvalifikováno jako správní delikt, za který zaměstnavateli hrozí pokuta.[9] Náhradu mzdy za dovolenou tedy nelze chápat jako zaměstnanecký benefit, ale jako nedílnou součást nákladů, které je zaměstnavatel

[7] Takzvaný Koordinační výbor vznikl v roce 1993 z iniciativy Komory daňových poradců jako platforma, na které jsou s Ministerstvem financí projednávány problematické otázky související s výkladem zákonů a jejich aplikací.

[8] BĚLINA, Miroslav a kol. Zákoník práce. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 913.

[9] § 29 zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce

povinen vynaložit v souvislosti s každým zaměstnancem. Náhrada mzdy za dovolenou představuje pro zaměstnavatele povinný zákonný náklad práce, který lze postavit na roveň s povinnými zákonnými odvody na sociální a zdravotní pojištění (dále jen „SZP"). Jestliže jsou splněny zákonné podmínky pro vznik nároku na náhradu mzdy za dovolenou ze strany zaměstnance, zaměstnavatel je povinen tuto náhradu zaměstnanci poskytnout. Z uvedeného lze tedy dovozovat, že náhradu mzdy za dovolenou by mělo být možné uplatnit v rámci daňového odpočtu na VaV stejným způsobem jako povinné odvody na SZP. Povinné odvody na SZP jsou ze strany finanční správy akceptovány jako náklad způsobilý pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV a jsou výslovně uvedeny v bodu 5. odst. a) pokynu MF-17.

Evidence nákladů vynaložených při řešení projektu VaV

Právní úprava týkající se evidence nákladů vynaložených pro řešení projektu VaV je obsažena pouze v ustanovení § 34b odst. 1 odst. c) ZDP, které uvádí, že náklady zahrnované do daňového odpočtu na VaV mají být evidovány odděleně od ostatních nákladů. Pokyn MF-17 uvedené ustanovení dále rozvádí v tom smyslu, že oddělená evidence má být vedena v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy, přičemž má být přehledná. Takto vedená evidence musí splňovat požadavek přehlednosti a prokazatelnosti s tím, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu.

Vzhledem k absenci zákonného vymezení požadavků na evidenci nákladů vynaložených v souvislosti s realizací projektu VaV je opět nutno využít výkladu NSS, např. v rozhodnutí NSS ze dne 12. ledna 2017, sp. zn. 9 Afs 144/2016 („rozhodnutí ABADIA"). NSS v předmětném rozhodnutí nastínil kritéria, které by měla splňovat oddělená evidence nákladů zahrnovaných do daňového odpočtu na VaV. Taková evidence by měla být

– komplexní,
– jednoznačná,
– jednotlivé náklady by měly být zcela jasně oddělitelné/odlišitelné od ostatních nákladů a
– jednotlivé náklady by mělo být možné provázat s konkrétními účetními doklady.

„Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 4 stanovuje, že výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů

(nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).“

Ve světle rozhodnutí ABADIA mám za to, že ideální formou oddělené evidence by například v případě nákladů na materiál spotřebovaný při realizaci projektu VaV mohlo být následující:

– Účtování o nákladech na materiál prostřednictvím samostatných analytických účtů – Na jednotlivé analytické účty by byl materiál určený k realizaci projektu VaV účtován v průběhu účetního období na základě konkrétních účetních dokladů. Pokud by nebylo možné účtovat o těchto nákladech na samostatné účty v průběhu účetního období, pak by mělo být možné a plně v souladu se zásadou oddělené evidence nákladů, aby tyto náklady byly přeúčtovány na samostatné analytické účty na konci účetního období. V praxi se totiž může stát, a na základě mých zkušeností je to docela běžné, že osoby, které provádí zaúčtování konkrétních operací, nemají dostatečné povědomí o detailní náplni konkrétních účetních dokladů. Jinými slovy je pro ně velmi složité, ne-li nemožné, posoudit, zda se daný účetní doklad vztahuje k realizaci projektu VaV a v jakém rozsahu. Takové posouzení vyžaduje odborné znalosti a detailní vědomosti o realizovaném projektu VaV. Přeúčtování na konci účetního období by tedy mohlo proběhnout na základě podkladu určeného pracovníka, který provede detailní analýzu materiálových nákladů a vymezí, které náklady jsou způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV a které nikoliv.

– Vedení podrozvahové evidence majetku (materiálu) – V mnoha případech se za materiál využitý k realizaci projektu VaV považuje i drobný majetek, který nesplňuje definici hmotného majetku stanovenou § 26 odst. 2 ZDP. Takový drobný majetek (například tablet v hodnotě 6 000 Kč využitý jako řídící jednotka) je zpravidla zaúčtován přímo do spotřeby a není o něm vedena žádná podrobnější evidence. S ohledem na skutečnost, že přístup finanční správy k daňovému odpočtu na VaV je velice striktní, mohla by evidence materiálu tohoto typu pomoci v unesení důkazního břemene daňovým subjektem. Pro tyto účely mohou daňové subjekty využít možnosti podrozvahového účetnictví.

– Oddělitelnost způsobilých nákladů – Jestliže u daňového subjektu není možné vést samostatnou evidenci nákladů vynaložených v přímé souvislosti s realizací projektu VaV, existuje dle mého názoru alternativní způsob, jakým lze dostát požadavku na oddělenou evidenci nákladů. Jsem přesvědčená o tom, že by měla být dostačující i evidence, která obsahuje všechny náklady vynaložené v průběhu účetního období. V rámci této evidence však musí být možné jednotlivé náklady, které byly

vynaloženy v přímé souvislosti s realizovaným projektem VaV, přesně a určitě oddělit (např. prostřednictvím přiřazení kódu projektu tak, aby bylo možné v takové evidenci bezproblémově filtrovat).

Přestože jsou závěry NSS k formě a obsahu oddělené evidence nákladů poměrně jasné, stále se v praxi setkáváme s tím, že správce daně takovou evidenci odmítá. Domnívám se, že tento přístup je ze strany správce daně neudržitelný a dlouhodobě neobhajitelný. Viz příklad reálné situace, kdy správce daně odmítl evidenci nákladů v Excel souboru jenom proto, že některé řádky byly skryté – daňový subjekt využil funkce filtru. Správce daně na základě této skutečnosti dovodil, že se jedná o nedůvěryhodný dokument, se kterým bylo manipulováno. Takový závěr správce daně je však nutno považovat za zcela absurdní a to zejména s ohledem na zákonný požadavek oddělitelnosti nákladů. Není právě využití filtru tím vhodným způsobem oddělení způsobilých nákladů od těch nezpůsobilých? Nadto se opět jedná o závěr zcela nepodložený, nevyplývající z žádného relevantního zákonného ustanovení.

DISKUSE

Důkazní břemeno daňového subjektu bylo rámci tohoto příspěvku zkoumáno ve třech hlavních oblastech (způsobilost činností VaV, způsobilost nákladů na dovolenou, evidence nákladů vynaložených při řešení projektu VaV). Všechny oblasti mají poměrně obecnou právní úpravu, z čehož pak vznikají aplikační spory mezi daňovými subjekty a správcem daně. Správce daně totiž často extenzivním způsobem interpretuje právní úpravu a to prostřednictvím vlastních interních předpisů a výkladů, které však nejsou právně závazné pro daňové subjekty. Ve shora zkoumaných oblastech je možné vypozorovat tendenci správce daně považovat důkazní břemeno daňového subjektu za bezbřehé. Díky závěrům zkoumaných soudních rozhodnutí však můžeme konstatovat, že důkazní břemeno daňového subjektu není neomezené a má své limity.

Správce daně je povinen reagovat na důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a nemůže po něm požadovat předložení dalších důkazů, aniž by se vypořádal s doposud předloženými. Jestliže daňový subjekt předloží znalecký posudek, správce daně jeho závěry nemůže sám vyvracet (nemá-li sám odbornou způsobilost) a je povinen zajistit si vlastní (revizní) znalecký posudek.

Správce daně není oprávněn, ať už extenzivně nebo restriktivně, upravovat požadavky stanovené zákonem. V žádném případě není oprávněn opírat své rozhodnutí o podzákonné právní předpisy, které jsou závazné pouze interně a za žádných okolností nezavazují daňové subjekty a nedisponují právní silou zákona.

Správce daně musí při posouzení unesení důkazního břemene daňovým subjektem uvážit, jaké jsou požadavky a smysl zákona, co všechno daňový subjekt předložil a zda je oprávněné požadovat předložení dalších důkazních prostředků. Opět platí, že

správce daně nemůže bez dalšího konstatovat prosté neunesení důkazního břemene, vždy se musí vypořádat s již předloženými důkazními prostředky a pokud je považuje za nedostačující, musí být konkrétní v čem konkrétně je považuje za nedostačující k prokázání tvrzených skutečností.

ZÁVĚR

Obsahem a cílem tohoto příspěvku byla analýza důkazního břemene daňového subjektu při uplatňování daňového odpočtu na VaV a to zejména jeho rozsahu a limitů. Důkazní břemeno bylo zkoumáno ve vztahu k materiální stránce daňového odpočtu na VaV a to na konkrétních příkladech z praxe v rámci rozhodovací činnosti NSS.

Pokud bych měla shrnout základní praktické poznatky ze zkoumané oblasti pro unesení důkazního břemene daňovým subjektem při uplatňování odpočtu na výzkum a vývoj, byly by to následující:

– V případech, kdy správce daně nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi pro posouzení činností VaV, je povinen ustanovit znalce, neboť posuzování odborných technických otázek v této oblasti mu nepřísluší. Správce daně nemůže sám vyvrátit znalecký posudek předložený daňovým subjektem, pro tyto případy musí ustanovit znalce pro vlastní znalecký posudek.
– Náhrada mzdy za dovolenou, za určitých podmínek, bezpochyby patří do způsobilých nákladů daňového odpočtu na VaV. Náhrada mzdy za dovolenou bezprostředně souvisí s odpracovaným časem zaměstnance na projektu VaV a představuje tak pro zaměstnavatele (daňový subjekt) zákonný náklad práce, který byl vynaložený při realizaci projektu VaV. Náhrada mzdy za dovolenou by samozřejmě měla vstupovat do výpočtu způsobilých nákladů proporčně a to v poměru, v jakém zaměstnanec v daném období skutečně pracoval na realizaci projektu VaV.
– Požadavek na vedení oddělené evidence po jednotlivých projektech VaV a účetních případech je stanoven nad rámec zákona a ze znění příslušných ustanovení ZDP nijak nevyplývá. Požadavek finanční správy formulovaný v pokynu MF-17 často klade absurdní a nadměrnou zátěž na daňové subjekty, přičemž k takovému postupu finanční správa nemá oporu v zákoně.

AFILIACE, DEDIKACE, PODĚKOVÁNÍ

Článek vznikl v rámci projektu GAUK č. 528119 s názvem Agresivní daňové plánování – limity v judikatuře a mezinárodních iniciativách řešeného na Univerzitě Karlově, Právnické fakultě.

ZDROJE

Literatura

BAXA, Josef a kol. Daňový řád. Komentář. I díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 543. ISBN: 978-80-7357-564-9.

BĚLINA, Miroslav a kol. Zákoník práce. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 913. ISBN: 978-80-7400-290-8.

LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 369. ISBN: 978-80-7400-604-3.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, KŘÍSTEK, Lukáš. Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní. Právní rozhledy. 2016, č. 13-14, s. 480-483. ISSN: 1210-6410.

Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Podzákonné právní předpisy

Pokyn Ministerstva financí České republiky D-288 ze dne 3. 10. 2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (čj. 15/96003/2005).

Pokyn MF-17 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a pozdějších předpisů.

Metodický pokyn k problematice ustanovení znalce pro účely posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje podle zákona o daních z příjmů, č. j. 73006/17/7100-10110-013213

Judikatura

Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 24/2014-119 ze dne 11. června 2015.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 37/2018-42 ze dne 16. května 2018.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 174/2016-38 ze dne 27. září 2016.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 3/2005-59 ze dne 25. října 2006.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 144/2016-51 ze dne 12. ledna 2017.