

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje v judikatuře

3. 10. 2019 Praha

Ludmila Dvořáková

Generální finanční ředitelství

Proč odpočet na VaV

- Jedná se o nepřímou podporu výzkumné a vývojové činnosti vymezenou v zákoně o daních z příjmů (ZDP)
- V ZDP existuje základní daňový princip - jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u jednoho poplatníka pouze jednou
- V případě odpočtu na VaV se jedná o absolutní výjimku ze základního daňového principu, protože poplatník vynaložené výdaje na realizaci Projektu VaV uplatní v základu daně z příjmů jako daňově účinný náklad (§ 24 odst. 1 a 2 ZDP) a následně při splnění zákonných podmínek pro odpočet ještě jednou ve formě odčitatelné položky od základu daně (§ 34 odst. 4 a 5 ZDP)

Projekt VaV § 34c ZDP

NSS 2 Afs 24/2012 - 34 ze dne 29. 11. 2013

TZB Orlová, s.r.o.

- DS neměl vypracovaný ucelený Projekt se zákonnými náležitostmi, ale pouze podnikatelský záměr
- NSS konstatoval, že situace je specifická, ucelený Projekt v roce 2005 nebylo možné objektivně zpracovat, protože tato zákonná povinnost pro DS existovala až od roku 2006
- NSS - jedná se o přepjatý formalismus ze strany správce daně
- Další vývoj judikatury - toto rozhodnutí dopadá pouze na konkrétní situaci při změně legislativy. Požadavky na náležitosti Projektu od roku 2006 nelze hodnotit jako přepjatě formalistické (např. KS Č. Budějovice 10 Af 3/2015 - 33, NSS 3 Afs 304/2016 - 37 ze dne 28. 3. 2018)

Projekt VaV § 34c ZDP

NSS 7 Afs 261/2016 - 20 ze dne 27.4.2017

ELEKTROPOHONY spol. s r.o.

- Existence písemného Projektu VaV splňujícího zákonné náležitosti zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky a je současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu (dále také viz KS H. Králové 31 Af 80/2012 – 25, NSS 7 Afs 39/2014 – 48, NSS 6 Afs 60/24 – 56)
- Projekt VaV slouží jako základní a ucelený dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění tohoto benefitu

Co není Projektem VaV (1)

KS v H. Králové 52 Af 17/2016 - 84 ze dne 16. 11. 2016

ORLING s.r.o.

- Z původu slova projekt (z lat. proiectum) vyplývá, že se jedná o zpracovaný záměr, rozvrh nebo plán nějaké budoucí činnosti nebo výsledku. Nejedná se tedy o veškeré listiny (veškeré podklady týkající se vývoje např. možné receptury, jednotlivé dílčí výsledky vývoje apod.). Naopak jedná se pouze o základní ucelený dokument a o němž má být následně vedena průběžná dokumentace se zaměřením na plnění jeho cílů (zaznamenání průběžných výsledků, dílčích ne/úspěchů, nutnosti dalšího testování atd.).

Co není Projektem VaV (2)

- Nejedná se o celou velmi obsáhlou dokumentaci (několik šanonů), ta ve svém souhrnu tvoří jeho průběžnou, v čase realizace projektu vytvářenou dokumentaci
- Pojmy „Projekt“ a „průběžná dokumentace“ nelze zaměňovat. Povaze Projektu, totiž odporuje, aby s ním bylo dále „pracováno,“ tedy aby byl průběžně doplňován
- Obdobně judikoval i KS H. Králové 52 Af 8/2016 - 66 ze dne 14. 12. 2016 - zadávací projekty úkonů nelze provažovat za Projekty VaV. Není úkolem správce daně ani soudu, aby propojovaly jinak nesouvisející dokumenty a dovozovaly z nich formální a obsahové náležitosti projektů, což ostatně plně koresponduje s charakterem institutu odpočtu
- Obdobně judikoval i KS v Brně 31 Af 35/2016 - 144 ze dne 28. 2. 2018 - soud nevyklučuje, aby projekt tvořil formálně bezvadný soubor dokumentů, jež ve svém souhrnu tvoří jeden celek. Má však za to, že z takových dokumentů musí být patrná jejich vzájemná provázanost, resp. z nich musí být zřejmé, k jakému písemnému projektu se vztahují a k jakému datu byly přijaty

Důsledky nesplnění podmínek zákonných náležitostí Projektu (§ 34c ZDP)

- Důsledkem nesplnění zákonných náležitostí Projektu je vyloučení celého odpočtu ze základu daně. Judikatura konstantně:
- NSS 7 Afs 261/2016 - 20 ze dne 27. 4. 2017 (ELEKTROPOHONY spol. s r.o.)
- NSS 3 Afs 304/2016 - 37 NSS ze dne 28. 3. 2018 (FOREZ s.r.o.)
- KS v H. Králové 52 Af 18/2006 - 126 ze dne 3. 7. 2017 (ENERGO CHOCEŇ s. r.o.)
- KS v Brně 31 Af 35/2016 - 144 ze dne 28. 2. 2018 (ZFP akademie, a.s.)
- KS v H. Králové 31 Af 80/2012 - 25 ze dne 26. 8. 2013 (UNIKOV CZ s.r.o.)

Činnost výzkumu a vývoje (1)

- ZDP neobsahuje definici pojmu „výzkum a vývoj“. K vymezení pojmů je důležitý odkaz v § 34c odst. 1 ZDP, ve kterém je stanoveno, že poplatník svojí činnost ve výzkumu a vývoji vymezí podle zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje
- V pokynu D – 288 bodu 2 je upřesněno, že je nutné vycházet z § 2 odst. 1 písm. a) – c) zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje a dále tento bod obsahuje vymezení základního, aplikovaného výzkumu a experimentálního vývoje
- Potvrzeno KS v Brně 30 Af 56/2016 - 47 ze dne 31. 5. 2018

Činnost výzkumu a vývoje (2)

Pro uznání odpočtu je nutné aby:

a) se jednalo o činnosti výzkumu a vývoje podle zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje (§ 34c odst. 1 ZDP – v projektu DS vymezí svou činnost dle zákona č. 130/2002 Sb.)

A ZÁROVEŇ

b) poplatník prokázal přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty v rámci projektu výzkumu a vývoje - viz Pokyn MF D - 288

Činnost výzkumu a vývoje (3)

- KS Ostrava 22 Ca 332/2007 - 52 ze dne 5. 11. 2008, Duvas – Uni s.r.o. (výklad pojmu „ocenitelný prvek novosti“)

Významným prvkem novosti je třeba rozumět takový prvek, který neznamená pouhé zlepšení (pozvednutí) působnosti existujícího výrobku na vyšší úroveň či jeho zdokonalení užitím účinnějších komponent nebo materiálů popř. zlepšení složitějšího výrobku částečnými změnami některého z integrovaných technických subsystémů, kdy v takovém případě jde o inovaci existujícího výrobku, kde nelze postupovat dle § 34 odst. 4 ZDP. V případě existence významného prvku novosti však již musí jít dle § 2 odst. 1 písm. b) zák. 130/2001 Sb. o takové zlepšení výrobku, které tuto úroveň významně **přesahuje**. Již existující výrobek získá např. nové vlastnosti, pokud je schopen vykonávat další podstatné činnosti, které dříve vykonávat nemohl apod. Je přitom zřejmé, že v mnohých případech bude hranice mezi „inovací“ a „vývojem“ křehká a je třeba vždy přistupovat k tomuto hodnocení přísně **individuálně**.

Činnost výzkumu a vývoje (4)

- KS Ostrava 22 Af 14/2010 - 141 ze dne 17. 12. 2014 (výklad pojmu „technická nejistota“)
- KS H. Králové 52 Af 18/2006 - 126 ze dne 3. 7. 2017 (výklad pojmu „ocenitelný prvek novosti“)
- KS v Brně 30 Af 56/2016 - 47 ze dne 31. 5. 2018 (výklad pojmu „ocenitelný prvek novosti“)
- KS H. Králové 31 Af 6/2015 – 45 ze dne 27. 5. 2016 - nelze do odpočtu uznat činnosti týkající se rutinní úpravy již vyvinutých řešení podle požadavků konkrétních zákazníků, vyhotovení ukázkových modelů, vyhotovení dalších kusů výrobků atd.

Činnost výzkumu a vývoje (5)

Pojmy „ocenitelný prvek novosti“ a „výzkumná nebo technická nejistota“ jsou neurčitými právními pojmy (10 Afs 24/2014 - 119 ze dne 11. 6. 2015)

- NSS uvádí:

„Neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat. Jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Zákonodárce tímto způsobem vytváří příslušným orgánům prostor k tomu, aby zhodnotily, zda konkrétní situace pod určitý pojem spadá, či nikoli. Interpretace neurčitého právního pojmu se tak může ad hoc měnit.“

- Tento názor převzal i KS v Brně 30 Af 56/2016 - 47 ze dne 31. 5. 2018

Znalecký posudek (1)

- Ustanovení znalce podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu
- Pro správce daně existuje možnost ustanovit znalce
- Vždy individuální posouzení
- Povinnost pro správce daně ustanovit znalce je, pokud k posouzení otázek je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá.
- KS H. Králové 31 Af 6/2015 - 45 ze dne 27. 5. 2016

Znalecký posudek (2)

- Dle ustálené judikatury nemůže znalecký posudek hodnotit otázky právní (otázky vztahující se k výkladu ZDP, tedy očekávat posouzení, zda projekt obsahuje ocenitelný prvek novosti, technickou nebo výzkumnou nejistotu nebo zda se jedná/nejedná o inovaci s prvkem novosti/bez prvku novosti)
- Znalecký posudek musí poskytnout odpovědi na technické otázky (parametry) tak aby SD byl schopen následně posoudit otázku právní a správnost uplatnění odpočtu

KS Ostrava 22 Af 14/2010 - 141 ze dne 17. 12. 2014

Znalecký posudek (3)

Je nutné vycházet z toho, že :

- Znalecký posudek nemá privilegované postavení, nemá větší důkazní sílu než ostatní důkazní prostředky
- Hodnotit je třeba celý proces utváření znaleckého posudku (proces zadávání posudku, formulování znaleckého úkolu, znalec i SD musí mít shodně předložené podklady atd.)

Viz závěr KS H. Králové 52 Af 14/2014 - 195 ze dne 27. 8. 2015 nebo KS H. Králové Af 85/2012 – 74 ze dne 27. 7. 2013

Náhrady za dovolenou (1)

- Náhrady za dovolenou nejsou judikatorně ani názorově shodnutné
- 451/22.04.15 Zahrnutí náhrad za dovolenou v rámci odpočtu na výzkum a vývoj - příspěvek ukončen s rozporem
- Stanovisko GFŘ: *náhrada za dovolenou, státní svátek či nemocenskou a s nimi související zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění nelze do odpočtu zahrnout*

Stanovisko GFŘ (2)

- § 2 zákoníku práce, osobní výkon zaměstnance pro zaměstnavatele za mzdu v pracovní době na pracovišti nebo na jiném dohodnutém místě
- Pokud se zaměstnanec v době dovolené nepodílí osobně na pracovišti zaměstnavatele na realizaci Projektu VaV, není splněna podmínka ustanovení § 34 odst. 4 ZDP, tj., 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

Judikatura/náhrady za dovolenou (3)

- KS H. Králové 52 Af 30/2013 - 105 ze dne 22.1.2014 (zrušeno NSS v jiné věcné otázce), FORTEL. Závěr soudu - pokud se zaměstnanec na realizaci projektu VaV nepodílí, tak náhrady mzdy nelze zahrnout do odpočtu
- KS Č. Budějovice 51 Af 32/2017 - 31 ze dne 15. 10. 2018, ABADIA, a.s. Soud uzavřel, že souhlasí se správcem daně, který v argumentaci využil závěry příspěvku č. 451 - náhrady za dovolenou nelze zahrnout do odpočtu

Judikatura/náhrady za dovolenou (4)

- KS H. Králové 31 Af 23/2016 - 76 ze dne 7. 1. 2019, ZVU Energineering a.s. Závěr soudu - není důvod hodnotit odlišně náklady na mzdy a náhrady za dovolenou. Náhrada mzdy je povinný náklad zaměstnavatele. Čas strávený na dovolené je nezbytný k tomu, aby zaměstnanec mohl plnit úkoly při realizaci projektu. Soud se shodnul ze závěry Komory daňových poradců v příspěvku č. 451

Děkuji za pozornost