



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



GFR07820621
ESS

Č. j.: 77582/21/7100-40110-013213

Vyřizuje: [redacted] Oddělení daně z příjmů právnických osob
Tel.: ([redacted])
E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iww4f

Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31
602 00 Brno

Reakce na signální informaci OFŘ k rozhodnutí Městského soudu v Praze č. j. 18 Af 11/2021- 49 ze dne 6. 10. 2021 (Janssen-Cilag s.r.o.) ve věci procesního pochybení v podobě marného uplynutí prekluzivní lhůty před vydáním dodatečného platebního výměru z důvodu odlišného posouzení faktického zahájení daňové kontroly krajským soudem

[Úvod]

Odvolací finanční ředitelství informovalo prostřednictvím signální informace Generální finanční ředitelství (dále jen „GFR“) o rozsudku **Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2021, č. j. 18 Af 11/2021- 49**, ve věci Janssen-Cilag s.r.o., DIČ: CZ27146928 (dále jen „Rozsudek ve věci Janssen-Cilag s.r.o.“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí o odvolání Odvolacího finančního ředitelství, a věc byla vrácena k dalšímu řízení. Odvolací finanční ředitelství vyhodnotilo, že podání kasační stížnosti by v daném případě nebylo účelné.

[Požadavek Odvolacího finančního ředitelství]

Odvolací finanční ředitelství považuje za důležitý přenos tohoto právního názoru z důvodu nutnosti stanovit rozsah (meze) místního šetření v kontextu běhu lhůty pro stanovení daně. V dalších obdobných případech by měl být kladen značný důraz na zevrubné posouzení skutečného zahájení daňové kontroly. Z požadavku Odvolacího finančního ředitelství vyplývá, že v případě prověřování plnění daňových povinností v konkrétním zdaňovacím období při předložení kompletního účetnictví a současně s ohledem na množství požadovaných podkladů

z účetnictví v rámci oznámení o provedení místního šetření je správce daně povinen zahájit daňovou kontrolu a ne ji obcházet fingovaným místním šetřením.

[Podstata signální informace]

Přestože se jednalo o problematiku uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, konkrétně aplikaci ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), předmětem sporu výše uvedeného rozhodnutí bylo, zda došlo k zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 skutečně teprve dnem, kdy byla daňová kontrola formálně zahájena protokolem o zahájení daňové kontroly, nebo bylo třeba za tento okamžik považovat již den provedení místního šetření. Posouzení této otázky bylo klíčovým faktorem ovlivňujícím závěry k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Městský soud dovodil, že správce daně překročil mantinely místního šetření realizovaného v rámci vyhledávací činnosti, neboť již před samotným formálním zahájením daňové kontroly prováděl u poplatníka úkony, jež svým charakterem a intenzitou zásahu do právní sféry poplatníka odpovídaly úkonům, které je správce daně oprávněn realizovat v rámci k tomu určeného procesního postupu, tedy v rámci daňové kontroly. Soud k těmto závěrům dospěl s přihlédnutím k následujícím skutečnostem:

- Správce daně ještě před samotným zahájením místního šetření požadoval zcela konkrétní podklady, které měl poplatník předložit v rámci místního šetření (kompletní účetní deníky, obrátové předvahy, výsledovka, položkové hlavní knihy v analytickém členění v rozsahu zdaňovacího období 2013 – 2015). V oznámení o provedení místního šetření byly vzneseny požadavky, jejichž rozsah a obsah byl jak z časového hlediska, tak i z pohledu jejich věcného charakteru signálem svědčícím ve spojení s dalšími relevantními skutkovými okolnostmi o vybočení z mezí místního šetření konaného v rámci vyhledávací činnosti.
- Ze spisu je zřejmé, že správce daně zamýšlel již v okamžiku místního šetření podrobně prověřovat konkrétní okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti uplatněného odpočtu. Správce daně v protokolu avizoval úmysl „prověřit náležitosti a obsah projektů výzkumu a vývoje včetně všech prvotních dokladů
- Městský soud konstatoval, že kombinace uvedených faktorů, tj. indikace záměru prověřovat okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje s pensem (kvalitou a především kvantitou) dokladů týkajících se celých tří zdaňovacích období s přihlédnutím ke zcela konkrétním dotazům na zástupce poplatníka zaměřeným na specifické aspekty a skutečnosti, jež jsou významné z pohledu správného stanovení daňové povinnosti v souvislosti s uplatněným odpočtem na podporu výzkumu a vývoje, nasvědčují tomu, že správce daně v daném směru vybočil z mezí místního šetření realizovaného v rámci vyhledávací činnosti, a fakticky již realizoval úkony, jež odpovídají a svým charakterem a intenzitou zásahu do právní sféry daňového subjektu spadají spíše pod daňovou kontrolu. Tento závěr podporovaly dále i kroky následující po vlastním místním šetření
- Z obsahu odůvodnění Napadeného rozhodnutí je zjevné, že správce daně realizoval analýzu/prověřování/zkoumání obsahu podkladů předložených žalobcem v rámci místního šetření. Právě uvedený závěr ostatně žalovaný potvrdil i v rámci svého vyjádření k podané žalobě, kde rovněž uvedl, že daňová kontrola byla zahájena řádně až po provedeném porovnání podkladů
- Závěrečné hodnocení soudem „... Ze všech shora popsanych okolností soud dovozuje, že správce daně překročil mantinely místního šetření realizovaného v rámci

vyhledávací činnosti, neboť již před samotným formálním zahájením daňové kontroly dne 17. 5. 2017 prováděl u žalobce úkony, jež svým charakterem a intenzitou zásahu do právní sféry žalobce odpovídají úkonům, které je správce daně povinen realizovat v rámci k tomu určeného procesního postupu, tedy v rámci daňové kontroly. Soud v tomto směru rekapituluje, že správce daně před vlastním provedením místního šetření evidentně znal věcné zaměření zamýšleného postupu a v samotném oznámení o provedení místního šetření vznesl požadavky, jejichž rozsah je jak z časového hlediska, tak i z pohledu jejich věcného charakteru excesivní z pohledu mezí místního šetření realizovaného v souladu s § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu. V rámci samotného místního šetření pak nejenže výslovně indikoval záměr prověřovat okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti žalobcem uplatněného odpočtu na VaV, ale také při předmětném jednání pokládal osobám jednajícím za žalobce zcela konkrétní dotazy zaměřené na specifické aspekty a skutečnosti, jež jsou významné z pohledu správného stanovení daňové povinnosti v souvislosti s uplatněným odpočtem na VaV, a nechal si v reakci na své předchozí požadavky předložit podklady, jež svým časovým a věcným rozsahem svědčí pro závěr o tom, že ve skutečnosti již v daném období realizoval u žalobce daňovou kontrolu. Pro vyslovený závěr je přitom významnou rovněž shora akcentovaná skutečnost spočívající v tom, že se správce daně neomezil na shromažďování/zajišťování podkladů, nýbrž, jak sám žalovaný v Napadeném rozhodnutí explicitně potvrdil, v období mezi provedením místního šetření a formálním zahájením daňové kontroly realizoval prověřování předložených podkladů, porovnání výstupů z účetnictví s podaným daňovým přiznáním, resp. finanční analýzu.“

[Zohlednění další judikatury]

Problematika skutečného zahájení daňové kontroly v oblasti odpočtu na podporu výzkumu a vývoje byla také řešena ve věci Jansen Display s.r.o. DIČ: CZ64574822, jejímž právním nástupcem byla společnost Showdown Displays Europe, s.r.o., DIČ: CZ64574822 v rozhodnutích Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 A 249/2017- 81 ze dne 30. 9. 2019, Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č. j. 7 Afs 390/2019 - 44 ze dne 2. 7. 2020 a Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 A 249/2017 - 129 ze dne 28. 7. 2021.

Krajský soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2021 (č. j. 15 A 249/2017 – 129) konstatoval, že správce daně nepřekročil mantinely místního šetření realizovaného v rámci vyhledávací činnosti, přestože při místním šetření požadoval předložení rozsáhlých pokladů týkajících se prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za několik zdaňovacích období. Soud k těmto závěrům dospěl s přihlédnutím k následujícím skutečnostem:

- Správce daně si v průběhu místního šetření vyžádal řadu písemností za jednotlivá zdaňovací období, přičemž ale převzal kopie pouze některých listin (za rok 2013: tabulka s vyznačením procentního zapojení zaměstnanců do projektů a tabulka hrubých mezd atd. – 1 list, oddělená evidence nákladů – 6 listů; za rok 2014: tabulka s vyznačením procentního zapojení zaměstnanců do projektů a tabulka hrubých mezd pracovníků - 2 listy, soupis zvláštní evidence nákladů na projekt – 6 listů; projekt „Digital Signage s integrovaným multimediálním přehrávačem“ včetně technické dokumentace a vyhodnocení projektu), čímž správce daně využil místní šetření k tomu, aby pouze vyhledal důkazní prostředky. Správce daně tedy pouze shromáždil důkazní prostředky a získal ucelený přehled o tom, jaké projekty daňový subjekt v letech 2013 a 2014 připravil (ovšem bez vyhodnocení těchto projektů), což samo o sobě, ani ve spojení s dalšími získanými podklady neumožnilo posoudit správnost výše daňové povinnosti.
- Správce daně obdržel některé listiny v rámci místního šetření pouze k nahlédnutí a tato skutečnost vyplývala z obsahu protokolu o místním šetření, ze kterého bylo

jednoznačně dovoditelné, že účelem místního šetření bylo vyhledávání důkazních prostředků v sídle daňového subjektu. To jinými slovy znamená, že správce daně pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, nikoli že by již fakticky ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj.

- Tomu, že správce daně provedl pouze místní šetření, odpovídá i skutečnost, že si správce daně po skončení místního šetření od poplatníka vyžádal další podklady, přičemž na základě této žádosti mu daňový subjekt předložil nosič CD s projektovou dokumentací jednotlivých projektů výzkumu a vývoje (ovšem bez vyhodnocení těchto projektů), tedy dokumenty, do nichž mohl nahlédnout již při místním šetření, avšak nepořídil si jejich kopie. Ani toto vyžádání dalších podkladů proto soud nepovažuje za excesivní postup, neboť se jednalo pouze o některé z dokumentů, jež byly žalovanému k dispozici při místním šetření.
- Správce daně postupoval správně, pokud před vyžádáním dalších důkazních prostředků většího rozsahu zahájil daňovou kontrolu.

[Závěr GFR]

Rozsudek ve věci Janssen-Cilag s.r.o. aproboval závěry NSS č. j. 7 Afs 390/2019 - 44 ze dne 2. 7. 2020 a dále i závěry NSS č. j. 1 Afs 70/2004 - 80 ze dne 27. 7. 2021, č. j. 4 Afs 14/2017 – 36 ze dne 31. 5. 2005 v oblasti rozsahu a obsahu zjišťování informací v rámci místního šetření.

Dle názoru Generálního finančního ředitelství závěry v soudu v Rozsudku ve věci Janssen-Cilag s.r.o. a v rozsudku ve věci společnosti Showdown Displays Europe, s.r.o., které se výslovně vztahují k uplatnění oprávněnosti odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, nepředstavují změnu dosavadního právního výkladu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ani významný judikaturní obrat, pouze nově ukazují hloubku detailu při zajišťování podkladů, které slouží k ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v základu daně.

[Zdůvodnění]

[1] ZDP

Podle § 34 odst. 4 ZDP (ve znění účinném v roce 2013) bylo možné od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje za předpokladu, že byly splněny všechny zákonem stanovené podmínky. Poplatník byl povinen prokázat existenci projektu výzkumu a vývoje se všemi zákonnými náležitostmi (§ 34 odst. 5 ZDP), dále poplatník prokazoval, že do odpočtu byly zahrnuty pouze výdaje zákonem vymezené a vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje, na konkrétní činnosti výzkumu a vývoje, samostatně evidované, a ve správně stanové výši (§ 34 odst. 4 ZDP). ZDP výslovně nestanovil (ani dnes nestanoví) konkrétní důkazní prostředky, kterými by daňový subjekt zákonné požadavky prokázal při uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.

[2] Daňový řád

V souladu s principem daňového řízení založeném na povinnosti daňového subjektu tvrdit zákonem předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně (§ 135 a násl. daňového řádu), poplatník uplatňuje v daňovém přiznání odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Daňový subjekt dále nese podle § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno, dle kterého je povinen prokázat všechny skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení a dalších podáních.

Co se týká postupů správce daně, je při jejich využití zapotřebí důsledně od sebe oddělovat jednotlivé procesní nástroje. To znamená, že zatímco místní šetření je součástí vyhledávací činnosti, kterou správce daně efektivním způsobem získává důkazní prostředky a potřebné informace v místě, kde se mohou nacházet (§ 80 a násl. daňového řádu), daňová kontrola je postup k prověření tvrzení daňových subjektů a jiných skutečností majících vliv na stanovení jejich daňové povinnosti (§ 85 a násl. daňového řádu).

Z toho plyne, že místní šetření slouží primárně pouze pro vyhledání důkazních prostředků, nikoliv pro jejich hodnocení a vyvozování závěrů o skutkovém stavu. Místní šetření na rozdíl od zahájení daňové kontroly není způsobilé založit nový běh lhůty pro stanovení daně.

Na základě těchto skutečností je proto nutné při aplikaci jednotlivých procesních institutů striktně respektovat jejich zákonné vymezení, zejména z toho důvodu, aby z hlediska jejich obsahu nebyl původně zamýšlený postup v podobě místního šetření později překvalifikován na daňovou kontrolu. To by významně ovlivnilo běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu ustanovení § 148 daňového řádu a současně ve svém důsledku mohlo způsobit nežádoucí prekluzi příslušné lhůty.

Ohledně aktuální metodiky lze odkázat na Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 20711/21/7700-10124-506246 ze dne 30. 3. 2021, který se v Čl. XI. odst. 7 jednak zabývá problematikou daňové kontroly daně stanovené po vyhledávací činnosti, a to i z pohledu testu na opakovanost prověřování ve vztahu k místnímu šetření, jednak odkazuje na relevantní judikaturu.

[Závěr]

Při prokazování oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je správce daně povinen postupovat dle daňového řádu a závazných metodických pokynů Generálního finančního ředitelství.

Ing. Bc. Lenka Opluštilová
ředitelka sekce

Na vědomí:

Specializovaný finanční úřad
Všem finančním úřadům
GFŘ – Sekce daňové kontroly a analytiky
GFŘ – Sekce právní

Elektronicky podepsáno
16.12.2021
Ing. Bc. Lenka Opluštilová
ředitelka sekce