

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

Daňově uznatelný výdaj (náklad)

(1)

I. Při zjišťování základu daně (§ 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) vychází správce daně primárně z hospodářského výsledku daňového subjektu, tj. z jím vedeného účetnictví. Nelze-li vycházet z účetnictví, může daňový subjekt prokázat svá tvrzení i jinými důkazními prostředky.

II. Uzavře-li daňový subjekt dohodu o narovnání proto, že vyvstaly pochybnosti o platnosti smlouvy zakládající původní závazek, který daňový subjekt neevidoval v účetnictví, neboť se domníval, že na základě smlouvy o převzetí dluhu jiným subjektem přestal být z předmětné smlouvy zavázán, musí správce daně při posuzování důvodnosti vynaložení nákladu (§ 24 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) plynoucího z dohody o narovnání vycházet nikoli toliko z účetnictví daňového subjektu, nýbrž musí vážit také **reálné riziko** hrozící daňovému subjektu v případě jeho neúspěchu v soudním sporu o vydání bezdůvodného obohacení získaného z neplatného právního úkonu.

(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2014, č. j. 2 Afs 140/2014-38 uveřejněný pod číslem 3183 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu)

Komentář autorů

Podle § 23 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně) převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období (rozdíl se upraví podle zákona). Pro zjištění tohoto rozdílu se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků,

kteří vedou účetnictví, anebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

Ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů upravuje výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; ty se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů či zvláštními předpisy (např. se jedná o cestovní náhrady zaměstnance), které doplňuje § 25 zákona o daních z příjmů negativním demonstrativním výčtem výdajů (nákladů), které jsou daňově neuznatelné.¹⁰⁴

Ve sledovaném rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil k otázce důvodnosti nákladů, kdy daňový subjekt v rámci probíhajícího sporu veden ekonomickými důvody, tj. zájmem na předejití ztrátě v případě neúspěchu ve sporu, uzavřel se žalovanou stranou dohodu o narovnání, podle které jím bylo plněno.¹⁰⁵

Související judikatura

■ Poškozená právnická osoba nemůže v řízení o náhradu nemajetkové újmy požadovat navýšení peněžitého zadostiučinění podle § 31a odst. 2 a 3 zákona č. 82/1998 Sb., ve znění zákona č. 160/2006 Sb., o částku odpovídající částce daně z příjmů, kterou případně v důsledku přijatého zadostiučinění bude povinna v budoucnu státu odvést.

(právní věta rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 16. 9. 2015, sp. zn. 30 Cdo 1290/2014, uveřejněného pod číslem 54/2016 Sbirky soudních rozhodnutí a stanovisek, ECLI:CZ: NS:2015:30.CDO.1290.2014.1)

■ I. Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

II. Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to

¹⁰⁴ Viz § 23, § 24, § 25 zákona o daních z příjmů.

¹⁰⁵ Srov. odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2014, č. j. 2 Afs 140/2014-38 uveřejněného pod číslem 3183 Sbirky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

na úkor práva daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, byly-li pořízeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Uvedené listiny musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění z nich vyplývající upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla výsledkem dotyčných svědků.

III. Vyjde-li v určitém daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení (§ 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

(právní věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 uveřejněného pod číslem 1572 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.)

(2)

Poplatek za zprostředkování placený za účelem zajištění stravování zaměstnanců jejich zaměstnavatelem provozovateli stravenkového systému vedle částky za stravenky je zásadně součástí ceny jídla, a tedy výdajem (nákladem) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jehož zákonem stanovená část (55 %) je pro účely daní z příjmů daňově uznatelným výdajem (nákladem).

(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. února 2014, č. j. 7 Afs 33/2013-34 uveřejněný pod číslem 3076 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu)

Viz též heslo „Základ daně“.

Komentář autorů

Podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona o daních z příjmů se za daňově uznatelný výdaj (náklad) považuje výdaj (náklad) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců

vyvaloženy na provoz vlastního stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin, nebo příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů za podmínek dále zákonem stanovených.¹⁰⁶

Do těchto daňově uznatelných výdajů (nákladů) podle sledovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je možné zahrnout i poplatek za zprostředkování zajištění stravování zaměstnanců, pouze však v případě je-li placen zaměstnavatelem, neboť takto je zásadně součástí ceny jídla, jejíž zákonem předepsaná část je daňově uznatelným výdajem (nákladem), kdy „poplatek za zprostředkování bývá často jedním z atributů celého stravenkového systému, jenž vytváří mezi jeho účastníky potřebné právní a ekonomické vazby.“¹⁰⁷

(3)

I. Slovo „odečíst“ obsažené v čl. 7 odst. 3 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Polské republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 31/1994 Sb.) znamená pouze tolik, že náklady na dosažení zisků stálé polské provozovny na území České republiky lze uplatnit v ČR. Jejich **daňová uznatelnost se však hodnotí podle českých právních předpisů.**

II. Interpretace smlouvy o zamezení dvojího zdanění má vycházet především ze smlouvy samotné, přičemž v kontextu smlouvy je třeba zhodnotit historické, systematické a teleologické argumenty, včetně komentáře Výboru OECD pro fiskální záležitosti k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (je-li interpretována smlouva uzavřena podle této modelové smlouvy). **Vnitrostátní právo by se mělo pro výklad smlouvy použít teprve tehdy, vyžaduje-li souvislost odlišný výklad.**

(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. května 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29 uveřejněný pod číslem 3262 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu)

¹⁰⁶ Viz § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona o daních z příjmů.

¹⁰⁷ Srov. odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. února 2014, č. j. 7 Afs 33/2013-34 uveřejněného pod číslem 3076 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Komentář autorů

„Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby (fyzické nebo právnické), která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů tohoto státu.“

Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění nenahrazuje vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, pouze může měnit právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy, a to v zásadě jen ku prospěchu daňových subjektů.¹⁰⁸

„Jestliže určitý příjem není podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu podroben zdanění, nemůže tento smluvní stát takový příjem zdanit, ani když mu mezinárodní smlouva tento příjem vyhrazuje ke zdanění. (...) Vnitrostátní daňové předpisy určují i nadále, kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost atd.“

Jak tedy vyplynulo ze sledovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, podmínky daňové uznatelnosti nákladů se vždy řídí úpravou národních daňových předpisů podle principu, že náklady následují zisky co do místa zdanění.¹⁰⁹

Související judikatura

■ Otázku, které z uplatněných výloh bude možno považovat za uznatelný náklad z hlediska daňového, již v každé z obou smluvních zemí řeší její vnitrostátní právo. A jelikož český právní řád [konkrétně § 25 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů] neumožňuje při výpočtu základu daně z příjmů uzнат jako náklad „odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob“, nemůže si česká provozovna tomu odpovídající položky od svého zisku pro účely stanovení daňového základu daně z příjmů odečíst. *(z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. července 2014, č. j. 6 Afs 39/2014-31)*

¹⁰⁸ Jedná se o tzv. pravidlo (ústavní zásadu) *in dubio pro libertate*, kdy se v konkurenci vícero srovnatelně přesvědčivých výkladových alternativ veřejnoprávní normy musí dát přednost takové alternativě, která je pro jednotlivce nejvýhodnější, tedy za konkrétních okolností daného případu je nutno aplikovat ten výklad daňového předpisu, jenž je ve prospěch daňového poplatníka.

¹⁰⁹ Srov. odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. května 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29 uveřejněného pod číslem 3262 Sbirky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

(4)

Účetní odpisy ani jejich část převyšující daňové odpisy **nejsou daňově uznatelnými výdaji (náklady)** podle § 24 odst. 2 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2011. *(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125 uveřejněný pod číslem 3307 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu)*

Komentář autorů

„Daňové odpisy¹¹⁰ jsou (...) v zásadě výlučnou metodou, jak může daňový subjekt uplatnit náklady spojené s pořízením hmotného a nehmotného majetku.

Zákon o daních z příjmů kogentně stanoví, jak dlouho se ten který majetek daňově odepisuje, tj. za jak dlouho mají být náklady na pořízený majetek uplatněny do daňově uznatelných nákladů.“

Účetní odpisy¹¹¹ sestavují účetní jednotky za účelem odpisování majetku v průběhu jeho používání pro svou potřebu co nejreálnějšího vyjádření opotřebením majetku.

Co do účelu je tedy patrná odlišnost daňových a účetních odpisů, kdy podle závěru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřeného ve sledovaném rozhodnutí je jasné, že toliko speciální úprava daňových odpisů podle zákona o daních z příjmů je s to stanovit daňovou uznatelnost odpisů nákladů spojených s pořízením hmotného či nehmotného majetku. Tím je vyloučeno použití účetních odpisů, nestanoví-li sám zákon o daních z příjmů jinak.¹¹²

Související judikatura

■ Účetní odpisy (příp. jejich část převyšující daňové odpisy) mohou být podle okolností daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Bude tomu například

¹¹⁰ Viz § 26 zákona o daních z příjmů.

¹¹¹ Viz § 28 odst. 6 (odpisový plán) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹² Srov. odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125 uveřejněného pod číslem 3307 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

tehdy, pokud výše účetních odpisů je faktorem přímo ovlivňujícím regulovanou cenu, za kterou distributor plynu podléhající cenové regulaci prodává plyn zákazníkům, a tedy i příjem (zisk) distributora.

(právní věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. července 2014, č. j. 7 Afs 57/2013-94)

■ I. Daně lze stanovit pouze na základě zákona, což se děje v rámci legislativního procesu, na základě zákonem stanoveného postupu. Pouze při dodržení zákonných podmínek lze mít za legitimní určení předmětu zdanění. Je proto zcela nepřipustné, aby předmět zdanění, tedy to, co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry jednotlivce, bylo stanoveno jakýmkoli jiným způsobem, nadto nikoli v rámci moci zákonodárné, ale v rámci moci výkonné (tj. na základě prováděcí vyhlášky, resp. „Postupů účtování“, které jsou vydávány správním orgánem, zde ministerstvem financí). V takovém případě dochází k porušení ústavního principu dělby moci.

II. Pokud zákonodárce v zákoně nestanoví výslovně, co dani podléhá, resp. co je od daně osvobozeno, nebo např. které výdaje jsou daňově uznatelné a které nikoli, nelze určitě plnění zdanit nebo naopak od daně osvobodit nebo výdaj pro účely stanovení základu daně uznat či vyloučit pomocí jiných nástrojů, a to zde konkrétně prostřednictvím moci výkonnou stanovených účetních postupů (např. použití výsledkové nebo rozvahové metody účtování), které by bylo lze kdykoli měnit. Samotná skutečnost, že v důsledku účetních postupů se určitý „příjem“ zaúčtuje, tedy vejde do hospodářského výsledku, neznamená, že se jedná vždy také o příjem podléhající zdanění. Pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat legitimní zákonný rámec.

III. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Odlišné cíle daňového systému a účetního výkaznictví vyžadují, aby jednotlivá pravidla nebyla přespříliš ovlivněna požadavky druhého ze systémů. Pro závěr o tom, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, resp. zda jej lze považovat za příjem, který je předmětem daně dle příslušného daňového zákona a který z materiálního a ekonomického hlediska za příjem považovat lze, není a nemůže být zásadně určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován; samotná skutečnost, že je účtován na účet výnosů z něj ještě *sensu stricto* zdanitelný příjem nečiní. Vycházeje z této premisy, je otázka způsobu účtování nepodstatná.

IV. Podle § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým

majetkem (dále jen „příjmy“), není-li dále stanoveno jinak. Samotnou změnu kurzu pod vymezení tohoto zákonného ustanovení nelze podřadit, zákon ani za pomoci legislativní techniky nestanoví, že za příjem, který má být předmětem daně, se považuje také např. rozdíl, který vznikne pouze v důsledku změny kurzu k rozvahovému dni. Samotná změna účetní metody nemůže ve svém důsledku, tj. pouhým účetním vytvořením hospodářského výsledku, určit ke zdanění „příjem“, který jím podle zákona o daních z příjmů svou povahou není, a dokonce za něj ani považován od samého počátku (tj. od roku 1993) nebyl.

V. Nerealizované kurzové rozdíly vyjadřují stav, který dosud nenastal a je pouze simulován pro potřeby účetnictví, a to za účelem vykázání výše závazku v české měně; nelze zde proto hovořit o dosažení zisku nebo ztráty k rozvahovému dni, neboť k tomuto momentu nedochází k vlastní směně peněz, která jediná může vést k realizaci zisku, příp. ztráty. Ziskem může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění operace (splátky, na kterou bylo vynaloženo méně českých korun).

VI. Je třeba rozlišovat mezi „kurzovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kurzové rozdíly) a skutečnými „kurzovými zisky“, resp. ztrátami (realizované kurzové rozdíly). Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činnosti podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv a dopad na hospodářskou produktivitu, resp. výsledek hospodaření. Jedná se *de facto* pouze o virtuální zisky (nebo ztráty).

(právní věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. dubna 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94 uveřejněného pod číslem 2626 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Dodatečné daňové přiznání (výdaje)

(1)

Poplatník je oprávněn prostřednictvím **dodatečného přiznání** zpětně za stejné období změnit skutečné výdaje na paušální podle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pokud tak učiní dobrovolně