

## 5 VÝDAJE A JEJICH UPLATNITELNOST PŘI ZJIŠTĚNÍ ZÁKLADU DANĚ

Jak již bylo uvedeno, u poplatníků vedoucích podvojně účetnictví se pro účely ZDP za výdaje považují náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví (viz § 21h ZDP). Rozeberme nyní na dalších stranách detailněji zákonné podmínky daňové účinnosti jednotlivých druhů výdajů včetně významu příslušných ustanovení ZDP, na jejichž základě se testují podmínky pro vstup těchto výdajů do základu daně.

### 5.1 Obecný princip posuzování daňové uznatelnosti výdajů a důkazní břemeno ohledně jejich uznatelnosti

Z hlediska četnosti soudních sporů lze označit otázku uplatnitelnosti konkrétních daňově uznatelných výdajů jako v praxi jednu z nejčtenějších a nejproblematičtějších. Tomuto stavu nepochybně napomáhá i fakt, že otázka daňové uznatelnosti jednotlivých druhů nákladů je v ZDP řešena z praktického úhlu pohledu poměrně složitě, nepřehledně a do značné míry kazuisticky. Jak vyplývá i z dále uvedené judikatury, stav je takový, že zákonodárce nejprve v § 24 odst. 1 ZDP poměrně stručně uvádí obecné podmínky daňové uznatelnosti výdajů, pak v § 24 odst. 2 ZDP demonstrativně uvádí pozitivní výčet daňově uznatelných výdajů a nakonec v § 25 odst. 1 ZDP uvádí demonstrativně negativní výčet výdajů, které nelze uznat za daňové. K metodické aplikaci této konstrukce zákona se NSS vyjádřil např. v rámci rozsudku ze dne 20. 12. 2006, čj. 2 Afs 39/2006-79, publ. pod č. 1660/2008 Sb. NSS, když uvedl, že podle § 24 odst. 1 ZDP „*se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou (...) ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V dalších odstavcích tohoto ustanovení je pozitivně vymezeno, co výdajem ve smyslu prvního odstavce také je a naproti tomu v § 25 tohoto zákona je stanoveno, co za výdaje ve smyslu § 24 tohoto zákona zejména uznat nelze. Pokud výdaj, u kterého je třeba určit, zda je daňově uznatelný či nikoliv, v těchto výčtech není obsažen, nezbývá než použít obecného vymezení*“.

Zatímco obecné podmínky daňové uznatelnosti výdajů nedoznaly za celou dobu platnosti zákona prakticky žádnou změnu, v ostatních ustanoveních se neustále doplňovala a zpřesňovala kritéria daňové uznatelnosti dalších a dalších druhů výdajů. Za tohoto stavu jsou dnes některé druhy výdajů řešeny v zákoně poněkud roztržštěně

(viz např. eliminace přečeňovacích efektů u neodpisovaného majetku, popisovaná v další části publikace).

K otázce aplikace obecného ustanovení § 24 odst. 1 ZDP existuje bohatá judikatura NSS. Z rozsudku ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, vyplývá, že podle obecného ustanovení § 24 odst. 1 ZDP lze za výdaje snižující daňový základ poplatníka „uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon“. Obdobně se NSS vyjádřil i v rámci rozsudku NSS ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009-111, a rozsudku NSS ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Afs 92/2009-64, v nichž uvedené podmínky dále rozvedl tak, že „(d)añová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:

1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.
2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.
3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.
4. Za výdaje je považuje zákon.

*Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 větě první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít“.*

Podle rozsudku NSS ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005-60, stíhá v souvislosti s naplněním těchto podmínek daňový subjekt „jednak břemeno tvrzení, že částku vydal a že ji vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmu, jednak břemeno důkazní, že se tak opravdu stalo (tj. že jeho tvrzení odpovídá skutečnosti)“. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007, „(d)añové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (...). Nebylo proto povinností správce daně tvrdit a prokázat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu a co sledovali uzavřením určité smlouvy“. Výše uvedený princip pak dále rozvádí rozsudek NSS ze 14. 2. 2007, čj. 1 Afs 7/2006-77, podle něhož „(n)ení-li prokázáno, že se obchodní případ odehrál tak, jak daňový subjekt tvrdí, nemůže mít tvrzený výdaj vůbec vliv na základ daně, tj. nepřipadá v úvahu, že by se k němu přihlíželo byť i jen částečně“.