

6 PRINCIPY OCEŇOVÁNÍ POLOŽEK VSTUPUJÍCÍCH DO ZÁKLADU DANĚ

Další nepominutelnou oblastí při zjištění základu daně je prokázání správnosti hodnoty (ocenění) vzniklého nákladu či výnosu. Pojednejme nyní na dalších stranách podrobněji o jednotlivých účetních modelech oceňování a uveďme, jaké jsou s nimi spojeny daňové dopady.

6.1 Princip historických cen

Jak již bylo uvedeno, koncept zákona o daních příjmů je založen na principu uplatnění nákladů a výnosů na bázi „historických cen“, který je prioritně uplatňován v účetnictví [viz § 24 odst. 2 písm. a) ZoÚ ve spojení s § 25 ZoÚ]. Historickou cenou se v této souvislosti rozumí především pořizovací cena, vlastní náklady, jmenovitá hodnota, popř. reprodukční pořizovací cena. Z tohoto pohledu také např. opravné položky nesmějí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku (§ 55 odst. 4 VoÚ). Zákon o daních z příjmů tento koncept historických cen do značné míry přebírá (viz § 29 ZDP a § 23 odst. 10 ZDP), nicméně stanovuje si zde pro potřeby zdanění řadu výjimek (např. speciální režim změn reálné hodnoty a speciální režim eliminace „přeceňovacích efektů“ – viz dále).

Otázka prokázání hodnoty daňového nákladu při hodnocení konkrétní důkazní situace poplatníka může mnohdy hrát klíčovou roli, a to bez ohledu na to, zda daný náklad má nehmotný obsah, např. v podobě dodané služby, anebo hmotný obsah v podobě vyřazení (spotřeby) či odpisu majetku. Dle rozsudku NSS ze dne 3. 3. 2010, čj. 2 Afs 3/2009-62, je např. zcela zřejmé, že „(...) pro odepisování hmotného majetku, který byl pořízen úplatně [§ 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] je nezbytné prokázání jeho pořizovací ceny, která je v těchto případech vstupní cenou. Důkazní břemeno (...) tíží v tomto směru jednoznačně daňový subjekt, který chce odpisy uplatňovat. Jestliže daňový subjekt není schopen pořizovací (vstupní) cenu hmotného majetku správci daně prokázat, není oprávněn odpisy jako nákladové položky uplatňovat, a to i za situace, kdy je jeho vlastnické právo k tomuto hmotnému majetku nesporné (...)“. Obdobně se vyjadřuje též rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2016, čj. 2 Afs 210/2014-39, v bodech 19 a 20: „Primárně je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat výši pořizovacích cen hmotného majetku, a pokud toho není schopen, není oprávněn uplatňovat odpisy. Neunesení důkazního břemene neznamená, že správce daně má povinnost takové důkazy sám vyhledávat, není-li

z dalšího patrné, že se například konkrétní důkazní prostředky nacházejí v dispozici správce daně či že povaha důkazu vyžaduje (příp. je vhodné), aby při jeho opatření jednal přímo správce daně. (...) Provede-li daňový subjekt skartaci důkazních prostředků, pak mu nezbyvá než prokázat svá tvrzení jinými důkazními prostředky, pokud takové existují. V tomto směru platí, že správce daně nepředepisuje závazným způsobem důkazní prostředky, kterých jediné musí daňový subjekt využít, ovšem je na místě, aby jej upozornil, pokud nepovažuje tvrzení daňového subjektu za prokázaná a z jakých důvodů (...)“. Údaje o historickém ocenění mohou být relevantní rovněž pro účely ocenění výnosu vyplývajícího z inventarizačního přebytku vzniklého nesprávným účtováním při vyskladnění, což potvrzuje rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2016, čj. 4 Afs 241/2015-32, který v bodu 30 uvádí: „(...) Žalovaný pak ve svých rozhodnutích řádně a přesně popsal, na základě jakých důkazů ve věci rozhodl, přičemž vysvětlil, jakým způsobem je třeba postupovat při účtování inventarizačního rozdílu a z jakých důvodů nevycházel pro účely výpočtu inventarizačního přebytku z ceny uvedené v inventarizačním soupisu, ale z ceny pořizovací, a jak následně vyčíslil přebytek, o který byl zvýšen základ daně.“

V rozsudku NSS ze dne 10. 5. 2005, čj. 6 Afs 15/2004-95, publ. pod č. 722/2005 Sb. NSS, se pak pro případy uplatnění hodnoty vyřazeného majetku v daňových nákladech potvrzuje, že „(p)osouzení správnosti daňového výdaje uplatněného daňovým subjektem vyžaduje posoudit i správnost vstupní ceny majetku v případech, kdy výdajem má být zůstatková cena hmotného majetku, přičemž zůstatkovou cenou je rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů z tohoto majetku [§ 23 odst. 1, § 24 odst. 2 písm. b), § 29 odst. 2 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů]“.

Poměrně častým zdrojem chyb v oblasti oceňování je správnost stanovení pořizovací ceny v účetnictví ve vazbě na § 25 ZoÚ a § 47 VoÚ, tj. včetně všech vedlejších nákladů. K otázce, odkdy je nutné zahrnovat pořizovací náklady do vstupní ceny majetku, se vyjádřil rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2019, čj. 7 Afs 365/2018-62, (body 27, 31 a 32) takto: „Z hlediska přiřazení určitých nákladů do pořizovací ceny majetku není podstatné, kdy daňový subjekt formálně schválil realizaci investice, ale kdy objektivně započal s její realizací, byť by v danou chvíli nebylo zdárné dokončení této investice zcela jisté a rozhodnutí o jejím pořízení tedy obsahovalo určité riziko, že k vlastní realizaci nedojde (...). (...) (S)porné náklady ,na první pohled‘ nepředstavují standardní provozní náklady, které jsou uvedeny v demonstračním výčtu interpretace Národní účetní rady č. I-5 (např. že se nejedná o jakousi formu průzkumu trhu). Krajský soud však neopřel svůj závěr o tom, že tyto náklady mají vstupovat do pořizovací ceny majetku o jejich nákladnost či právní závaznost, ale vycházel správně z toho, že skutečně započítí investice nastalo již před stěžovatelem stanoveným datem (...). V obecné rovině lze souhlasit s názorem stěžovatele, že smyslem § 7 odst. 1 ZoÚ není maximalizace hodnoty aktiv v rozvaze, ale správné zachycení reality s ohledem na zásadu opatrnosti (...). (...) (Ř)ádnému zobrazení reality neodpovídá, aby nebyly v aktivech stěžovatele zachyceny veškeré náklady vynaložené na pořízení nového důlního díla, tj. rovněž ty, které byly na náhrady důlních škod vynaloženy před 1. 7. 2012.“ Pro případ poplatníka DPFO se NSS naopak vyjádřil