

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Daňově uznatelné a neuznatelné výdaje pohledem
judikatury**

**Tax deductible and non-deductible expenses in the
light of case law**

Bc. Hana Hrdličková

Plzeň 2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Daňově uznatelné a neuznatelné výdaje pohledem judikatury“

vypracoval/a samostatně pod odborným dohledem vedoucí/vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 28.3.2024

v. r. Hana Hrdličková

Zásady pro vypracování práce

1. Zpracujte teoretická východiska k problematice výdajů z pohledu daně z příjmů fyzických osob.
2. Analyzujte současně možnosti uznatelnosti výdajů.
3. Demonstrujte řešenou problematiku na konkrétních příkladech z pohledu judikatury
4. Zhodnoťte danou problematiku a stanovte závěry

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí práce Ing. Pavlíně Hejdkové Ph.D. za obětavou a laskavou pomoc při zpracování této diplomové práce, za její trpělivost, odborné rady a připomínky. Dále bych chtěla poděkovat svým kolegům a přátelům za pomoc a podporu při psaní a při studiu. Především chci poděkovat své rodině, která byla mou neutuchající oporou a nadějí při studiu a patří jim za to můj srdečný dík.

Obsah

Úvod	6
Cíl a metodika	7
1 Daň z příjmů a její základní charakteristiky	9
1.1 Daň – základní aspekty	9
1.2 Daň z příjmů fyzických osob	11
1.2.1 Daňový subjekt	11
1.2.2 Předmět daně.....	12
1.2.3 Základ daně.....	14
1.2.4 Sazba daně	15
1.2.5 Sleva na dani	16
1.3 Evidence ke zjištění daňové povinnosti	16
1.3.1 Paušální daň	17
1.3.2 Daňová evidence	18
1.3.3 Účetnictví.....	19
1.4 Výdaj.....	21
1.4.1 Daňově neuznatelné výdaje	23
1.4.2 Daňově uznatelné výdaje	25
1.5 Výdaje v daňovém řízení	26
2 Esenciální výdaje.....	29
2.1 Vymezení esenciálních výdajů.....	29
2.1.1 Nutné výdaje podle ústavního soudu	29
2.1.2 Výdaje objektivně minimálně nutné	32
2.1.3 Výdaje zcela logicky vynaložené, tzv. esenciální výdaje.....	35
2.2 Podmínky esenciálních výdajů.....	39

2.2.1	Výdaj byl skutečně vynaložen	40
2.2.2	Výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů .	51
2.2.3	Výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období	54
2.2.4	Za výdaj jej stanovuje zákon	54
2.2.5	Nezbytně nutný výdaj, bez kterého by příjmů nebylo možné dosáhnout .	54
2.3	Shrnutí	60
Závěr		65
Seznam použitých zdrojů		66
Seznam tabulek		69
Seznam obrázků.....		70

Abstrakt

Abstract

Úvod

Daň z příjmů je důležitou součástí života většiny lidí. Často se o ní hovoří v pracovním prostředí, kdy daň vypočítává a odvádí za své zaměstnance zaměstnavatel, ale především je součástí podnikatelského světa, kde je konečným výstupem nejen účetnictví, ale i daňové evidence. Řádný výpočet daně z příjmů dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále jen ZDP, je povinností každého daňového subjektu. Ten má také povinnost řádně doložit svá tvrzení. Správce daně má povinnost v rámci daňové kontroly důkladně zkontrolovat předložené důkazní prostředky a posoudit daňovou uznatelnost příjmů a výdajů podle ZDP, a to jak z hlediska prokázání jejich samotné existence, tak z hlediska souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů v případě řešení výdajů. Zde vyvstává otázka tzv. esenciálních výdajů, které plní funkci zajištění správného výpočtu daně v případě, že existenci „jistého“ výdaje nelze popřít, vzhledem k dosaženým příjmům, ale o okolnostech jejich vynaložení není mnoho známo. Při uplatňování těchto nutně vynaložených výdajů je možné se opřít o mnohé závěry Nejvyššího správního soudu, který během doby postupně uceloval jejich vymezení a podmínky k jejich uplatnění. Prvotní vznik výdajů tzv. logicky vynaložených, které správce daně nesmí opomenout vzhledem ke správnému stanovení daně, zmiňuje nálezkou Ústavního soudu ze dne 18.4.2006, sp. zn. II. ÚS 334/2004. Další rozsudky Nejvyššího správního soudu zmiňují například výdaje objektivně minimálně nutné až k tzv. esenciálním výdajům. Obsahují také základní předpoklady pro uznání určitých výdajů a postup pro jejich uznání a zároveň vymezují podmínky, které tyto výdaje musí splňovat, aby se o esenciální výdaje mohlo jednat.

Diplomová práce se zabývá právě problematikou uznatelnosti výdajů v rámci daně z příjmů, přičemž důraz je kladen především na tzv. esenciální výdaje.

Cíl a metodika

Cílem této diplomové práce je vyhodnotit podmínky pro uplatnění tzv. esenciálních výdajů a jejich vliv na správné stanovení daně tak, aby byla daň stanovena ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti.

Pro zpracování této práce je použito několik výzkumných postupů. Jedná se zejména o rešerši odborné literatury, deskripci právních předpisů, analýzu právních předpisů, a to s ohledem na zaměření práce s důrazem na judikáty Nejvyššího správního soudu, neboť toto téma vychází ve své podstatě právě z této judikatury. Dále jsou použity metody kompilace, dedukce a syntézy, a to nejen ke zpracování judikátů týkajících se tzv. esenciálních výdajů, ale i ostatních řešených témat souvisejících s touto problematikou.

Na začátku diplomové práce je zmíněn termín daň a jsou představeny základní aspekty daní, včetně funkcí a druhů. Dále je zpracována konkrétně problematika daně z příjmů se svými funkčními prvky, jako jsou daňový subjekt, předmět daně, její základ a sazba, včetně slev na dani. Popis evidence identifikuje rozdíly mezi paušální daní, daňovou evidencí a účetnictvím, samozřejmě s ohledem na uplatnění výdajů. Ty jsou dále součástí samostatné kapitoly, která se věnuje jejich daňové uznatelnosti, tedy podmínkám, za kterých je možné je uznat jako daňový výdaj. Jsou zpracovány potřebné informace týkající se jak výdajů daňově uznatelných, tak i výdajů daňově neuznatelných, a zároveň je zpracována analýza jejich postavení v daňovém řízení.

Praktická část se již věnuje vymezení pojmu tzv. esenciálních výdajů od jejich vzniku, a následně jejich praktické aplikaci, ve formě analýzy a hodnocení ve vybraných judikátech Nejvyššího správního soudu, resp. Ústavního soudu. Rozbor jednotlivých judikátů slouží k lepšímu pochopení jejich uplatnění a vymezení, které je součástí této práce. V závěru diplomové práce je provedeno shrnutí řešené problematiky, a to včetně podmínek nutných pro uplatnění esenciálních výdajů a postupu při jejich uplatnění. Důležitou součástí závěru práce je také zhodnocení jednotlivých postupů při stanovení daně v kontextu esenciálních výdajů.

Jak již ukazuje text výše, pro zpracování diplomové práce je použito zejména právních předpisů ve formě platných zákonů či judikátů, ale také vhodných tištěných či webových odborných publikací.

1 Daň z příjmů a její základní charakteristiky

1.1 Daň – základní aspekty

Právním předpisem, který v České republice upravuje postupy správců daně, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, je zákon č. 380/2009 Sb., Daňový řád.

„Jedním ze základních pojmů zákona je pojem daň. Vzhledem k tomu, že obecná procesní úprava obsažená v zákoně dopadá na širokou škálu hmotněprávních zákonů upravujících různé druhy peněžních plnění, je nutné pod tento pojem podřadit jak daň v tradičním slova smyslu (tzv. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daň, daň silniční, daň z nemovitých věcí), tak i clo nebo poplatek, jakož i další peněžité plnění, jejichž správa se podle zmocnění zvláštního zákona má řídit podle obecného daňového procesu.“ (Kratochvíl a Šustr, 2015, str. 12). Na právní úpravu daní pohledem její funkce dále blíže upozorňují například Pelech a Pelc (2020).

Klimešová (2018) definuje daň jako zpravidla neekvivalentní, neúčelovou, nenávratnou a pravidelně se opakující platbu.

Neekvivalentnost spočívá především v předpokladu, že poplatník za daň neobdrží žádné protiplnění nebo protihodnotu, které by odpovídalo této platbě (Pelech a Pelc, 2020).

„Neúčelovostí daně se rozumí skutečnost, že konkrétní daň s určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, nýbrž že se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se budou financovat různé veřejné potřeby.“ (Kubátová, 2018, str. 16)

Funkce daní

Vančurová a Zídková (2022) uvádějí, že daně jsou nástrojem ekonomiky státu a lze je třídit z několika úhlů pohledu. Autorky také uvádějí funkce daní, a to fiskální funkci, alokační funkci, redistribuční funkci, stimulační funkci a stabilizační funkci.

Hejduková (2015) zmiňuje, že **fiskální funkce** je základní a historicky nejstarší daňovou funkcí a jejím cílem je získávání peněžních prostředků k plnění veřejných rozpočtů. Typickou daní, která tuto funkci neplní, je dle Vančurové a Zídkové (2022) daň ekologická a spotřební. Jejich hlavním úkolem je omezení poptávky po statcích s negativním dopadem.

Alokační funkce efektivně rozděluje zdroje při selhávání tržních mechanismů. Kubátová (2018) tuto funkci popisuje jako vkládání finančních prostředků tam, kde jich je málo (např. školství) a naopak odebírání finančních prostředků tam, kde jich je mnoho (např. ekologická daň).

„Cílem **redistribuční funkce** je spravedlivější přerozdělení důchodů a majetku. Absence politických zásahů by nejspíše vedla ke značným rozdílům u důchodů a bohatství. Takovéto rozdělení je obvykle společností chápáno jako nespravedlivé, a proto se objevují snahy o zmírnění těchto rozdílů.“ (Kubátová, 1994, str. 48). Dále je dle Kubátové (2018) tato funkce charakteristická vybíráním vyšších daní od bohatších jedinců a následné přesouvání tohoto finančního bohatství chudším vrstvám.

Snižování vlivu cyklických změn má na starosti **stabilizační funkce**. Kubátová (2018) uvádí, že hlavním úkolem této funkce je vyrovnávat výkyvy ekonomického cyklu a stabilizovat tak zaměstnanost a cenovou hladinu. Vančurová a Zídková (2022) zmiňují vybírání vyšších daní v době ekonomického růstu a jejich následné čerpání v době ekonomické krize.

Stimulační funkce ovlivňuje chování subjektů, některé podporuje, ale od některého chování má odrazovat. Kubátová (2018) popisuje daň jako újmu, která subjekty omezuje. Na druhou stranu stát poskytuje mnoho daňových úlev, ale také vyšší zdanění. Jako úlevu lze chápat dle Vančurové a Zídkové (2022) daňové prázdniny, kdy je subjektu snížena daňová povinnost spojená se splněním určitých podmínek. Autorky uvádějí negativní stimulaci v podobě zvýšení daňové zátěže subjektů, kteří znečišťují životní prostředí.

Druhy daní

Hejduková (2015) uvádí, že existuje mnoho různých hledisek, podle kterých se daně člení. Nejčastěji se daně třídí podle předmětu zdanění, podle rozpočtového určení a podle dopadu daně na poplatníka.

„Subjekt u daní přímých se nazývá **poplatník**, zatímco u daní nepřímých jsou subjekty dva: **plátce** – odevzdává daň finančnímu úřadu, a **poplatník** – fakticky ji platí v podobě vyšší ceny.“ (Kubátová, 2018, str. 20)

Nejčastější třídění daní je podle dopadu na poplatníka, tedy přímé daně a nepřímé daně.

„U přímé daně ten, kdo dani podléhá (kdo ji hradí), nemá možnost přenést tuto povinnost na jiný subjekt, Skutečným nositelem daně je subjekt, který daň platí na základě své důchodové nebo majetkové situace.“ (Hejduková, 2015, str. 87). Dle autorky je

předmětem důchodové daně důchod, který je výsledkem přesně specifikované činnosti právnické nebo fyzické osoby. Majetkové daně zdaňují majetek, bez ohledu na dosažený důchod jako například daň z nemovitých věcí. Další přímou daní je daň z hazardních her. **Nepřímé daně** se dále dělí na všeobecné a selektivní. **Všeobecná nebo také univerzální daň** postihuje až na výjimky všechny druhy zboží a služeb a vypočítává se z hodnoty zboží nebo poskytnutých služeb (Hejduková, 2015, str. 87). Příkladem je daň z přidané hodnoty. Vančurová a Zídková (2022) uvádějí, že **selektivní daň** spočívá ve zdanění pouze jednoho vybraného zboží, služby nebo plnění. Tuto skupinu tvoří spotřební daně a daně energetické.

1.2 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob, společně s daní z příjmu právnických osob, a to z důvodu řady společných daňových principů, upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále jen ZDP. Uvedený zákon je typický četnými novelizacemi. (Pelech a Pelc, 2020). Dle Vančurové a Zídkové (2022) se jedná o přímou, osobní a důchodovou daň. Je nezbytnou součástí moderního daňového systému a její konstrukce patří, společně s daní z přidané hodnoty, k nejsložitějším konstrukcím v našem daňovém systému.

Funkční prvky daně

„Pro určení, na koho a v jaké výši bude daň dopadat, je potřeba rozlišovat 5 základních konstrukčních prvků. Jedná se o subjekt daně, předmět daně, základ daně, daňovou sazbu a slevy na dani.“ (Vančurová, 2022, str. 63)

1.2.1 Daňový subjekt

Subjekt daně z příjmu upravuje ZDP v § 2 pro fyzické osoby a v § 17 pro právnické osoby.

Burian a Zábrodský (2017) rozdělují daňové subjekty na poplatníky a plátce, přičemž poplatníka definují jako osobu, která má určitý druh příjmu, a proto je nositelem daňové povinnosti. Tím se liší od plátce, který je také daňovým subjektem, ale ekonomicky daňovou povinnost většinou nenese.

ZDP určuje poplatníky daně z příjmu jako fyzické osoby, které jsou daňovými rezidenty nebo jsou daňovými nerezidenty. Podle § 2 ZDP je tedy poplatníkem s neomezenou

daňovou povinností osoba, která má na území ČR bydliště nebo osoba, která se na území ČR obvykle zdržuje. V § 4 ZDP je uvedeno, kdo je poplatníkem obvykle se zdržujícím na území České republiky. Jsou to ti poplatníci, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to jak souvisle, tak v několika obdobích, přičemž se do této doby počítá každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt s podmínkou, že má v úmyslu se v něm trvale zdržovat.

Výjimkou jsou dle Buriana a Zábrodského (2017) osoby, které na území České republiky nemají bydliště a zdržují se zde za účelem studia nebo léčení. Tyto osoby nejsou považovány za rezidenty ani v případě, že délka jejich pobytu přesáhne hranici 183 dnů v roce. Osoby, které jsou v ČR daňovými rezidenty, mají povinnost zdanit své příjmy nejen z České republiky, ale také své příjmy ze zahraničí. Daňovými nerezidenty jsou poplatníci s omezenou daňovou povinností, protože nesplňují výše uvedené podmínky pro rezidenství. Jedná se o osoby, které se nezdržují na území ČR déle než 183 dní, nebo zde nemají bydliště. Zdaňují tak příjmy ze zdrojů na území České republiky.

1.2.2 Předmět daně

Předmětem daně z příjmů fyzických osob se zabývá § 3 ZDP, kde je uvedeno 5 druhů příjmů, které jsou dále specifikovány v § 6-10. Předmětem daně u daně z příjmů právnických osob se zabývá § 18 ZDP. Příjem může mít peněžní i nepeněžní podobu (Pelech a Pelc, 2020).

„ZDP je složen z pěti dílčích základů daně, které tvoří následně jeden základ daně pro absolutní výpočet daně z příjmů. Základ daně je sestaven z dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti § 6 ZDP, z dílčího základu daně ze samostatné činnosti § 7 ZDP, z dílčího základu daně z kapitálového majetku § 8 ZDP, dílčího základu daně z příjmu z nájmu § 9 ZDP a z dílčího základu daně z ostatních příjmů § 10 ZDP“ (Vančurová, 2022, str. 135).

Příjmy ze závislé činnosti

Marková (2023) uvádí, že za příjmy ze závislé činnosti se považují plnění z pracovněprávního, služebního nebo členského poměru nebo poměru obdobného a ostatních příjmů, uvedených v § 6 ZDP a není možné z nich uplatnit jakékoliv výdaje/náklady.“

Příjmy ze samostatné činnosti

Osoba samostatně výdělečně činná je podle Markové (2023) osoba, která má příjmy z činností uvedených v § 7 ZDP. Její příjmy plynou z podnikání nebo jiné výdělečné činnosti jako jsou například autorská práva, trenérská licence atd. Podnikání lze provozovat na základě živnostenského listu nebo koncese. Osoby mají možnost uplatňovat skutečné výdaje a vedou tak klasickou evidenci. Mohou také uplatňovat výdaje paušální, tedy procentem a tím si tak evidenci zjednodušit. Paušální výdaje však mají své podmínky, a to různé výše procentuálních výdajů pro jednotlivé druhy podnikání, ale také hodnotu, do které lze tyto výdaje uplatnit. Další možností je paušální daň, která má několik pásem podle výše příjmů. Podmínky pro vstup budou rozebrány níže.

Příjmy z kapitálového majetku

Tyto příjmy upravuje § 8 ZDP. Jak uvádí Finanční správa (2021) jsou některé příjmy zdaněny plátcem zvláštní sazbou daně ve výši 15 % a poplatník je dále nezdaňuje. Ostatní příjmy z kapitálového majetku jsou zdaněny daní z příjmů fyzických osob, tedy 15 %. Tyto příjmy však není možné snížit o výdaje/náklady. Nepodléhají ani odvodům na sociální a zdravotní pojištění.

Příjmy z nájmu

Příjmy u nájmu jsou uvedeny v § 9 ZDP. Haas Kubátová (2021) uvádí, že se příjmy z nájmu zdaňují podle povahy. Je-li nemovitost zapsaná v obchodním majetku, bude patřit tento příjem do § 7. Je-li pronajímatel fyzická osoba, bude příjem zdaňovat v § 9 a má možnost uplatnit skutečné nebo paušální výdaje ve výši 30 %. Do skutečných je možné uplatnit výdaje na opravu a údržbu, výdaje na vybavení, odpisy nemovitosti, úroky na pořízení nebo daň z nemovitostí. Tento příjem také nepodléhá odvodům na sociální a zdravotní pojištění.

Ostatní příjmy

Předmětem daně v § 10 ZDP jsou příjmy z příležitostných činností, příjmy z úplatného převodu nemovitých věcí, úplatný převod cenných papírů, příjmy z převodu účasti

v obchodních korporacích a, jak uvádí Rindová a Rohlíková (2023), také při splnění podmínek výhry z hazardních her jako loterie, kurzové sázky, technické hry a tomboly.

Osvobozený ostatní příjem je limitován § 10 odst. 3 písm. a) ZDP a je, jak uvádí Mašková (2023), více využíván pod pojmem příjem z příležitostných činností nebo nahodilých činností. Příjem je osvobozen od daně v případě, že nepřesáhne ve zdaňovací období 50 000,- Kč.

Dle § 10 odst. 3 písm. b) ZDP jsou považovány za příjmy osvobozené i příjmy z loterií, z hazardních her a jiných reklamních soutěží s výjimkou některých spotřebitelských soutěží, avšak do limitu 50 000,- Kč.

1.2.3 Základ daně

Základ daně upravuje § 5 ZDP. Pro stanovení výše daně je důležitý **daňový základ**. „Proces stanovení výše daně lze obecně popsat tak, že příjmy, které jsou předmětem daně, jsou při respektování časové a věcné souvislosti v daném zdaňovacím období poníženy o výdaje související s těmito příjmy, čímž vznikne základ daně.“ (Kubátová, 2018, str. 163)

Daňovou uznatelnost výdajů řeší ustanovení § 24 ZDP, který řeší daňové výdaje a § 25 ZDP, který se zaměřuje na výdaje nedaňové.

Dle § 5 odst. 5 ZDP se do základu daně nezahrnují příjmy od daně osvobozené a příjmy, u kterých se daň vybírá zvláštní sazbou podle § 36 ze samostatného základu daně. Dále do základu daně nevstupují ani příjmy, které nejsou předmětem daně (vypořádání společného jmění manželů).

Základ daně lze upravit o nezdanitelné části základu daně podle § 15 ZDP.

Hodnota bezúplatného plnění je obsažena v odst. 1 a jedná se o dary jako například bezplatné darování krve, plazmy nebo krevních destiček, dále pak odběr lidského orgánu od žijícího dárce. Úhrnná hodnota bezplatných plnění musí přesáhnout 2 % základu daně nebo musí činit alespoň 1 000 Kč. Uplatnit lze dary v celkové hodnotě do 30 % ze základu daně.

Odst. 3 a 4 uvádí možnost uplatnění úroků z úvěru ze stavebního spoření nebo hypotečního úvěru, a to za jednotlivé měsíce, ve kterých byly úroky zaplacený. K prokázání je třeba předložit potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby

a potvrzení o zaplacených úrocích. Celková částka úroků, o které lze základ daně snížit však nesmí překročit 300 000 Kč, pro úvěry starší než rok 2021 platí částka 150 000 Kč. Při uplatnění úroků jen za část roku nesmí částka za jednotlivé měsíce překročit jednu dvanáctinu této částky.

Odst. 5 se týká uplatnění plateb příspěvků na penzijní připojištění, penzijní pojištění a doplňková penzijní spoření. Uplatnit lze částku, která v jednotlivých kalendářních měsících zdaňovacího období přesáhla výši 1 000 Kč. Hodnota příspěvků musí být jednoznačně uvedena v potvrzení penzijní společnosti. Maximálně je možné uplatnit částku 24 000 Kč.

Zaplacené pojistné na soukromém životním pojištění zmiňuje odst. 6. Uplatnit lze částku uvedenou na potvrzení pojišťovny o zaplaceném pojistném na soukromé životní pojištění, a to v maximální výši 24 000 Kč.

Odst. 7 zmiňuje členské odborové příspěvky. Odečíst je možno částku do výše 1,5 % zdanitelných příjmů, maximálně však do výše 3 000 Kč.

Odst. 8 se zabývá úhradou za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání podle zákona 179/2006 Sb., o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Uplatnit lze nejvýše 10 000 Kč, u poplatníka se zdravotním postižením maximálně částka 13 000 Kč a u poplatníka s těžším zdravotním postižením 15 000 Kč.

Podle § 34 odst. 4 ZDP je možné uplatnit výši výdajů vynaložených na realizaci výzkumu a vývoje. Pokud výše základu daně neumožňuje uplatnění odpočtu, je možné je odečíst nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly.

Stejný odstavec umožňuje uplatnění výdajů na podporu odborného vzdělávání. Podmínky pro uplatnění jsou stejné jako pro výdaje na výzkum a vývoj.

1.2.4 Sazba daně

Sazbou daně pro fyzické osoby se zabývá § 16 ZDP a obsahuje také vymezení zdaňovacího období a výpočet daně. Sazba daně je 15 % pro základ daně do 36násobku průměrné mzdy. Část základu daně, který přesáhne tuto částku, je zdaněn sazbou 23 %.

V § 16a ZDP je obsažen návod na výpočet daně, která se vypočte jako součin samostatného základu daně zaokrouhleného na celá sta Kč dolů a sazby pro tento základ

daně. Dále lze daň snížit o slevy na dani a o daňový bonus podle § 35c odst. 3. Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů fyzických osob je kalendářní rok.

1.2.5 Sleva na dani

Slevy na dani jsou určeny pro snížení vypočtené částky daně, proto se jejich uplatnění projeví v plné výši. Upravuje je § 35 ZDP a jsou určeny jak pro fyzické, tak pro právnické osoby.

Podle odst. 1 je možné uplatnit slevu zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením a těžkým zdravotním postižením. Výše slevy se vypočítává z přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením, který se násobí 18 000 Kč a přepočtenému počtu zaměstnanců s těžkým zdravotním postižením násobeným 60 000 Kč.

Odst. 5 umožňuje uplatnit slevu za zastavenou exekuci, kdy potřebné údaje obsahuje „Usnesení o zastavení exekuce“, které je nutno do přiznání doložit. Sleva vyplývá také z § 35a a §35b, který se zabývá investičními pobídkami.

Hlavními slevami pro rok 2023 se zabývá § 35ba odst. 1:

- a) Základní sleva na poplatníka
- b) Sleva na manželku/manžela – sleva na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P
- c) Základní sleva na invaliditu
- d) Rozšířená sleva na invaliditu
- e) Sleva na držitele průkazu ZTP/P
- f) Sleva na studenta
- g) Sleva na umístění dítěte

§ 35c ZDP obsahuje daňové zvýhodnění na vyživované dítě, které žije s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti. Sleva se zvyšuje pro druhé a třetí nebo další dítě. Jedná-li se o dítě s nárokem na průkaz ZTP/P, tako sleva se zdvojnásobuje. Vyživovaným dítětem se rozumí vlastní dítě, osvojenec nebo dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, a to do věku 26 let a zároveň se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem.

1.3 Evidence ke zjištění daňové povinnosti

Citace z knihy P.Kneil: Jednoduché účetnictví, Praha 1897.

„Účty a knihy obchodní vedou k tomu účelu, aby obchodník, průmyslník, řemeslník anebo kterýkoli jiný podnikatel seznal stav svého jmění, aby věděl, z jakých částí se jeho jmění skládá, zdali mu ubývá nebo přibývá, vydělal-li či prodělal, aby povždy měl přehled veškerého svého jednání obchodního, aby v každé chvíli věděl, u koho má co pohledávati a komu je co dlužen, aby měl vědomost o tom, jaké jsou jeho zásoby, mnoho-li má mítí a mnoho-li skutečně má hotových peněz. Poskytuje tedy účetnictví věrný obraz činnosti obchodníkovi vůbec a přehled veškerých obchodních případů... Bez pořádného vedení knih nikdy nelze obchodníku prospívati, kdyby výdělky jeho byly sebeznačnější.“

Vedení účetních dokladů slouží především k výpočtu daňového základu a dále pak k výpočtu výše daňové povinnosti. Ke zjištění výše daňové povinnosti existuje několik možností:

1. Paušální daň
2. Daňová evidence
3. Účetnictví

1.3.1 Paušální daň

„Institut paušální daně byl s účinností od 1. ledna 2021 zaveden zákonem, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a některé další zákony v souvislosti s paušální daní.“ (Finanční správa, 2023)

„Do režimu paušální daně může poplatník vstoupit za podmínek: pokud má příjmy pouze dle § 7 ZDP (jsou definovány výjimky), není plátcem DPH k rozhodnému období, nemá dluh vůči správě sociálního zabezpečení (dále jen SP), zdravotní pojišťovně (dále jen ZP) a finanční správě, není v insolvenčním řízení nebo společníkem korporace.“ (Macháček, 2021, str. 79)

Poplatníkem se pak stává od prvního dne rozhodného zdaňovacího období, jestliže splnil podmínky obsažené v §2a odst. 1 ZDP.

Paušální daň má od 1. ledna 2023 tři pásma, které souvisí se zvýšením limitu pro plátcovství daně z přidané hodnoty na 2 miliony. Zvýšením této hranice se zvyšuje i hranice příjmů ze samostatné činnosti pro vstup do paušálního režimu, a zároveň zavádí tři pásma.

Výhodou paušální daně je minimální administrativní náročnost, poplatník tak musí vést jen evidenci příjmů (pro potřeby povinné registrace k dani z přidané hodnoty). Veškeré odvody jsou placeny jednou platbou na finanční úřad. Zároveň není povinnost podávat daňové priznání, hlášení na sociální správu ani hlášení na zdravotní pojišťovnu.

1.3.2 Daňová evidence

Daňovou evidenci upravuje § 7b ZDP a jedná se o evidenci pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Musí obsahovat údaje o příjmech a výdajích, a dále pak o majetku s dlužích. Základ daně se stanovuje jako rozdíl mezi příjmy a výdaji.

„Zachycuje podle zásady jednoduchosti pouze peněžní toky, které bezprostředně souvisejí s podnikáním, a stav majetku a dluhů podnikatele (firmy) na konci zdaňovacího období. Obdobně jako účetnictví vymezuje složky majetku, které podléhají evidenci, a určuje metody oceňování majetku a dluhů. Výslovně není předepsána ani forma daňové evidence. Uložena je pouze povinnost uchovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená zákonem o daních z příjmů (§ 7b odst. 5) nebo zvláštním předpisem. „(Dušek & Sedláček, 2023, str. 9)

Evidence příjmů slouží především ke zjištění jejich výše pro potřeby limitu k povinné registraci k dani z přidané hodnoty (od 1. 1. 2023 hodnota obratu 2 miliony dle § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) a zároveň limit pro paušální daň. Vedení příjmů není specifikováno žádným předpisem.

Výdaje lze uplatňovat procentem a pak není jejich evidence potřeba. Poplatník tak není vystaven riziku, že by jejich výši nebo uznatelnost musel zpětně dokazovat. Výhodná je jejich výše pro ty subjekty, kteří by ji svými skutečnými výdaji nedosáhly. Nevýhodou jsou hranice, pro které lze tyto výdaje uplatnit. Tato možnost je tak výhradně určena pro snížení administrativní zátěže drobných živnostníků.

Majetek je posuzován z pohledu jeho vztahu k podnikání. Dluhy lze dle Duška a Sedláčka (2023) definovat jako dluhy vůči věřitelům a dodavatelům, nebo jako povinnost vykonat v určité době sjednanou službu. Do doby, než je dluh splatný, slouží jako zdroj peněz (obchodní úvěr).

Tabulka 1: Výdaje procentem pro rok 2023

Druh činnosti	Výše výdajů	Paušál
Zemědělská výroba, lesní a vodní hospodářství, řemeslná výroba	1 600 000 Kč	80 %
Živnostenské podnikání	1 200 000 Kč	60 %
Z nájmu zařazeného obchodního majetku (ale i §9)	600 000 Kč	30 %
Z jiných příjmů ze samostatné činnosti	800 000 Kč	40 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle Markové, 2023.

1.3.3 Účetnictví

Základní povinností všech podnikatelů je vést účetnictví v rozsahu a způsobem stanoveným zvláštním zákonem, tedy zákonem o účetnictví dle předpisu č. 563/1991 Sb., jak také uvádí Skálová a Suková (2023).

Dle zákona č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví, dále jen zákona o účetnictví, existují dva typy účetnictví, a to jednoduché a podvojně. Dle § 9 tohoto zákona jsou účetní jednotky povinné vést účetnictví v plném rozsahu, nestanoví-li tento zákona nebo zvláštní předpis jinak.

1.3.3.1 Jednoduché účetnictví

Jednoduché účetnictví mohou vést podle § 1f zákona a § 9 o účetnictví účetní jednotky, které:

- nejsou plátcí DPH
- nemají celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období vyšší než 3 miliony Kč
- nemají majetek v hodnotě vyšší než 3 miliony Kč

a jsou současně: spolkem nebo pobočným spolkem, odborovou organizací, pobočnou organizací..., organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací zaměstnavatelů..., církví, náboženskou společností nebo církevní institucí ..., honebním společenstvem, obecně prospěšnou organizací, nadačním fondem, ústavem, společenství vlastníků jednotek, bytovým družstvem, sociálním družstvem

Ve zjednodušeném rozsahu podle §9 odst. 3 zákona o účetnictví mohou vést účetnictví účetní jednotky za předpokladu, že:

- tak rozhodl zřizovatel příspěvkové organizace
- se jedná o malou nebo mikro účetní jednotku, která nemá povinnost ověřování účetní závěrky auditorem.

Předmětem jednoduchého účetnictví jsou podle § 2 odst. 2 zákona o účetnictví **výdaje a příjmy, majetek a závazky.**

1.3.3.2 Účetnictví v plném rozsahu

Podvojně účetnictví upravuje § 1 zákona o účetnictví. Musí ho vést povinně právnické osoby se sídlem v ČR, zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, pokud na území ČR podnikají, dále organizační složky státu, svěřenecké fondy podle občanského zákoníku, fondy obhospodařované penzijní společnostmi, investiční fondy ve zvláštní právní osobnosti a ostatní, kterým povinnosti sestavení účetní závěrky ukládá zvláštní právní předpis.

Zvláštní právní předpis podle § 1 odst. 3 říká, že vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Fyzické osoby musí vést účetnictví za podmínek, že:

- jsou zapsané v obchodním rejstříku,
- jejich obrat přesáhl 25 milionů Kč za předcházejících 12 měsíců, a to od prvního dne kalendářního roku,
- jsou společníky sdružení ve společnosti, kde je alespoň jeden společník je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) až l) tohoto zákona,
- jim to ukládá zvláštní právní předpis,
- chtějí vést účetnictví z vlastní vůle,

Z § 9 zákona o účetnictví vyplývá, že účetnictví v plném rozsahu musí vést účetní jednotky, které mají povinnost auditu.

Předmětem účetnictví v plném rozsahu je dle § 2 odst. 1. jsou aktiva **a pasiva, majetek a závazky, náklady a výnosy.**

1.4 Výdaj

„**Příjmy a výdaje** jsou částky, které jsou skutečně uhrazeny a využívají je ti poplatníci, kteří vedou daňovou evidenci dle ustanovení § 7b ZDP. Naopak o **nákladech a výnosech**, tj. obvykle vyfakturovaných částkách, nikoliv skutečně uhrazených, účtují tzv. účetní jednotky, které jsou definovány zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.“ (Radvan, 2015, str. 25)

Specifikace výdajů jsou v ZDP uvedeny jak v § 5 odst. 1 jako výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmů plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, tak v § 24 odst. 1 jako výdaj (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Se vznikem příjmů vznikají také výdaje, neboli bez výdajů by nebyly příjmy. Dle Hnátky (2020) je cílem uplatnit výdaje tak, aby z vytvořeného zisku zbylo co nejvíce.

Otázkou je tedy uplatňování výdajů a jejich daňová uznatelnost. Tou se zabývá především § 24 a dále pak § 25 ZDP, které jsou pro uznatelnost výdajů nejdůležitější. Ani ZDP však neobsahuje přesný návod daňové uznatelnosti výdajů. Proto jsou důležitá i stanoviska finanční správy, které se prostřednictvím pokynu Generálního finančního ředitelství č. D-22 vyjadřují k této problematice. Existuje i mnoho judikátů Nejvyššího soudu objasňující daňovou uznatelnost výdajů.

Výdaje musí podle ZDP splňovat tyto podmínky:

- **prokazatelnost**

Prokazatelností se rozumí řádně doložit jejich pořízení. Důkazní břemeno je tak na straně daňového subjektu a je potřeba na tuto skutečnost pamatovat již při samotném výdaji, tedy když je uskutečněn. Daňový subjekt má povinnost před správcem daně tuto skutečnost řádně prokázat. Výdaje tak lze odečíst jen do výše řádně prokázané poplatníkem.

Řádně prokázaný výdaj může mít formu písemného dokladu, ze kterého je patrné, kdo, komu, co a v jaké výši zaplatil. Jedná se především o účtenky, faktury nebo smlouvy. Přípustná je také fotodokumentace nebo jiná forma doložení, že výdaj skutečně vznikl. Určitý podíl výdajů, které slouží k dosažení příjmů zmiňuje Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 9. 2007, sp. zn. 5 Afs 148/2006.

„Je-li základem daně (dílním základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení“. (5 Afs 148/2006, 2007)

Nejvyšší správní soud tak přisuzuje příjmům určité výdaje, které s nimi přímo souvisí, byly vynaloženy v daném zdaňovacím období, jsou uznatelné a pro dosažení příjmu nezbytné. Pak jsou tyto výdaje shledány jako prokázané.

- **souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů**

§ 24 ZDP vymezuje tři účely, při kterých lze výdaje posoudit jako daňově uznatelné. Jedná se nejen o dosažení, ale také zajištění a udržení příjmů. Ve většině případů jsou ale výdaje vynakládány na všechny tři účely dohromady, proto jejich specifikace není důležitá.

Pro poplatníky je důležité rozpoznat, nejen zda je výdaj daňově uznatelný. Důležitá je také jeho věcná a časová souvislost se zdaňovacím obdobím. K této problematice se vyjadřuje pokyn GFŘ č. D-22 k §23 odst. 2 ZDP. Ten říká, že nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, které podle platných předpisů není nutno časově rozlišovat, se i pro účely stanovení základu daně z příjmů považují za daňové výdaje, u nichž byla dodržena věcná a časová souvislost (§23 odst. 1 ZDP). Tento postup lze uplatnit u částek, které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími, s tím, že

- za nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení výsledku hospodaření, se považuje např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů, diářů na příští období
- za pravidelně opakující se daňové výdaje, popřípadě příjmy, se považují pravidelně se opakující částky např. placení pojistné, které se nekryje účetním (zdaňovacím) obdobím, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu účetnímu období.

Tento předpis dále uvádí, že pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na:

- a) vydané rozhodnutí soudu datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí,
- b) reklamační řízení datum prokazatelného ukončení reklamačního řízení,
- c) přiznání slevy či bonusu datum vzniku právního nároku na slevu či bonus; pokud pro dané zdaňovací období vznikne právní nárok na bonus či slevu (není-li známa jejich přesná částka, akceptuje se pro účely daně z příjmů dohadná položka podle bodu 2.),
- d) odstoupení od smlouvy datum zrušení smlouvy,
- e) vyměření nebo doměření daně správcem daně na základě daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností datum oznámení rozhodnutí správce daně, tj. den, od kterého je rozhodnutí pro příjemce účinné podle § 101 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“); pokud se jedná o daně, které jsou daňově účinné ke dni zaplacení, je rozhodným datem úhrada vyměřené nebo doměřené daně,
- f) doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání; pokud se jedná o daně, které jsou daňově účinné ke dni zaplacení, je rozhodným datem úhrada doměřené daně,
- g) dohodu o narovnání datum účinnosti dohody o narovnání, případně datum účinnosti obdobné smlouvy či dohody; pokud v dohodě o narovnání či v obdobné smlouvě 26 či dohodě nabývají jednotlivé části účinnosti k různým datům, je vždy rozhodné datum nabytí účinnosti příslušné části dohody o narovnání nebo jiné obdobné smlouvy či dohody. Týká-li se narovnání věcného práva k věci zapsané do veřejného seznamu, nastávají účinky narovnání zápisem do tohoto seznamu.

1.4.1 Daňově neuznatelné výdaje

Výdaji, které byly vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely, ale nelze je uznat, se zabývá § 25 ZDP.

Za daňově neuznatelné výdaje lze dle Běhounka (2024) také považovat:

- zvýšení základního kapitálu
- penále a úroky
- odvody
- do značné míry i výdaje na reprezentaci

Výdaj také nebude uznán jako daňový proto, že nesplňuje některou z podmínek dle § 24 ZDP. Dalším důvodem neuznatelnosti výdaje může být i to, že poplatník nebude schopen správci daně prokazatelně dokázat, že výdaj byl skutečně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Výdaje, které podle § 25 ZDP nebudou daňově uznatelné, Hnátek (2020) dělí na:

- **Výdaje na pořízení majetku** – jedná se o finanční výdaje na obstarání hmotného a nehmotného majetku a představují odměnu placenou za poskytnutí úvěru nebo půjčky.
- **Výdaje, které mají povahu sankce** – jako například: penále, pokuty, sociální a zdravotní pojištění podnikatelů, vybraná nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci, manka a škody, vymezené finanční výdaje – úroky.
- **Ostatní** – reprezentace, dary, účetní opravné položky, vymezené daně, odpis pohledávek, odpisy majetku dle § 25 odst. 1zg) a zp), výdaje na držbu podílu v dceřiné společnosti.

Za určitých podmínek dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP může poplatník z nedaňových výdajů udělat daňové. Základem je splnění podmínky, že se musí jednat o výdaje, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů a jsou poplatníkem úplně nebo jen z části určeny k přeúčtování jiné osobě nebo má tato osoba povinnost je uhradit na základě závazku nebo jiného právního předpisu, a to jen do výše příjmů z tohoto přeúčtování nebo předpisu úhrady.

Brychta (2023) uvádí, že složitější situace nastává tehdy, jsou-li v rámci samostatné činnosti realizovány jak příjmy podléhající zdanění, tak i příjmy od daně osvobozené nebo příjmy, které nejsou předmětem daně. V takových případech je nezbytně nutné striktně oddělovat výdaje, které jsou vynaloženy v souvislosti se zdanitelnými příjmy, a výdaje, které se vážou k příjmům, které nepodléhají zdanění. Toto lze zabezpečit nejrůznějšími způsoby, např. zavedením středisek, druhů výkonů, zakázek apod. v rámci daňové evidence.

Tato zásada je velmi důležitá, protože se prolíná i do dalších ustanovení ZDP, jako např.:

- § 23 odst. 5 ZDP - "Výdaje (náklady) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k výdajům (nákladům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny."
- § 24 odst. 3 ZDP - "U poplatníků, u nichž zdanění podléhají pouze příjmy z podnikatelské nebo jinak vymezené činnosti, se jako výdaje (náklady) uznávají pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně."
- § 25 odst. 1 písm. i) ZDP - "Výdaje vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely."

Dále § 24 odst. 1 ZDP obsahuje základní pravidlo daňové uznatelnosti výdajů, a to že nelze uplatnit výdaje, které byly uplatněny v minulém zdaňovacím období.

1.4.2 Daňově uznatelné výdaje

Daňově uznatelnými výdaji jsou podle § 24 ZDP ty výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Povinnosti poplatníka je správné určení výdajů z hlediska jejich daňové uznatelnosti. Výdaje je tak potřeba posuzovat z několika hledisek:

- Zkontrolovat uznatelnost výdajů dle § 25 odst. 1 ZDP, zda se nejedná o daňově neuznatelné výdaje. V tomto odstavci může být také uvedeno, že výdaj není uznatelný s výjimkou uvedenou v § 24 ZDP.
- Zhodnotit, zda výdaj, který není vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, není výdajem dle § 24 odst. 2 písm. zc).
- Posoudit, zda se nejedná o výdaj obsažený v § 24 odst. 2 a odst. 3 až 14 ZDP, kde je konkrétní výčet daňově uznatelných výdajů.
- Postupovat podle § 7b ZDP, podle kterého musí být výdaj nejen vynaložen, ale také zaplacen, aby mohl být uznán jako daňový. Existuje ale výjimka, kdy výdaj bude uznán jako daňový v případě, že se jedná o:

- Nákup hmotného majetku vymezeného v § 26 ZDP, který umožňuje postupné uznání daňových odpisů
- Nájemné z finančního leasingu dle § 24 odst. 2 písm. h) ZDP

Jako další Běhounek (2024) uvádí uznatelné výdaje dle § 24 ZDP:

- mzdy,
- provozní náklady a jiné výdaje, pokud splňují podmínky zákona,
- nákupy spotřebního materiálu,
- odpisy.

1.5 Výdaje v daňovém řízení

V rámci daňového řízení je podle § 92 odst. 3 DŘ důkazní břemeno na daňovém subjektu. Ten podává tvrzení a je jeho povinností tyto tvrzení řádně doložit. Každý výdaj, který je uplatněn v daňové evidenci, musí být v případě pochybností řádně prokázán.

„Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, má totiž některé výjimky. Správce daně může ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví (daňové evidenci), či jiných povinných záznamů.“ (Hrstková Dubšeková & Hanych, 2019, str. 67).

Podle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ je tak důkazní břemeno přeneseno na správce daně. Jestliže prokáže, že předložené doklady o vynaložení a deklarování výdajů nejsou věrohodné, je pak na daňovém subjektu, aby doložil pravdivost svých tvrzení a zároveň věrohodnost, průkaznost a správnost daňové evidence. Daňový subjekt musí tyto tvrzení prokazovat jinými důkazními prostředky, které doplní nebo nahradí původní doklady, které správce daně prokázal za nevěrohodné, neúplné nebo neprůkazné.

„Prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní v daňovém řízení leží na daňovém subjektu. Daňový subjekt jej unese, pokud správci daně předloží účetnictví, které splňuje požadavky stanové zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.“ (9 Afs 275/2014-37, 2015)

V případě, že není možné stanovit výdaje dokazování, postupuje správce daně dle § 98 odst. 1 DŘ, který uvádí, že „nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí“.

„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.“ (9 Afs 30/2008-86, 2008).

„Stanovení daně pomocí pomůcek je až sekundární, krajní možností, a to teprve poté, co není možné daň stanovit dokazováním. Není tedy možné v případě, kdy dojde k dílčímu zpochybnění daňovým subjektem uplatněných výdajů, vždy automaticky požadovat, aby správce daně přistoupil k vyměření (doměření) daně pomocí pomůcek, a to ani s odůvodněním, že by to mohlo výt pro daňový subjekt výhodnější.“ (4 Afs 119/2015-33, 2015)

„Správce daně musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamena, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, na druhou stranu, pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat.“ (5 Afs 52/2015-32, 2015).

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27.9.2017 č. j. 1 Afs 102/2016-34 dodává, že „po celou dobu dokazování tíží obě strany vzájemná povinnost spolupráce (součinnosti). Daňový řád je v celé své šíři protknut zmíněnou zásadou, která se projevuje

například v poučovací povinnosti správce daně, možnosti stanovit daň dle pomůcek či oprávnění uložit pořádkovou pokutu. Jednání vykračující za hranice principu součinnosti může vést jak k nezákonnosti postupu správce daně (chybějící poučení), tak i ke stanovení daně podle pomůcek (daňový subjekt rezignuje na spolupráci se správcem daně). Zjednodušeně řečeno, dokazování se nesmí proměnit v „námořní bitvu“, ve které daňový subjekt označí či přímo předloží správci daně důkazní prostředek a ten mu bez dalšího ohlásí „voda“, načež stejnou hlášku použije i daňový subjekt k otázkám týkajícím se zjištění a objasnění skutkového stavu.“

„Stanovení daně podle pomůcek je tedy nutné nadále vnímat jako náhradní způsob stanovení daně, pro jehož použití musí existovat dostatečná intenzita pochybností ve vztahu k věrohodnosti účetnictví (daňové evidence) a přiznané částce daně z příjmů, tj. jinými slovy přechod na stanovení daně podle pomůcek by měl nastat toliko ve výjimečných případech, kdy již nelze stanovit daň prostřednictvím dokazování a existuje dostatečná intenzita pochybností.“ (Jaroš, 2020, str. 56).

2 Esenciální výdaje

2.1 Vymezení esenciálních výdajů

Jak už bylo zmíněno, daňový subjekt, který neuplatňuje své výdaje paušálně a není přihlášek k paušálnímu režimu, je povinen řádně prokázat každý výdaj, který zahrne do své evidence. V případě, že tento výdaj věrohodně neprokáže a správce daně vyjádří pochybnost o průkaznosti nebo správnosti účetních dokladů, postupuje správce daně dle § 98 odst. 1 DŘ. Stanoví tak daň na základě pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará. Uplatnění tohoto postupu pro stanovení daně musí být uvedeno ve výroku rozhodnutí. Zde však vzniká prostor pro výdaje, které musí být vynaloženy pro získání příjmů neboli esenciální výdaje. Tyto výdaje nejsou součástí žádného právního předpisu, avšak jejich existenci připouští už nález Ústavního soudu ze dne 18.4.2006. sp. zn. II.US 664/2004.

2.1.1 Nutné výdaje podle ústavního soudu

II.US 664/2004 ze dne 18.4.2006

Jednalo se o ústavní stížnost M.B. proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2004 č. j. 7 Afs 6/2003-81, rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 4. 2003 č. j. 10 Ca 25/2003-46 a rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 13. 11. 2002 č. j. 3679/110/2002, 3680/110/2002, 3681/110/2002, 3682/110/2002 o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jimiž byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů.

V roce 2001 a 2002 provedl Finanční úřad v Táboře u daňového subjektu kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997-2000. V té době byla stěžovatelka členkou sdružení fyzických osob, které do základu daně uplatnilo výdaje za nákup zboží od společnosti E., s.r.o. Na základě kontroly těchto dokladů správce daně zjistil, že společnost s tímto identifikačním číslem a názvem v obchodním rejstříku neexistuje, na adrese uvedené na dokladech se nenachází a nemá účet u uvedeného bankovního ústavu. Zmiňovaná společnost tak nemohla vydat žádné doklady, předložené faktury nesplňují předepsané náležitosti uvedené v § 11 zákona o účetnictví a správce daně tyto výdaje neuznal. Stěžovatelka podle § 24 odst. 1 ZDP dostatečně neprokázala, že tyto výdaje byly vyloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dodatečnými platebními

výměry byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů fyzických osob, protože vyjmutím zmiňovaných výdajů ze základu daně byl zvýšen podíl na zisku ze sdružení.

Stěžovatelka se proti dodatečným platebním výměrům odvolala, ale finanční ředitelství jako nařízený orgán toto odvolání zamítlo. V odůvodnění bylo mimo jiného uvedeno, že správce daně nezpochybňuje vynaložení finančních prostředků na nákup zboží, uvedeného na fakturách, ale výdaje nebylo možné uznat, neboť stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a dostatečně neprokázala jejich přesnou výši. Poukazoval na to, že zahrnutím zmiňovaných faktur od neexistující společnosti do evidence byl porušen zákon o účetnictví. Na námitku stěžovatelky, že byly v daňových příjmech ponechány tržby za zmiňované zboží a materiál, ale zároveň nebyly uznány výdaje na jejich pořízení, správce daně dodává, že výše těchto příjmů, na rozdíl od zmiňovaných výdajů, je známá a je povinností stěžovatelky je přiznat a řádně z nich odvést daň.

Krajský soud

Krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky na přezkum, protože se ztotožnil se závěry rozhodnutí o odvolání. Bylo shledáno, že dokazování bylo řádně provedeno, protože správce daně měl k dispozici účetní doklady sdružení a na základě dotazování jednoho ze společníků z veřejné obchodní společnosti, které byla stěžovatelka také společníkem, bylo prokázáno, že společnost E., s.r.o. neexistuje. Stěžovatelka nepředložila žádné další doklady, kterými by tyto výdaje potvrdila a nebyla tak řádně prokázána jejich výše. Námitku stěžovatelky, že zboží a materiál byly v účetnictví evidovány a následně prodávány, zamítl soud s odůvodněním, že jsou-li účetní doklady již při jejich pořízení vadné, nelze je považovat za výdaj a jejich výši dokládat následnými účetními doklady.

Nejvyšší správní soud

Kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu byla zamítnuta s odůvodněním, že doklady od neexistujícího dodavatele dostatečně neprokazují, že došlo k výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. To, že zboží existuje, nevypovídá nic o jeho dodavateli ani o výdajích stěžovatelky, spojených s jejich pořízením nebo jejich samotnou výší. Potvrdil, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu ke zmiňovaným výdajům. Dále uvedl, že účetní doklad nemůže být nahrazen výsledkem svědka. Stěžovatelka si také stěžovala, že nebyla správcem daně upozorněna o pochybnostech o vedení účetnictví a nebyla vyzvána k podání vysvětlení, což soud označil za účelové, protože v odvolání

proti dodatečným platebním výměrům uvedla, že ústně správci daně navrhovala nové dokazování o pořízení zboží a materiálu.

Ústavní soud

V ústavní stížnosti se stěžovatelka odvolává na porušení čl. 36 Listiny základních lidských svobod, neboť se domnívá, že chybným postupem správce daně, který účelově vyložil § 24 odst. 1 ZDP, neuznal vynaložené výdaje a řádně neproověřil předložené doklady, byla připravena o právo na předložení důkazních prostředků, které by prokázaly chybnost závěrů správce daně. Stěžovatelka dále namítá, že postup správce daně nebyl v souladu se zákonem, protože nebyla seznámena s pochybnostmi o skutečném zaplacení kupní ceny. Dalšími možnými způsoby prokázání této ceny se správce daně nezabýval a nepřipustil ani možnost prokázání skutečně vynaložených výdajů stěžovatelkou. Správce daně dle vlastního vyjádření (Finanční ředitelství ze dne 19.2.2003) zajistil v průběhu řízení dostatek důkazních prostředků, proto stěžovatelku nevyzýval k jejímu vyjádření. Stěžovatelka se neztotožňuje s názorem Nejvyššího správního soudu, že důkazem, nahrazujícím účetní doklad, nemůže být výslech svědka a namítá, že pokud by nevznikl výdaj, nebyl by důvod k jeho zavedení do evidence a k jeho následnému prodeji.

Ústavní soud po prostudování spisové dokumentace došel k závěru, že ústavní stížnost je důvodná. Stěžovatelka plnila povinnosti vyplývající z příslušných daňových zákonů, správcem daně při kontrole nebylo shledáno, že by vedení účetnictví nebylo vedeno řádně, stěžovatelka také řádně podávala daňová tvrzení. Stěžovatelka se dopustila chybného jednání tím, že řádně neproověřila identitu dodavatele a přijímala faktury od neexistující společnosti.

Dle II.US 664/2004 musí být daňovému subjektu vždy dána možnost, aby mohl svoji důkazní povinnost splnit. Prokazování daňových výdajů probíhá především dokladově a je zapotřebí porovnat stav skutečný se stavem formálně právním. Průkaznost dokladů lze tak doložit i jiným způsobem, než je účetní doklad v souladu s § 11 zákona o účetnictví, a to například znaleckými posudky, výslechy svědků, místním šetřením nebo veřejnými listinami apod. Ústavní soud je po prozkoumání spisového materiálu toho názoru, že správce daně stěžovatelce dostatečně neumožnil doložit další důkazy k prokázání výše výdajů spojených s nákupem zmíněného zboží a materiálu, a proto napadená rozhodnutí dle ustanovení § 82 odst. 1 a odst. 3 písm. a) zákona

č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, zrušil pro rozpor s čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

Nález Ústavního soudu ze dne 18.4.2006, sp. zn. II. US 664/2004

„Orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoliv ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj).“

Závěr

Daňový subjekt se dovolává uznání výdajů, byl-li za ně přiznán příjem. Výdaje a příjmy patří každý do jiné kategorie a je potřeba je posuzovat odděleně. Přiznáním příjmů nezakládá automaticky nárok na uznání výdajů, neboť obojí je potřeba samostatně hodnověrně prokázat, byť Ústavní soud existenci výdajů na zajištění příjmů připouští. Výdaje také nelze legalizovat tím, že jsou na základě zpochybných dokladů vloženy do účetnictví daňového subjektu a je o nich účtováno. Zpochybní-li správce daně předložené doklady, nese tak důkazní břemeno a je jeho povinností prokázat tyto své pochybnosti. Daňový subjekt musí mít na zřeteli, že je povinen prokázat všechny skutečnosti, které jsou uvedeny v daňovém přiznání, a to jak po stránce formální, tak po stránce obsahové.

Další již konkrétnější zmínku o esenciálních výdajích lze nalézt v rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Afs 148/2006 ze dne 21. 9. 2006.

2.1.2 Výdaje objektivně minimálně nutné

5 Afs 148/2006 ze dne 21. 9. 2007

Stěžovatel P. J. se v kasační stížnosti domáhá zrušení rozsudku krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 4. 2006, č.j. 22 Ca 367/2004 – 25, která se zabývá daní z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2002.

Na základě podnětu od Celní správy byla místně příslušným správcem daně zahájeno daňové řízení, a to k objasnění dovozu a následnému prodeji mobilních telefonů. Správcem daně bylo zjištěno, že v roce 2002 stěžovatel nakupoval mobilní telefony ze zahraničí a dále je prodával na domácím trhu bez platného oprávnění k podnikání,

bez řádné registrace k daním, a že nepodal za zmíněné období žádné daňové tvrzení. Nemohl prokázat vynaložené výdaje ani příjmy, protože nevedl žádnou evidenci. Správcem daně byla daň doměřena dokazováním, a to dle § 10 ZDP.

Stěžovatel se proti platebnímu výměru odvolal. Nezpochybňoval však částku dosažených příjmů, ale posouzení příjmu dle § 10 ZDP a namítal, že jeho činnost nesla všechny prvky podnikání, protože se jednalo o činnost dlouhodobou a opakovanou. Příjmy tak měly být posouzeny dle § 7 ZDP, kde by bylo možné uplatnit alespoň paušálním výdaje. Stěžovatel také navrhoval doložit výdaje výsledkem svědků nebo vyžádat zprávu od výrobců tak, aby jeho příjmy mohly být zařazeny dle ustanovení § 7 a nikoli podle § 10 ZDP. Toto odvolání bylo zamítnuto vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Žalobu stěžovatele Krajský soud v Ostravě zamítl, protože se ztotožnil se závěry rozhodnutí o zamítnutí odvolání.

Nejvyšší správní soud

Nejvyšší správní soud s názorem stěžovatele nesouhlasí. V odůvodnění uvádí, že aby mohly být příjmy posouzeny dle § 7 ZDP, musí se jednat o příjmy z podnikání, kterým se ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 obchodního zákoníku rozumí samostatná a soustavná činnost prováděná podnikatelem, přičemž podnikatelem dle § 2 odst. 2 téhož zákona je osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění. Ačkoli stěžovatel tvrdí, že svou činnost vykonával samostatně, pod svým jménem a na vlastní zodpovědnost, nelze jeho činnost považovat za výkon živnosti, protože ji nevykonával na základě živnostenského oprávnění, tedy za podmínek stanovených v živnostenském zákoně. Příjem, který prokazatelně zvyšuje majetek, lze zařadit mezi ostatní příjmy dle § 10 jen v případě, že se nejedná o příjmy zařaditelné podle § 6–9, což bylo v tomto případě. Výdaj je tak možné uznat jen v prokazatelné výši, což bylo povinností stěžovatele. Správce daně tak nemá povinnost vyhledávat důkazy místo daňového subjektu, ale je jeho povinností prověřit způsob dokazování navrhovaný stěžovatelem, tedy výsledky svědků. Nejvyšší správní soud uznal postup správce daně za správný, když odmítl dotazování svědků z důvodu nevhodnosti, protože počet svědků by byl značný (925 příjmových poukázek) a vedl by k prokázání příjmů a nikoli výdajů. Tímto způsobem by bylo možné prokázat jen typy prodaných mobilních telefonů a ceny těchto telefonů dle tuzemských výrobců nebylo možné použít, protože nebylo možné prokázat jejich původ.

Jakkoli se Nejvyšší správní soud ztotožnil s dosavadním postupem správce daně, zpochybnil jeho další postup, a to že nepostupoval dle § 46 odst. 3 zákona 337/1992 o správně daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – „Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.“ Bylo tak vhodné použít jiné způsoby prokázání výdajů, ačkoli sám stěžovatel připustil, že není schopen své výdaje jakkoli prokázat, protože nevedl žádné účetnictví.

„Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši (srovn. náleží ÚS sp. zn. II ÚS 67/2000 ze dne 23. 4. 2001, též náleží ÚS sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006). Je-li základem daně (dílním základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však, podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. V daném případě tak bylo namístě, aby správce daně přistoupil k náhradnímu stanovení daně podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy pomocí pomůcek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č.j. 5 Afs 148/2006).

Nejvyšší správní soud připustil, že nelze správci dně vyčítat, že nepostupoval dle výše uvedeného ustanovení a neprokázal žádným způsobem vynaložené výdaje. Vzhledem k tomu, že je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti a ta zmíněnou vadu postupu neobsahovala, neshledal tuto stížnost důvodnou a zamítl ji.

Závěr

V tomto rozsudku Nejvyšší soud vymezuje objektivně minimálně nutné výdaje jako výdaje, které přímo souvisí se zdanitelnými příjmy, a které musí být daňovému subjektu přiznány. Připouští existenci výdajů, které byly skutečně daňovým subjektem vynaloženy, ale není známa identita dodavatele, přesný rozsah ani jejich výši. Správce daně musí dbát především na stanovení daně ve výši, která co nejvíce odpovídá skutečnosti, nestanovit ji ve výši maximální.

Samotný název „esenciální výdaj“ a jeho prvotní vymezení se objevil v rozsudku Nejvyššího správního soudu 2 Afs 160/2016 ze dne 31. 5. 2017.

2.1.3 Výdaje zcela logicky vynaložené, tzv. esenciální výdaje

2 Afs 160/2016 ze dne 31. 5. 2017

Správce daně prováděl v roce 2012 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 a 2011 stěžovateli V. M., který podnikal v oblasti stavebnictví, konkrétně klempířství a pokrývačství. Stěžovatel byl generálním dodavatelem dotovaného projektu přestavby kotelny v areálu bývalého státního podniku. Správce daně doměřil stěžovateli daň na základě toho, že dostatečným a věrohodným způsobem neprokázal výdaje za dodávky materiálu od svých dodavatelů. Stěžovatel se proti dodatečným platebním výměrům odvolal, ale odvolání bylo odvolacím orgánem zamítnuto.

Krajský soud

Stěžovatel proto podal proti tomuto rozhodnutí žalobu u Krajské soudu v Pardubicích. Krajský soud poukázal na skutečnost, že i když je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně, je to především daňový subjekt, kdo musí dokazovat, zda k výdajům došlo a jakým způsobem. Došel tak k závěru, že správce daně dostatečně prokázal, že účetnictví daňového subjektu je ve věci prokázání předmětných výdajů neprůkazné, nevěrohodné a neúplné, proto bylo důkazní břemeno na straně stěžovatele, který mohl vyvrátit tvrzení správce daně předložením věrohodných důkazních prostředků, ale neučinil tak. Stěžovatel navrhoval kontrolu stavebního deníku a výslechy svědků, které neprůkaznost a nevěrohodnost důkazních prostředků naopak prohloubily. Krajský soud navíc připomněl, že samotná realizace stavby ještě neprokazuje, že konkrétní stavební práce byly provedeny těmito subjekty, jak deklaruje stěžovatel. Námitku stěžovatele, že měla být daň stanovena pomocí pomůcek odmítl s odůvodněním, že stanovení daně dokazováním je základní způsob stanovení daně, a navíc neshledal podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek dle § 98 DŘ. Věrohodnost celého účetnictví nebyla porušena vyloučením konkrétních sporných výdajů, proto byly právě tyto výdaje pro svoji nevěrohodnost z účetnictví vyloučeny. Proto krajský soud tuto žalobu zamítl.

Nejvyšší správní soud

V kasační stížnosti stěžovatel napadá rozhodnutí krajského soudu, protože se domnívá, že nesprávně posoudil rozložení důkazního břemene. Správce daně zpochybnil věrohodnost plnění společnosti Beton Express Morava, s.r.o., když neuznal, že faktury byly hrazeny výhradně v hotovosti, výdajové pokladní doklady neobsahovaly podpis příjemce a dodavatel má virtuální sídlo. Stěžovatel uvádí, že virtuální sídlo dodavatele nebylo možno ověřit, a že tato skutečnost nečiní tohoto dodavatele nevěrohodným a faktury hrazené v hotovosti s řádným podpisem příjemce nahrazují příjmové pokladní doklady. Navíc byla tato předmětná plnění potvrzena svědeckou výpovědí, a proto stěžovatel považuje své účetnictví na bezchybné a správce daně tak dostatečně neprokázal nevěrohodnost zmiňovaných důkazů dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ a nemohl uznat tyto výdaje za neoprávněné dle § 24 ZDP. Stěžovatel také poukazuje na skutečnost, že správce daně nesprávně vyhodnotil podmínky pro stanovení daně, když nestanovil daň pomocí pomůcek, ale stanovil je dokazováním. Rozhodnutí krajského soudu neobsahuje zásadu ustanovení § 1 odst. 2 DŘ, která uvádí, že správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Zásadou, že základním způsobem stanovení daně je dokazování, která byla správcem daně použita, bylo 50 % daňově uznatelných výdajů vyloučeno z celkových výdajů, což, jak stěžovatel uvádí, odpovídá ziskové marži 50 %, která je ve stavebnictví nereálná.

Žalovaný krajský soud poukazuje na to, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Své zdůvodnění v rozsudku považuje za dostatečné a odmítl, že by posouzení jednotlivých plnění založil na virtuální sídle dodavatele.

Nejvyšší správní soud označil za klíčové to, zda byly stěžovatelem splněny podmínky pro uznání výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Označil tak čtyři základní podmínky, které musí výdaj splňovat, aby mohl být uznán jako výdaj, snižující základ daně. Poplatník tak musí prokázat, že: a) byl výdaj skutečně vynaložen, b) souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, c) byl vynaložen v dané zdaňovací období, d) stanoví ho tak zákon. Daňově uznatelný tak není každý výdaj a je na daňovém subjektu, aby prokázal jeho souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů a zároveň věrohodně prokázal jeho skutečné vynaložení, tedy že mu byla plnění skutečně dodána v daném čase a rozsahu. Vychází se tak z předpokladu, že daňový subjekt má povinnost přiznat daň, a proto je jeho povinností doložit svá tvrzení, neboť je důkazní břemeno

na jeho straně. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím, ostatními povinnými evidencemi a záznamy a tím tak unese důkazní břemeno. Správce daně není povinen prokázat, že tyto doklady jsou nevěrohodné, neprůkazné, neúplné nebo nesprávné, ale jeho povinností prokázat, že o tom existují vážné a důvodné pochyby. Musí se jednat o takové pochyby, které jeho účetnictví celkově zpochybní a správce daně unese důkazní břemeno jen tehdy, když prokáže konkrétní skutečnosti, které shledává v jeho evidenci jako nesprávné, nevěrohodné, neúplné nebo neprůkazné. Prokáže-li správce daně tyto skutečnosti, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí svá tvrzení doložit jinými důkazními prostředky, které nahradí nebo doplní prostředky dosud předložené, které byly uznány za nevěrohodné, neúplné, neprůkazné a nesprávné. Aby bylo možné tento výdaj uznat v souladu se zásadou materiální pravdy dle § 24 ZDP, musí daňový subjekt prokazatelně doložit, že tento výdaj byl skutečně vynaložen, i když za jiných podmínek, než bylo uvedeno dříve, ale jen za předpokladu, že „se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu [...] Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“, jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 9 Afs 30/2007-73 ze dne 31. 5. 2007.

Stěžovatel splnil povinnost důkazního břemene a doložil účetnictvím, to však trpělo řadou nesrovnalostí. Správce daně tak předložil řadu zjištěných okolností, které vedly k tomu, že byla tato plnění uznána za nevěrohodná, což daňový subjekt nevyvrátil. Nejvyšší správní soud se v tomto bodě ztotožnil se závěry krajského soudu tedy s tím, že bylo správcem daně věrohodně zpochybněno tvrzení, že stěžovatel sporná plnění realizoval. Dále bylo prokázáno, že správce daně řádně s těmito skutečnostmi stěžovatele seznámil a vyzval ho, aby svá tvrzení prokázal jiným způsobem tak, aby bylo patrné, zda byl

materiál skutečně dodán, od koho a za jakých okolností. Stěžovatelem navržené a předložené důkazy však na vyvrácení pochybností nestačily a správce daně uvedl konkrétní rozpory v předkládaných důkazech, které ve své zprávě velmi podrobně vysvětlil. Stěžovatel se svým jednáním uvrhl do důkazní nouze, protože nakupoval od dodavatelů, u nichž si řádně neproověřil jejich obchodní minulost, identitu ani si o nich nevedl řádnou evidenci. Nesl tak riziko, že při dokazování v daňovém řízení neunese důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud shledal, že stěžovatel dostatečně neprokázal, že bylo sporné plnění poskytnuto konkrétním dodavatelem, a to v konkrétním čase a rozsahu. Stěžovatel se dále odkazoval na stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem, tedy pomocí pomůcek dle § 98 odst. 1 DŘ, který říká, že „nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí“. Skutečnost, že některé výdaje byly prokázány jako neuznatelné ještě není důvodem ke zpochybnění účetnictví jako celku a neznemožňují stanovení daňové povinnosti dokazováním (Rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, 9 Afs 11/2011 – 68). „Jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout. Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení.“ (Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, č.j. 2 Afs 160/2016).

Nejvyšší správní soud zmínil skutečnost, že správce daně se nezabýval otázkou, zda nezpochybnitelné výdaje, které stěžovatel v roce 2010 vynaložil, mu mohly pomoci zrealizovat předmětnou zakázku. V případě, že by jím uznané a doložené výdaje nepokryly provedení stavebních prací na zakázce, nemohl by stanovit výši daňové povinnosti dokazováním, ale musel by přistoupit na stanovení daně pomocí pomůcek. Při stanovení daně pomocí pomůcek platí princip, který neumožňuje kombinaci různých způsobů stanovení daně, tedy, že nelze pro část podnikatelské činnosti použít způsob dokazování a pro část daň stanovit pomůckami. Správce daně mohl použít způsob stanovení daně pomocí pomůcek, protože důkazní prostředky zjištěné při dokazování

mohou být použity jako pomůcky, protože mají svou informační hodnotu (Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016). Podle ustanovení § 98 odst. 3 DŘ mohou být pomůckami a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Správce daně tak může tu část účetnictví, kterou vyhodnotil jako úplnou a nezpochybnitelnou, použít jako pomůcku a tu část, u které má pochybnosti o její věrohodnosti a úplnosti a kterou daňový subjekt věrohodně neprokázal nahradil jinými například statistickými údaji srovnatelnými s podobným daňovým subjektem (Rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014 č. j. 1 Afs 20/2014 – 40).

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako důvodnou, a proto napadený rozsudek zrušil. Žalovaný krajský soud je povinen posoudit, jestli výdaje za rok 2010, které stěžovatel uplatňoval, a které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly stačit k dokončení předmětné zakázky. V případě, že by tomu tak nebylo, je potřeba na tyto nezpochybnitelné výdaje pohlížet jako tzv. **esenciální výdaje** a nebude tak možné stanovit daň dokazováním.

Závěr

V rozsudku Nejvyššího správního soudu byly vymezeny esenciální výdaje jako výdaje, které musely být pro dosažení zcela logicky vynaloženy a jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána. Aby bylo možné výdaj označit jako esenciální, tato jediná podmínka nestačí. Navíc sám tento rozsudek zmiňuje základní rysy esenciálních výdajů. Nejvyšší správní soud dále upozorňuje na to, že není možné kombinovat způsoby výpočtu daně a pro část výdajů použít stanovení daně dokazování a pro část stanovit daň náhradním způsobem. V případě splnění podmínek pro stanovení daně náhradním způsobem vymezuje druhy pomůcek, které správce daně může při stanovení daně použít. Dále ho nabádá, aby zvážil, zda s výdaji, které daňovému subjektu uznal za zdanitelné, mohl dokončit předmětnou zakázku a dosáhnout daňově uznatelných příjmů. Dává tak prostor pro uznání výdajů, které musely být logicky vynaloženy pro získání příjmů, jak už bylo řečeno.

2.2 Podmínky esenciálních výdajů

- Výdaj byl skutečně vynaložen.

- Výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů.
- Byl vynaložen v daném zdaňovacím období.
- Za výdaj jej stanovuje zákon.
- Opravdu nezbytně nutný výdaj, bez kterého by příjmů nebylo možné dosáhnout.

Je nutné každou podmínku posoudit jednotlivě každou zvlášť, ale zároveň i ve společném kontextu. Bez toho není možné učinit závěr, zda se opravdu jedná o nezbytně nutný tzv. esenciální výdaj.

2.2.1 Výdaj byl skutečně vynaložen

Samotnou existenci výdaje lze uzнат tehdy, není-li pochyb o jeho vynaložení, i když jejich výše může být sporná.

1 Afs 206/2020 ze dne 18. 11. 2020

Správce daně (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj) zahájil u daňového subjektu daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Předmětem podnikání daňového subjektu byly stavební, a to převážně zednické a izolačnické práce. Správce daně doměřil daň, a to z důvodu neunesení důkazního břemene daňového subjektu, kterému tak nebyly uznány výdaje za stavení práce, protože neprokázal, v jakém rozsahu a ceně byly provedeny.

Odvolání daňového subjektu bylo po doplnění dokazování správcem daně zamítnuto.

Krajský soud

Daňový subjekt podal na rozhodnutí o odvolání žalobu u Krajského soudu v Ostravě, kde namítal, že důkazní břemeno neunesl správce daně, když nesprávně vyhodnotil výslechy svědků a neuznal řadu nepřímých důkazů, které osvědčují výdaje za předmětné stavení práce. Vzhledem k tomu, že správce daně nerozporoval vynaložení těchto výdajů, mohl tyto uzнат jako minimálně nutné tzv. výdaje esenciální. Krajský soud uzнал žalobu jako důvodnou, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu projednání.

Ve svém rozsudku uvedl, že i když daňový subjekt neprokáže totožnost dodavatele, ale prokáže, že výdaje byly vydány za určité plnění a v konkrétní výši, má nárok na uznání minimálně nutných výdajů k dosažení příjmu, kterým se říká esenciální výdaje. Tyto je možné stanovit dle § 98 zákona 280/2009 DŘ, a to formou stanovení daně pomocí pomůcek. Dále také připustil, že existují dvě linie posouzení esenciálních výdajů

a rozhodl se přiklonit ke směru, který považuje přiznání esenciálních výdajů jako pravidlo, které by mělo být porušeno jen výjimečně a odvolává se na rozsudky ze dne 19. 11. 2018, č.j. 2 Afs 97/2018 a ze dne 31.5.2017, č.j. 2 Afs 160/2016.

V rozsudku krajského soudu správce daně zpochybnil věrohodnost a průkaznost důkazů předložených daňovým subjektem, protože ten tyto pochybnosti spolehlivě nevyvrátil. Přestože daňový subjekt nepředložil potřebné důkazy k prokázání výše výdajů, měl správce daně stanovit daň pomocí pomůcek a přiznat mu minimální nutné, tedy esenciální výdaje, čímž dal za pravdu poslednímu dobu žaloby. Krajský soud nabádá správce daně, aby nadále nepovažoval esenciální výdaje za výdaje, u kterých z dokazování plyne, že plnění bylo poskytnuto ve známém rozsahu a se známou totožností dodavatele. Poukazoval při tom na rozsudek Ústavního soudu zde dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, podle kterého má správce daně stanovit výši daně, která nejvíce odpovídá skutečnosti a připustit, že zdanitelnému příjmu náleží také určitý výdaj a nestanovit tak daňovou povinnost ve výši za každou cenu maximální.

Nejvyšší správní soud

Stěžovatel

V kasační stížnosti se stěžovatel a správce daně domáhají zrušení rozhodnutí krajského soudu proto, že ten nesprávně posoudil uznání esenciálních výdajů a poukazují na nejednotnost judikatury, kterou krajský soud ve svém rozsudku předložil, neboť se domnívají, že je právě proto vnitřně rozpolcený. Krajský soud v rozsudku zprvu uváděl, že uznání tzv. esenciálních výdajů by mělo být spíše výjimkou z pravidla, ale dále se zmiňoval o tom, že by správce daně měl přesvědčivěji zdůvodňovat rozhodnutí, proč nebyly shledány důvody ke stanovení daně pomocí pomůcek. Pravdivým přiznáním tzv. esenciálních výdajů podryl krajský soud své rozhodnutí, protože jejich přiznáním by přešlo stanovení daně z primárního způsobu dokazování na náhradním způsob formou pomůcek.

Stěžovatel dále uvedl, že rozhodnutím krajského soudu byla porušena zásada procesní rovnosti (§5 odst.1) nařízením uznání tzv. esenciálních výdajů. Správce daně neshledal, že by daňová evidence daňového subjektu měla natolik „zatemnělý obraz“, že by bylo nutné stanovit daň pomocí pomůcek. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, považuje vyloučené výdaje za „sankci za nebezpečnost“ (NSS ze dne 26. 2. 2020, č.j. 4 Afs 381/2019) a nelze tak tvrdit, že by tím byl porušen postulát

Ústavního soudu zde dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 o stanovení daně, která co nejvíce odpovídá skutečnosti. Dále neshledal, že by byly splněny podmínky pro uplatnění esenciálních výdajů dle rozsudku NSS ze dne 19. 12. 2019, č.j. 5 Afs 169/2019, které říkají, že a) nesmí být pochybnosti o vynaložení těchto výdajů (i když může být sporná jejich výše) a b) daň musí být stanovena náhradním způsobem, a obě podmínky musí být splněny zároveň. Správce daně měl pochybnosti o osobně dodavatele, ale i rozsahu a výše plnění, avšak tyto předmětné výdaje nelze vzhledem k jejich objemu posoudit jako podstatnou část daňové evidence, aby bylo možné ji označit za celkově nevěrohodnou. Daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a svou vinou se připravil o část uznatelných výdajů a nese za to následky v podobě doměřené daně. Rozsudek krajského soudu tak nekoresponduje s ustálenou judikaturou správních soudů a znamenal by, že zpochybněním malé části daňové evidence by mohlo vést ke stanovení daně pomocí pomůcek, který by se tak stalo primárním stanovení daně. Daňový subjekt by po předložení formálních dokladů dále nekonal s tím, že o vynaložení výdajů není pochyb a správce daně je povinen tyto výdaje uznat na minimálně nutné. Byl by tak ušetřen důsledku neunesení důkazního břemene a bylo by tak na správce daně stanovit daň pomocí pomůcek. Takový přístup popírá konstrukci důkazního břemene v daňovém řízení a je zcela nesmyslný.

Žalobce

Žalobce (daňový subjekt) rozhodně nepovažuje rozsudek krajského soudu za vnitřně rozpolcený, naopak ztotožňuje se s odkazem na rozsudek NSS č.j. 160/2006, přičemž jedinou změnou je výše zpochybněné evidence. Hranice přechodu na pomůcky není možné určit procentem zpochybněných výdajů (usnesení NSS ze dne 19.1.2016, č.j. 4 Afs 87/2015). Nesouhlasí rovněž s tvrzením, že by docházelo k diskriminaci daňových subjektů vyměřováním daně pomocí pomůcek, neboť i tak má správce daně povinnost stanovit daň ve výši, která nejvíce odpovídá skutečnosti. Nelze tedy souhlasit s tím, že neunesením důkazního břemene se daňový subjekt sám trestá nepřiznáním těchto výdajů, které skutečně musel vynaložit. Toto riziko neprůkaznosti dokladů, byť za něj nemůže vždy daňový subjekt, nelze zcela vyloučit. Krajský soud poukázal na rozdíl ve stanovení daně pomocí pomůcek, a to z důvodu nevěrohodnosti nebo chybějící velké části účetnictví, a z důvodu neprokázání daňové uznatelnosti uplatněných výdajů daňovým subjektem, je vhodné mu uznat minimálně tzv. esenciální výdaje, přičemž

druhý důvod alespoň z části zmírňuje přísnost podmínek při přechodu na stanovení daně pomocí pomůcek. Daňový subjekt se také zamýšlí nad výší výdajů, které by byly dostačující k dosažení příjmů, respektive co je možné považovat za marginální výši výdajů a co je podstatná část daňové evidence a dodává, že část výdajů, které správce daně neuznal, nepovažuje rozhodně za marginální (21,62 %), neboť vede ke stanovení daně v nesprávné výši. Navíc pokud daňový subjekt neprokáže daňovou uznatelnost uplatněných výdajů a rezignuje na jejich prokázání, riskuje neuznání těchto výdajů. Naopak prokázáním alespoň toho, že výdaj byl skutečně vynaložen a plnění bylo zcela evidentně uskutečněno, může být uznán alespoň esenciální výdaj. Není možné však z toho usuzovat, že by snad přiznání esenciálních výdajů bylo způsobem pro obcházení důkazní povinnosti daňového subjektu. Navíc nebylo prokázáno, že by daňový subjekt uplatňoval výdaje podvodně.

Posouzení NSS

Nejvyšší správní soud posoudil stížnost jako důvodnou. Neztotožnil se s názorem stěžovatele o vnitřní rozpolcenosti rozsudku, ale zdůvodňování krajského soudu ohledně stanovení daně podle pomůcek a přiznávání esenciálních výdajů považuje za věcně nesprávnou. Předmětem kasační stížnosti je otázka, zda v této situaci měly daňové orgány uznat esenciální výdaje, které by souvisely k dosaženými příjmy a měly tak povinnost stanovit daň pomocí pomůcek.

Shrnutí judikaturních a zákonných východisek

Krajský soud ve svém rozsudku usuzuje, že prokáže-li daňový subjekt existenci výdajů, i když nevyvrátí pochybnosti o totožnosti dodavatele, má nárok na uznání takových výdajů, které jsou nutné k dosažení určitých výdajů. Dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP je to právě poplatník, tedy daňový subjekt, který má povinnost prokázat samotnou existenci a výši výdajů, které uplatňuje pro snížení základu daně. V rámci rozložení důkazního břemene dle § 92 odst. 3 a 4 DR se povinnost vztahuje na všechny skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení nebo k jejichž doložení byl správcem daně vyzván. Základním způsobem prokazování těchto skutečností je především účetnictví (daňová evidence) daňového subjektu a jiné povinné záznamy. Bohužel ani bezvadné a formálně správné doklady v účetnictví nijak neprokazují samotné uskutečnění plnění, které je těmito doklady deklarováno, ani zda k plnění došlo způsobem uvedeným na dokladech. Správce daně má právo zpochybnit věrohodnost, průkaznost, úplnost a správnost těchto dokladů,

musí však prokázat důvody těchto pochybností (§92 odst. 5 písm. c) DŘ). Dále je důkazní břemeno na straně daňového subjektu tak, aby zpochybněnou část evidence prokázal, a to zpravidla jinými důkazními prostředky, a tím důvodné pochybnosti správce daně vyvrátil. Jednoznačně prokázané výdaje, které byly zpochybněny, lze uznat podle zásady materiální pravdy jako výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Avšak v případě, že dojde k absenci věrohodných důkazů a daň není možné stanovit dokazováním, je daň stanovena pomocí pomůcek dle § 98 odst. 1 DŘ. Pro toto stanovení je nutné splnění tří podmínek 1) daňovým subjektem nebyla splněna některá z povinností při dokazování, 2) bez součinnosti daňového subjektu nebylo možné daň stanovit dokazováním a 3) daň bylo možné stanovit podle pomůcek spolehlivě, přičemž podmínky musí být splněny kumulativně. Z rozsudku NSS ze dne 21. 9. 2007, č.j. 5 Afs 148/2006 vyplývá, že esenciální výdaje mohou být uplatněny jen při stanovení daně pomocí pomůcek. Neexistuje žádné pravidlo, které by určovalo stanovení daně náhradním způsobem, ale je nutné postupovat vždy dle konkrétní situace. Není možné ani určit procento zpochybněného účetnictví, které by vedlo k stanovení daně dle pomůcek. Záleží tak na intenzitě pochybností zjištěných chyb, na jejich rozsahu, a především jejich obsahu. Podle rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008 musí být intenzita pochybností v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, a nebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví. Navíc zdůraznil, že neexistuje žádné obecné pravidlo, podle kterého by bylo možné určit, jak velký rozsah zpochybnění musí být, aby bylo možné stanovit daň náhradním způsobem.

Krajský soud stěžovatele zavázal k posouzení podmínek, za kterých by bylo možné v tomto případě stanovit daň pomocí pomůcek, ale nenařídil mu esenciální výdaje přiznat nebo snad stanovit daň nepřipustnou kombinací dokazování a dle pomůcek, jak stěžovatel naznačuje. Tyto způsoby určení daně podléhají jinému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení, proto je není možné kombinovat. S interpretací krajského soudu ohledně judikatury, která se této otázky týká, však Nejvyšší správní soud nesouhlasí a rozhodl se ji popsat.

Krajský soud se ve věci určení esenciálních výdajů opírá o rozsudek NSS 2 Afs 160/216, ve kterém jsou do značné míry stanoveny podmínky přiznání esenciálních výdajů a naznačuje jejich vymezení. Obdobně se vyjadřuje také NSS v rozsudku 2 Afs 238/2017

ze dne 28. 2. 2018 týkající se stavební zakázky, kde daňový subjekt spolehlivě neprokázal totožnost dodavatele, byť o samotném plnění nebylo pochyb – „Pokud za daného skutkového stavu orgány finanční správy stanovily daň dokazováním tak, že zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a nezážily využití pomůcek, postupovaly v rozporu s § 98 daňového řádu, ale také v rozporu s § 5 odst. 3 téhož zákona. Nelze totiž připustit, aby stěžovatelkou [daňovým subjektem] uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly zcela pominuty. Bylo tedy na správci daně, aby za skutkového stavu, kdy nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných nákladů, které jsou ale objektivně nutné k dosažení zdaňovaných příjmů, stanovil daň za použití pomůcek.“ Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 2 Afs 398/2017 také doporučil esenciální výdaje přiznat, neboť bylo prokázáno, že stavební firma používala pro své potřeby dvě dodávky Ford Transit, který byl v majetku jejího jednatele a odůvodnil to takto – „Pokud není zpochybněna premisa, že v kontrolovaném období byly na místo výkonu práce a zpět dopravovány osoby a materiál, je nabíledni, že na provoz vozidel musely být vynaloženy nějaké náklady. Jako o jádrových (či esenciálních) výdajích v souvislosti s těmito cestami je třeba uvažovat předně o úhradách za provozní kapaliny, zejména pohonné hmoty (ale i kapalina do ostříkovače a případně, bylo-li by prokázáno, že stěžovatel [daňový subjekt], resp. jeho zaměstnanci, se staral i o běžnou údržbu vozidel, i motorový olej apod.). Proto i za situace, kdy se stěžovatelce nepodařilo prokázat uskutečnění konkrétních transakcí, jež správce daně kvalifikovaně zpochybnil (viz výše), neboť jí předložené doklady byly zcela nevěrohodné, bylo na místě, aby správce daně zvážil přechod na náhradní způsob stanovení daně, konkrétně podle pomůcek. Je totiž zjevné, že kvůli nesplnění povinností daňového subjektu nelze stanovit daň dokazováním. Právě celková nevěrohodnost původních i dodatečně předložených dokladů ohledně deklarovaných pracovních cest totiž neumožňuje, aby správce daně selektivně aproboval výdaje za pracovní cesty v těch dnech, které nekolidují se záznamy v pracovních výkazech, jak požadovala stěžovatelka. Na druhou stranu v průběhu daňového řízení ani později nebylo nijak zpochybněno, že stěžovatelka přepravu zaměstnanců a materiálu zajišťovala, pouze není jasné, v jakém rozsahu a za jaké finanční prostředky.“ Nejvyšší správní soud vyjádřil myšlenku, že správce daně neposoudil zcela správně výdaje, které musel daňový subjekt vynaložit při přepravě materiálu a osob, když nestanovil daň

pomocí pomůcek a tyto výdaje neuznal, což vyjádřil takto - „při stanovení daně za užití pomůcek sice platí princip, že nelze kombinovat způsoby stanovení daně, to znamená, že nelze některé z podnikatelských aktivit podrobit stanovení daně důkazy a u jiných, pro absenci důkazů, stanovit daň pomůckami. Stanovení daně pomocí pomůcek nebo pomocí dokazování totiž podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení. Neznamená to však, že pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování jsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky NSS ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS, či již zmiňovaný rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). [...] Správce daně proto může tu část evidence, kterou vyhodnotí jako kompletní a nepochybnou, využít jako pomůcky. Naopak u výdajů, kde pochybnosti měl a které se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit, může využít statistické či jiné údaje vztahující se ke srovnatelným daňovým subjektům a hospodářským činnostem (srov. již zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 20/2014 – 40)“.

Krajský soud se také odkazoval na rozsudek NSS č.j. 2 Afs 97/2018, který říká - „Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvává na nezbytnosti průkazu dodavatele plnění, nicméně tato nezbytnost je dána pouze tehdy, má-li daňovým subjektem uplatněný výdaj být uznán právě ve výši, v jaké byl skutečně vynaložen (tedy v plné výši). Pakliže ovšem nastane situace, kdy daňovým subjektem předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, aniž byla zpochybněna samotná existence zboží, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s pořízením zboží, je namíste daňovému subjektu uznat výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši (srov. krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 – 45). Opačný postup by nedbal postulátu podaného Ústavním soudem např. v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008 (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123), a sice že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj).“

Nejvyšší správní soud naopak v rozsudku č.j. 10 Afs 26/2018 uvedl, že není na místě uplatnit esenciální výdaje v případě, kdy správce daně nevyloučil veškeré uplatněné výdaje, navíc jejich výše nezpochybnila věrohodnost účetnictví jako celku a nebyl tak důvod stanovit daň náhradním způsobem pomocí pomůcek.

Výše citovaný rozsudek NSS č.j. 5 Afs 169/2019 stanovuje předpoklady, které určují uplatnění esenciálních výdajů, a to a) o existenci výdajů není pochyb (byť není známá jejich výše), b) je zpochybněna podstatná část účetnictví (a to především) a c) daň má být stanovena pomocí pomůcek, přičemž zpochybnění konkrétních výdajů nezpochybňuje účetnictví jako celek a nevyklučuje možnost stanovit daň dokazováním.

V rozsudku NSS č.j. 4 Afs 381/2019 je řešena otázka uplatnění esenciálních výdajů v případě, že by nebyla prokázána totožnost dodavatele a předmětné výdaje by nebylo možno uplatnit dle § 24 odst. 1 ZDP. V tomto případě soud neshledal výši výdajů, které nesplnily podmínku uplatnitelnosti za natolik podstatné, že by zpochybnily obraz účetnictví jako celku, a proto nebylo možné přistoupit ke stanovení daně náhradním způsobem. Ačkoli soud připustil, že daňovému subjektu vznikly určité výdaje, které byly vynaloženy na stavební práce nezjištěným dodavatelem a vyloučení těchto výdajů může daňový subjekt vnímat jako nespravedlivé, označil jako viníka daňový subjekt, protože si dostatečně neproověřil svého obchodního partnera.

Nevhodné užití esenciálních výdajů shledal soud v rozsudku NSS č.j. 10 Afs 255/2018, protože dle jeho názoru „nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobkyně a pochyby správce daně se ani netýkaly vlastního předmětu podnikání žalobkyně, protože neobstála pouze skupina dokladů vztahující se k výdajům na reklamu na závodních vozidlech. V takové situaci nemůže být daň stanovena podle pomůcek, nýbrž má být stanovena dokazováním. Tzv. esenciální výdaje nemohou být žalobkyni uznány i proto, že v této věci jsou sporné výdaje na reklamu, nikoli na zboží či služby, kterých by bylo pro její předmět podnikání nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohla dosáhnout vůbec žádných příjmů (ve věci 5 Afs 148/2006 byly zdaněny příjmy z prodeje mobilních telefonů, nebyly však uznány žádné výdaje na jejich pořízení; ve věci 2 Afs 238/2017 zase nebyly uznány žádné výdaje na stavební práce provedené subdodavatelem, ačkoli daňový subjekt skutečně vykonal stavební práce požadované objednatelem, řádně mu dílo odevzdal a dostal za ně zapláceno).“

Stejně tak v rozsudku NSS č.j. 8 Afs 206/2018 soud uvádí, byla správně daň vyměřena dokazováním, neboť daňovým subjektem nebyly prokázány výdaje v takové výši, že by bylo možno zpochybnit účetnictví jako celek a nemohla být daň stanovena dokazováním. Způsob stanovení daně pomocí pomůcek je daňovými subjekty vnímán spíše negativně, i když by se mohl tento způsob zjištění daně zdát výhodnějším, a to především proto, že již nemohou dalším dokazováním výši vyměřené daně příliš ovlivnit, což vyplývá z § 114 odst. 4 DŘ.

Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 10 Afs 188/2020 nesouhlasil s tvrzením daňového subjektu, že správce daně pochybil, když neuznal esenciální výdaje, které musely být fakticky vynaloženy na nákup stavebního materiálu. Soud konstatoval, že plnění nebylo učiněno v takovém rozsahu, aby bylo jej možné označit jako nezbytně nutné k realizaci předmětných zakázek, protože se jednalo v podstatě o doplňkový materiál a nejednalo se o plnění, které by ohrožovalo daňový subjekt v podnikání.

Shrnutí

Krajský soud shledává dvě judikaturní linie kasačního soudu ve výkladu uplatnění esenciálních výdajů, které si navzájem odporují, s čímž Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Zmiňované rozsudky se shodují na tom, že esenciální výdaje lze přiznat tehdy, jsou-li splněny podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek a není možno stanovit daň dokazováním. Tato judikatura zároveň nebyla zpochybněna ani překonána ve skutečnosti, že ke stanovení daně pomocí pomůcek lze přistoupit za situace, ve které byla zpochybněna podstatná část daňové evidence a její celková vypovídací hodnota (č.j. 5 Afs 128/2006), lépe řečeno intenzita pochybností je tak velká, že je zatemněn celkový obraz hospodaření daňového subjektu. Jak bylo uvedeno, podmínky pro přechod ke stanovení daně z dokazování a náhradní způsob jsou přísné, a jak uvádí judikatura stále platné a daňové orgány (soudy nevyjímaje) se jimi musí řídit, byť některé rozsudky různě posuzují „podstatnou“ část účetnictví, která zatemňuje celkový obraz hospodaření. Je tedy nutné, jak zdůraznil soud, posuzovat každý konkrétní případ a jeho okolnosti jednotlivě, protože neexistuje jednoznačná hranice pro procentuální rozsah zpochybněné evidence, při kterém již není možné stanovit daň dokazováním a je nutné přejít na náhradní způsob stanovení daně.

Esenciální výdaje lze přiznat jen v případě, že o jejich vynaložení není jednoznačně pochyb, ačkoli nemusí být známá jejich výše a dle rozsudku NSS č.j. 5 Afs 169/2019 musí zároveň platit, že podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek byly splněny. Není tedy možné přiznat esenciální výdaje tehdy, zpochybní-li daňové orgány samotnou existenci předmětného plnění, ke kterým se esenciální výdaje vztahují. Nelze se tak ztotožnit se závěry stěžovatele, že esenciální výdaje je možné přiznat v případě, že je prokázáno samotné plnění, ale není znám jeho rozsah a totožnost dodavatele. Soud se ztotožnil se závěry krajské soudu v otázce uznání předložených důkazů, když uvedl, že v případě prokázání poskytnutých prací, je znám jejich rozsah a totožnosti dodavatele, jsou splněny podmínky stanovení daně dokazování a není možné přistoupit k náhradnímu způsobu vyměření daně ani k přiznání esenciálních výdajů. Krajský soud také správně zmiňuje, že daň je nutné vyměřit ve výši, která co nejvíce odpovídá skutečnosti, a že podle principu logiky náleží každému příjmu odpovídající výdaj. Tento přístup však nejedná podle chronologie stanovení daně, kde základním stanovením je způsob dokazování. Dle rozsudku NSS č.j. 5 Afs 40/2005 nesou důkazní břemeno v daňovém řízení oba subjekty, kdy v případě neprokázání některých skutečností daňovým subjektem, je to právě správce daně, kdo nese důkazní břemeno a musí prokázat tyto skutečnosti, jestliže tak neučinil, rozhodl na základě neúplných skutkových zjištění.

Daňový subjekt má povinnost vyvrátit pochybnosti správce daně v případě, že ten vyjádří pochybnosti o nutnosti vynaložení výdajů na zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Jestliže tyto pochybnosti spolehlivě nevyvrátí, nemůže správce daně o tyto výdaje snížit daňový základ, a to ani v minimální nutné výši. Může se tak jevit jako nespravedlivé, že nebyla splněna podmínka stanovení daně ve správné výši, ale daňový subjekt svou neopatrností při výběru obchodního partnera neunesl důkazní břemeno, neposkytl správci daně věrohodné důkazy o rozsahu plnění a připravil se tak o část uznatelných výdajů. Nelze tak souhlasit s krajským soudem, že pro takové případy existuje „pravidlo“, podle kterého by bylo možné přiznávat esenciální výdaje a stanovit tak daň náhradním způsobem již při zpochybnění malé části daňové evidence a činilo by tak tento způsob naopak primárním. Takový přístup odporuje zásadě rovnosti, protože znevýhodňuje ty daňové subjekty, které si řádně plní své povinnosti.

Stěžovatel a správce daně uvedli, že byla provedena analýza jednotlivých zakázek se zjištěním, že nebylo prokázáno zpochybnění daňové evidence v takovém rozsahu, který by ji

činil celkově nevěrohodnou. Navíc nebylo zjištěno, že by předmětné zakázky nemohly být bez těchto výdajů uskutečněny a mohlo být tedy dosaženo nezpochybnitelných zdanitelných příjmů. Byly zpochybněny výdaje ve výši sporných faktur deklarovaného dodavatele, které nevedly ke zpochybnění podstatné části evidence a za těchto podmínek nemohla být daň stanovena náhradním způsobem. Důležité je také konstatování, že příjmy a výdaje spolu sice úzce souvisí, ale jsou zařazeny v různých skupinách a jejich prokazování také probíhá odděleně. Výdaj nelze určit jako prokázaný ani v případě, že za prokázaný je považován příjem, který s ním souvisí. Správce daně může příjmy z předmětného plnění považovat za daňové uznatelné, ale daňovým subjektem uplatněné ale neprokázané výdaje za toto plnění ne.

Kasační soud souhlasí s krajským soudem v tom, že v posuzované věci nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem. Neprokázáním předmětných plnění od konkrétního dodavatele nebylo zpochybněno účetnictví subjektu v také výši, že by byl zatemněn obraz celého hospodaření subjektu a nebylo možné stanovit daň dokazováním. Daňový subjekt měl možnost předkládat důkazy a vyvrátit pochybnosti správce daně o předmětných plněních a činil tak, ale jím předkládané důkazy nevedly k prokázání skutečnosti, že tato plnění uskutečnil sporný dodavatel.

V tomto případě nebyly naplněny podmínky v ustanovení § 98 odst. 1 DŘ pro stanovení daně podle pomůcek. Daňový subjekt své povinnosti převážně plnil, když podal daňové přiznání, při kontrole poskytoval správci daně součinnost, ale neplnil povinnost vést věrohodně svou evidenci. Ale ani dle doložené judikatury nelze říci, že by ne zcela průkazně vedená evidence musela vést ke stanovení daně náhradním způsobem. Rozsáhlé dokazování v této věci vedlo k neuznání části deklarovaných výdajů a je tak zřejmé, že hospodaření daňového subjektu nebylo jako celek zpochybněno, a že konkrétní výdaje nebylo možné objektivně prokázat.

Stěžovateli nelze vytýkat, že by se nedostatečně věnoval otázce možného přechodu na náhradní způsob stanovení daně. Naopak vysvětlení přesvědčivě zdůvodňuje, proč bylo v této věci možné použít primární způsob stanovení daně a soud s tímto vysvětlením souhlasí.

Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc vrátil k dalšímu projednání.

Závěr

Z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že esenciální výdaje mohou být přiznány jen tehdy, jsou-li splněny podmínky pro přechod na náhradní způsob určení daně, tj. v situaci, kdy byla spolehlivě zpochybněna podstatná část daňové evidence, která

zpochybnila její vypovídací hodnotu jako celku a zatemnila obraz celého hospodaření daňového subjektu. Stanovení daně dokazování je primárním způsobem určení daně a samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem není důvodem k přechodu na náhradní způsob určení daně. Dle výše uvedené judikatury je patrné, že každý případ je nutné posuzovat jednotlivě, protože neexistuje obecné pravidlo, které by stanovilo konkrétní procento zpochybněného účetnictví, pro které lze náhradní způsob výpočtu daně použít. Esenciální výdaje tak lze uplatnit jen při stanovení daně podle pomůcek a neexistují-li o jejich skutečném vynaložení žádné pochyby, jakkoli může být jejich výše sporná. Jedná se především o situace, kdy není prokázána celková platnost plnění, to znamená, že plnění nebylo dodáno nikým ani předmětným dodavatelem nebo nelze prokázat rozsah plnění. Tyto výdaje nelze přiznat ani v případě, že bylo plnění dodáno vlastní činností, tedy vlastními zaměstnanci nebo bylo dodáno zdarma například sesterskou společností. Pro výdaje, které správce daně neuznal, musí existovat důvodné pochybnosti o jejich uznatelnosti, podepřené věrohodnými důkazy. Jestliže je zřejmé, že k plnění došlo, ale totožnost dodavatele není známá, není možné daňovému subjektu tento výdaj upřít.

2.2.2 Výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů

Podle předpokladu uvedeného již v rozsudku NSS č.j. 5 Afs 148/2006, kde přiznáním části zdanitelných příjmů, musí být daňovému subjektu přiznána i část výdajů, které jsou minimálně nutné pro jejich pořízení, musí existovat mezi těmito příjmy a výdaji úzká vazba. Ačkoli při posuzování jejich daňové uznatelnosti patří do jiné kategorie a jejich daňová uznatelnost se posuzuje zvlášť, přiznáním příjmu není podmínkou k přiznání výdaje a musí být bezpochybně prokázáno, že na konkrétní zakázku byl použit určitý materiál. Jestliže existují důvodné pochybnosti o uznatelnosti již na straně příjmů, není možné tyto výdaje vynaložené na tyto příjmy přiznat.

2 Afs 78/2020 ze dne 14. 4. 2020

Nejvyšší správní soud rozhodl v právní věci daňového subjektu vůči žalovanému Odvolací finanční ředitelství proti jeho rozhodnutí ze dne 5. 6. 2018, č. j. 24907/18/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2020, č. j. 14 Af 29/2018. Správce daně doměřil daňovému subjektu daň za zdaňovací období roku 2014, protože nebyl daňovým subjektem řádně prokázán

nákup drogistického zboží. Finanční orgán se ve svém rozhodnutí odvolával na četnou judikaturu, která říká, že formální prostředky neprokazují samy o sobě samotné plnění, tedy že formálně správné a zaúčtované doklady neprokazují uskutečnění výdajů. V tomto případě je potřeba prokázat totožnost dodavatele, proto nebyly výdaje akceptovány ani v minimální výši a nebyly ani splněny podmínky pro přechod na náhradní způsob vyměření daně. Deklarovaný dodavatel nemá skutečné sídlo (pouze virtuální), ani sklad ani zaměstnance, jediným hmatatelným dokladem jsou výpisy z bankovního účtu o bezhotovostních platbách, které na prokázání nestačily.

Městský soud v Praze

Městský soud uznal, že daňový subjekt unesl prvotní důkazní břemeno, a to formálně bezvadné doklady o pořízení zboží. Správce daně měl však důvodné pochybnosti o jeho dodání a vyzval subjekt k prokázání totožnosti dodavatele. Kontakt s dodavatelem navázaný ústně v restauraci a další okolnosti vzbuzovaly pochybnosti o dodání zboží, což ale přesvědčivě nezpochybnilo jeho existenci. Další předložené důkazy jako katalogové ceny bez existence katalogu, chybějící doklady o původu zboží nebo svědecké výpovědi jen prohloubily pochybnosti správce daně o dodání zboží. Daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, ale pochybnosti o části účetnictví, které se vztahuje k výdajům ještě nerozhoduje o tom, že by daň nemohla být stanovena dokazováním. Městský soud poukázal na skutečnost, že daňovému subjektu byl přiznán příjem za prodej zboží a jeho nabytí, byť nebylo řádně prokázáno, není pochyb a muselo být nabyto úplatně, je potřeba přiznat část výdajů. Proto městský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu projednání.

Nejvyšší správní soud

Žalovaný daňový orgán se v kasační stížnosti domáhá zrušení rozsudku městského soudu a namítá, že daňovému subjektu nebylo zpochybněno účetnictví jako celek, ale jeho část týkající se konkrétního zboží od konkrétního dodavatele. Městský soud nesprávně posoudil situaci, když se snažil o spravedlivé vyměření daně, ale nelze přiznat výdaje, které daňový subjekt řádně neprokázal. Daňový orgán považuje rozsudek za nejednoznačný, když zčásti připouští možnosti stanovení daně podle pomůcek, ale nestanovuje ji a dále připouští možnost esenciálních výdajů s čímž daňový orgán nesouhlasí, neboť pro stanovení daně náhradním způsobem nebyly splněny podmínky.

Nesouhlasí také s názorem, že k prokázaným příjmům existují také výdaje, které jsou těmito příjmy prokázány. Má tak pochybnosti nejen o totožnosti deklarovaného dodavatele ale i o rozsahu dodávek a přiznání esenciálních výdajů tak v tomto konkrétním případě není na místě.

Daňový subjekt uvádí, že podmínky související s dodáním zboží byly domluveny ústně s dodavatelem a dle jeho názoru dostatečně prokázány výslechy svědků. Jednalo se o jednoduchý obchodní vztah, který nebylo třeba více formalizovat, navíc existenci zboží měl za dostatečně doloženou také výpisy o bezhotovostních platbách. Vzhledem k tomu, že sám zboží nevyráběl, musel ho nutně nakupovat, aby ho mohl následně prodat. Jestliže měl správce daně pochybnosti o pořízení zboží a jeho dodavateli, měl přistoupit na stanovení daně pomocí pomůcek a přiznat subjektu esenciální výdaje.

Nejvyšší správní soud konstatoval, že městský soud při svém rozhodnutí vycházel z rozsudku NSS 2 Afs 160/2016 ze dne 31. 5. 2017, který připouští existenci esenciálních výdajů a je tedy nutné daňovému subjektu přiznat alespoň výdaje minimálně nutné k dosažení příjmů. Soud shledal prokázání předmětných dodávek za nedostatečně doložené, ačkoli formálně správně na straně dokladové, prokazované doklady v účetnictví a výpisy o bezhotovostních platbách, ale nedostatečně prokázány na straně skutkové, tj. pochybná totožnost dodavatele a rozsah a způsob dodávek. Poukázal také na to, že podobnými pochybnostmi trpí i strana příjmová, která se opírá o stejný tok dokladů a bezhotovostních plateb. Mají-li být zohledněny esenciální výdaje, musí k nim existovat věrohodný příjem. Ve zmíněných judikátech však nebyl s prokázáním skutkové podstaty problém, protože se jednalo o užití materiálu a práce, bez nichž by dodávka nemohla být splněna nebo jen z části. U obchodních transakcích by tak musel být prokázán skutkový řetězec zboží, tedy řetězec dodavatelsko-odběratelského vztahu, kde by zboží fakticky bylo dodáváno do prodeje. Bez skutečné existence zboží tak nelze prokázat, jak, v jakém množství a od jakého dodavatele bylo zboží dodáno a komu bylo dále prodáno. Soud tak došel k závěru, že existují pochybnosti na straně příjmů i výdajů a není-li příjmová stránka věrohodně prokázána, není možné přiznat ani esenciální výdaje. Kasační stížnost je tak důvodná a soud ji vrátil k jejímu dalšímu projednání.

Závěr

Z tohoto rozsudku je patrné, že je třeba posuzovat jak výdaje, tak příjmy, protože není-li prokázán příjem, nemůže být přiznán ani výdaj, který s příjmem souvisí. Nejvyšší správní

soud poukázal na skutečnost, že není řádně doloženo, komu bylo předmětné zboží dodáváno, tudíž zpochybnil především příjem za toto zboží. Následně pak potvrdil pochybnosti také na straně výdajů a k uplatnění esenciálních výdajů pak neshledal důvod.

2.2.3 Výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období

Aby mohl výdaj splnit podmínky pro esenciální výdaje, musí být vynaložen v daném zdaňovacím období, tedy nesmí o tomto existovat důvodné pochybnosti. Správce daně tak může zkontrolovat stav zásob na konci zdaňovacího období, který může mít vliv na posouzení, v jakém období byly nakoupeny a následně použity, zda nebyly pořízeny v předchozím období.

2.2.4 Za výdaj jej stanovuje zákon

Tato jednoznačná podmínka určuje, co lze uplatnit jako zdanitelný výdaj dle § 25 ZDP, stejná pravidla platí pro esenciální výdaje.

2.2.5 Nezbytně nutný výdaj, bez kterého by příjmů nebylo možné dosáhnout

Je zapotřebí posoudit, zda uplatněné a správcem daně uznané výdaje mohly stačit k dosažení zdanitelných příjmů.

Výdaj, bez kterého by bylo možné příjmů dosáhnout, nelze uznat jako minimálně nutný.

- a) Výdaj, který svou podstatou není nezbytný k dosažení příjmů.
- b) Výdaj, jehož vyloučením není dosažení příjmů reálně ohroženo.

2.2.5.1 Výdaj, který svou podstatou není nezbytný k dosažení příjmů

Především se jedná o různé formy reklamy a daňově uznatelné výdaje na reprezentaci.

10 Afs 255/2018 ze dne 26. 3. 2020

Správce daně doměřil daňovému subjektu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 a zrušil původně vykázanou daňovou ztrátu. Důvodem bylo neprokázání přijetí reklamních služeb od dodavatelů. Daňový subjekt se proti rozhodnutím za obě zdaňovací období odvolal, ale daňové orgány tyto odvolání zamítly.

Krajský soud

Rozhodnutí o dovolání krajský soud zrušil s odůvodněním, že se daňové orgány věnovaly přednostně faktickému prokázání dodavatelů reklamních služeb, ale opomněly se zabývat

skutečným plněním, tedy jejich rozsahu a ceně. Tím pochybily, protože nestanovily správně výši daně, když neuznaly skutečné vynaložení výdaje a nepřiznaly daňovému subjektu alespoň nezbytně nutné výdaje.

Nejvyšší správní soud

Daňový orgán jako stěžovatel se domníval, že povinností správce daně je řádné vyměření daně, tudíž nelze rezignovat na určení totožnosti dodavatelů sporného plnění. Daňový subjekt byl seznámen s pochybnostmi správce daně ohledně předmětných plnění a dostatečně neprokázal totožnost dodavatelů reklamních služeb, tím neunesl důkazní břemeno. Dále poukazuje, že rozsudek krajského soudu je vnitřně rozpolcený, když vyčítá správci daně, že subjektu nepřiznal alespoň esenciální výdaje. Tyto výdaje lze uplatnit pouze v případě, že by byla zpochybněná podstatná část účetnictví, což není tento případ, a byly by splněny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem. To však skutková podstata případu nepřipouští a nelze dle správce daně konkrétně identifikovat příjmy, kterých by bez těchto výdajů daňový subjekt nemohl dosáhnout.

Daňový subjekt pokládá za prokázané především svědeckou výpovědí, že předmětné plnění bylo uskutečněno, a to konkrétními dodavateli a dodává, že dle judikatury prokázání totožnosti dodavatele není podstatné, je-li prokázáno faktické plnění služeb.

Nejvyšší správní soud se vyjádřil k judikatuře, kterou ve svém rozhodnutí použil krajský soud. Podle jeho názoru nelze srovnávat odlišné činnosti podnikání, protože je obtížné určit výdaje na činnost, která vedla ke splnění cíle podnikání, v tomto případě na rozdíl od provádění staveb, nelze jednoznačně určit objem materiálu nebo služeb, který je potřebný k dokončení dodávky. Dále je zapotřebí lépe určit, zda bylo uneseno důkazní břemeno, a to jak na straně daňového subjektu, tak na straně správce daně. V tomto případě neunesl důkazní břemeno správce daně, neboť jeho pochybnosti nespočívaly v tom, že by „nesporný“ dodavatel nesplnil své zákonné povinnosti, ale v tom, že dodavatelé zůstali po dokazování „sporní“.

Správce daně v průběhu daňové kontroly vyslechl jednatele společností dodávajících reklamní služby a zkoumal jejich účetnictví ve vztahu k předmětným plněním. Výpovědi jednatelů byly příliš obecné a v určitých bodech se rozcházely, proto je správce daně označil za nevěrohodné a nezpůsobilé prokázat předmětná plnění. Umožnil daňovému subjektu, aby doložil důkazy o tom, že výdaje byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Ten však nové důkazy nepředložil a zdůrazňoval, že své

povinnosti řádně plnil, když doložil výpisy o bezhotovostních platbách, které upřednostnil v platebním styku s dodavatelem pro jich přehlednost a dohledatelnost, dále pak předložil vynaložení výdajů uzavřenými smlouvami, fotografiemi a videodokumentací. Podle soudu však nestačí formální správnost předložených dokladů, protože je třeba prokázat rozsah předmětných plnění. Správce daně se měl více zajímat o subdodavatele, kteří by lépe objasnili okolnosti o tvrzených plněních, ve své argumentaci se zabývají, zda byla plnění uskutečněna, ale rozsahem plnění, jak byla deklarována, se nezabývají. Navíc spis vykazuje zjevné nedostatky, co se týče úplnosti dokumentace a jejích časového řazení. Soud dále uvedl, že je to právě daňový subjekt, kdo má povinnost dokládat předmětná plnění, což ani na vyzvání soudu neučinil, a proto nemůže vytýkat správci daně, že si potřebné důkazy sám neobstaral.

Nejvyšší správní soud dále zmiňuje otázku esenciálních výdajů, kde je zapotřebí nejprve splnění podmínek pro stanovení daně náhradním způsobem, a to zpochybnění podstatné části účetnictví. V tomto případě tato podmínka plněna nebyla a zpochybněné výdaje se ani netýkaly hlavního předmětu podnikání daňového subjektu, a tímto podmínka pro stanovení daně podle pomůcek nebyla splněna. Esenciální výdaje by nemohly být uznány i proto, že předmětné výdaje nebyly vynaloženy ani na zboží ani na služby, se kterými se pojí hlavní činnosti daňového subjektu a je jich nevyhnutelně potřeba, protože bez nich by nebylo možné dosáhnout žádných příjmů, ale na reklamu, která se hlavní činnosti netýká.

Kasační stížnost shledal Nejvyšší správní soud za důvodnou a napadený rozsudek zrušil.

Závěr

Nejvyšší správní soud se obsírně věnoval otázce dokazování, a to jak na straně daňového subjektu, který má svá tvrzení dokazovat primárně, tak na straně správce daně, který má řádně prokazovat vyjádřené pochybnosti, a navíc v tomto případě i řádně vést spis. Podstata tohoto rozhodnutí byla uvedena až na samotném závěru. Jako esenciální mohou být uznány výdaje, které nezbytně nutně k dosažení příjmů, což bylo právě v tomto případě, protože výdaje za reklamu nebyly hlavní činností subjektu a nelze jim přímo přiřadit příjem, kterého by s nimi bylo možné dosáhnout. Pak je ale na místě zvážit, které výdaje jsou spojeny s dosažením příjmů a budou hodnoceny jako nutné a jaký objem příjmů přináší reklama, která primárně slouží k jejich zvyšování.

2.2.5.2 Výdaj, jehož vyloučením není dosažení příjmů reálně ohroženo

Jedná se o výdaje, jejichž vyloučením není ohroženo dosažení zjištěných příjmů, tedy zda uznané zdanitelné výdaje stačily na jejich dosažení. Také zde je důležité posoudit, co je předmětem podnikání a jak s ním vyloučené výdaje souvisí. U některých druhů činnosti bude problematické tyto výdaje posoudit.

2 Afs 375/2018 ze dne 28. 1. 2018

Správce daně na základě výsledků kontroly za zdaňovací období roku 2011 a 2012 doměřil daň z příjmu právnických osob daňovému subjektu, protože dostatečně neprokázal nákup ojetých automobilů a jako výdaj byla mu přiznána jen provize z prodeje těchto aut.

Krajský soud

Daňový subjekt se proti těmto rozhodnutím odvolal a krajský soud jeho žalobu zamítl. V rozhodnutí uvádí, že daňový subjekt ani jeho dodavatel nesplnili důkazní břemeno, když nepředložili v rámci dokazování žádné důkazy, které by svědčily o prodeji předmětných aut. V této věci ještě rozhodoval trestní soud, který část výdajů za nákup aut daňovému subjektu přiznal a ten tak namítal, že by měl správní soud vycházet ze závěrů trestního soudu a část výdajů přiznat, s čímž krajský soud nesouhlasí, protože v odvolacím řízení bylo trestní řízení zastaveno. Krajský soud se v trestním řízení nezabýval dokazováním a vycházel z údajů uvedených v daňovém přiznání subjektu. Uvedl také, že neexistuje vazba mezi trestním a daňovým řízením a poukázal také na skutečnost, že obě řízení mají odlišný princip dokazování. Daňový subjekt nijak neprokázal ani původ příjmů, například to, zda se jednalo o provizi za zprostředkování projede vozidel. Jelikož vozidla prodával sám daňový subjekt, plynuly jeho příjmy z prodeje těchto aut. Ceny prodávaných aut nebyly spolehlivě doloženy ani znaleckými posudky a nebylo ani doloženo, že byly nabyty koupí, nebyl prokázán jakýkoli původ vozidel.

Nejvyšší správní soud

Daňový subjekt rozdělil nejprve vozidla do tří skupin. 1) vozidla prodaná třetí osobou a subjekt byl v pozici zprostředkovatele, které považuje za prokázané. 2) část vozidel, která prodala třetí osoba a subjekt byl v pozici zprostředkovatele, což se v průběhu řízení neprokázalo a 3) část vozidel, která prodal sám daňový subjekt. Správce daně v první

skupině nesprávně vyhodnotil důkazní prostředky, když se neřídil závazným závěrem trestního soudu. Třetí osoba prostřednictvím daňového subjektu prodala část vozidel, které byly předmětem dodatečného přiznání DPH za toto období, jejich totožnost byla prokázána identifikačními čísly karoserií. Trestní soud došel k názoru, že třetí osoba prokázala prodej vozidel na svůj účet a příjmy z tohoto prodeje byly řádně zdaněny. Není předmětem tohoto řízení otázka, jak tyto vozidla nabyli, ale kdo vozidla prodal a u koho měly být zdaněny. U druhé a třetí skupiny podle názoru daňového subjektu správce daně nezohlednil nabytí vozidel a výdaje s tím spojené a hodnotu těchto vozidel navrhol doložit znaleckými posudky. Odkazoval se na přiznání tzv. esenciálních výdajů, protože podmínky pro jejich přiznání byly splněny, dále trval na samotné existenci vozidel, za něž bylo dosaženo zdanitelných příjmů, aniž by jakkoli doložil jejich nabytí.

Daňový orgán se ztotožnil s rozhodnutím krajského soudu, podle kterého z daňové kontroly jednoznačně vyplynulo, že daňový subjekt nakupoval ať sám, nebo s pomocí třetích osob ojetá vozidla, která na základě smyšlených dokladů prodával ve svém autobazaru s cílem ovlivnit výši daně. Daňovým subjektem nebylo jakkoli prokázáno nabytí těchto vozidel, a to ani příjmovými pokladními doklady na smyšlená jména, ani zprostředkovatelskými smlouvami. Podle předchozích majitelů uvedených v technických průkazech bylo prokázáno, že žádný z nich své vozidlo neprodal daňovému subjektu a nebylo ani prokázáno, že by byla vozidla nakoupena od zahraničních majitelů. Aby mohly být výdaje za vozidla uznány, musely by zjištěné údaje o transakcích vytvářet ucelený a důvěryhodný obraz o celé transakci.

Nejvyšší správní soud zdůraznil, že daňový subjekt má povinnost přiznat daň (břemeno tvrzení) a následně své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno spočívá na daňovém subjektu, který v tomto případě nijak neprokázal nabytí vozidel. Soud neshledal s rozdělením vozidel do tří skupin, protože neshledal mezi nimi rozdíly, a to vzhledem k tomu, že žádný z předložených důkazů o nabytí těchto konkrétních vozidel neprokázal jejich nabytí. Na námitku daňového subjektu ohledně esenciálních výdajů soud znovu odkazuje na skutečnost, že daňový subjekt je ten, kdo musí prokázat, že tyto výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zároveň také, že k deklarovanému plnění došlo ve tvrzeném čase a ve tvrzeném rozsahu. Správce daně ani krajský soud se ale nijak nevypořádali s otázkou, jak daňový subjekt vozidla nabyli, ale zároveň nepochybovali o tom, že subjekt s vozidly opravdu disponoval. Není tedy pochyb

o tom, že subjekt skutečně s vozidly disponoval, jen nebylo prokázáno jejich nabytí. Z chybějících dokladů o koupi také nelze usuzovat, že by byla vozidla získána bezúplatně, proto lze připustit, že s jejich získáním vznikly subjektu určité výdaje. Podobně se vyjadřuje i rozsudek ze dne 21. 2. 2012, č.j. 5 Afs 76/2011, kde se Nejvyšší správní soud v obdobném případě obchodování s ojetými vozidly vyjádřil takto - „není žádoucí, aby uplatněné výdaje, byť jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly správními orgány zcela pomínuty. Zvláště za situace, jednalo-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmu zcela logicky vynaloženy; jiný způsob než úplatné nabytí těchto vozidel (jejich odcizení) nemá oporu v obsahu správního spisu, resp. skutečnost, že by vozidla byla nabyta nelegálně, správce daně neprokázal ani netvrdil“.

Podle krajského soudu nelze zohlednit znalecké posudky, protože subjekt nenabyl vozidla koupí. Jelikož vozidla nebyla nabyta koupí, nelze zohlednit ani teorii esenciálních výdajů. S tímto výrokem se soud neztotožňuje, protože dodatečnými platebními výměry byly daňovému subjektu přiznány příjmy, proto musí správce daně přiznat k tomu odpovídající minimálně nutné výdaje, a to na základě daňových pomůcek. Dále upozornil na skutečnost, že cílem správce daně je daň stanovit a vybrat ve výši správně stanovené. Soud se ztotožňuje s názorem daňového subjektu, že správce daně nesprávně posoudil nabytí vozidel podvodným jednáním, které bylo předmětem trestního jednání a s odvoláním na to neumožnil subjektu snížení daňové povinnosti o výdaje na pořízení těchto vozidel. Byl-li však správcem daně přiznán příjem, měl by mu být přiřazen výdaj, byť o jeho pořízení není žádný doklad. „Z povahy obchodních artiklů, které stěžovatelka nakupovala a prodávala, tj. ojetá vozidla, totiž vyplývá, že je možno jednoznačně identifikovat jednotlivá konkrétní vozidla a jejich nákup a prodej. Výnos (prodejní cena) a jemu odpovídající objektivně minimálně nutný náklad na jeho dosažení (kupní cena) je v případě každého konkrétního jednotlivého vozidla jednoznačně odlišitelný od ostatních výnosů či nákladů, ať už zpochybných, nebo nezpochybných.“ NSS 2 Afs 375/2018. Soud došel k závěru, že kasační stížnost je důvodná a věc vrátil k dalšímu projednání.

Závěr

Tento rozsudek poukazuje na skutečnost, že esenciální výdaje lze použít i v případě, že žádným důkazem není prokázána faktická existence věci, ale přiznáním zdanitelných příjmů z jejího prodeje je doloženo, že musela být nějak získána. V tomto případě se jednalo o individuálně určenou věc, jejíž prodej, tedy zdanitelný příjem osvědčuje její

existenci a její nabytí jako nutný výdaj, tedy esenciální výdaj, a to i v případě, že není prokázán způsob nabytí.

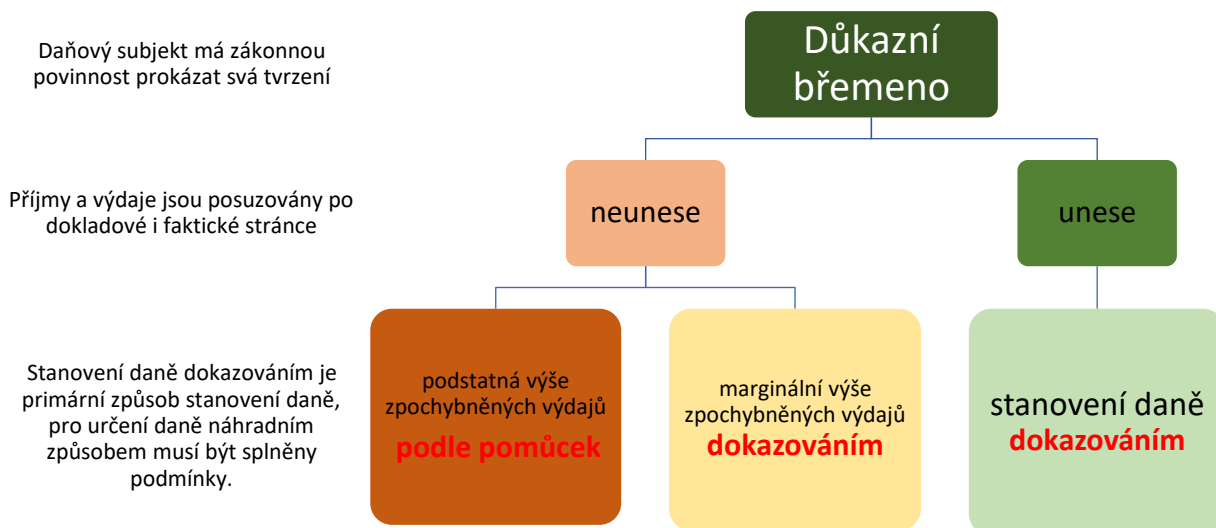
2.3 Shrnutí

Z judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že pro uznání esenciálních výdajů je základním předpokladem především splnění podmínek pro stanovení daně na pomůcky. Důkazní břemeno je na straně daňového subjektu, který primárně dokládá svá tvrzení. Proto také ustanovení § 1 odst. 3 DŘ uvádí, že základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Správce daně pak postupuje dle § 78 odst. 1 DŘ a zahájí proces dokazování, zabývá se všemi důkazními prostředky dle § 93 DŘ a zjistí-li skutečnosti, které vedou k pochybnostem o správnosti a úplnosti daňové evidence, může stanovit daň náhradním způsobem. V § 98 odst. 1 se uvádí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování některou ze svých zákonných povinností a nelze tak stanovit daň dokazováním, stanoví ji správce daně pomocí pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará. K tomu, aby taková situace nastala, musí být **kumulativně** splněny tyto podmínky (dle § 98 DŘ):

- daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností při dokazování,
- důsledkem toho není možné stanovit daň dokazováním,
- daň je možné prostřednictvím pomůcek stanovit spolehlivě.

Z toho vyplývá, že splněním jen některé z těchto podmínek, stanovení daně náhradním způsobem není možné. K tomu, aby bylo možné tento způsob použít, musí být zpochybněna značná část daňové evidence, tím by pak byl zatemněn obraz o hospodaření daňového subjektu.

Obrázek 1: Důkazní břemeno v daňovém řízení



Zdroj: Vlastní zpracování dle DŘ, 2023.

Daňové subjekty tak lze rozdělit do tří kategorií:

- První z nich je ten, kdo řádně vede svou daňovou evidenci a v rámci dokazování doloží veškerá tvrzení. Daň je stanovena formou dokazování a je řádně a spravedlivě vyměřena.
- Druhý vede svou daňovou evidenci řádně a poctivě, ale důvěřuje svým dodavatelům, které si řádně neprověří a svou neopatrností se může dostat do důkazní nouze. Nemůže tak prokázat zcela svá tvrzení, protože některá plnění obsahují nedostatky jak po dokladové, tak i faktické stránce. Pochybnosti správce daně však nejsou v takové míře, že by byla zpochybněna podstatná část daňové evidence. Daň je stanovena dokazováním a daňový subjekt je tak ochuzen o tu část výdajů, které nebyl schopen spolehlivě doložit. Sám se svým

lehkovážným jednáním připravil o část příjmů prostřednictvím zvýšené daně, která neuznáním minimálně nutných výdajů nebyla stanovena ve spravedlivé výši.

- Daňová evidence třetího z nich, byť je určitě vedena, jak nejlépe je možné, vykazuje značně nedostatky, a to převážně na výdajové straně. Celkový obraz daňové evidence je natolik „zatemnělý“, že není možné stanovit daň dokazováním. Správce daně shledal, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a daňovému subjektu dle uvedené judikatury náleží přiznat alespoň výdaje „logicky“ vynaložené k dosažení příjmů, splňují-li stanovené podmínky. Daň byla stanovena za dané situace co nejspravedlivěji.

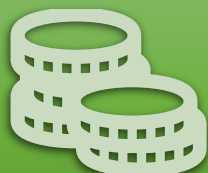
Zde jsou zobrazeny extrémní případy možných situací, které v daňovém řízení mohou nastat. Cílem je správné stanovení daně, tedy stanovení daně ve správné výši. Tomu však odpovídá jen první situace, kde je daň stanovena dokazováním a neexistuje žádný příjem či výdaj, který by nebyl daňově uznatelný. To je však ideální příklad, ale část daňových subjektů, které dokazují své tvrzení v rámci daňové kontroly, má některé z výdajů, které správce daně, vzhledem k jejich neprůkaznosti, nepřijme jako daňově uznatelné. Pak záleží na výši či objemu těchto výdajů a splní-li podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek, je daň stanovena tímto způsobem. Stanovení daně náhradním způsobem má ale jedno důležité úskalí, které se v judikatuře také objevuje, a to že daňový subjekt nemůže výši svých výdajů už nijak ovlivnit. Svou neopatrností se dostal do situace, kdy nedokáže doložit svá tvrzení, výši daně stanoví správce daně podle pomůcek a on ji nemůže již snížit uplatněním jakýchkoli výdajů. Je pak otázkou, zda se jedná o neopatrnost, či záměr daňového subjektu, zpochybnit své účetnictví.

V těchto situacích, kdy je daň stanovena na pomůcky, je možné daňovému subjektu přiznat tzv. esenciální výdaje, jsou-li splněny podmínky pro jejich možné zohlednění.



Existence výdaje

- O jejich existenci není pochyb, i když jejich výše může být sporná
- Pro výdaje, které nejsou uznány, musí existovat důvodné pochybnosti



Souvislost s příjmy

- Musí existovat přímá souvislost mezi příjmy a výdaji
- Uznatelnost příjmů a výdajů se posuzuje zvlášť



V daném zdaňovacím období

- Musí být prokázáno, že výdaj byl vynaložen v daném období
- K posouzení možno použít např. stav zásob na konci předchozího zdaňovacího období



Výdaj dle zákona

- Nezbytná podmínka
- Specifikaci výdajů uvádí ZDP



Nezbytně nutný k dosažení příjmů

- Nelze uznat výdaj:
- který není nezbytně nutný k dosažení příjmů
- jehož vyloučením není ohroženo dosažení příjmů

Přiznáním esenciálních výdajů je tak snahou o stanovení daně ve správné výši, protože je-li daňovému subjektu přiznán příjem, mělo by mu být také umožněno uplatnit k němu i výdaj, který byl logicky vynaložený. K jejich uplatnění je potřeba splnění podmínek a jejich přiznávání nemůže být pravidlem. Byť jsou logicky vynaloženy, nemají oporu v zákoně a jejich existence je jen snahou o správné zjištění daně. Zákon ve své podstatě rozděluje výdaje na daňově uznatelné a daňově neuznatelné, žádné logicky a prokazatelně vynaložené výdaje při nesplnění podmínek nezmiňuje.

Zcela odděleně je ale druhá skupina daňových subjektů, která sice řádně vedla svou daňovou evidenci, ale nedostatečně prověřila své obchodní partnery a neunesla své důkazní břemeno jen u malé části výdajů. Je tak potrestána za svou neopatrnost, protože

je jí odebrána část výdajů, které nebyly spolehlivě prokázány, ale nemá nárok na uplatnění esenciálních výdajů, které mnohdy zcela prokazatelně vznikly.

V rámci § 6 odst. 1 DŘ, který říká, že osoby zúčastněné při správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti, je pak k zamyšlení, zda jsou si tyto skupiny opravdu rovny a zda nedochází ke znevýhodňování některých daňových subjektů. Ti, kteří si řádně plní své povinnosti jsou diskriminováni za svou obezřetnost, protože mnohdy zvolili spolehlivého a prověřeného obchodního partnera, jehož služby či zboží bývají dražší. Naproti tomu jistě není na místě přiznávat esenciální výdaje daňovým subjektům, kteří neplní povinnosti dle § 6 odst. 2 DŘ a se správcem daně nespolupracují, nebo spolupracují jen částečně. Možnost přiznáním esenciálních výdajů tak podporuje myšlenku, zda není lepší zpochybnit daňovou evidenci ve snaze stanovit daň podle pomůcek, a tak spoléhat na vyšší výši esenciálních výdajů, než by byly přiznány při dokazování. Nastane-li situace, kdy daňová evidence daňového subjektu vykazuje značné nesrovnalosti, například v důsledku ztráty nebo zničení některých dokladů, je snad přiznání esenciálních výdajů na místě. Proto by mělo být přiznávání esenciálních výdajů pečlivě zvažováno a uplatňováno jen v odůvodněných případech. Daňové subjekty, kteří neunesou své důkazní břemeno nejsou „trestáni“ za svou neobezřetnost. Neuznání části výdajů, které nelze spolehlivě doložit je jen aplikací § 6 odst. 1 DŘ, který v rámci rovnosti nemůže uznat doklad, který nespĺňuje zákonem stanovené podmínky. Pak je zcela na místě, v rámci tohoto principu, neuznat také esenciální výdaje v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, respektive uznat je jen v odůvodněných případech.

Závěr

Cílem této práce bylo vyhodnocení podmínek pro uplatnění esenciálních výdajů a jejich vlivu na správné stanovení daně.

První část diplomové práce se týkala daně a jejich základních aspektů, včetně funkcí a druhů daní. Následně byla zpracována problematika daně z příjmů a její funkční prvky. V rámci popisu evidence byly identifikovány rozdíly mezi paušálním režimem, daňovou evidencí a účetnictvím, s důrazem na uplatnění výdajů. Výdaje pak byly rozebrány v následující samostatné kapitole, a to z hlediska jejich daňové uznatelnosti. Byla zpracována analýza daňově uznatelných a neuznatelných výdajů v rámci daňového řízení.

V druhé praktické části byly zdokumentovány tzv. esenciální výdaje od jejich vzniku. Byly vymezeny podmínky pro jejich přiznání, a to v rámci analýzy a zhodnocení ve vybraných judikátech Nejvyššího správního soudu, resp. Ústavního soudu. Rozbory judikátů sloužily k seznámení se s problematikou esenciálních výdajů a také k lepšímu pochopení principu jejich uplatnění.

Závěrečné shrnutí obsahuje konstatování, že v rámci rovného práva a povinnosti je zapotřebí dbát nejen na formálně dokladovou, ale i na faktickou stránku dokladů, tedy skutečnost, že daná operace proběhla tak, jak je uvedeno na dokladu. Jen tak je možné stanovit daň dokazováním. V případě, že daňový subjekt své důkazní břemeno neunes a nedoloží věrohodné důkazy o vynaložení výdajů, nemůže být výdaj daňově uznatelný. V situaci, kdy je daňová evidence subjektu natolik neprůkazná a správce daně shledá, že byly splněny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem, vypočte daň podle pomůcek. Ve všech případech jsou si daňové subjekty rovny, neboť jejich povinností je věrohodně prokázat skutečnosti v daňovém tvrzení. Jestliže nesplní tuto povinnost, je daň stanovena podle dokladů, které daňový subjekt prokázal (daň stanovena dokazováním) nebo náhradním způsobem (daň stanovena podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, nebo si je obstará), jsou-li k tomu splněny podmínky. Přiznáním esenciálních výdajů je tak jakousi formou zvýhodnění daňových subjektů, které dostatečně nesplnily svou důkazní povinnost, a proto by měly být přiznávány jen v odůvodněných případech, aby byla zachována rovnost procesního práva a povinností v daňovém řízení podle § 6 odst. 1 DŘ.

Seznam použitých zdrojů

- Běhounek, P. (2024). *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2024 s přehledy a komentáři*. Anag
- Brychta, I. (2023). *Členění výdajů na daňově uznatelné a daňově neuznatelné v daňové evidenci*. DU. <https://www.du.cz/33/cleneni-vydaju-na-danove-uznatelne-a-danove-neuznatelne-v-danove-evidenci-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EttFPRU4OsqBGvtm4kUI2ec/?query=uznateln%E9%20v%FDdaje&serp=1>
- Burian, O., & Zábrodský, J. (2017). *Poplatník daně z příjmu*, DU. https://www.du.cz/33/poplatnik-dane-z-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EkQWdkVsOQKEoqH1Mbjy9AZZwRYsMFH_3w/
- Dušek, J., & Sedláček, J. (2023). *Daňová evidence podnikatelů 2023*. GRADA Publishing
- Finanční správa (2021). *Kapitálové příjmy*. Dostupné 10. 11. 2023 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby/kapitalove-prijmy>
- Finanční správa, (2023). *Obecné informace*. finanční správa. Dostupné 1.4.2023 z [Obecné informace | Paušální daň | Daň z příjmů | Daně | Daně | Finanční správa \(financnisprava.cz\)](https://www.financnisprava.cz/obecn%C3%ADn%C3%A9-informace)
- Haas Kubátová, A. (2021). *Daňově uznatelné a neuznatelné náklady*. Portál. Pohoda. <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/danove-uznatelne-a-neuznatelne-naklady/>
- Hejduková, P. (2015). *Veřejné finance: teorie a praxe*. C.H.Beck
- Hnátek, M. (2020). *Daňové a nedaňové náklady 2020, Nové rozšíření vydání*. Grada Publishing
- Hrstková Dubšková, L., & Hanych, L. (2019). *Daňový řád 2019*. Wolters Kluwer
- Jaroš, T. (2020). *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Wolters Kluwer
- Klimešová, L. (2018). *Daňová optimalizace. 2. aktualizované vydání*. Praha: Ústav práva a právní vědy
- Kneil, P. (1897). *Jednoduché účetnictví*. Praha
- Kratochvíl, J., & Šustr, A. (2015). *Průvodce daňovým řádem*. Wolters Kluwer
- Kubátová, K., & kol. (1994). *Moderní průvodce daňovým systémem*. Grada
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. Wolters Kluwer
- Macháček, I. (2021). *Fyzické osoby a daň z příjmů. 4. aktualizované a rozšířené vydání*. Wolters Kluwer
- Marková, H. (2023). *Daňové zákony 2023, úplná znění k 1. 1. 2023*. Grada Publishing
- Pelech, P., & Pelc V. (2020). *Daně z příjmů s komentářem*. ANAG.
- Radvan, M. (2015). *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita

Rindová, I., & Rohlíková, J. (2023). *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů za závislé činnosti v roce 2023*. Anag

Skálová, J., & Suková, A. (2023). *Podvojně účetnictví 2023*. Grada Publishing

Vančurová, A. (2022). *Zdanění osobních příjmů*. Wolters Kluwer

Vančurová, A., & Zídková, H. (2022). *Daňový systém ČR 2022*. Wolters Kluwer.

Usnesení Ústavního soudu

II. 664/2004 ze dne 18. 4. 2006

II. 67/2000 ze dne 23. 4. 2001

IV. 591/2008 ze dne 1. 9. 2010

Rozsudek Nejvyššího správního soudu

1 Afs 20/2014 ze dne 2.4.2014

1 Afs 102/2016 ze dne 27. 9. 2017

1 Afs 206/2020 ze dne 18.11.2020

2 Afs 18/2013 ze dne 28.8.2013

2 Afs 78/2020 ze dne 14.4.2021

2 Afs 97/2018 ze dne 19.11.2018

2 Afs 160/2016 ze dne 31. 5. 2017

2 Afs 184/2006 ze dne 28.6.2007

2 Afs 190/2004 ze dne 12.5.2005

2 Afs 238/2017 ze dne 28.2.2018

2 Afs 375/2018 ze dne 28.1.2021

2 Afs 398/2017 ze dne 13.4.2017

4 Afs 87/2015 ze dne 19.1.2016

4 Afs 119/2015 ze dne 18.11.2015

4 Afs 381/2019 ze dne 26.2.2020

5 Afs 40/2005 ze dne 12.4.2006

5 Afs 52/2015 ze dne 27.5.2015

5 Afs 76/2011 ze dne 21.3.2012

5 Afs 128/2006 ze dne 13.11.2008

5 Afs 129/2006 ze dne 27.7.2007

5 Afs 169/2019 ze dne 19.12.2019
5 Afs 148/2006 ze dne 21. 9. 2007
7 Afs 6/2003 ze dne 27. 8. 2004
8 Afs 206/2018 ze dne 4.9.2020
9 Afs 30/2007-73 ze dne 31.5.2007.
9 Afs 30/2008 ze dne 22.8.2008
9 Afs 11/2011 ze dne 13.7.2011
9 Afs 275/2014 ze dne 7.5.2015
10 Afs 26/2018 ze dne 4.6.2020
10 Afs 188/2020 ze dne 17.9.2020
10 Afs 255/2018 ze dne 26.3.2020

Právní předpisy

Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník

Zákon č. 179/2006 Sb., o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání a o změně některých zákonů

Zákon 182/1993 Sb., o Ústavním soudu

Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – zrušen ke dni 1.1.2011

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon)

Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník – zrušen ke dni 1.1.2014

Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratk

DŘ - Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů

ZDP - Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam tabulek

Tabulka 1: Výdaje procentem pro rok 2023	19
--	----

Seznam obrázků

Obrázek 1: Důkazní břemeno v daňovém řízení	61
---	----

Abstrakt

Hrdličková, H. (2024). *Daňově uznatelné a neuznatelné výdaje pohledem judikatury* [Diplomová práce, Západočeská univerzita v Plzni].

Klíčová slova: daň, daň z příjmů, daňově uznatelné výdaje, esenciální výdaje, Nejvyšší správní soud, judikatura, správce daně, daňový subjekt, důkazní břemeno

Diplomová práce je zaměřena na problematiku esenciálních výdajů, jejich vymezení a podmínky pro jejich použití. Základem práce je vyjasnění podmínek pro uznání esenciálních výdajů, které jsou podloženy judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Stanovením podmínek pro jejich přiznání je tak snahou o určení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti. Cílem je posouzení uplatnění esenciálních výdajů s rámci stanovení daně podle pomůcek se stanovení daně primárním způsobem, tedy dokazováním. V závěru práce je stručné shrnutí této problematiky se závěrečným konstatováním, že rovnost daňových subjektů je nutno posuzovat jak po dokladové stránce plnění, tak stránce faktické, a to již při samotném uskutečnění daňového plnění. Přiznání esenciálních výdajů tak diskriminuje část daňových subjektů a narušuje rovnost práv a povinností, proto by mělo být omezeno jejich uplatňování jen na odůvodněné případy.

Abstract

Hrdličková, H. (2024). *Tax deductible and non-deductible expenses in the light of case law* [Master's Thesis, University of West Bohemia].

Key words: tax, income tax, tax-deductible expenses, essential expenses, Supreme Administrative Court, judiciary, tax administrator, tax subject, burden of proof

The thesis is focused on the issue of essential expenses, their definition and the conditions for their use. The basis of the work is a clarification of the conditions for recognition of essential expenses, which are supported by the judicature of the Constitutional Court and the Supreme Administrative Court. A specification of conditions for their recognition is thus an effort to determine the tax in the amount that corresponds as much as possible to the facts. The goal is to assess the application of essential expenses within the tax assessment according to the means of tax assessment in the primary way, i.e. by proofs. At the end of the thesis, there is a brief summary of this issue with the final statement that the equality of tax subjects must be assessed both on the documentary side of the performance and on the factual side, and that already during the actual implementation of the tax performance. The recognition of essential expenses thus discriminates against some tax subjects and affects the equality of rights and obligations, and therefore their application should be limited only to justified cases.