

2

Daňové výdaje

2.1 Paušální výdaje

Zákon o daních z příjmů umožňuje poplatníkům – fyzickým osobám – v konkrétních případech vyjádřit daňové výdaje procentem ze zdanitelných příjmů; někdy se tento způsob uplatnění daňových výdajů označuje jako „výdajový paušál“. Zákon o daních z příjmů umožňuje použít výdajový paušál ve čtyřech procentních výších¹¹:

- 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství;
- 60 % z příjmů ze řemeslných živností;
- 50 % z příjmů ze živnosti s výjimkou příjmů ze řemeslných živností;
- 40 % z příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, dále z příjmů z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem (pokud takový příjem není samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně, tedy pokud není příjmem za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území České republiky za předpokladu, že úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 7 000 Kč¹²), dále z příjmů z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů, a z příjmů znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, rozhodce za činnost podle zvláštních právních předpisů, a z příjmů z činnosti insolvenč-

11 Viz § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

12 Pak se totiž takový příjem zdaňuje zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů 15 % u zdroje (tedy u plátce při jejich výplatě) bez možnosti poplatníka uplatnit jakékoli daňové výdaje; viz též § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ního správce, včetně příjmů z činnosti předběžného insolvenčního správce, zástupce insolvenčního správce, odděleného insolvenčního správce, a zvláštního insolvenčního správce, které nejsou živností ani podnikáním;

- 30 % z příjmů z pronájmu nemovitostí (jejich částí) nebo bytů (jejich částí)¹³.

Výdaje uplatněné procentem ze zdanitelných příjmů zahrnují veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti se zdanitelnými příjmy; znamená to, že pokud poplatník uplatní výdaje výdajovým paušálem, jsou v částkách výdajů zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, kromě pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které může poplatník uplatnit navíc v prokázané výši, avšak pouze do výše pojistného vypočteného sazbou bez jejího zvýšení z maximálního základu pro toto pojištění podle zákona o pojistném na sociální zabezpečení. Dále může navíc v prokázané výši uplatnit pojistné hrazené osobami samostatně výdělečně činnými, které nejsou nemocensky pojištěny a pojistí se na denní dávku při pracovní neschopnosti u soukromé pojišťovny, a to pouze do výše pojistného na zákonné nemocenské pojištění stanovené zákonem o pojistném na sociální zabezpečení. Poplatník, který takto uplatňuje výdaje, je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.

Judikatura:

Krajský soud v Českých Budějovicích, 30. 7. 2003, sp. zn. 10 Ca 70/03: Je na úvaze daňového subjektu, zda uplatní výdaje skutečně vynaložené nebo zda uplatní výdaje v paušální částce. Kombinování obou způsobů vykazování výdajů daňový předpis neumožňuje.

Ústavní soud ČR, 15. 5. 2002, sp. zn. III. ÚS 199/2002: Daňový poplatník, který uplatňuje paušální částkou své výdaje, je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.

¹³ Viz § 9 zejm. odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

2.2 Legální definice daňových výdajů

Zákon o daních z příjmů obsahuje legální definici daňových výdajů, jež mohou být poplatníkem uplatňovány jako daňově účinné v prokázané výši, tedy jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Legální definice je výkladem konkrétních pojmů přímo v zákoně z důvodu zabezpečení jejich jednotného výkladu; legální definice je vymezením pojmu, s nímž zákon pracuje, obecné vymezení pojmu, obecné charakterizování a z tohoto hlediska je definicí obecně platnou; obecné vymezení znamená, že uvedené charakteristiky platí ve všech individuálních případech, jsou ve věcné shodě s obecným vymezením; příslušné obecně vymezené parametry jsou charakteristické pro všechny individuální případy. Vymezení legální definice je obecné definování nutných charakteristik.

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními (tedy nedaňovými) předpisy (např. pracovněprávními). Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zákonem o účetnictví některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně – jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.¹⁴

Poznámky:

Ustanovení vymezuje daňové výdaje, konkrétně výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Z obecné teorie daňových nákladů plyne, že jako náklady daňově účinné, tj. náklady snižující daňový základ poplatníka, lze uznat výdaje: jež poplatník skutečně vynaložil, jež poplatník vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných (daňově účinných) příjmů, jež poplatník vynaložil ve zdaňovacím období, jak to stanoví zákon.



¹⁴ Viz § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Ustanovení prvního odstavce obecně určuje, co je daňovým výdajem, představuje legální definici toho, co se považuje za výdaj, který lze odečíst ze základu daně; výdaje jsou definovány tak, že jsou jimi všechny výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tzn. že musejí mít vazbu na příjmy poplatníka. Výdaj tak vyjadřuje snížení vlastního jmění poplatníka a udává hodnotu aktiv spotřebovaných při získávání příjmů. Ustanovení prvního odstavce vymezuje výdaje, které lze jednoznačně logicky přiřadit k příslušným příjmům, pro něž tedy platí princip věcné shody.

Judikatura:

Nejvyšší správní soud ČR, 29. 1. 2007, sp. zn. 5 Afs 1/2005-63: Pro uznání výdajů (nákladů) daňových ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je rozhodující prokázaná výše výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Prokázat, zda výdaj vynaložený stěžovatelem za deklarovanou zprostředkovatelskou činnost má charakter výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, bylo v projednávané věci povinností stěžovatele [daňového subjektu]. Právě jeho stihalo důkazní břemeno stran poskytnutí zprostředkovatelských služeb. Tuto skutečnost však stěžovatel dokládal, jak vyplývá ze spisového materiálu, zprostředkovatelskými smlouvami, kupními smlouvami spolu s předávacími protokoly a daňovými doklady. Jak již tento soud mnohokrát judikoval, listinné důkazy k prokázání deklarovaných plnění nestačí. Ani skutečnost, že deklarované zprostředkovatelské služby byly stěžovatelem zaplacené a stěžovateli přinesly příjem, jenž řádně zdanil, nestačí k průkazu toho, zda byly služby fakticky uskutečněny. Z průběhu daňového řízení vyplývá, že správce daně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů posoudil stěžovatelem předložené důkazní prostředky a stejně tak vyhodnotil všechny provedené výslechy svědků. Správce daně nepochybil, pokud z vlastní iniciativy nedotazoval a nepředvolával k výpovědím všechny zúčastněné osoby, které stěžovatel označil, i přesto, že mu byly známy, pokud příslušný návrh na jejich provedení nevznesl sám stěžovatel. Pokud správce daně na základě shromážděných důkazních prostředků dojde k závěru, že skutkový stav byl spolehlivě zjištěn, není jeho povinností další důkazní prostředky provádět, a to

ani v případě, že návrh na jejich provedení vnesl daňový subjekt. Neprovedení navrženého důkazu však musí správce daně náležitě odůvodnit.

Nejvyšší správní soud ČR, 1. 4. 2004, sp. zn. Afs 44/2003-73: Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.

Krajský soud v Ústí nad Labem, 2. 4. 2003, sp. zn. 15 Ca 37/2001: Podle daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu je správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Daňový subjekt může jako daňové výdaje uplatnit pouze náklady vynaložené na běžnou údržbu pronajaté nemovitosti. Pokud však správce daně zjistí, že průzkumné práce nechá daňový subjekt provést se záměrem později realizovat změnu na nemovitosti, kterou není možné provést, není možné takové náklady za daňové výdaje uznat.

Soud přezkoumal správnost postupu žalovaného, který neuznal žalobci výdaj ve výši XY Kč vynaložený na provedení geologických a průzkumných prací v objektu rozvodny elektrické energie za účelem posouzení jeho stability. V této souvislosti vzal v úvahu, že podle § 24 odst. 1 věty první daňového zákona účinného v rozhodném zdaňovacím období se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečetly ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanové právními předpisy. Daňový zákon přitom u nájemního vztahu výslovně za daňové výdaje nájemce považoval podle § 24 odst. 2 písm. h) pouze nájemné, avšak s ohledem na ustanovení § 24 odst. 1 věty první je nepochybné, že daňově uznatelnými byly i všechny další náklady nájemce související s pronajatou věcí, pokud byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Mezi takové daňové výdaje proto náležely i náklady, které byl nájemce oprávněn vynaložit na pronajaté věci podle příslušných právních předpisů upravujících nájemní vztahy či podle nájemních či ji-

ných smluv uzavřených s pronajímatelem, nebo které vydal s výslovným souhlasem pronajímatele. V ostatních případech nešlo podle názoru soudu náklady vynaložené na pronajaté věci považovat za daňově uznatelné výdaje, neboť na takové náklady se muselo podle § 23 odst. 6 daňového zákona pohlížet jako na nepeněžní plnění pronajímatele, které se pokládalo za příjem, jenž se zahrnoval do základu daně z příjmů. Pronajímateli tak nebylo možné poskytnout nepeněžní plnění proti jeho vůli, s výjimkou případů, kdy byl podle příslušných právních předpisů nebo smluvních ujednání povinen náklady na pronajaté věci vynaložit sám a místo něho tak učinil i bez jeho souhlasu nájemce.

Krajský soud v Českých Budějovicích, 30. 10. 2002, sp. zn. 10 Ca 299/2000: Daňový výdaj je definován ustanovením § 24 odst. 1 jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, který se pro zjištění základu daně odečte ve výši prokázané poplatníkem. Jestliže bylo zjištěno, že společnost „A“ žádnou službu pro žalobce nevykonala, a přesto jí měla být zaúčtována částka zaplacená, pak právě z důvodu, že smluvní partner pro žalobce žádnou činnost neodvedl, nepřispěl konkrétní výdaj žádným způsobem na dosažení, zajištění či udržení příjmů žalobce. Proto úhrada společnosti „A“ podle mandátní smlouvy daňovým výdajem není a v důsledku toho ji nelze od základu daně odečíst. Soud doplňuje, že povinnost prokázat, že konkrétní náklad je nákladem daňovým, má oporu nejen v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale též v § 31 odst. 9 daňového řádu. Závěr správce daně je proto v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a napadené rozhodnutí odpovídá ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu, protože žalovaný se s odvolací námitkou žalobce související s konkrétním nákladem vypořádal, což plyne z odůvodnění rozhodnutí.

Nesouhlas žalobce s hodnocením výdaje na pořízení podnikatelského záměru na rozvoj společnosti nemá rovněž opodstatnění. Žalobce uhradil společnosti „C“ konzultační a poradenskou činnost v oblasti vnitřního řízení firmy. Okolnost, že se jedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, doložil podnikatelským záměrem na rozvoj společnosti, který měl být smluvním partnerem vypracován. Tento důkaz správce daně a žalovaný hodnotil a z obsahu spisu, jakož i napadeného rozhodnutí, je zřejmé, že se zabýval tím, jaký přínos má tato písemnost pro žalobce a na dosažení žalobcových zdanitelných příjmů. Tato zpráva odborné povahy byla obsáhle popsána v úředním záznamu a učiněn závěr o tom, že se jedná o materiál obecné povahy neřešící konkrétní problémy žalobce. Tento závěr odpovídá podrobnému popi-

su předloženého dokumentu. Přitom finanční orgány jsou odbornými orgány veřejné správy pro konkrétní oblast. Nutno poznamenat, že na přezkumném soudu není hodnocení otázek odborné povahy, ale přezkoumání zákonnosti vydaného rozhodnutí orgánu veřejné správy.

Je-li zjištěno, že písemnost pořízená za sumu uplatňovanou jako daňový náklad nemohla nic přinést na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pak částka vynaložená na podnikatelský záměr nepředstavuje daňový náklad. Předložením materiálu obecné povahy žalobce neprokázal své tvrzení o tom, že konkrétní částka byla vynaložena v zájmu dosažení zdanitelných příjmů. Tvrdí-li žalobce, že při své činnosti využíval konzultační a poradenské služby smluvního partnera, pak v průběhu daňové kontroly zůstalo u ničím nepodloženého tvrzení, ač důkazní břemeno spočívá na žalobci, jak již bylo zmíněno v předchozí pasáži rozsudku. Pro věc není podstatné, že podle smlouvy bylo plněno ve shodě mezi oběma smluvními účastníky, jak uvádí žalobce, ale rozhodná je skutečnost, zda vynaložený výdaj měl vliv na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. Jestliže výdaj takový efekt nepřinesl, pak o daňový výdaj nejde. Na tom nemůže nic změnit okolnost, že žalobce byl s plněním ze strany společnosti „B“ spokojen a plnění jí uhradil. Uznatelnost nákladu daňového subjektu jako nákladu daňového se řídí § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který je předpisem kogentní povahy a je nezbytné jej respektovat. Znamená to, že ne každý výdaj daňového subjektu má povahu daňového nákladu, ale takovým nákladem je výlučně ten výdaj, který splňuje požadavky stanovené uvedenou právní normou. Proto soud uzavřel, že výdaj žalobce uskutečněný podle smlouvy uzavřené se společností „B“ daňovým výdajem není, a proto ho nelze od základu daně odečíst. Soud doplňuje, že shodným způsobem hodnotil obdobný materiál jako je žalobcův podnikatelský záměr na rozvoj společnosti Ústavní soud ČR v řízení vedeném pod sp. zn. 1 ÚS 393/2000, kdy ústavní stížnost daňového subjektu dne 12. 9. 2001 odmítl.

Krajský soud v Brně, 2. 2. 2000, sp. zn. 30 Ca 57/98: Klíčovým pro posouzení, zda jsou náklady daňově uznatelné, je jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů výslovně neuvedených v demonstračním výčtu § 24 zákona může být i investice do cizí nemovitosti, prokáže-li poplatník její příčinnou souvislost se zdanitelnými příjmy, přičemž podkladem pro tento postup nemusí být pouze nájemní vztah a výslovně ujednání v nájemní smlouvě podle § 28

zákona o daních z příjmů (tedy i když se nejedná o případ zákonem předvídaný v ustanovení § 28), ale i obdobné ujednání v jakékoli jiné smlouvě, ukládající poplatníkovi povinnosti uhradit finanční prostředky v příčinné souvislosti s budoucími příjmy.

Ustanovení § 24 obsahuje demonstrativní výčet výdajů (nákladů), které si poplatník může započítávat mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Nelze však vyloučit, že bude vynaložen i jiný výdaj, který zákon výslovně neuvádí a který bude možné zahrnout pod výdaj, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných plnění, zejména pokud není uveden v ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů; v tomto ustanovení je výčet daňově neuznatelných nákladů uveden pouze demonstrativně.

Krajský soud v Ústí nad Labem, 14. 2. 2002, sp. zn. 15 Ca 320/1998 a 15 Ca 321/1998: Daňově uznatelný výdaj je takový, u něhož je prokazatelně jednoznačná a nepochybná souvztažnost na příjmy daňového subjektu. Daňový subjekt je povinen tuto skutečnost prokázat, a to nikoliv pouze svým tvrzením, ale konkrétními důkazy.

Nejvyšší soud ČR, 28. 11. 2001, sp. zn. 25 Cdo 1920/99: Výdaje a náklady, jež se pro stanovení základu daně od dosažených příjmů odečítají, nelze ztotožňovat s náklady, které je třeba na jejich dosažení a udržení vynaložit.

Při znaleckém dokazování z oboru ekonomika-účetnictví nejde totiž o to, aby znalec odhadl vliv vazby podnikatele na hospodaření jeho obchodní jednotky v této době, nýbrž aby vyčíslil jeho průměrný výdělek před vznikem škody (jakožto konstantu pro zjištění výše ušlého zisku za dobu následnou, kdy z důvodu vazby nemohl vykonávat svou podnikatelskou činnost), a to nikoliv pouhým porovnáním příjmů a výdajů pro účely daňové či účetní, neboť samotné zjištění údajů z daňového přiznání není jedinou rozhodující okolností pro určení průměrného výdělku před vzetím do vazby ve smyslu ustanovení § 17 odst. 2 citované vyhlášky.

Rozdílem mezi příjmy a výdaji se pro účely výpočtu daně z příjmu stanoví totiž základ daně, nikoliv průměrný výdělek jako základ pro zjištění výše náhrady za ztrátu na výdělku podle občanskoprávních předpisů. Výdaje a náklady, jež se pro stanovení základu daně od dosažených příjmů odečítají, nelze ztotožňovat s náklady, které je třeba na jejich dosažení a udržení vynaložit. Daňový základ se u osob účtujících v jednoduchém účetnictví zjišťuje jako rozdíl mezi příjmy a výdaji za dané období, přičemž některé z položek, o které se snižuje daňový základ, nejsou skutečně vynaloženými náklady na do-

sažení příjmu, nýbrž mohou představovat jen nárok na snížení daňového základu, a na druhé straně veškeré příjmy daňového poplatníka vykázané v přiznání k dani nemusejí být pouze příjmy z podnikatelské činnosti. Daňové přiznání není samo důkazem o skutečných příjmech a výdajích v souvislosti s výkonem obchodní činnosti podnikatele, je jen jednou z okolností, z nichž lze vycházet při určení průměrného výdělku poškozeného před vznikem škody. Další z významných okolností je charakter jednotlivých příjmů a výdajů uplatněných v přiznání podle prvotních účetních dokladů o příjmech a výdajích, údajů v peněžním deníku podnikatele, popř. i jiné další okolnosti.

Krajský soud v Ústí nad Labem, 7. 6. 2001, sp. zn. 15 Ca 297/2000: Především považuje za nezbytné připomenout, že daňový zákon vychází z koncepce, že základem daně jak u osob fyzických, tak i u osob právnických je rozdíl mezi příjmy (výnosy), které poplatník dosáhl ve zdaňovacím období, a výdaji (náklady), které byly se získáním takových příjmů spojeny (§ 23 odst. 1 daňového zákona). V ustanovení § 24 potom tento zákon pojednává o výdajích, o nichž se zmiňuje již citované ustanovení § 23 zákona. V odstavci druhém § 24 určuje demonstrativním výčtem, které výdaje lze též považovat za takové výdaje, když ovšem v této přezkoumávané věci nutno především vycházet ze znění odstavce prvního cit. ustanovení, které jednak zdůrazňuje, že za výdaje, které je možno odečíst od příjmů pro stanovení základu daně, možno považovat pouze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, když ovšem dále zdůrazňuje – a právě toto zdůraznění je podstatné v této přezkoumávané věci – že za takové výdaje lze uznat pouze výdaje poplatníkem prokázané. Lze tedy dle názoru soudu dovodit, že již tento hmotněprávní předpis zakotvil důkazní povinnost poplatníka prokázat existenci takových výdajů a s ní spojené důkazní břemeno v případě, že se mu tento důkaz nepodaří. Tuto důkazní povinnost lze ostatně dovodit i ze znění ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový procesní zákon“), dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejíž průkaznosti byl správcem daně v průběhu dokazování vyzván. Daňové řízení je tedy založeno na tom, že každý daňový subjekt má nejen povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale má i povinnost dokázat toto své tvrzení (břemeno důkazní). Znamená to, že daňový subjekt má nejen povinnost podat daňové přiznání, ale je povinen prokázat i veškeré skutečnosti, které v tomto daňovém přiznání uvádí.