

Výdaje z pohledu ZDP v aktuálních kauzách a judikatuře

ING. MGR. MARTINA PAPULOVÁ

ODVOLACÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Obsah

- ▶ Vymezení daňově uznatelných výdajů v ZDP (zákon o daních z příjmů)
- ▶ Výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP
- ▶ Koncepce esenciálních výdajů
- ▶ Praktické příklady
- ▶ Aplikace § 23 odst. 7 ZDP – cena obvyklá
- ▶ Praktický příklad
- ▶ Aplikace § 23 odst. 10 ZDP – krácení daně
- ▶ Zneužití práva
- ▶ Praktický příklad

Vymezení daňově účinných výdajů v ZDP

§ 24 odst. 1 ZDP

„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. 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...“

§ 24 odst. 2 ZDP

Vymezuje konkrétně výdaje, které je možné považovat za daňově účinné.

Výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP

Dle rozsudku NSS č. j. 5 Afs 79/2010 - 98 ze dne 15. 7. 2011 z ustanovení § 24 odst. 1 ZDP vyplývá, že „za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje (náklady), které poplatník:

- ▶ **1)** skutečně vynaložil,
- ▶ **2)** vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů,
- ▶ **3)** vynaložil v daném zdaňovacím období,
- ▶ **4)** o nichž tak stanoví zákon.“.

Ne každý uplatněný výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný.

DS musí unést své břemeno důkazní.

Výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP

K daňové uznatelnosti výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP se v rozsudku č. j. 6 Afs 34/2017 - 71 ze dne 20. 9. 2017 vyjádřil NSS následovně: „*Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo*

- 1) *za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů,*
- 2) *v tvrzeném rozsahu a*
- 3) *za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech...*

Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně..“.

Výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP

„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, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.“

(viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ze dne 30. 1. 2008 a dále např. nález ÚS sp. zn. II. ÚS 232/02, N 134/28 SbNU 143 ze dne 29. 10. 2002).

Výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP

Textová část faktury dodavatele

„Fakturujeeme vám za zednické práce

564 000 Kč (bez DPH)“

Pozn.: k faktuře neexistuje příloha

Otázka: Bude tato faktura pro správce daně podezřelá?

Výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP

► **Textová část faktury dodavatele pro daňový subjekt**

Fakturujeme vám za nátěr 8 ks sloupů vysokého napětí v lokalitě Radana

1 ks x 35 000 Kč (bez DPH)

celkem 280 000 Kč (bez DPH)

► **Textová část faktury daňového subjektu pro odběratele**

Fakturujeme vám za nátěr 8 ks sloupů vysokého napětí v lokalitě Radana

1 ks x 25 000 Kč (bez DPH)

celkem 200 000 Kč (bez DPH)

Výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP

Důsledky neprokázání daňové uznatelnosti výdaje

- ▶ Vyloučení celého výdaje – např. kauzy „korunové dluhopisy“ a „reklamy“
- ▶ Vyloučení části výdaje – např. kauzy „reklamy“
- ▶ Koncepce esenciálních výdajů – např. kauzy „stavební zakázky“

Koncepce esenciálních výdajů

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 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).“

= základ pro vznik koncepce esenciálních výdajů

Koncepce esenciálních výdajů

- ▶ Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, sp. zn. 2 Afs 160/2016, V. M.
- ▶ „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.“

Koncepce esenciálních výdajů

Aby se mohlo jednat o esenciální výdaj, musí být splněny tyto podmínky:

1. Není pochyb o existenci určitých výdajů, byť může být sporná jejich výše
2. Výdaj má souvislost s příjmy ((NSS sp. zn. 2 Afs 78/2020, DS AP Freight, s.r.o.; NSS sp. zn. 5 Afs 33/2020, DS KZ Stavba s.r.o.)
3. Jedná se o nezbytně nutný výdaj, bez kterého by nebylo možné dosáhnout příjmu, resp. uplatněné výdaje za dané ZO, které nebyly správcem daně zpochybněny, nemohly reálně stačit k dosažení zdanitelných příjmů (reklamy jako neesenciální výdaj - NSS sp. zn. 10 Afs 255/2018 VIASERVIS, s.r.o)

Koncepce esenciálních výdajů

Minimálně nutné (esenciální) výdaje lze uplatnit, pokud je daň stanovena podle pomůcek, tj. náhradním způsobem.

Přiznání esenciálních výdajů nelze považovat za pravidelný postup, tj. ve chvíli, kdy jsou vyloučené výdaje posouzeny jako esenciální, neznamená to automatický přechod na pomůcky (pozn. judikatura 2. senátu NSS však tenduje k opačnému závěru)

Koncepce esenciálních výdajů

Významný rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 204/2020, 1 Afs 205/2020 a 1 Afs 206/2020

- Esenciální výdaje lze přiznat tehdy, pokud jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek toliko v situaci, v níž byla zpochybněna podstatná část účetnictví (daňové evidence) a jeho vypovídací hodnota jako celku, resp. pokud je intenzita pochybností v takovém rozsahu, že zatemní obraz hospodaření daňového subjektu.
- Samotné neunesení důkazního břemene nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek, tj. stanovení daně dokazováním má i zde přednost.

Usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 4 Afs 87/2015 – 29

- Nelze stanovit obecné pravidlo pro přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek, a není tak ani možné určit, při jakém procentuálním rozsahu zpochybněného účetnictví (daňové evidence) lze tento náhradní způsob stanovení daně použít.

Kauza „korunové dluhopisy“

- ▶ DS a.s. fúze sloučením se subjektem A s.r.o.
- ▶ A s.r.o. je ready made společnost založená pár měsíců před fúzí
- ▶ 2 akcionáři DS a.s. v říjnu 2012 koupí A s.r.o. – té prodají část akcií DS a.s.
- ▶ A s.r.o. z důvodu úhrady akcií DS a.s. emituje korunové dluhopisy v závěru roku 2012 – dojde k zápočtu pohledávek mezi A s.r.o. a akcionáři DS a.s., akcionářům DS a.s. však po dobu následujících 20 let bude svědčit úrok z dluhopisů
- ▶ Následně dochází k 1.1.2013 k fúzi DS a.s. a A s.r.o. – DS a.s. nástupnická společnost, tj. přebírá závazek z emitovaných dluhopisů

Kauza „reklamy“

- ▶ Reklamy na rally závodech v rámci podniků Mistrovství ČR v rally
- ▶ Reklamy na voze týmu X
- ▶ Placena měsíčně paušální částka 200 000 Kč, v hotovosti, po celý rok 2017
- ▶ Závody Mistrovství ČR od dubna do října
- ▶ Sjednáno umístění 2 ks loga DS o velikosti 30 x 15 cm na autě
- ▶ Fotografie ze závodů mimo podniky Mistrovství ČR



Kauza „reklamy“

- ▶ Reklama na LED panelech na 10 různých místech v rámci ČR, 6 000 krát po 5 sekundách každý měsíc v roce 2016
- ▶ Důkazní prostředky:
 - DS má monitoring objednané reklamy – fotografie předané dodavatelem (není zřejmé datum pořízení, jde o cca 5 fotografií z 5 míst v rámci ČR), krátká videa z dalších 2 míst v rámci ČR (za každý měsíc pořízeno jedno video)
 - Výsledky svědků – zaměstnanců DS, kteří potvrdili, že v rámci svých pracovních cest zkontrolovali v měsících leden, březen a červenec LED panely na oněch sedmi místech v rámci ČR, pro které byl předložen monitoring



Kauza „stavební zakázka“

- ▶ Ze strany DS (daňový subjekt) nebylo prokázáno uskutečnění pomocných stavebních prací na zakázce Z od jednoho dodavatele v hodnotě 500 000 Kč (celkové náklady na zakázku Z 10 mil. Kč)
- ▶ Pomocné stavební práce na zakázku Z dodávali DS také další dva dodavatelé
- ▶ Ze strany DS dále nebylo prokázáno dodání 100 tun betonu od dodavatele A na zakázku Z v hodnotě 300 000 Kč (na zakázku Z není evidována žádná další faktura na beton, ale je zřejmé, že nějaký beton musel být dodán)



Aplikace § 23 odst. 7 ZDP – cena obvyklá

§ 23 odst. 7 ZDP

„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku...“

Aplikace § 23 odst. 7 ZDP – cena obvyklá

§ 23 odst. 7 ZDP

„Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) kapitálově spojené osoby...
- b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby
5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“

Aplikace § 23 odst. 7 ZDP – cena obvyklá

Pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP musí být splněny 3 podmínky:

- 1) došlo ke spojení osob
- 2) ceny se liší od běžných, nezávislých transakcí
- 3) není doložen rozdíl cen

Aplikace § 23 odst. 7 ZDP – cena obvyklá

- ▶ Je-li nepochybné, že tvrzené plnění bylo daňovému subjektu poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely, přičemž cena služby se jevila jako nepřiměřená, přistoupila správní praxe k řešení těchto situací za použití ust. § 23 odst. 7 ZDP, přičemž tento postup byl následně posvěcen také ze strany správních soudů.
- ▶ Důkazní břemeno ohledně prokázání vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty a ohledně ceny obvyklé nese správce daně

Aplikace § 23 odst. 7 ZDP – cena obvyklá

1) Prokázání spojení osob

- rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013 – 30

„Nejvyšší správní soud konstatuje, že osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. [...] Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém). [...] V tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.“

Aplikace § 23 odst. 7 ZDP – cena obvyklá

2) Prokázání odlišnosti sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami

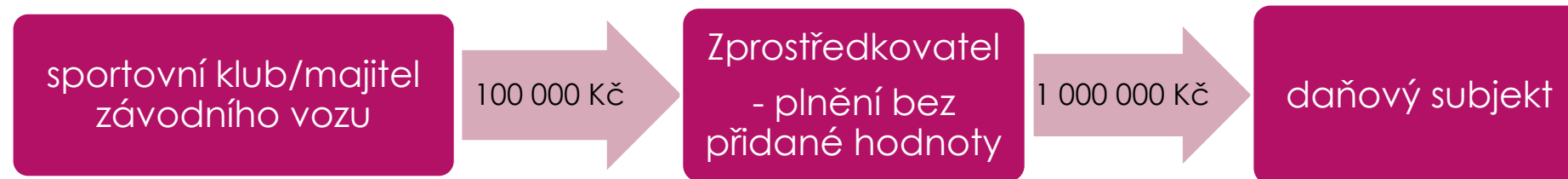
- **primární způsob stanovení ceny obvyklé** - porovnání skutečně dosažených cen shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty
- **sekundární způsob stanovení ceny obvyklé** - odhad opřený o logickou a racionální úvahu; nutno v tento postup přesvědčivě vysvětlit

Aplikace § 23 odst. 7 ZDP – cena obvyklá

3) Doložení rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou

- důkazní břemeno na daňovém subjektu
- ne každý rozdíl musí nutně vést k úpravě základu daně

Kauza „reklamy“



Aplikace § 23 odst. 10 ZDP – krácení daně

§ 23 odst. 10 ZDP

„Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud **nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.**“

- neurčitý právní pojem

Aplikace § 23 odst. 10 ZDP – krácení daně

- účelové vytváření obchodních vztahů jejichž jediným či podstatným cílem je právě krácení daně (důkazní břemeno tíží SD)
- objektivní okolnosti účelového chování vč. vědomostního testu
- trestný čin
- aplikace možná pouze v případě, že je naplněna dikce § 24 odst. 1 ZDP a na daný případ nelze aplikovat § 23 odst. 7 ZDP

Aplikace § 23 odst. 10 ZDP – krácení daně

Využitelnost v případě kauz s reklamami

- reklama je vedlejší produkt, primární cíl je snížit základ daně
- NSS č. j. 5 Afs 316/2019-74 ze dne 8.3.2021, DS ELGAS: významně podezřelé okolnosti, nedokončené motocyklové závody, změny v dodavatelích, nekontaktní, neplní daňové povinnosti, 1 jednatel Čech (pak Rumun), účelové vytváření vztahů, platby v hotovosti v několika dnech ve 100 tis. částkách, obecné smlouvy bez přesné specifikace reklamy (velikost loga), paušálně v řádech milionů, absence kontroly, účelnosti reklamy

Zneužití práva

§ 8 odst. 4 daňového řádu (účinnost od 1. 4. 2019)

„Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“

- do novely DŘ bylo pro daňové právo zneužití práva dovozováno judikaturou jako nepsaný právní princip
- důkazní břemeno na správci daně
- využíváno zejména u kauz „korunové dluhopisy“

Zneužití práva

- ▶ Zneužití práva nastává v případě, kdy jsou formálně splněny veškeré podmínky vyžadované právním řádem pro určité jednání, ale **materiální výsledek tohoto jednání je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy.**
- ▶ NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 376/2018-46 ze dne 14. 11. 2019 poznamenal, že **„[39] Daňovým subjektům jistě není bráněno uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti, pokud však jediným, potažmo hlavním účelem jejich podnikání (či jednotlivých transakcí) je získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108). Z tohoto důvodu je nutné zabývat se pozadím celého případu a posoudit ekonomickou racionalitu uskutečněných operací.**

Zneužití práva

Nutno kumulativně naplnit dvě podmínky:

- ▶ **objektivní podmínky** – spočívá v absenci objektivního logického vysvětlení činnosti, která pak nesleduje žádný jiný účel než daňové zvýhodnění. Získání daňového zvýhodnění je v rozporu s cílem sledovaných ustanovení zákona, není nalezen žádný ekonomický smysl a podstata. Objektivní složka (kritérium) zneužití práva se soustředí na smysl a účel normy.
- ▶ **subjektivní podmínky** – souvisí s vůlí daňového subjektu a je představováno určitou vědomostní složkou jednání, přičemž je spatřováno zejména v případě ekonomické/kapitálové a/nebo personální provázanosti smluvních stran transakcí, resp. subjektů stojících „v pozadí“ těchto smluvních stran.

Děkuji za
pozornost!

Ing. Mgr. Martina Papulová
Sekce přímých daní, OFŘ
martina.papulova@fs.mfcr.cz