



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

ATRIBUTY DAŇOVĚ UZNATELNÝCH VÝDAJŮ (NÁKLADŮ) V JUDIKATUŘE ČESKÝCH SPRÁVNÍCH SOUDŮ

ATTRIBUTES OF TAX DEDUCTIBLE EXPENSES (COSTS) IN THE CASE-LAW OF THE CZECH ADMINISTRATIVE
COURTS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Eva Matrasová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2022

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Eva Matrasová
Vedoucí práce:	doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Akademický rok:	2021/22
Studijní program:	Ekonomika a management

Garant studijního oboru Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Atributy daňově uznatelných výdajů (nákladů) v judikatuře českých správních soudů

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
– analýza právní úpravy a judikatury
– systematizace získaných poznatků
Návrhy a doporučení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem bakalářské práce je systematizovat závěry dovozené judikaturou soudů ve správním soudnictví v oblasti uplatňování výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které souvisejí s pořízením a správou hmotného majetku, s cílem poskytnout daňovým subjektům nástroj pro efektivnější posuzování výdajů (nákladů) a jejich daňové uznatelnosti.

Základní literární prameny:

BOBEK, Michal a kol. Judikatura a právní argumentace. 2. vyd. Praha: Auditorium, 2013. ISBN 978-80-87284-35-3.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

PELC, Vladimír. Daně z příjmů s komentářem. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-144-4.

SLÁDEČEK, Vladimír a Veronika TOMOSZKOVÁ. Správní soudnictví v České republice a ve vybraných státech Evropy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-518-2.

VYCHOPEŇ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020. Praha: ASPI, 2020. ISBN 978-80-7598-774-7.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2021/22

V Brně dne 28.2.2022

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
garant

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Tato bakalářská práce analyzuje vybrané judikáty z oblasti uplatňovaných výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které souvisejí s pořízením a správou hmotného majetku. Práce systematizuje zjištěné judikaturní závěry a poznatky získané v teoretické části práce a poskytuje daňovým poplatníkům nástroj pro efektivnější posuzování výdajů (nákladů) a jejich daňové uznatelnosti.

Klíčová slova

Daň z příjmů, výdaje, náklady, daňová uznatelnost, správní soudnictví, judikatura

Abstract

This bachelor thesis analyzes selected case law in the field of applied expenses (costs) incurred in achieving, securing and income, which are related to the management and administration of tangible assets. The thesis systematizes the identified case law conclusions and acquired knowledge in the theoretical part of the thesis and provides taxpayers with a tool for more effective assessment of expenses (costs) and their tax deductibility.

Keywords

Income tax, expenses, costs, tax deductibility, administrative justice, case law

Bibliografická citace:

MATRASOVÁ, Eva. *Atributy daňově uznatelných výdajů (nákladů) v judikatuře českých správních soudů*. Brno, 2022. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/139411>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Karel Brychta.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne:

.....
podpis autorky

Poděkování

Na tomto místě bych velice ráda poděkovala vedoucímu práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za jeho cenné rady a věcné připomínky, které byly využity při zpracování této práce.

OBSAH

OBSAH	- 7 -
ÚVOD	- 9 -
CÍLE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	- 11 -
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	- 12 -
1.1 DAŇ Z PŘÍJMU A JEJÍ PŘEDMĚT	- 12 -
1.1.1 Konstrukční prvky daně.....	- 13 -
1.2 ZÁKLAD DANĚ	- 15 -
1.2.1 Principy stanovení výše základu daně fyzických osob	- 15 -
1.2.2 Principy stanovení výše základu daně právnických osob	- 17 -
1.2.3 Úprava základu daně.....	- 18 -
1.3 VÝDAJE (NÁKLADY) VYNALOŽENÉ NA DOSAŽENÍ, ZAJIŠTĚNÍ A UDRŽENÍ PŘÍJMŮ -	24 -
1.4 MOC SOUDNÍ A JUDIKATURA	- 26 -
1.4.1 Moc soudní jako projev dělby moci	- 26 -
1.4.2 Základní aspekty moci soudní	- 27 -
1.4.3 Judikatura a právní věty	- 28 -
1.5 SPRÁVNÍ SOUDNICTVÍ A JEHO JUDIKATURA	- 30 -
1.5.1 Obecně ke správnímu soudnictví	- 30 -
1.5.2 Ústavněprávní aspekty správního soudnictví	- 32 -
1.5.3 Současný model správního soudnictví.....	- 33 -
1.5.4 Nejvyšší správní soud	- 35 -
2 ANALYTICKÁ ČÁST	- 41 -
2.1 DŮKAZNÍ BŘEMENO	- 41 -
2.2 VÝDAJE (NÁKLADY) SPOJENÉ S POŘÍZENÍM MAJETKU	- 44 -
2.3 ODPISY HMO TNÉHO MAJETKU	- 45 -
2.4 ZŮSTATKOVÁ CENA HM	- 49 -

2.5	TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ VS. OPRAVA.....	- 50 -
2.6	REZERVY NA OPRAVY	- 52 -
2.7	VÝDAJE SOUVZTAŽNĚ VYNALOŽENÉ NA OSVOBOZENÉ ČI NEZAHRNUTÉ PŘÍJMY .-	54 -
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ.....	- 56 -
3.1	DAŇOVÁ UZNATELNOST VÝDAJŮ	- 56 -
3.2	ESENCIÁLNÍ VÝDAJE	- 59 -
3.3	PODPŮRNÉ DŮKAZNÍ PROSTŘEDKY	- 62 -
	ZÁVĚR	- 64 -
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	- 65 -
	SEZNAM OBRÁZKŮ	- 71 -
	SEZNAM TABULEK.....	- 72 -
	SEZNAM SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	- 73 -

ÚVOD

Zákon o daních z příjmů umožňuje poplatníkům daně z příjmu uplatnit výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu a tím si snížit základ daně. Tento koncept má za cíl napomoci podnikatelům v rozvoji jejich podnikání a motivovat je do dalších investic. S ohledem na rozmanitost podnikatelských činností a technologický vývoj umožňující stále zdokonalovat podnikatelské know-how lze otázku, co je či není v dané souvislosti uplatnitelný daňový výdaj, považovat za stále aktuální. Není překvapující, že problematika daňových výdajů patří mezi nejobsáhlejší skupinu soudně řešených případů z oblasti daně z příjmu a lze ji bezesporu označit za nevyčerpatelný zdroj právních sporů.¹ O rozsáhlosti otázky daňové uznatelnosti výdajů svědčí i skutečnost, že příslušný § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v účinném znění (dále jen „ZDP“) představující základ právní úpravy daňových výdajů, patří svým rozsahem mezi nejobsáhlejší paragrafy tohoto zákona. Za povšimnutí stojí především jeho druhý odstavec, který v návaznosti na generální klauzuli zakotvenou v prvním odstavci vypočítává celou řadu dalších položek, které se považují za daňově uznatelné náklady. Byť se tedy v případě daňových výdajů nejedná o nové či inovativní téma, rozhodně dosud není vyčerpano a vzhledem ke své povaze, jak je nastíněno výše, bude vždy aktuální. Rozmanitosti dané problematiky si všimá i Jaroš, kdy zdůrazňuje, že *„každá kauza má jiné skutkově argumentační pozadí a přesvědčivé obhájení zvoleného postupu na straně poplatníka i správce daně je v praxi závislé na posouzení a prokázání celé řady rozhodných okolností sehrávajících v rámci „celkového obrazu“ často rozdílnou úlohu. S ohledem na tuto skutečnost se proto mnohdy nelze účinně dovolávat aplikace závěrů jedné kauzy v kauze jiné.“*²

Předkládaná bakalářská práce je členěna do tří částí. Po úvodu následuje vymezení základních pojmů týkajících se základu daně a teoretických východisek, která jsou relevantní z hlediska tématu této práce a v ní rozebíraných judikатурních závěrů. Dále autorka přibližuje systém správního soudnictví a zaměřuje se na význam judikatury. V

¹ Tento fakt ilustruje skutečnost, že právní informační systém ASPI eviduje ke dni 3. 11. 2020 ve vztahu k § 24 ZDP celkem 1040 judikатурních záznamů.

² JAROŠ, Tomáš. Daňová uznatelnost nákladů ve světle aktuální judikatury.

analytické části práce autorka zpracovává vybrané judikáty z oblasti výdajů (nákladů) spojených se správou a pořízením hmotného majetku, přičemž v poslední části práce předkládá autorka praktické návody pro efektivnější posouzení oněch výdajů.

CÍLE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je systematizovat závěry dovozené judikaturou soudů ve správním soudnictví v oblasti uplatňování výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které souvisejí s pořízením a správou hmotného majetku.

Mezi dílčí cíle patří předložení významu rozhodovací praxe soudů, dále bude přiblíženo poslání správního soudnictví, vymezení role a poslání správních soudů a mimo jiné i klasifikace judikатурních závěrů. V neposlední řadě je jedním z cílů poskytnutí praktických návodů pro efektivnější posuzování výdajů a jejich daňové uplatnitelnosti daňovými poplatníky.

Při psaní této závěrečné vědecké práce budou použity odpovídající metody, které vycházejí z metodologie vědy. Zvolená metodika bude odpovídat tématu práce a pomocí vědeckých metod bude naplněn cíl práce. Z empirických metod bude použita metoda pozorování, díky které bude vyzorován systematický rámec, jelikož se jedná o cílevědomé, plánovité a soustavné sledování určitých okolností.³ V této práci jsou za tyto okolnosti považovány rozhodnutí soudů z vybraných oblastí. Pro metody měření a experimentu neexistují v tomto typu práce dostatečná data a možnosti pro jejich využití. Z obecně teoretických vědních metod bude využita analýza a syntéza, což jsou navzájem doplňující se metody. Analýzou se rozumí myšlenkové rozložení zkoumaného jevu na jednotlivé složky, které jsou dále postupně zkoumány.⁴ Těto metody bude využito u rozboru judikátů. Syntéza je opakem analýzy, jelikož se jedná o postup, kdy se jednotlivé části spojí v celek.⁵ Syntéza bude využita na konci analytické části práce při shrnutí poznatků. V neposlední řadě bude využita i metoda indukce a dedukce, přičemž indukce bude doplňovat syntézu v závěru práce, neboť se jedná o zkoumání dílčích částí, ze kterých je následně odvozen obecný závěr.⁶

Tato bakalářská práce byla zpracována podle právního stavu platného k 1. 5. 2022.

³ ŠIROKÝ, Jan. Psaní a prezentace odborných textů. Praha: Leges, 2019. Praktik (Leges), s. 32. ISBN 978-80-7502-340-7.

⁴⁴ *Ibid.* s. 33.

⁵ *Ibid.* s. 33.

⁶ *Ibid.* s. 34.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

1.1 Daň z příjmu a její předmět

Obecná definice daně stanoví, že se jedná o povinnou, nenávratnou, neúčelovou, neekvivalentní a zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu.⁷ Daně se klasifikují na základě jejich vlastností, kdy jedno nezákladnější rozlišení je dělení na daně přímé a nepřímé. Podle tohoto rozlišení spadá daň z příjmu do oblasti přímých daní, jelikož daň je placena poplatníkem na úkor svého důchodu, přičemž se předpokládá, že daň bude nesena právě tímto subjektem a neočekává se její přesun.⁸ Zdanění práce, neboli daň z osobního důchodu, je z historického pohledu poměrně novou záležitostí, neboť k jejímu celosvětovému rozšíření došlo teprve na přelomu 19. a 20. století.⁹ Přesto v současné době nalezneme jen několik málo zemí, kde daň z osobního důchodu dosud není zavedena.¹⁰ Od roku 1993, kdy nabyl účinnosti zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), je tato daň v České republice označována jako daň z příjmu fyzických osob, přičemž za tuto dobu prošla právní úprava této daně desítkami novelizací. Na formování současné podoby ZDP má vliv nejen ekonomický rozvoj státu, ale i Evropská unie a její koordinace především v oblasti sociálního zabezpečení.¹¹

⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 15. ISBN 978-80-7598-165-3.

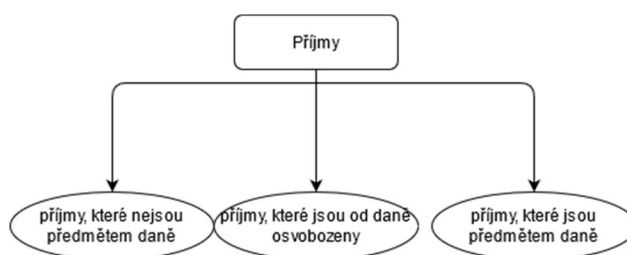
⁸ VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer, 2013, s. 20. ISBN 978-80-7478-388-3.

⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika, s. 159.

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 59. ISBN 978-80-77552-926-8.

Dle ZDP za příjem považuje peněžní i nepeněžní příjem dosažený i směnou, a tedy v případě směny se konstruuje, že u poplatníka proběhl nákup i prodej zároveň.¹² Na rozdíl od peněžních příjmů, kdy se jejich hodnota odvíjí od přijatých nebo získaných finančních prostředků, hodnota nepeněžních příjmů se prokazuje jejich oceněním dle zvláštního právního předpisu.¹³



Obrázek č. 1: Dělení příjmů¹⁴

1.2 Konstrukční 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.¹⁵

V České republice může být poplatníkem daně z příjmu fyzická osoba nebo osoba právnická. ZDP upravuje subjekt daně z příjmu fyzické osoby ve svém § 2. Poplatníka daně z příjmu právnických osob upravuje § 17, který rozlišuje v odst. 1 právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy, podfondy akciových společností, fondy penzijní společnosti, svěřenecké fondy, jednotky, které jsou podle právního řádu státu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, poplatníkem a v neposlední řadě fondy ve správě Garančního systému finančního trhu.

Předmět daně z příjmu fyzických osob je vymezen v § 3 odstavci 1. Je zde uvedeno 5 kategorií příjmů, přičemž tyto jsou pak blíže rozvedeny v § 6 až 10 ZDP. V § 3 odst. 4

¹² § 3 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ § 3 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ Vlastní zpracování dle: VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 32.

¹⁵ VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 63. ISBN 978-80-77552-926-8.

pak nalezneme negativní vymezení předmětu daně. Příjmy osvobozené od daně, které se neuvádějí v daňovém příznání, jsou pak uvedeny v §4, § 4a, § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3 ZDP.

Předmět daně z příjmů právnických osob je upraven v §18 odst. 1, kde je uvedeno, že předmětem jsou veškeré příjmy z činností a nakládání s majetkem. Následující odstavec obsahuje negativní vymezení tohoto předmětu. Zvláštní pozornost je věnována předmětu daně u veřejně prospěšných poplatníků (§18a) a rovněž i u obchodních společností a jejich společníků (§18b).

Základ daně slouží ke zjištění konečné výše daně. 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.¹⁶ Principům stanovení výše základu daně se bude věnovat následující kapitola.

Prostřednictvím daňové sazby se ze základu daně vypočte daň. Daňová sazba je vyjádřena v procentech, přičemž od 1. 1. 2021 je příjem fyzických osob zdaňován progresivně, jelikož došlo ke zrušení solidárního zvýšení daně.¹⁷ Sazba ve výši 15 % se uplatní pro základ daně do výše 48násobku průměrné mzdy, v případě vyššího základu daně bude uplatněna sazba ve výši 23 %. Příjem právnických osob je zdaňován lineární sazbou ve výši 19 %.

Slevy na dani snižují vypočtenou částku daně, a proto se projeví v plné výši. Podmínky nároku na slevu jsou uvedeny v § 35 ZDP a náleží jak fyzickým osobám, tak i právnickým.

¹⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika, s. 163.

¹⁷ § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

1.3 Základ daně

1.3.1 Principy stanovení výše základu daně fyzických osob

Pro stanovení základu daně z příjmu fyzických osob je podstatné nejprve zjistit dílčí základy daně, přičemž tyto se odvíjí od jednotlivých kategorií příjmu, u kterých platí rozdílné daňové režimy.¹⁸

První dílčí základ daně je odvozen z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Jeho základem jsou pouze příjmy ze závislé činnosti. Do 31. prosince 2020 byl tento dílčí základ daně tvořen nejen z příjmů, ale byl zvýšen o povinné pojistné na zdravotní a sociální pojištění, které platil zaměstnavatel.

Dílčím základem daně podle § 7 ZDP jsou příjmy uvedené v odst. 1 a 2 s výjimkou příjmů, z nichž se vybírá konečná srážková daň podle zvláštní sazby daně. Zde se již setkáme s konceptem výdajů, jelikož oproti předchozí kategorii se od příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti odečítají výdaje, které s nimi souvisejí.¹⁹ Poplatník má možnost zvolit způsob uplatňování výdajů, a to buď na základě účetnictví, na základě daňové evidence, anebo procentem z dosažených příjmů (označovaných jako „paušální výdaje“) a způsob uplatňování výdajů může měnit pro každé zdaňovací období.²⁰

Dílčí základ daně dle § 8 ZDP tvoří příjmy z kapitálového majetku a vstupují zde celkové dosažené příjmy, které nejsou poníženy o žádné výdaje. Pouze u příjmů z úroků ze zápůjčky či úvěru lze odečíst výdaje ve výši úroků z částek použitých na poskytnutí zápůjčky nebo úvěru, to však maximálně do výše příjmu.²¹ Tato kategorie je specifická tím, že značná část příjmů je zdaňována srážkovou daní, a proto nespádají do dílčího základu daně.²²

¹⁸ PELC, Vladimír. Daně z příjmů s komentářem. Olomouc: ANAG, 2018, s. 76.
ISBN 978-80-7554-144-4.

¹⁹ § 7 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 44.

²¹ *Ibid.* s. 114.

²² Schéma výpočtu základu daně z příjmů FO za rok 2020. IPodnikatel.cz [online]. 2020 [cit. 2021-03-21]. Dostupné z: <https://www.ipodnikatel.cz/schema-vypoctu-zakladu-dane-z-prijmu-fo/>

Výpočet dílčího základu daně podle § 9 je obdobný jako u dílčího základu daně podle § 7. Vstupují sem dosažené příjmy z nájmu nemovitých věcí, bytů nebo nepřiležitostných nájmu movitých věcí ponížené o vynaložené výdaje.²³ Dle § 9 odst. 4 ZDP má poplatník na výběr buď uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nebo může uplatnit výdaje ve výši 30 % z příjmů z nájmu, to však nejvýše do částky 300 000 Kč. Platby za energie a za služby související s nájmem, jako jsou platby za vytápění nebo například za dodávku teplé vody, nelze započítat ani do zdanitelných příjmů ani do daňových výdajů.²⁴

Poslední dílčí základ daně vychází z §10, který upravuje ostatní příjmy. Od těchto příjmů lze odečíst výdaje vynaložené na jejich dosažení, a nikoliv na jeho zajištění a udržení.²⁵ Tyto výdaje je nutné uplatňovat ke každému druhu příjmů samostatně a uplatnit je lze maximálně do výše příslušného druhu příjmů.²⁶ Způsob uplatňování výdajů procentem z příjmů lze zvolit u této kategorie příjmů pouze v případě příjmů ze zemědělské výroby nebo lesního a vodního hospodářství, přičemž pro stanovení sazby výdajů uplatňovaných procentem se použije § 7 odst. 7 písm. a), tedy shodná sazba, která se u této činnosti použije pro stanovení sazby výdajů uplatňovaných procentem, je-li provozována jako samostatná činnost.²⁷

²³ § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

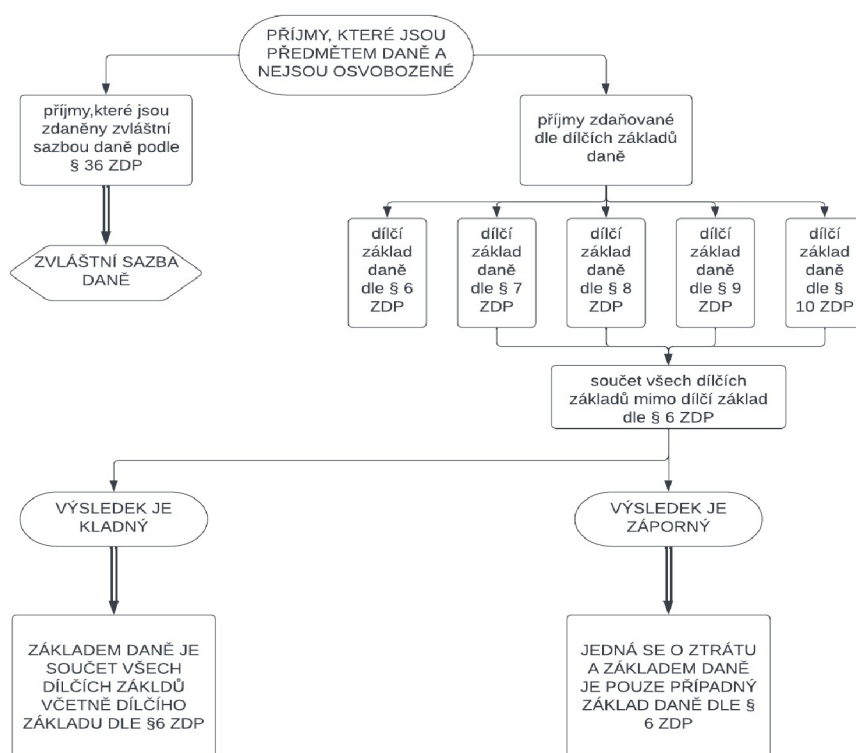
²⁴ VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 120.

²⁵ § 10 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

²⁶ VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů, s. 248.

²⁷ § 10 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

V případě příjmu fyzických osob je nutné po rozřazení svých příjmů do jednotlivých kategorií vyhodnotit, zda dosáhl zisku nebo ztráty. Pojem ztráta je definována v § 5 odst. 3 ZDP. Dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku, z nájmu a z ostatních příjmů se sečte a pokud je výsledek záporný, jedná se o ztrátu, kterou může poplatník uplatnit dle § 34 odst. 1 ZDP, a v takovém případě tvoří základ daně pouze hodnota dílčího základu daně ze závislé činnosti.²⁸ V případě kladného součtu se připočítá i dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti a výsledná částka tvoří základ daně.



Obrázek č. 2: Základ daně FO²⁹

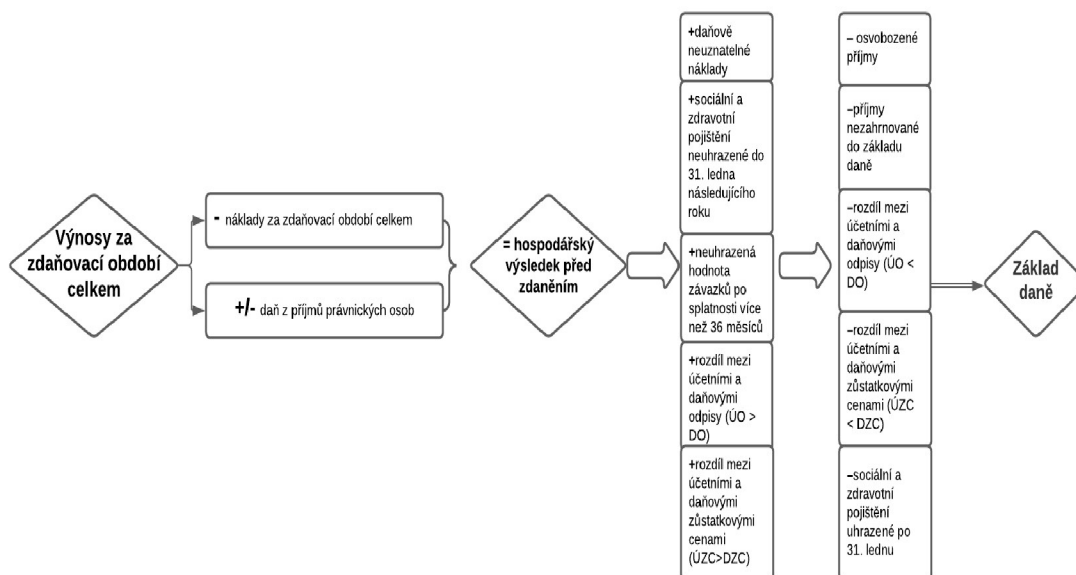
1.3.2 Principy stanovení výše základu daně právnických osob

Základ daně u příjmu právnických osob je upraven v §20, který se v odst. 1 odkazuje na §23 až §33, tedy se obecně řídí stejnými pravidly jako u fyzických osob. Následující

²⁸ § 5 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ Vlastní zpracování dle: VYCHOPEŇ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 44.

odstavce tohoto paragrafu jsou věnovány specifickým situacím vztahující se k právnickým osobám. Při zjišťování základu daně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření, ať už se jedná o zisk nebo ztrátu, a u poplatníků, kteří nevedou účetnictví nebo jej vedou zjednodušeně, se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji.³⁰



Obrázek č. 3: Základ daně PO³¹

1.3.3 Úprava základu daně

Výsledný základ daně je nutné jak u daně z příjmu fyzických osob, tak rovněž u daně z příjmu právnických osob, dále upravit dle § 23 ZDP a souvisejících ustanovení, které vymezují položky, které lze ze základu daně vyloučit.³²

³⁰ § 23 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ Vlastní zpracování dle: Schéma výpočtu základu daně z příjmů PO, ipodnikatel.cz. Dostupné z: <https://www.ipodnikatel.cz/schema-vypoctu-zakladu-dane-z-prijmu-po/>.

³² § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

Položky, které se **do základu daně nezahrnou**, jsou uvedeny v § 23 odst. 4 ZDP. S výdaji souvisí dvě položky, které jsou upraveny pod písmeny e) a g). První zmíněné hovoří o tom, že do základu daně nebudou započteny částky, které byly zaúčtované do příjmů, které přímo souvisí s výdaji neuznanými jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.³³ Toto ustanovení lze použít i v situacích, kdy poplatník využívá majetek k činnostem, které nevytvářejí příjmy, které nejsou předmětem daně.³⁴ Obdobný případ je upraven v písmenu g), kdy se do základu daně nezahrne částka, která byla zaúčtovaná do příjmů podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a která souvisí s výdajem vynaloženým na příjem nespádající do předmětu daně či od daně osvobozeným.³⁵ V obou případech se tato částka do základu daně nezahrne maximálně do výše dotčených výdajů.³⁶ Ostatní položky upravené v tomto ustanovení se do základu daně nezahrnují především z důvodu zamezení dvojího zdanění.³⁷

Stejně jako u DPFO je možné u DPPO od základu daně odečíst položky **snižující základ daně**. Nejedná se o daňově účinné výdaje, jelikož bezprostředně nesouvisejí se získáváním zdanitelných příjmů a nejsou k získání zdanitelného příjmu bezprostředně věcné a časově související, avšak ZDP umožňuje snížit o ně daňový základ.³⁸ ZDP rozlišuje položky snižující základ daně dle toho, zda je na ně nárok vždy po splnění podmínek, nebo je může poplatník využít, ale nemusí.³⁹ Rozdíl je především u následné kontroly správcem daně, který prověřuje základ daně.⁴⁰ Položky spadající charakterem mezi ty, které základ daně snižují, je správce daně povinen zohlednit, kdežto položky,

³³ § 23 odst. 4 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

³⁴ PELC, Vladimír. Daně z příjmů s komentářem, s. 296.

³⁵ *Ibid.* s. 278.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 264.

³⁸ PELC, Vladimír. Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou. V Praze: C.H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7.

³⁹ § 23 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁰ VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 260.

kterými lze snížit základ daně a které poplatník opomněl ve svém daňovém přiznání, nebere správce daně v úvahu.⁴¹

Na poplatníky, kteří vedou účetnictví, se vztahuje § 23 odst. 3 písm. b) ZDP, kde je upraveno šest možností, které **snížují základ daně**. K výdajům se váže možnost upravená v odstavci 3 písm. b) bodu 3, která upravuje částky snižující základ daně ve výši dalších výdajů, které lze uplatnit jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, v případě že byly zaplacený v jiném zdaňovacím období než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření.⁴² Díky tomuto principu si může poplatník odečíst ty náklady, které nejsou daňově uznatelné, protože byly uhrazeny v jiném období než ve kterém byly účtovány.⁴³ Nejčastěji se jedná například o daň z nemovitých věcí nebo například smluvní sankce.

Následující dva body (tedy 4 a 5) se vztahují k částkám zaúčtovaným ve prospěch výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií nebo podílu v obchodní společnosti v rámci přeměny. Z těchto ustanovení vyplývá, že v případě všech typů přeměn a dále v případě zvyšování základního kapitálu nedochází u společníka vedoucího účetnictví ke vzniku zdanitelného příjmu, případně ke snížení výdajů.⁴⁴

Poslední možnost je uvedena v § 23 odst. 3 písm. b) bodě 6 ZDP a jedná se o případ částky vzniklé v důsledku změny účetní metody, která snížila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně.

Druhou kategorií, tedy položky, kterými **lze snížit základ daně** u poplatníků, kteří vedou účetnictví, najdeme v § 23 odst. 3 písm. c). Zde je taxativním výčtem uvedeno 11 potencionálních položek, které může poplatník uplatnit. Jedná se například o částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy,⁴⁵ dále o částky nezahrnuté do výdajů (nákladů),

⁴¹ *Ibid.*

⁴² § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ PELC, Vladimír. Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou.

⁴⁵ § 23 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

keré dle ZDP lze do výdajů (nákladů) zahrnout.⁴⁶ Tento případ může nastat v situaci, kdy má poplatník neúplné účetnictví či daňovou evidenci.⁴⁷

Další položkou, kterou lze snížit základ daně, jsou částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, které svou tvorbou nespadały mezi daňové výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to v případě, že jsou dle účetních předpisů zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů.⁴⁸

Základ daně lze snížit také o oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí majetku⁴⁹ a o částku ve výši hodnoty goodwillu rozpuštěného do výnosů v případě, že byl nabyt vkladem nebo přeměnou obchodních korporací.⁵⁰

Šestou položkou, kterou lze snížit základ daně, je hodnota dluhu, který zanikl splněním, započtením nebo splnutím a o který byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji v předchozích obdobích.⁵¹ Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bodu 7 ZDP upravuje situaci, kdy od základu daně lze odečíst hodnotu daru, který byl odvolán a který byl zdaněn daní z příjmu.

Dále lze snížit základ daně o hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, a to za podmínky, že byl tento příjem zahrnut do základu daně. Tento příjem však musel být účtován ve výnosech a následně zdaněn nebo pokud nebyl účtován ve výnosech, tak byl zdaněn prostřednictvím zvýšení základu daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 14 ZDP. Odečíst od základu daně lze i rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních

⁴⁶ § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁷ VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 262.

⁴⁸ § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁹ § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁰ § 23 odst. 3 písm. c) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁵¹ § 23 odst. 3 písm. c) bod 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

panelů⁵² nebo také i přírůstek rezerv v pojišťovnictví podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů.⁵³

Stejně jako je možné základ daně snížit, zákon o daních z příjmů upravuje i situace, kdy se **základ daně zvýší**. Konkrétně je toto upraveno v 19 bodech v § 23 odst. 3 písm. a). Jedná se například o položky, které neoprávněně zkracují příjmy.⁵⁴ Dále se základ daně zvýší o částky, které nelze zahrnout do výdajů, například se jedná o náklady na reprezentaci, nadlimitní výdaje nebo třeba na tvorbu účetních rezerv.⁵⁵ Za zmínku stojí i následující ustanovení, které říká, že se základ daně zvýší o částky uplatněné v předcházejících zdaňovacích obdobích či za období, za které se daňové podání přiznává, jako výdaj na dosažení, zajištění udržení příjmů a to v případě, kdy došlo k porušení podmínek pro jejich uplatnění jako daňového výdaje.⁵⁶

Další položky, které základ daně zvyšují, jsou bezúplatné příjmy, o kterých se neúčtuje ve výnosech, ale také se nejedná o osvobozený příjem od daně či příjem, který není předmětem daně nebo o příjem ve formě účelově poskytnutého daru na pořízení hmotného majetku či jeho zhodnocení.⁵⁷ Částka ve výši neuhrazeného dluhu zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 30 měsíců nebo se promlčela, zvyšuje základ daně i v případě, kdy je poplatník fyzickou osobou s příjmem ze samostatné činnosti nebo z nájmu a vykazuje skutečné výdaje.⁵⁸

Zákon o daních z příjmů umožňuje úpravu základu daně i v některých **specifických případech**, které nespádají do žádné z předchozích kategorií. Poplatník daně z příjmu fyzických osob mající příjem plynoucí ze samostatné činnosti může v roce zahájení své samostatné činnosti přihlédnout i k zásobám, které byly pořízeny v roce předcházejícím

⁵² § 23 odst. 3 písm. c) bod 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁵³ § 23 odst. 3 písm. c) bod 11 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁴ § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁵ VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 266.

⁵⁶ *Ibid.*

⁵⁷ § 23 odst. 3 písm. a) bod 14 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁸ VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 268.

nebo i k jiným nezbytně nutným vynaloženým výdajům, které byly spojeny se zahájením činnosti.⁵⁹ ZDP dále ukládá povinnost poplatníkovi z daně fyzických osob zvýšit rozdíl mezi příjmy a výdaji ve stanovených situacích.⁶⁰ Může se jednat například o výši dluhu, který zanikl prominutím nebo o částku ve výši rozdílu u dluhů, které byly změněny následkem dohody o narovnání.⁶¹ Při ukončení samostatné činnosti je poplatník povinen zvýšit či snížit svůj základ daně v návaznosti na ukončení nájmu či zahájení likvidace.⁶²

Snížení základu daně u fyzických osob je možné, po splnění zákonných podmínek, o položky označené jako **nezdanitelná část základu daně**, které jsou upraveny v § 15 ZDP. Základ daně lze snížit o poskytnutá bezúplatná plnění, úroky z úvěru a bytové potřeby, pojistné na spoření na penzi, pojistné na soukromé životní pojištění, příspěvek uhrazený odborovému svazu nebo o úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání.⁶³

Další možností snížení základu daně je o uplatnění **odčitatelných položek**, které jsou blíže upraveny v § 34 ZDP. Poplatník, ať už fyzická osoba nebo i právnická osoba, má možnost nad rámec běžného výdaje si ještě o část stejného výdaje snížit základ daně, to však pouze za splnění zákonných podmínek.⁶⁴ Jednou z nevýznamnějších možností je pak možnost odečtení daňové ztráty nebo její části. Dále možné uplatnit i odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje a na podporu odborného vzdělávání.⁶⁵ U fyzických osob je možnost uplatnění ztráty specifická tím, že se určuje pouze z úhrnu dílčích daňových základů, a to dílčího základu daně z příjmu ze samostatné činnosti, dílčího základu daně z příjmu z kapitálového majetku, z dílčího základu daně z příjmu

⁵⁹ § 5 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁰ § 5 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁶¹ VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 272.

⁶² *Ibid.*

⁶³ § 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁴ VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 278.

⁶⁵ § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

z nájmu a z dílčího základu daně z ostatních příjmů.⁶⁶ Jak bylo již řečeno dříve, dílčí základ daně z příjmu ze závislé činnosti se nezohledňuje při zjišťování výše ztráty a ani proti němu nelze započíst výslednou ztrátu ze zbylých dílčích základů daně.

1.4 Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Výdajům (nákladům) je v ZDP věnován především § 24, v jehož odst. 1 nalezneme generální klauzuli upravující základní pravidla pro uplatňování výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Daňovými výdaji jsou všechny ty výdaje, které mají vazbu na příjmy poplatníka, a jsou tedy vyjádřením snížení vlastního jmění poplatníka a udávají hodnotu aktiv spotřebovaných při získávání příjmů a mají přímou a bezprostřední souvislost s příslušnými výnosy.⁶⁷ Dle citovaného § 24 odst. 1 ZDP lze uznat za daňové výdaje pouze výdaje ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené ZDP či zvláštními předpisy.⁶⁸ Dále předmětné ustanovení stanoví, že nelze odečíst takové výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích uplatněny, a že u poplatníků, kteří účtují některé účetní operace kompenzovaně, se posuzují náklady obdobně, jako by byly účtovány náklady a výnosy odděleně, avšak uznatelnost těchto nákladů je limitována výší souvisejících příjmů. Jedná se například o rezervy, dobropisy, opravné položky nebo například o vratku daně z příjmu.

Výdaje rozděleny dle jejich souvislosti s výnosy, kdy § 24 odst. 1 ZDP míří na výdaje, které lze jednoznačně logicky přiřadit k odpovídajícím příjmům, zatímco odst. 2 tohoto paragrafu obsahuje demonstrativní výčet nákladů, které nemají jednoznačnou souvislost s výnosy.⁶⁹ Podmínka stanovená v předchozím odstavci je zde považována automaticky za splněnou, a to za předpokladu, že v příslušném ustanovení není omezující podmínka jinými ustanoveními ZDP nebo jiného zvláštního předpisu.⁷⁰ Vzhledem k rozsáhlosti ustanovení § 24 odst. 2 ZDP není příliš účelné zde vyjmenovávat všechny

⁶⁶ VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 289.

⁶⁷ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. Daňové a nedaňové náklady. Praha: ESAP, 2021, s. 11. ISBN 978-80-907398-4-0.

⁶⁸ § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁹ PELC, Vladimír. Daně z příjmů s komentářem. s. 350.

⁷⁰ *Ibid.* s. 354.

uvedené druhy výdajů, avšak za zmínku stojí například odpisy hmotného majetku, které jsou blíže upraveny v § 26 až § 33 tohoto zákona. Hlavní podmínkou pro uznání odpisů je skutečnost, že dotčený hmotný majetek musí být používán v souvislosti s takovou činností poplatníka, která je provozována za účelem dosahování zdanitelných příjmů.⁷¹ Daňovým nákladem jsou vybrané daně a poplatky, především daň z nemovitých věcí, která byla zaplacená a není součástí ocenění majetku. Mimo jiné i daň silniční je daňově účinným výdajem.⁷² Dalším daňovým výdajem jsou i smluvní sankce, pokuty, úroky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, a to za podmínky, že byly zaplacený.⁷³

ZDP rovněž obsahuje negativní vymezení výdajů, které není možné uznat pro daňové účely.⁷⁴ Jedná se o demonstrativní vyjmenování speciálních případů a to, že některý výdaj není v tomto ustanovení uveden, neznamená, že jedná o daňový výdaj.⁷⁵

Odpovídající zařazení a určení výdajů je podstatné pro správný výpočet základu daně. S ohledem na složitou a nepřehlednou konstrukci zákona není překvapivé, že otázka uplatnitelnosti konkrétních daňově uznatelných výdajů je jedna z nejčtenějších a nejproblematictějších otázek v oblasti daní z příjmů, což potvrzuje také četnost soudních sporů na toto téma.⁷⁶ Tato vysoká četnost sporů má svůj původ také ve skutečnosti, že právní normy v této oblasti jsou často formulovány velmi obecně, což je vzhledem k vysoké rozmanitosti situací, na které mají právní normy dopadat, pro zákonodárce mnohdy jediným možným řešením. Je pak úkolem soudů, aby v rámci projednávaných soudních případů tyto právní normy správně interpretovaly a aplikovaly na řešení případy. Je samozřejmě žádoucí, aby u skutkově shodných či podobných případů byly tyto případy posuzovány shodným způsobem, a tedy aby při řešení těchto

⁷¹ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. Daňové a nedaňové náklady, s. 56.

⁷² § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁷³ § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁴ § 25 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁵ VYCHOPENĚ, Jiří. Meritum Daň z příjmů 2020, s. 245.

⁷⁶ JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury [online]. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8.

případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Rozhodování soudů v této oblasti a jeho aspektům je věnována následující kapitola.

1.5 Moc soudní a judikatura

1.5.1 Moc soudní jako projev dělby moci

Jak je zdůrazňováno hned v prvním článku Ústavy ČR, Česká republika je svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Právě prvek svrchovanosti je podstatný pro samotnou existenci a uplatňování výlučné státní moci na území státu. Státní moc je zařízením svého druhu, které vylučuje, resp. musí vylučovat, jakoukoliv státní moc, která by ji v jejích základních funkcích byla schopná konkurovat, tedy výlučnost státní moci na území vymezeném státní hranicí vyplývá zcela přirozeně ze suverenity státní moci.⁷⁷ Jedním ze základních předpokladů pro to, abychom stát mohli považovat za právní a demokratický, je oddělení jednotlivých mocí ve státě na zákonodárnou, výkonnou a soudní.⁷⁸ Na tomto principu dělby moci je postaven rovněž ústavní systém České republiky. Ústavní soud se v odůvodnění svých rozhodnutí na tento základní princip nezřídka odkazuje a zdůrazňuje, že princip dělby státní moci je principem vycházejícím z myšlenky, že v přirozenosti člověka je zakotvena tendence ke koncentraci moci a jejímu zneužití, a stal se garancí proti libovůli a zneužití státní moci a v podstatě i zárukou svobody a ochrany jednotlivce⁷⁹, kdy nejdůležitější obranou proti této přirozené tendenci ke koncentraci moci je oddělování a vzájemná kontrola nejvyšších orgánů státu.⁸⁰ Zcela se pak lze ztotožnit s názorem, že dělba moci nespočívá ve vzájemném pohrdání mezi jednotlivými složkami státní moci, ale v jejím vzájemném respektování a že bez spolupráce všech

⁷⁷ HARVÁNEK, Jaromír. Právní teorie. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 104. Monografie. ISBN 978-80-7380-458-9.

⁷⁸ Ibid. s. 105.

⁷⁹ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/02 ze dne 18. 6. 2002.

⁸⁰ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 59/2000 ze dne 20. 6. 2001.

složek státní moci a bez jejich vzájemného respektování se nedojde demokracie a principy jejího naplnění.⁸¹

1.5.2 Základní aspekty moci soudní

Zaměříme-li se dále na moc soudní, lze konstatovat, že jejím posláním je v nejobecnější rovině poskytování ochrany právům.⁸² Ústavní základy soudní moci jsou zakotveny především Ústavě ČR a v Listině, tedy nejvýznamnějších právních předpisech tvořících ústavní pořádek. Pokud jde o úpravu v Ústavě ČR, jádro úpravy soudní moci nalezneme v hlavě čtvrté, kde jsou v ústavní rovině upraveny základní principy, na nichž je fungování soudů a soudců postaveno, jakož i zakotvení vrcholných soudních institucí a základ organizace soudů v soustavě soudů. Listina pak ve své hlavě páté obsahuje především základní pilíře práva na soudní ochranu a jsou zde zakotvena nejvýznamnější práva, která jednotlivci svěřčí v řízení před soudem či jiným orgánem.

Stěžejním aspektem moci soudní je to, že tato přísluší výlučně soudům⁸³, což je projevem výše zmiňované dělby moci. A naopak soudy nesmí vlastní činností nahrazovat činnost příslušející orgánům jiných státních mocí.⁸⁴ Z toho pak vyplývá ústavou zakotvený princip nezávislost soudů, jehož důležitým komponentem je zákaz jiným orgánům, ale i jiným soudům, zasahovat do rozhodování soudu, u něhož je konkrétní řízení vedeno, s výjimkou procesně upraveného přezkumu rozhodnutí na základě podaného opravného prostředku.⁸⁵ Důležité je rovněž Ústavou stanovené pravidlo, že soudce je při rozhodování vázán (pouze) zákonem a mezinárodní smlouvou, která je

⁸¹ FUČÍK, Ivan. Rozhoduje finanční správa v souladu s judikáty správního soudnictví? Grant Thornton [online]. 2018 [cit. 2021-03-01]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/rozhoduje-financni-sprava-v-souladu-s-judikaty-spravniho-soudnictvi/>

⁸² čl. 90 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁸³ čl. 81 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁴ SCHELLEOVÁ, Ilona. *Organizace soudnictví a právní služby*. Praha: Alfa Publishing, 2006, s. 11. ISBN 80-868-5139-7.

⁸⁵ *Ibid.* s. 19.

součástí právního řádu.⁸⁶ Mezi další důležitá pravidla, která mají zaručovat nezávislost soudů a soudců, lze zařadit neodvolatelnost a nepřeložitelnost soudců proti jejich vůli⁸⁷, neslučitelnost funkce soudce s jinými veřejnými funkcemi⁸⁸, jmenování soudců bez časového omezení⁸⁹ či právo na zákonného soudce, které zajišťuje mj. to, aby přidělení určitého případu určitému soudci či senátu nebylo věcí kabinetní či sekretariátní úvahy⁹⁰, ale dělo se v souladu s pevným přidělením agendy na určitou dobu.

1.5.3 Judikatura a právní věty

V souvislosti s rozhodovací praxí soudů se často setkáváme s pojmem „judikatura“. Tento pojem lze chápat jako ustálenou výkladovou praxi vnitrostátních soudů, zejména hierarchicky výše postavených, při rozhodování o právech a povinnostech osob.⁹¹ Podle jiného, avšak obdobného, vymezení jde o sérii rozhodnutí opakujících nebo rozvíjejících interpretaci určité zákonné nebo de facto soudně vytvořené normy, principu nebo metodologie interpretace neurčité normy.⁹² Za judikát pak považujeme rozhodnutí zpravidla vyššího soudu, které obsahuje obecný nebo zobecnitelný výklad určité normy nebo principu, eventuálně samo vytváří, byť vždy v souvislosti právním předpisem, určitou normu nebo princip.⁹³ Judikátem naopak není takové rozhodnutí, které svým dopadem nepřesahuje skutkové okolnosti individuálního případu, ani rozhodnutí, v němž veškeré obsažené právní otázky byly z hlediska právní komunity jednoznačně rozřešeny

⁸⁶ čl. 95 odst. 1 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁷ čl. 82 odst. 1 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁸ čl. 82 odst. 3 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁹ čl. 93 odst. 1 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁰ SCHELLEOVÁ, Ilona. Organizace soudnictví a právní služby, s. 19.

⁹¹ HARVÁNEK, Jaromír. Právní teorie, s. 315.

⁹² BOBEK, Michal, Zdeněk KÜHN a Pavel MOLEK. Judikatura a právní argumentace. 2., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Auditorium, 2013, s. 111-112. ISBN 978-80-87284-35-3.

⁹³ Ibid. s. 108.

již textem právního předpisu nebo jsou z jiného důvodu v právní komunitě nekontroverzní.⁹⁴

U judikátů vyvstává otázka, zda jsou závazné i ve vztahu k rozhodování obdobných budoucích případů. Jde zde o formu závaznosti, která je ve svých důsledcích „normativní“, zároveň však není srovnatelná se závazností normativních právních aktů, a proto se v této souvislosti mluví o tzv. argumentační závaznosti.⁹⁵ Tato forma závaznosti je označována také jako závaznost precedentního charakteru, přičemž mezi její základní znaky patří to, že se vztahuje na blíže neurčené zásadně obdobné kauzy, předpokládá obecný princip nebo soudem generovanou normu a připouští různý stupeň své intenzity.⁹⁶ Lze konstatovat, že v českém právní řádu není zakotvena povinnost nižších soudů bezvýhradně respektovat judikaturu vyšších soudů, naopak český právní systém připouští, že nižší soudy mají možnost se od judikatury vyšších soudů odchýlit, a tím případně iniciovat změnu této judikatury, nicméně soudce nižšího soudu musí svůj odklon od judikatury přesvědčivě vysvětlit.⁹⁷

Rozhodnutí publikovaná v oficiálních či polooficiálních sbírkách nebo právnických časopisech jsou pravidelně opatřena právními větami. Právní věta stručně shrnuje základní právní myšlenku judikátu, obvyklé jde o konkretizaci zákonné právní normy, aplikované a dotvořené v judikátu.⁹⁸ Smyslem právních vět je usnadnit čtenáři práci s judikaturou v tom směru, že čtenář z výstižně formulované právní věty pozná, zda jde o rozhodnutí, které ho zajímá, či nikoliv.⁹⁹ Než však čtenář začne z rozhodnutí činit relevantní závěry, měl by si vždy rozhodnutí detailně prostudovat jako celek a ověřit právní větu v jejím kontextu.¹⁰⁰ Jak poznamenává Nejvyšší správní soud, právní věta je „*právní názor extrahovaný ze samotného soudního rozhodnutí (...) nemá žádný vlastní život a existenci, když je pouhým pokusem o zhutnění myšlenky obsažené v rozhodnutí, z něž pochází, na němž však nezískává jakoukoli samostatnost, která by jí umožnila být*

⁹⁴ Ibid. s. 108.

⁹⁵ HARVÁNEK, Jaromír. Právní teorie, s. 315.

⁹⁶ BOBEK, Michal, Zdeněk KÜHN a Pavel MOLEK. Judikatura a právní argumentace, s. 107-108.

⁹⁷ Ibid. s. 112-113.

⁹⁸ Ibid. s. 185.

⁹⁹ Ibid. s. 186.

¹⁰⁰ Ibid. s. 186.

aplikována nezávisle na rozhodnutí jako celku (...) Nelze tak právní větu vnímat jako jakousi obdobu právní normy a chápat ji jako svébytné zachycení právního pravidla schopného samostatné existence, nýbrž je třeba ji vnímat jednak v kontextu právní normy, kterou má vykládat, a jednak v kontextu rozhodnutí, z něž pochází, jeho skutkových a právních okolností, jež se do ní nevešly. Je proto chybou, pokud je právní věta absolutizována a je jí argumentováno bez ohledu na konkrétní okolnosti rozhodovaného případu. ¹⁰¹ Skutkové právní okolnosti daného případu tedy musí být zohledňovány, neboť v rámci nich mohou být uvedeny „náповědy“ k tomu, že se naše uvažování má vydat jiným směrem. Pokud však dojde k dekontextualizaci právní věty, může to vést k nežádoucím absurdním a nespravedlivým závěrům.¹⁰²

1.6 Správní soudnictví a jeho judikatura

1.6.1 Obecně ke správnímu soudnictví

Jak bylo uvedeno v předchozí kapitole, úlohou soudní moci (příslušící výlučně soudům) je v nejobecnější rovině poskytování ochrany právům. Podle toho, jaké státní funkce se v rámci soudnictví uplatňuje, rozlišujeme jednotlivé druhy soudnictví.¹⁰³ Úkolem civilního soudnictví je především rozhodování sporů mezi stranami¹⁰⁴. V trestním soudnictví soudy projednávají a rozhodují trestní věci patřící do jejich pravomoci¹⁰⁵, zejména tedy rozhodování o vině a trestu¹⁰⁶. Ve správním soudnictví je poskytována ochrana veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob¹⁰⁷,

¹⁰¹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 2 As 57/2008-84

¹⁰² TVRDÍKOVÁ, Linda. Důležitost kontextu při používání judikatury. In: Časopis pro právní vědu a praxi [online]. 2020, č. 4. 2020, s. 587-612 [cit. 2021-12-12]. ISSN 1805-2789. Dostupné z: <https://doi.org/10.5817/CPVP2020-4-3>

¹⁰³ SCHELLEOVÁ, Ilona. *Organizace soudnictví a právní služby*, s. 12.

¹⁰⁴ § 2 písm. a) zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁵ § 2 písm. b) zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁶ čl. 90 odst. 1 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů; čl. 40 odst. 1 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁷ § 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

což bude v této kapitole blíže rozvedeno. Konečně úlohou ústavního soudnictví, vykonávaného Ústavním soudem, je ochrana ústavnosti¹⁰⁸.

Jak je avizováno výše, následující část je zaměřena na výše zmíněnou úlohu správního soudnictví, tedy poskytování ochrany veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob. Dle NSS lze veřejným subjektivním právem obecně rozumět právo osoby založené v právních normách, které umožňuje a současně chrání určité chování osoby ve vztazích k subjektům veřejné správy, přičemž směřuje k tomu, aby se veřejná správa zdržela zásahů do svobody osob, dále právo na určitou činnost či plnění ze strany veřejné správy ve prospěch určitých osob a právo podílet se na správě věcí veřejných.¹⁰⁹ Vedle subjektivních oprávnění tzv. soukromého charakteru (práva a povinnosti, vyplývající z občanskoprávních, obchodně právních, pracovních a rodinných vztahů, které jsou charakterizovány rovností osob na nich zúčastněných), tj. vedle "soukromých subjektivních práv", tedy existují také subjektivní práva a povinnosti, které vznikají mezi subjekty, jež jsou ve vzájemném postavení nadřízenosti a podřízenosti (obvykle občan nebo právnická osoba na straně jedné a orgán státu nebo obce či samosprávného kraje na straně druhé).¹¹⁰ Pro tyto vztahy je charakteristické, že občan a právnická osoba se tu ocitají v podřízeném postavení - druhá strana právního vztahu má tzv. vrchnostenskou pravomoc rozhodovat autoritativně o tom, co je pro občana či právnickou osobu právem a co povinností.¹¹¹ Správní soudnictví má proto poskytovat jednotlivci efektivní ochranu před jakýmkoli nezákonným jednáním veřejné správy, jež se nějak dotýká sféry jeho práv a povinností.¹¹² Správní soudnictví je také označováno jako rozhodující forma soudní kontroly veřejné správy.¹¹³ Lze rovněž poukázat na rozdíly oproti veřejné správě co do osob, které se na výkonu jednoho či druhého podílejí, kdy

¹⁰⁸ čl. 83 odst. 1 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č.j. 2 As 22/2004-68.

¹¹⁰ ZAHRADNÍKOVÁ, Radka. Správní soudnictví a jeho dvě „větve“. Soudce [online]. 01/2009, s. 21 [cit. 2021-03-29]. ISSN 1211-5347. Dostupné z:

<https://www.law.muni.cz/sborniky/dp08/files/pdf/obcan/zahradnikova.pdf>

¹¹¹ ZAHRADNÍKOVÁ, Radka. Správní soudnictví a jeho dvě „větve“.

¹¹² FUČÍK, Ivan. Rozhoduje finanční správa v souladu s judikáty správního soudnictví?

¹¹³ PRŮCHA, Petr. K ústavním základům správního soudnictví. Správní právo. Praha: Ministerstvo vnitra ČR, 2018, roč. 51, 1-2, s. 56-71. ISSN 0139-6005.

zatímco soudnictví vykonávají právnicky kvalifikovaní soudci (k posouzení skutečností z hlediska jiných odborností ustanoví soud znalce), ve veřejné správě je tomu vzhledem k jejím úkolům v zásadě naopak: veřejná správa disponuje odborníky v četných svých oborech, právnicky kvalifikovaných úředníků však v ní působí podstatně méně.¹¹⁴

Jelikož právní vztahy v daňové oblasti jsou typickými veřejnoprávními vztahy (daňový subjekt, tj. fyzická či právnická osoba, je vůči správci daně, tj. správnímu orgánu ve smyslu SŘS¹¹⁵, v nerovném postavení), je ochrana práv fyzických i právnických osob vyplývajících z těchto vztahů poskytována právě ve správním soudnictví. Z tohoto důvodu je tato kapitola věnována právě správnímu soudnictví a jeho rozhodovací činnosti s důrazem na mechanismy jejího sjednocování

1.6.2 Ústavněprávní aspekty správního soudnictví

Správní soudnictví má na ústavní úrovni svůj základ v článku 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, který v první větě stanoví: „*Kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak.*“ Na zákonné úrovni je úprava správního soudnictví vtělena do samostatného zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2003. Tato právní norma odstranila nejzřejmější nedostatky režimu rozhodování správního soudnictví 90. let u nás a zavedla celkově zcela jinak koncipovaný organizační i funkční systém správního soudnictví¹¹⁶. Pro lepší pochopení současného modelu správního soudnictví lze stručně uvést, že právní úprava správního soudnictví před 1. 1. 2003, nacházející se kompletně v části páté OSŘ, byla poměrně často předmětem výhrad nejen ze strany odborné veřejnosti, ale zejména v nálezech Ústavního soudu¹¹⁷, jenž nakonec přelomovým nálezem sp. zn. Pl. ÚS 16/99 ze dne 27. 6. 2001 zrušil celou část pátou OSŘ (tedy celou tehdejší úpravu správního soudnictví) jako celek. Vedle jiných ústavněprávní deficitů dosavadní právní úpravě vytkl

¹¹⁴ ZAHRADNÍKOVÁ, Radka. Správní soudnictví a jeho dvě „větve“.

¹¹⁵ § 4 odst. 1 psim. a) 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁶ PRŮCHA, Petr. K ústavním základům správního soudnictví.

¹¹⁷ SLÁDEČEK, Vladimír a Veronika TOMOSZKOVÁ. Správní soudnictví v České republice a ve vybraných státech Evropy, s. 38.

především to, že se správní soudnictví omezuje ve většině případů na jeden stupeň (k přezkoumávání rozhodnutí byly věcně příslušné zásadně krajské soudy¹¹⁸), přičemž požadavek na vytvoření mechanismu sjednocení judikatury podle Ústavního soudu vyplývá z požadavků kladených na stát, který sám sebe definuje jako stát právní, byť Ústava ani Listina vícestupňové soudnictví jako základní právo obecně negarantuje. Ve vztahu k daňové oblasti lze uvést, že jednotlivé krajské soudy, které se zabývaly přezkumem rozhodnutí finančních orgánů, interpretovaly v určitých případech platné daňové právo poněkud odchylně od rozhodnutí jiných krajských soudů¹¹⁹, kdy se v tomto směru hovořilo dokonce o tom, že ČR je tvořena „osmi daňovými republikami“¹²⁰. Úlohu sjednocovatele judikatury ve správním soudnictví měl přitom plnit NSS, s jehož zřízením od počátku počítala Ústava ve svém článku 91. Jednou z nevýznamnějších změn nové úpravy správního soudnictví vtělené do SŘS tak bylo zřízení NSS¹²¹, čímž byl po deseti letech odstraněn výše uvedený ústavněprávní deficit vyplývající z faktické neexistence tohoto ústavně zakotveného soudního orgánu.

1.6.3 Současný model správního soudnictví

V úvodu toho pojednání je vhodné poznamenat, že současná podoba správního soudnictví má tzv. dvě větve, neboť současně s nabytím účinnosti soudního řádu správního došlo k nabytí účinnosti změny OSŘ¹²², kdy na „uvolněné“ místo po zrušované části páté zákonodárce vložil část pátou v novém znění, podle níž lze napadnout pravomocné rozhodnutí orgánu moci výkonné, orgánu územního samosprávného celku,

¹¹⁸ § 246 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění účinném od 1. 1. 1992.

¹¹⁹ NOVÁK, Antonín. *Cesta k nové právní úpravě správního soudnictví aneb několik poznámek k historickému vývoji správního soudnictví v Českých zemích*. Epravo.cz [online]. 2003 [cit. 2021-03-03]. Dostupné z: https://www.epravo.cz/top/clanky/cesta-k-nove-pravni-uprave-spravniho-soudnictvi-aneb-nekolik-poznamek-k-historickemu-vyvoji-spravniho-soudnictvi-v-ceskych-zemich-21770.html?mail&fbclid=IwAR1as3UkiFf6uRX237jocOeN1NVqi6uakWBHxAfQQQyJgVmSk_tVVgzjQys

¹²⁰ MOLEK, Pavel. *Judikatura a právní argumentace*, s. 380.

¹²¹ § 11 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹²² Část VI. zákona č. 151/2002 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím soudního řádu správního.

popř. orgánu zájmové nebo profesní samosprávy, o sporu nebo o jiné právní věci, která vyplývá z občanskoprávních, pracovních, rodinných a obchodních vztahů¹²³. Jelikož vztahy vyplývající z oblasti daní a poplatků se řadí mezi vztahy veřejného práva (jejich obsahem jsou veřejná subjektivní práva a povinnosti), bude se další výklad týkat pouze větve správního soudnictví podle SŘS.

Jednou z podstatných změn, které s sebou přineslo nabytí účinnosti SŘS, bylo rozšíření pravomoci soudů ve správním soudnictví, kdy vedle rozhodování o žalobách proti pravomocným rozhodnutím v oblasti veřejné správy vydaných správními orgány¹²⁴ soudy rozhodují také ve věcech ochrany proti nečinnosti správního orgánu¹²⁵, ve věcech ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu¹²⁶ a dalších (pro tuto práci již nepodstatných) věcech¹²⁷.

Pokud jde o současnou organizaci správního soudnictví, výkon správního soudnictví podle SŘS přísluší jednak krajským soudům, přičemž u těchto je výkon správního soudnictví svěřen specializovaným senátům (popř. specializovaným samosoudcům)¹²⁸, a dále již zmíněnému NSS.¹²⁹

¹²³ § 244 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění účinném od 1. 1. 2003.

¹²⁴ Definice správního orgánu obsažená v § 4 odst. 1 písm. a) SŘS (tj. „orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jakož i fyzická nebo právnická osoba nebo jiný orgán, pokud jim bylo svěřeno rozhodování o právech a povinnostech fyzických a právnických osob v oblasti veřejné správy“) se víceméně obsahově shoduje s definicí tohoto pojmu užívanou v V. části OSŘ ve znění účinném od 1. 1. 1992.

¹²⁵ § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁶ § 4 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁷ Jde zejména o rozhodování ve věcech volebních a ve věcech místního a krajského referenda, ve věcech politických stran a politických hnutí a věcech návrhů na zrušení opatření obecné povahy nebo jeho částí pro rozpor se zákonem.

¹²⁸ § 3 odst. 1 a § 31 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁹ § 3 odst. 1 a § 11 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

Krajské soudy ve správním soudnictví

Krajské soudy působí jako zásadně věcně příslušné soudy pro řízení v prvním stupni.¹³⁰ V prvním stupni jsou krajské soudy věcně příslušnými vždy v případech výše vyjmenovaných tří řízení (tedy v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, ve věci nečinnosti správního orgánu a ve věci ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu). Místně příslušný zásadně ten krajský soud, v jehož obvodu je sídlo správního orgánu, který ve věci vydal rozhodnutí v prvním stupni nebo jinak zasáhl do práv toho, kdo se u soudu domáhá ochrany.¹³¹

1.6.4 Nejvyšší správní soud

Nejvyšší správní soud je v SŘS charakterizován jako vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví, který zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování.¹³² K naplňování tohoto cíle disponuje několika nástroji, které mu zákon poskytuje.

Jednotu a zákonnost rozhodování zajišťuje v první řadě tím, že rozhoduje o kasačních stížnostech v případech stanovených zákonem.¹³³ V zájmu jednotného rozhodování soudů dále přijímá stanoviska k rozhodovací činnosti soudů ve věcech určitého druhu, a to na základě sledování a vyhodnocování pravomocných rozhodnutí soudů ve správním soudnictví.¹³⁴ V zájmu zákonného a jednotného rozhodování správních orgánů se pak může při své rozhodovací činnosti usnést na zásadním usnesení.¹³⁵ Každý z těchto nástrojů má jiné předpoklady využití a jiný primární účel, přičemž tyto jednotlivé nástroje

¹³⁰ § 7 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹³¹ § 7 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹³² § 12 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹³³ § 12 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁴ § 12 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁵ § 12 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

budou dále více přiblíženy. Než bude k tomuto přistoupeno, je na tomto místě příhodné zmínit, že základním předpokladem toho, aby NSS plnil svou roli sjednocovatele judikatury navenek, je, aby jeho judikatura byla jednotná vnitřně, aby tedy názory soudu na jednotlivé výkladové otázky byly navenek vyslovovány jednotným a dostatečně srozumitelným hlasem. Rozhodovací činnost soudů je totiž i formou komunikace, tedy přenesení určitého sdělení společnosti, což platí tím spíše o rozhodovací činnosti soudů nejvyšších, tedy i NSS.¹³⁶

Pro úplnost nutno doplnit, že vedle této role zajišťovatele jednotnosti a zákonnosti rozhodování NSS dále rozhoduje jako soud prvního stupně v případech výslovně stanovených SŘS nebo zvláštním zákonem.¹³⁷

Vhodné je rovněž se nejprve krátce zmínit k základní organizační struktuře Nejvyššího správního soudu, neboť užití každého nástroje přísluší různým entitám v rámci této organizační struktury. NSS se skládá z předsedy soudu, místopředsedy soudu a dalších soudců.¹³⁸ Ačkoliv SŘS dále počítá s vytvořením kolegií, do nichž se soudci NSS mají zařazovat rozvrhem práce podle hlavních úseků své činnosti, kdy organizace a řízení činnost kolegií má příslušet předsedům kolegií¹³⁹, v současné době nejsou žádná kolegia vytvořena¹⁴⁰. V roce 2004 byla sice zřízena dvě kolegia, a to kolegium finančně správní a kolegium sociálně správní, nicméně v roce 2013 bylo od jejich existence upuštěno, a to v situaci, kdy se nepodařilo dospět v plénu NSS ke shodě na tom, jak kolegia reorganizovat.¹⁴¹ NSS rozhoduje v (běžných) senátech nebo v rozšířených

¹³⁶ MOLEK, Pavel in *Judikatura a právní argumentace*, s. 383.

¹³⁷ § 12 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁸ § 13 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁹ § 15 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁰ PRŮCHA, Petr. K ústavním základům správního soudnictví.

¹⁴¹ PRŮCHA, Petr. K ústavním základům správního soudnictví.

senátech.¹⁴² Běžný senát je zásadně tříčlenný a rozšířený senát je zásadně sedmičlenný.¹⁴³ Ve zvlášť uvedených případech je (běžný) senát sedmičlenný a rozšířený senát devítičlenný.¹⁴⁴ Každý senát (jak běžný, tak rozšířený) je tvořen pouze soudci, kdy jeden ze soudců je vždy zároveň předsedou daného senátu.¹⁴⁵ Plénium se pak skládá ze všech soudců Nejvyššího správního soudu.¹⁴⁶

Úloha rozšířeného senátu při sjednocování rozhodovací praxe

V situaci, kdy (běžný) senát při svém rozhodování dospěje k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v dřívějším rozhodnutí NSS (což je výjimkou z obecného pravidla, dle kterého je nutno rozhodovat v souladu s dřívějšími rozhodnutími NSS), postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.¹⁴⁷ V tomto postoupení (běžný) senát svůj odlišný právní názor zdůvodní, kdy vymezí sporné právní otázky, označí předchozí rozhodnutí soudu o nich a svůj odlišný právní názor zdůvodní.¹⁴⁸ V případě, že se rozšířený senát přikloní k novému názoru, neznamená to ovšem, že by byly takto ex post jakkoliv právně zpochybněny právní důsledky rozhodnutí, v němž byl obsažen právní názor starší, neboť účinky usnesení rozšířeného senátu platí jako závazný názor pouze do budoucna.¹⁴⁹ Rovněž nutno zdůraznit, že předložení věci rozšířenému senátu je za výše popsané situace nikoliv možností, ale

¹⁴² § 16 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴³ § 16 odst. 2 písm. b) a § 16 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁴ § 16 odst. 2 písm. a) a § 16 odst. 3 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁵ § 16 odst. 2 a 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁶ § 20 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁷ § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁸ § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.; Rozšířený senát. Nejvyšší správní soud [online]. 2013 [cit. 2021-03-05]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Rozsireny-senat/art/569?menu=267>

¹⁴⁹ MOLEK, Pavel in *Judikatura a právní argumentace*, s. 384.

povinností. Nedodržení tohoto postupu (tj. přijetí rozhodnutí vyjadřujícího zcela opačný názor na určitou problematiku než v dřívějším rozhodnutí NSS bez předložení věci rozšířenému senátu) bylo Ústavním soudem dokonce shledáno jako porušení práva na zákonného soudce, neboť tento předepsaný postup je pro NSS závazným pravidlem pro přijímání od dosavadní judikatury se lišícího rozhodnutí.¹⁵⁰ Povinnost předložit věc rozšířenému senátu nelze obcházet ani neodůvodněným skutkovým odlišením obdobných věcí (nepostačuje strohé konstatování, že projednávaná věc se od předchozí judikatury skutkově liší).¹⁵¹

Druhým v zákoně stanoveným případem, ve kterém rozhoduje rozšířený senát, je situace, kdy je věc předložena rozšířenému senátu k přijetí tzv. zásadního usnesení. Takto se postupuje v případě, kdy (běžný) senát při svém rozhodování opětovně dospěl k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru o téže právní otázce, o něž se opírá rozhodnutí správního orgánu.¹⁵² Jak je patrné, zásadní usnesení je určeno především správním orgánům a má být použito v situaci, kdy NSS pociťuje, že pochybení správního orgánu v určitém případě není ojedinělé, ale má povahu opakující se systémové chyby.¹⁵³ Přijaté zásadní usnesení se publikuje ve Sbírce rozhodnutí NSS a je zasláno příslušnému správnímu orgánu, jakož i příslušnému ústřednímu správnímu úřadu.¹⁵⁴ Žádné zásadní usnesení však NSS dosud nevydal.

Stanoviska Nejvyššího správního soudu

Dalším výše zmíněným nástrojem ke sjednocování rozhodovací činnosti jsou stanoviska NSS. Zákon počítá s tím, že stanovisko může přijmout jak kolegium, tak plénum NSS.¹⁵⁵ S ohledem na výše zmíněnou současnou neexistenci kolegií připadá za tohoto stavu v úvahu pouze varianta stanoviska plenárního. Návrh na přijetí plenárního

¹⁵⁰ Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 117/07 ze dne 20. 6. 2007.

¹⁵¹ Nález Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 3755/17 ze dne 15. 8. 2018.

¹⁵² § 18 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵³ MOLEK, Pavel in *Judikatura a právní argumentace*, s. 389.

¹⁵⁴ § 18 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵⁵ § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

stanoviska činí předseda NSS, a to na základě vyhodnocení pravomocných rozhodnutí soudů.¹⁵⁶ Tento nástroj tedy najde využití v situaci, kdy předseda NSS má za to, že určitou právní otázku posuzují jednotlivé krajské soudy rozdílně a je namístě jejich rozhodovací praxi sjednotit. Na rozdíl od výše popsaných případů, kdy je aktivován rozšířený senát, se ve stanovisku řeší právní otázka v rozhodovací činnosti NSS dosud neřešená. Zákon v této souvislosti stanoví, že před zaujetím stanoviska si NSS může vyžádat vyjádření správních úřadů a jiných orgánů, správních senátů krajských soudů a jiných osob.¹⁵⁷

Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

NSS vydává Sbírku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ve které se uveřejňují zejména vybraná rozhodnutí jak NSS, tak krajských soudů vydaná ve správním soudnictví, a stanoviska a zásadní usnesení NSS.¹⁵⁸ Rozhodnutí publikovaná v této Sbírce se opírají o autoritu a souhlas pléna soudu, což ze Sbírky činí jakousi imaginární "výkladní skříň" rozhodovací činnosti celého správního soudnictví.¹⁵⁹ To však samozřejmě samo o sobě nedává zde publikovaným rozhodnutím jakkoliv větší právní váhu oproti rozhodnutím nepublikovaným, jde pouze o signál daný odborné veřejnosti, že na právním názoru vyjádřeném v publikovaném rozhodnutí se shodl nejen rozhodující senát, nýbrž i většina soudců NSS.¹⁶⁰ Lze se však setkat i s názory, že vydávání stanovisek představuje rozpor s ústavou vytyčenou základní rolí plynoucí z dělby moci, neboť se tímto soudy fakticky staví do role zákonodárce, jehož úlohou je na základě zobecněných podnětů, plynoucích z individuálních případů, přijímat novou legislativu.¹⁶¹

¹⁵⁶ § 19 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵⁷ § 19 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵⁸ § 22 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵⁹ MOLEK, Pavel in *Judikatura a právní argumentace*, s. 391.

¹⁶⁰ MOLEK, Pavel in *Judikatura a právní argumentace*, s. 391.

¹⁶¹ BARÁKOVÁ, Martina. Stanoviska nejvyšších soudů: efektivní prostředek sjednocování judikatury nebo přežitek socialistické justice? *Časopis pro právní vědu a praxi*. [Online]. 2016, č. 2, s. 245-258. [cit. 2021-03-05]. Dostupné z: <https://journals.muni.cz/cpvp/article/view/5437>

Rozhodování o kasační stížnosti

Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví.¹⁶² Protože směřuje proti rozhodnutí pravomocnému, lze jej řadit mezi opravné prostředky mimořádné.¹⁶³ Na tomto místě samozřejmě nebude podán vyčerpávající výklad o tomto opravném prostředku, kasační stížnost, resp. rozhodování o ní, je zde zmíněna v kontextu výše uvedeného, tj. jako nástroj k zajištění jednoty a zákonnosti rozhodování. Budeme se tedy zabývat pouze následky rozhodnutí NSS o kasační stížnosti, když tohoto pohledu je nejpodstatnější zmínit ustanovení § 110 odst. 4 SŘS, které pro případ, že NSS zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení, stanoví, že krajský soud je vázán právním názorem vysloveným NSS ve zrušovacím rozhodnutí. Pro úplnost nutno uvést, že ne ve všech případech je po zrušení rozhodnutí krajského soudu tomuto soudu věc vrácena k dalšímu řízení, když s účinností od 1. 1. 2012 může NSS v některých věcech sám podle povahy věci rozhodnout, zejména zrušit rozhodnutí správního orgánu nebo vyslovit nicotnost takového rozhodnutí.¹⁶⁴

¹⁶² § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶³ SLÁDEČEK, Vladimír a Veronika TOMOSZKOVÁ. Správní soudnictví v České republice a ve vybraných státech Evropy, s. 70.

¹⁶⁴ § 110 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

2 ANALYTICKÁ ČÁST

Analytická část této práce je věnována rozboru vybraných judikátů vztahujících se k uplatnitelnosti výdajů spojených s pořízením, správou a chodem hmotného majetku. Tato kategorie zahrnuje velké množství případů, proto byly vybrány nejzajímavější judikáty, jejichž prostudování může daňovému subjektu pomoci se vyvarovat stejných chyb, pokud se ocitne v obdobné situaci. Všechny tyto řešené případy ale mají společnou příčinu, a to neunesení důkazního břemene. V první části této kapitoly bude proto představen koncept důkazního břemene, přičemž bude následovat systematizování získaných poznatků z judikatury.

2.1 Důkazní břemeno

Jak bylo uvedeno v teoretické části práce, pro naplnění generální klauzule dle § 24 ZDP je nutné, aby byl poplatník prokázal existenci výdaje, jeho souvislost s dosažením, zajištěním a udržením příjmu, prokázal jeho výši, správně výdaj evidoval a v neposlední řadě nesmí být uznatelnost výdaje vyloučena dle § 25 odst. 1 ZDP. Avšak ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný, a proto daňový subjekt je povinen v případě pochybností prokázat pomocí příslušného daňového dokladu, že jej skutečně vynaložil. Důkazní břemeno je v tomto případě rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně, a to z důvodu ekonomické efektivity výběru daní. Předpokládá se, že většina případů nebude správcem daně vůbec zpochybněna a jen u menšího množství případů bude vyžadováno doložení účetnictví či jiná povinná evidence, přičemž se očekává, že pouze zlomek z tohoto množství případů bude řešen plnohodnotným dokazováním v daňovém řízení.

V rozsudku NSS ze dne 16. 7. 2009, č.j. 1 Afs 57/2009–83, se soud zabýval rozložením důkazního břemene. Správce daně vydal dodatečný platební výměr, proti kterému se daňový subjekt odvolal, avšak Finanční ředitelství v Praze odvolání zamítlo. Dle správce daně subjekt daně neunesl důkazní břemeno, jelikož nebyly prokázány vynaložené výdaje.

Daňový subjekt se obrátil s žalobou na Městský soud v Praze, který ale žalobu zamítl a uvedl, že žalobce je povinen prokázat oprávněnost zahrnutí výdajů do základu daně. Proti tomuto rozsudku podal daňový subjekt kasační stížnost z důvodu nesprávné

aplikace § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jelikož správce daně nepřihlížel ke všemu, co vyšlo během řízení najevo.

NSS nejprve stručně shrnul judikaturu vztahující se k rozložení důkazního břemene. Dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně.

Ústavní soud judikoval, že daňový subjekt má povinnost prokázat po výzvě správce jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. NSS pak v obsáhlé judikatuře konstatuje, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými podobnými záznamy, nicméně existence účetních příjmových dokladů či faktur sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se předmětná operace uskutečnila. Proto je na správci daně, aby vyjádřil důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Tíží jej důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb.

V tomto případě správce daně unesl důkazní břemeno, a proto následně musel daňový subjekt prokázat jím tvrzené skutečnosti, což se mu nepodařilo, jelikož nebyl schopen prokázat, že skutečně vynaložil uvedené výdaje ve prospěch společnosti KVC – Moravskoslezská. NSS tedy potvrdil závěr Městského soudu v Praze a správce daně. Kasační stížnost byla nedůvodná a z tohoto důvodu byla zamítnuta.

Následující tabulka (Tabulka č. 1) sumarizuje zjištěné poznatky z judikatury a předkládá přehled koncepce důkazního břemene v daňovém řízení.

Tabulka č. 1: Koncepce důkazního břemene¹⁶⁵

SUBJEKT DAŇ. ŘÍZENÍ	ZÁKONNÉ PODMÍNKY	JUDIKATURA
Daňový subjekt	<p>Důkazní břemeno jej tíží vždy automaticky, má povinnost prokázat svá tvrzení.</p> <p>Břemeno tvrzení</p> <ul style="list-style-type: none"> • částka byla vydána • částka byla vynaložena na dosažení, zajištění a udržení příjmu <p>Břemeno důkazní</p> <ul style="list-style-type: none"> • tvrzení odpovídá skutečnosti • prokazuje pouze to, co tvrdí 	<p>rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005-60</p> <p>rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016</p>
Správce daně	<p>Pouze v případě pochybností prokazuje nevěrohodnost předložených důkazních prostředků.</p> <p>Obrácené důkazní břemeno</p> <ul style="list-style-type: none"> • zpochybnění tvrzených skutečností • není povinen prokázat, jaká byla skutečnost (nikoli zásada vyšetřovací) 	<p>rozsudek NSS ze 14. 2. 2007, čj. 1 Afs 7/2006-77</p>

Jak z výše uvedené tabulky č. 1 vyplývá, správce daně nemá povinnost vyšetřovat, jak byl výdaj vynaložen, ale stačí, když prokáže, že nebyl vynaložen takovým způsobem, jaký tvrdí poplatník. Správce daně musí prokázat důvodnosti jeho pochyb a následně daňový subjekt nese důkazní břemeno, kdy musí prokázat pravdivost svých tvrzení. Nelze se proto spoléhat na skutečnost, že správce daně nemá jak prokázat, že k vynaložení výdaje opravdu nedošlo, neboť je na daňovém poplatníkovi, aby prokázal existenci výdaje i jinými způsoby, než jen doklady zanesenými do účetnictví (např. rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109). V případě, kdy daňový subjekt v daňovém

¹⁶⁵ Vlastní zpracování dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ze dne 22. července 2009 ve znění pozdějších předpisů.

řízení neunese důkazní břemeno, není možné brát zřetel k jím tvrzené skutečnosti, což může vést i k tomu, že správce daně vyměří daňovému subjektu vyšší daň.

Tato bakalářská práce je zaměřena na judikáty, které se vztahují k výdajům (nákladům) spojených s pořízením nebo správou hmotného majetku. Možnost uznatelnosti těchto výdajů je podmíněna vlastnictvím tohoto majetku, proto bude první část této kapitoly věnována výdajům (nákladům) spojených s pořízením hmotného majetku.

2.2 Výdaje (náklady) spojené s pořízením majetku

Hodnota majetku se odvíjí od pořizovací ceny a souvisejících nákladů. Tyto související náklady mohou být například průzkumné a projektové práce, úroky, správní poplatky nebo například vyřazení stávajících staveb. Které výdaje jsou součástí pořizovací ceny majetku a co naopak součástí pořizovací ceny není, je uvedeno ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. Přesto i tyto otázky se v některých případech ukazují jako sporné a jsou řešeny ve správním soudnictví.

Případ řešený v rozsudku NSS ze dne 28. 12. 2021, č.j. 10 Afs 346/2020–43, spočíval v tom, že správce daně ve svém rozhodnutí shledal, že daňový subjekt nesprávně zahrnul výdaje na demolici spalovenského kotle K1 do základu daně. NSS musel posoudit, zda mezi vynaložením nákladů a pořízením hmotného majetku existuje přímá příčinná souvislost.

Správce daně formuloval ve svém rozhodnutí závěr, že v případě demolice se jednalo o náklady souvisící s investičním záměrem, a proto vstupují do pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Daňový subjekt se proti rozhodnutí správce daně bránil žalobou, které krajský soud vyhověl a dané rozhodnutí zrušil, jelikož krajský soud dovedl, že demolice nebyla spojena s konkrétním investičním záměrem a že neexistuje jednoznačná souvislost mezi vynaložením nákladů a pořízením hmotného majetku.

S tímto závěrem správce daně nesouhlasil. Správce daně podal kasační stížnost z důvodu nedostatečného prokázání negativní skutečnosti, jelikož daňový subjekt měl prokázat, že náklady na demolici byly oprávněným daňovým nákladem a daňový subjekt tedy neunesl důkazní břemeno. Správce daně tvrdil, že z předložených listin je patrné, že daňový subjekt měl záměr po demolici vybudovat nový spalovenský kotel K1.

NSS ve shodě s krajským soudem shledal, že mezi demolicí prvotního spalovenského kotle a investičním záměrem v podobě nového spalovenského kotle není dána jednoznačná přímá příčinná souvislost. Původní kotel byl odstaven a demontován z bezpečnostních a technologických důvodů, a tudíž by se jeho demolice uskutečnila nezávisle na dalším investičním záměru žalobkyně.

Z výše uvedeného lze dovodit, že pro určení, zda určité náklady souvisí s pořízením hmotného majetku, je nutné, aby mezi těmito náklady a pořízením hmotného majetku existovala přímá příčinná souvislost a tato skutečnost musí být podložitelná důkazy.

Po pořízení hmotného majetku si může poplatník výdaje spojené s pořízením tohoto majetku postupně rozpustit do nákladů pomocí odpisů.

2.3 Odpisy hmotného majetku

V této kapitole budou zanalyzovány vybrané judikáty z oblasti odpisů dlouhodobého hmotného majetku, což je komplexní problematika, která bývá často předmětem sporů řešených ve správním soudnictví. ZDP konstruuje zvláštní režim uplatňování výdajů pro určitý typ majetků, a to prostřednictvím jejich hodnoty.¹⁶⁶ Odpisy hmotného majetku jsou upraveny v § 26 až 33 ZDP a slouží k vyjádření poklesu hodnoty odpisovaného majetku z hlediska opotřebení.¹⁶⁷ Daňový subjekt nemusí prokazovat souvislost odpisů s konkrétními příjmy, musí se však jednat o majetek, který se vztahuje k zajištění zdanitelných příjmů.¹⁶⁸

Fakultativnost odpisů

V rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2017, č.j. 3 Afs 177/2016-45, byla řešena situace, kdy daňový subjekt tvrdil, že správce daně má povinnost zabývat se správným výpočtem nákladů ve vztahu k uplatnění daňových odpisů technického zhodnocení věci. Daňový subjekt v daňovém přiznání nejprve tvrdil uplatnění výdajů v souvislosti s opravami lyžařského vleku a opravami nemovitostí. To se mu však prokázat nepodařilo a správce daně tyto výdaje překvalifikoval jako technické zhodnocení podle ustanovení § 33 ZDP. Daňový subjekt byl proto toho názoru, že v případě, kdy v důsledku překvalifikace

¹⁶⁶ PELC, Vladimír. Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou, s. 335.

¹⁶⁷ HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. Daňové a nedaňové náklady, s. 56-57.

¹⁶⁸ PELC, Vladimír. Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou, s. 33.

nákladů správcem daně nemohl dosud technické zhodnocení uplatnit, je nutné postupovat ve prospěch daňového subjektu a alikvótní část nákladů na technické zhodnocení zohlednit cestou navýšení odpisů technicky zhodnoceného majetku již ve zdaňovacím období, ve kterém byly vynaloženy.

NSS nicméně konstatoval, že odpisy technického zhodnocení předmětem původního daňového řízení nebyly a ani z logiky věci být nemohly, neboť je daňový subjekt v souladu se svým původním daňovým tvrzením (přiznáním) za období roku 2008 ani netvrdil. A vzhledem k tomu, že se NSS ztotožnil s právním názorem Krajského soudu v Ostravě vysloveným v předcházejícím řízení, kde tento krajský soud poukázal na to, že odpisy jsou podle ustanovení § 26 odst. 8 ZDP fakultativní a je na rozhodnutí daňového subjektu, zda je uplatní a v jakém rozsahu, tak správce daně nebyl povinen ex officio řešit a přezkoumávat v rámci daňové kontroly potencionálně uplatnitelné odpisy technického zhodnocení majetku.

Pro daňový subjekt z toho vyplývá, že má určitou volnost při uplatňování odpisů, jelikož nemusí s odpisováním začít hned v roce pořízení, a proto v případě, kdy například má nižší zisk, může si odpisy uplatnit až v příznivějším roce.

Podmínky uznatelnosti odpisů

Podstatou sporu řešeného v rozsudku NSS ze dne 29. 8. 2013, č.j. 7 Afs 77/2012-31, byla otázka uznatelnosti odpisů hmotného majetku, který byl v účetnictví evidován, avšak chybně. Jednalo se o kotvící automaty, které daňový subjekt řádně užíval a dosahoval jejich prostřednictvím zdanitelných příjmů, avšak tyto evidoval tak, že v důsledku toho výdaje vynaložené na jejich pořízení byly uplatněny v plné výši v roce, kdy byly pořízeny, tj. jako výdaje (náklady) uznatelné podle § 24 odst. 1 ZDP, přičemž však správně měly být evidovány jako hmotný majetek, jenž se daňově odepisuje a jehož odpisy jsou daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP. Nešlo tedy o případy, kdy by daňový subjekt uplatňovala výdaje, které ve skutečnosti nevynaložil.

NSS v rámci svého odůvodnění poukázal na svůj dřívější rozsudek ze dne 28. 8. 2013, č.j. 8 Afs 30/2012-32, v němž uvedl mj. že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila či jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření

poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala. V návaznosti na to vysvětluje, že smyslem a účelem § 26 odst. 5 a 6 ZDP je zajistit, že odepisován bude pouze majetek již skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem dosahovat, udržovat nebo zajišťovat zdanitelný příjem, a proto, kvůli přehledu o existenci majetku a časových parametrech jeho pořízení a uvedení do stavu způsobilého užívání, zákon stanoví, že musí jít o majetek u poplatníka evidovaný. To však v žádném případě nelze vykládat jako svého druhu sankční normu, která má za cíl vyloučit uznatelnost odpisů jen proto, že poplatník majetek skutečně pořízený a způsobilý k užívání eviduje, tedy nevyvstávají pochyby o tom, kdy byl pořízen a že je způsobilý užívání, avšak nesprávným způsobem, a v souvislosti s tím jej jako daňový náklad nesprávně uplatnil. Odmítá tak závěr, podle kterého by pochybení poplatníka při „nákladové“ klasifikaci výdajů na pořízení určitých majetkových hodnot, tedy nesprávné posouzení, zda se jedná o výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP, anebo o výdaje v podobě odpisů podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, jednou provždy vyloučilo uznatelnost takových nákladů, a mělo tedy jakýsi „kontumační“ efekt.

V následujícím rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2010, č.j. 2 Afs 3/2009-62 se NSS zabývá podmínkami uplatnitelnosti daňových odpisů hmotného majetku. Dle správce daně daňový subjekt neoprávněně zahrnul do svých daňových nákladů odpisy dlouhodobého majetku, a to z toho důvodu, že nebyl schopen předložit doklad o nabývací ceně. Krajský soud v Ústí nad Labem v předcházejícím řízení konstatoval, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, jelikož neprokázal vstupní cenu majetku, nicméně tato skutečnost neopravňovala správce daně neuznat odpisy hmotného majetku vůbec. NSS v rozhodnutí o kasační stížnosti přisvědčil krajskému soudu v tom, že pro uplatnění odpisů je nutné prokázání vlastnického práva, avšak NSS odmítá právní názor krajského soudu, že pouhé prokázání tohoto vlastnického práva dostačuje. K tomu vysvětluje, že samotná konstrukce odpisů je založena na rozložení vstupní ceny hmotného majetku na dílčí částky, které jsou dále za podmínek vyplývajících z § 30 a násl. ZDP uplatňovány v následujících zdaňovacích obdobích jako nákladové (výdajové) položky, a to maximálně do výše vstupní ceny (§ 30 ZDP), a proto je pro odepisování hmotného majetku, který byl pořízen úplatně (§ 29 odst. 1 písm. a) ZDP), nezbytné prokázání jeho pořizovací ceny, která je v těchto případech vstupní cenou. Z výše uvedeného vyplývá, že podmínkou pro uplatnění odpisů hmotného majetku není pouze prokázání vlastnického práva daňového subjektu, nýbrž i předložení dokladu o výši nabývací ceny.

Posledním vybraným judikátem vztahující se k odpisům je rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2007, č.j. 8 Afs 32/2006. V daném případě NSS řešil otázku, zda technologická zařízení tvořící součást výrobního celku je možno odepisovat dříve, než je příslušným stavebním úřadem rozhodnuto o zkušebním provozu příslušné stavby (konkrétně šlo o kalolis a tlakovou nádobu jakožto součásti technologie rekonstruované čistírny odpadních vod).

Správce daně poukazoval na to, že pokud pro rekonstrukci čistírny odpadních vod bylo vydáno stavební povolení, může být stavební i technologická část stavby užívána pouze na základě vydaného kolaudačního rozhodnutí, případně povolení zkušebnímu provozu, nikoliv pouze na základě předání stavby dodavatelem. V návaznosti na to pak argumentoval, že z hlediska uplatňování odpisů z majetku musí být splněny podmínky stanovené daňovým předpisem, přičemž pro tyto účely není podstatné, zda je již majetek využíván k podnikatelské činnosti, ale zda byl uveden do užívání, k čemuž může dojít teprve po splnění všech povinností vyplývajících z právních předpisů.

NSS v rámci svého rozhodnutí o kasační stížnosti vyslovil, že užívání předmětných zařízení od okamžiku jejich instalace, tedy před vydáním souhlasu stavebního úřadu se zkušebním provozem stavby spočívající v rekonstrukci čistírny odpadních vod, nebylo v rozporu s požadavky stavebního zákona, neboť stavebním úřadem byl stanoven požadavek, aby k rekonstrukci čistírny odpadních vod docházelo za jejího plného provozu, tudíž aby nedocházelo k přerušení čištění. Za to, že daňový subjekt postupoval v souladu s požadavky stavebního úřadu, nemůže být následně nepřímo sankcionován ani správcem daně tím, že nebudou právě z tohoto důvodu uznány jeho daňové odpisy.

NSS tak uzavřel, že předmětná zařízení byla uvedena do užívání v souladu se stavebním zákonem i jeho prováděcími předpisy, a tedy v ještě v témže roce bylo možné zahájit jejich odpisování a pokračovat v něm i v roce následujícím. Uznání těchto odpisů je v daném případě v souladu se smyslem a účelem daňových odpisů, neboť daňový subjekt nepochybně vynaložil v rozhodném období náklady, formou odpisů postupně uplatňované, na zmíněná zařízení, která v tomto období rovněž provozoval za účelem dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů.

V návaznosti na pořízení majetku a následné odpisy je nutné zmínit i zůstatkovou cenu, která je rozdílem mezi vstupní cenou majetku a celkovou výší odpisů.¹⁶⁹

2.4 Zůstatková cena HM

V rozsudku NSS ze dne 10. 5. 2005, č.j. 6 Afs 15/2004–95, se NSS zabýval posouzením správnosti vstupní ceny majetku. Správce daně vydal dodatečný platební výměr, proti kterému se daňový subjekt odvolal, avšak Finanční úřad v Nymburku odvolání zamítl. Daňový subjekt se obrátil s žalobou na Městský soud v Praze, který ale žalobu zamítl. Proti tomuto rozsudku podal daňový subjekt kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky použitelnosti reprodukční pořizovací ceny jako daňově uznatelného výdaje.

Daňový subjekt se domníval, že byl povinen jako daňově uznatelný výdaj použít reprodukční pořizovací cenu na základě znaleckého posudku, jelikož původní vlastník nezapočal odpisování, a především ani odpisy uplatnit nemohl. Z tohoto důvodu dle daňového subjektu nemohl být aplikován § 29 odst. 1 ZDP, který říká, že v případech, kdy původní vlastník nezapočal odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného a nehmotného majetku vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval.

NSS konstatoval, že zákon rozlišení důvodů, proč původní vlastník majetek neodpisoval, nepodává, a tedy nebyl-li majetek původním vlastníkem odpisován, je pro nabyvatele vstupní cenou ta cena, jež byla původním vlastníkem evidována, aniž by bylo rozhodující, z jakých důvodů nebyly odpisy původním vlastníkem uskutečněny. Tvrzení daňového subjektu, že povinnost podávaná z § 29 odst. 1 ZDP nedopadá na případy, kdy původní vlastník započít odpisování nemohl, pak takový výklad nemá v textu zákona oporu. NSS potvrdil, že nezapočetí odpisování původním vlastníkem je tedy podle § 29 odst. 1 zákona objektivním stavem, který neovlivňují motivy původního vlastníka, jež ho k nezapočetí odpisování vedly, a to ani skutečnost, že původní vlastník odpisovat nezapočal, jelikož tak učinit ani nemohl. Z tohoto důvodu je dle § 29 odst. 1 ZDP u daňového subjektu vstupní cenou ta vstupní cena, ze které by původní vlastník uplatňoval odpisy. Kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

¹⁶⁹ § 29 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

Ve spojitosti s hmotným majetkem je důležité věnovat pozornost i rozdílu mezi technickým zhodnocením a opravou. Existují případy, kdy je obtížné určit, zda se jedná o opravu, anebo již o technické zhodnocení, přičemž vždy záleží na konkrétní situaci, nicméně správnému posouzení napomůže znalost neustále se vyvíjející judikatury na toto téma.

2.5 Technické zhodnocení vs. oprava

Technické zhodnocení, na rozdíl od opravy, je uplatňováno postupně prostřednictvím účetních a daňových odpisů. Definicí technického zhodnocení najdeme v § 33 ZDP.

V rozsudku NSS ze dne 27. 11. 2020, č.j. 2 Afs 335/2019–32, se NSS zabývá problematikou rozlišení oprav (jakožto výdajů daňové uznatelných dle § 24 odst. 1 ZDP) od technického zhodnocení (jež daňový subjekt neuplatňuje jednorázově, ale základ daně snižuje postupně, a to prostřednictvím odpisů, čímž dochází k časovému rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu po více zdaňovacích obdobích). V daném případě bylo sporné, jakým z výše uvedených způsobů mají být kvalifikovány vícepráce na akci označené „Oprava komunikace nádvoří“, spočívající v úpravách na kanalizaci, septiku a oplocení.

V případě kanalizace správce daně požadoval důkazy, které by srovnávaly stav kanalizace před opravou a po ní. Daňový subjekt připustil, že přímá dokumentace z postupu prací pořizována nebyla, avšak poukázal na projekt, dle něhož byla plánována jen prostá výměna kanalizačního potrubí, nikoliv zvýšení kapacity potrubí. V případě septiku daňový subjekt doložil původní stav septiku fotodokumentací pořízenou při provádění oprav (jako opravu vykázal pouze určitou malou část prací, většinu prací vykázal jako technické zhodnocení).

Pokud jde o oplocení, daňový subjekt prokazoval odůvodněnost účtování provedené činnosti jako opravy shodnou výškou opraveného plotu i použitím obdobného pletiva, vyjádřením zhotovitele, položkovým rozpočtem i fotografiemi opraveného plotu. Daňový subjekt tedy doložil, že řada činností byla prostou výměnou anebo nutným zprovozněním v důsledku havarijního stavu věcí. Správce daně však nevyhověl návrhu daňového subjektu na provedení výslechu svědků (jednak vedoucího stavební divize společnosti, která prováděla předmětnou stavbu, a dále bývalého správce budov, pamětníka původního stavu nádvoří i plotu a účastníka stavby původní kanalizace).

V rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu krajský soud vyslovil, že při hodnocení charakteru realizované úpravy není primárně důležitý její důvod či původní cíl, tedy ani subjektivní hodnocení výsledku původně očekávaného cíle daňovým subjektem, ale objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu, přičemž povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů podle § 24 ZDP leží na daňovém subjektu.

Uvedl, že na daňovém subjektu přitom leží povinnost pečlivě zdokumentovat technický stav věci před příslušným zásahem, přičemž jsou vyžadovány dostatečně průkazné prostředky jako technická dokumentace nebo z ní vycházející znalecký posudek. Ztotožnil se proto s postupem správce daně, který odmítl provedení výslechu svědků s poukazem, že daňovým subjektem navrhované výpovědi svědků by nebylo možné osvědčit jako důkaz prokazující charakter i rozsah stavebních úprav, a tedy že tyto stavební úpravy byly z daňového hlediska skutečně opravami. Nadto poukázal, že z dalších důkazních prostředků předložených daňovým subjektem vyplynulo, že veškeré práce (vč. těch na kanalizaci, septiku a oplocení) byly prováděny v rámci jedné stavební akce „Oprava komunikace nádvoří“ a tvořily z hlediska věcného, časového i účelového jeden celek, přičemž je nesporné, že v případě nádvoří došlo k technickému zhodnocení.

V rámci řízení o kasační stížnosti podané daňovým subjektem NSS nejprve ozřejmil, že zatímco oprava je pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením, technické zhodnocení přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, a lze jej tedy vnímat jako „opravu vyšší kvality“. Dále uvedl, že pro daňové účely je namísto vycházet z definice pojmu „oprava“ v § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., z čehož je zřejmé, že odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevede samo o sobě k závěru, že se jedná o opravu, kdy ani havarijní stav hmotného majetku sám o sobě nepředurčuje, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením.

NSS ve shodě s dřívější judikaturou konstatoval, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno k prokázání stavu majetku před započítáním stavebních prací a že z rozlišování opravy od technické zhodnocení není důležitý důvod realizace stavební úpravy či jí zamýšlený cíl.

NSS se však pozastavil nad odmítnutím návrhu na provedení důkazu svědeckými výpověďmi ze strany správního orgánu a následným posvěcením tohoto postupu

krajským soudem, který se ztotožnil s názorem správního orgánu, že navrhované výpovědi svědků by nebylo možné osvědčit jako důkaz prokazující charakter i rozsah úprav. NSS poukázal, že uvedený závěr je postaven na premise, že stav majetku před stavebními pracemi je nezbytné prokázat v tak vysoce odborné, technické a detailně přesné kvalitě, že tohoto standardu nejsou navržení svědkové a priori v žádném případě schopni dosáhnout. Takový rozsah důkazního břemene, je dle NSS natolik extrémní a v praxi běžných daňových subjektů natolik obtížně splnitelný a administrativně zatěžující, že jej nelze akceptovat.

NSS vysvětlil, že daňový subjekt je vždy povinen ohledně původního stavu prokázat základní funkční parametry zařízení, které má být dotčeno úpravami (resp. opraveno), a to v tom rozsahu a detailech, které jsou nutné pro funkční posouzení, zda se jedná o opravu (uvedení do původního stavu), či technické zhodnocení (nové zvýšení hodnoty věci). Oprava totiž musí být vždy pojímána především z funkčního hlediska; jedná se o udržení věci v řádném stavu (případně znovuuvedení do řádného stavu), a to bez podstatné změny jejich funkčních parametrů. Uzavřel tak, že není namístě vyžadovat po daňovém subjektu přesné popsání a doložení technického stavu věci v úplně všech detailech. Za naprosto nepřiměřené a neakceptovatelné pak obecně považuje požadavek na standard odpovídající předložení znaleckého posudku znalce z příslušného oboru vycházejícího z komplexní listinné technické dokumentace.

Za zmínku stojí také postřeh NSS, že není překážkou posouzení prací jako opravy, pokud nové či opravené díly budou „lepší“ než ty původní, neboť právě uvedení do perfektního (bezvadného), byť funkčně původního, stavu je smyslem opravy.

Mimo jiné je vhodné ve spojitosti s hmotným majetkem zmínit, že pokud daňový poplatník uvažuje již předem o možných opravách v budoucnu, lze vytvořit rezervu na pokrytí budoucích závazků. Ale i tato situace má v zákoně zakotvená pravidla, která mohou být v některých případech nejasná.

2.6 Rezervy na opravy

Rezervy a opravné položky jsou fiktivní výdaje tvořené podle zvláštního zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně. Uvedená zákon zakotvuje pouze daňově uznatelné rezervy, jiné účetní rezervy jsou považovány za daňově neuznatelné. K tématu této práce se vztahují zejména rezervy tvořené na opravy hmotného majetku.

Prvním zkoumaným judikátem je rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2011, č.j. 2 Afs 9/2011–55. V daném případě byla daňovému subjektu vyměřena dodatečnými platebními výměry daň z příjmu právnických osob za roky 2004 a 2005, a to z důvodu vyloučení nákladů spojených s tvorbou rezerv na opravu skladu. Tato rezerva byla tvořena v letech 2003-2005 a její předpokládané čerpání bylo v letech 2006-2007. Správce daně zamítl odvolání podaná daňovým subjektem, a proti těmto odvolacím rozhodnutím směřovala žaloba.

Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku posuzoval karty rezervy, jelikož daňový subjekt předložil jednu z roku 2003 a druhou z roku 2005. Mladší ze dvou karet byla soudem posouzena jako nevěrohodná a účelově vytvořená. Dále soud neuznal námitky týkající se oprav omítek prováděných již v roce 2003-2004 a následně i v roce 2006. Naopak krajský soud shledal důvodnou námitku týkající se neuznání tvorby rezerv na opravu 36 oken. Krajský soud proto zrušil napadená rozhodnutí správce daně pro vady řízení. Právě z tohoto důvodu správce daně podal kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právních otázek soudem.

Správce daně vyloučil z nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů náklady, které byly spojeny s tvorbou rezervy na opravu skladu. Dle správce daně je nutné posuzovat opravy jako celek, a proto není možné, aby daňový subjekt uspěl v části týkající se 36 oken, a nikoliv v části týkající se omítek.

Dle § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, se výše opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. NSS konstatoval, že vytváření rezerv na opravu majetku je výsledkem ekonomické úvahy daňového subjektu, přičemž zákon umožňuje rozložení nákladů do více období. Rovněž ale zákon předpokládá naplnění určitých podmínek pro poskytnutí tohoto zvýhodnění. NSS souhlasí s výrokem správce daně, že se rezerva tvoří jednotně na základě předem stanovených podmínek. Avšak konstatoval, že to neznamená, že nedodržení podmínek pro tvorbu či použití rezerv ohledně oddělitelné části opravy činí celou rezervu daňově neuznatelnou. Z toho vyplývá, že v případě dílčího pochybení v záměru či realizaci nebo nedoložení podkladů, dochází k neuznatelnosti pouze odpovídající části rezervy.

Rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, č.j. 7 Afs 111/2013-30, se zabýval případem, kdy byla daňovému subjektu doměřena daň z příjmu za rok 2007, proti čemuž podal odvolání,

keré bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě. Daňový subjekt následně podal žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, kterou se domáhal přezkoumání tohoto rozhodnutí z důvodu nesprávného výkladu ustanovení § 7 odst. 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu.

Krajský soud se neztotožnil s názorem daňového subjektu, že je nutné ustanovení § 7 odst. 7 zákona o rezervách nutno vykládat tak, že je rozhodující záměr poplatníka, který nesmí spočívat v tom, že by plánoval rezervu vytvářet pouze na jedno zdaňovací období. Dle Krajského soudu je podstatný faktický stav a to, že daňový subjekt splnil podmínky tvorby rezerv pouze za jedno zdaňovací období, je v rozporu se zmiňovaným ustanovením a jedná se o nedůvodné snížení základu daně. Jelikož krajský soud neshledal ani zbylé žalobní námitky důvodné, byla žaloba zamítnuta.

Proti rozhodnutí krajského soudu podal daňový subjekt kasační stížnost, ve které namítal, že postupoval zcela podle zákona o rezervách a krajský soud se nedostatečně zabýval jeho argumenty obsaženými v žalobě. NSS konstatoval, že stěžovatel nepostupoval dle zákona o rezervách, a to především proto, že tento zákon stanovuje jako jednu z podmínek uznatelnosti rezervy jako výdaje to, že tvorba rezervy probíhá v delším časovém horizontu, než je jeden rok. NSS neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto byla zamítnuta.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro daňový subjekt je u tvorby rezerv na opravu hmotného majetku podstatné, v kolika zdaňovacích obdobích rezervy skutečně tvořil, a nikoli pouze jeho záměr rezervy vytvářet.

Ve spojitosti s uznatelnými výdaji (náklady) souvisejícími s hmotným majetkem je v neposlední řadě příhodné zmínit i specifickou situaci přefakturace, jejíž právní úprava byla do ZDP vložena zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se novelizuje ZDP.

2.7 Výdaje souvztažně vynaložené na osvobozené či nezahrnuté příjmy

Jedna z podmínek, kterou musí výdaj splnit, aby byl daňově uznatelný, je nutnost, aby byla položka za výdaj považována samotným zákonem. Proto v případě, kdy daňový poplatník má příjmy, které jsou od daně osvobozené nebo nejsou zahrnuty do základu daně či jsou vyňaty mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění, výdaje, které s tímto příjmem souvisí, nemůže uplatnit. Jedná se o zásadu daňové souvztažnosti.

Z tohoto důvodu je pro poplatníka důležité, aby si důsledně zaznamenával, které výdaje souvisí s kterým příjmem.

Výjimka může nastat u tzv. přefakturace, kdy si může daňový poplatník uplatnit i nedaňový výdaj, a to ve specifické situaci, kterou upravuje § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Jedná se o případ, kdy dojde k proplacení původně nedaňového výdaje jiným subjektem. Uplatnění tohoto výdaje je možné do výše, v jaké byl proplacen. Tento postup však nelze uplatnit u nedaňových výdajů, které mají speciální daňový režim (např. rezervy, opravné položky, finanční leasing či odpisy). Konkrétní výpis těchto zvláštních režimů, na které se toto ustanovení vztahuje, je uveden v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb. Konkrétní podmínky uplatnitelnosti tohoto typu výdaje jsou uvedeny v rozsudku NSS ze dne 6. 9. 2017, čj. 6 Afs 26/2017-45, kdy bylo kasační stížností napadeno rozhodnutí Městského soudu v Praze, které potvrdilo tvrzení správních orgánů, že poplatník nesprávně odepsal pohledávku jako daňově uznatelný výdaj. S tvrzením poplatník nesouhlasil, a proto se obrátil na NSS, který potvrdil již předchozí judikaturní závěry, že v případě přefakturace je nutné splnit 4 podmínky. Zaprvé se jedná o výdaj (náklad), který není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 zákona o daních z příjmů, dále příjmy (výnosy) s tímto výdajem musí přímo souviset, třetí podmínkou je, že výdaj je daňově uznatelný jen do výše přímo souvisejících příjmů, a v neposlední řadě musí tyto příjmy ovlivnit výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Výše zmíněné podmínky nebyly v daném případě naplněny, proto byla kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná.

Ať už se jedná o výdaje spojené s pořízením hmotného majetku, o odpisy nebo například o rozlišování mezi technickým zhodnocením a opravami, častou příčinou sporů týkajících se těchto otázek je neznalost právní úpravy či její nepochopení, případně nejednoznačná či příliš obecná formulace samotné právní normy. V následující části budou proto představeny nástroje pro efektivnější posuzování otázky uplatnitelnosti výdajů a doporučení pro vhodné podpůrné důkazní prostředky.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Návrhová část práce předkládá praktické návody pro daňové poplatníky pro efektivnější uplatňování výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů spojených s hmotným majetkem. Dále nabízí prakticky použitelné rady pro eliminaci případných problémů a rizik, které mohou při uplatňování výdajů vzniknout, a doporučuje vhodné důkazní prostředky použitelné pro případy analyzované v předchozí části práce. Rovněž je v návrhové části věnována pozornost specifickému případu, a to esenciálním výdajům, se kterými se můžeme setkat například u oprav. Cílem vlastních návrhů řešení je použít zjištěné poznatky zpracované v předcházejících kapitolách.

3.1 Daňová uznatelnost výdajů

Poplatníci daně z příjmu fyzických i právnických osob mohou při rozlišování výdajů využít níže uvedenou tabulku (Tabulka č. 2), která napomůže daňovému subjektu vybraný výdaj zařadit.

Tabulka č. 2: Kategorizace výdajů¹⁷⁰

KATEGORIZACE VÝDAJŮ	PODMÍNKY	PO SPLNĚNÍ PODMÍNEK
Jedná se o výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP?	Nutné splnit obecné podmínky stanovené zákonem, které blíže přiblíženy v Tabulce č. 3.	Lze odečíst od dosažených příjmů
Jedná se o výdaj dle § 24 odst. 2 ZDP?	Ustanovení obsahuje taxativní výčet výdajů (např. odpisy, zůstatková cena hmotného majetku či rezervy) a specifické podmínky jejich daňové uznatelnosti , které musí být splněny. Současně musí být splněny obecné podmínky uvedené v § 24 odst. 1 ZDP.	Lze odečíst od dosažených příjmů
Jedná se o výdaj dle § 25 ZDP?	Ustanovení obsahuje taxativní výčet výdajů, které jsou daňově neuznatelné , a podmínky daňové neuznatelnosti , které musí být splněny.	Nelze odečíst od dosažených příjmů

¹⁷⁰ Vlastní zpracování dle: zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

Z informací uvedených v předchozí tabulce č. 2 vyplývá, že výčet výdajů uvedených v §24 odst. 2 ZDP je doplněn dílčími podmínkami uplatnitelnosti daného výdaje. Naopak v případě výdajů spadajících pod § 24 odst. 1 ZDP je nutné splnit podmínky, které jsou uvedeny velmi obecně, a právě proto dochází často k nejasnostem a nesprávnému zařazení výdaje. Pro přehled, zda lze výdaj považovat za uplatnitelný, slouží následující tabulka (Tabulka č. 3), která navíc zahrnuje zaškrtačací políčka pro označení splnění podmínek.

Tabulka č. 3: Podmínky uznatelnosti výdajů¹⁷¹

PODMÍNKA	MOŽNÁ RIZIKA	POVINNOST/ DOPORUČENÍ	JUDIKATURA
<input type="checkbox"/>	<p>Výdaj je prokazatelný</p> <p>Důkazní břemeno nese daňový subjekt, v případě, kdy poplatník břemeno neunes, výdaj nemusí být při daňové kontrole uznán a může mu být vyměřeno penále.</p> <p>Musí být splněny následující náležitosti:</p> <p><input type="checkbox"/> Výdaj byl fakticky vynaložen (bylo zapláceno)</p> <p><input type="checkbox"/> Zboží bylo předáno/slужba byla provedena v tvrzeném čase a rozsahu</p> <p><input type="checkbox"/> Existuje soulad mezi reálnými skutečnostmi a údaji na účetním dokladu</p>	<p>Disponovat nejen účetními doklady, které jsou formálně bez vad, ale i dalšími důkazními prostředky. Např.</p> <ul style="list-style-type: none"> • předávací protokol • písemná kupní smlouva • fotodokumentace • e-mailová komunikace • svědecká výpověď (pozn.: zatímco svědecká výpověď zaměstnance daňového subjektu je možná, výpověď fyzické osoby, která je statutárním orgánem daňového subjektu, nemůže být jako výpověď svědka hodnocena) 	<ul style="list-style-type: none"> • rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2011, čj. 1 Afs 18/2011-117 • rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2018, čj. 9 Afs 305/2017-135 • rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109

¹⁷¹ Vlastní zpracování dle: zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

	PODMÍNKA	MOŽNÁ RIZIKA	POVINNOST/ DOPORUČENÍ	JUDIKATURA
<input type="checkbox"/>	Existuje souvislost mezi očekávaným příjmem a výdajem	Výdaj musí souviset s podnikatelskou činností a je nutné prokázat vztah výdaje s očekávanými zdanitelnými příjmy.	Korelace se nemusí projevit ve výdajích, ale je nutné prokázat, že minimálně započalo uskutečňování podnikatelského záměru, se kterým výdaj souvisí (např. zpracování projektové dokumentace)	<ul style="list-style-type: none"> •rozsudek NSS ze dne 1. 4.2004, čj. 2 Afs 44/2003-73 •rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82
<input type="checkbox"/>	Očekávaný příjem je zdanitelný	V případě, kdy poplatník disponuje více příjmy, je nutné rozlišovat výdaje, které souvisí s osvobozenými příjmy či s příjmy, které nejsou předmětem daně.	Pro oddělení v rámci daňové evidence může sloužit zavedení středisek, vedení více bankovních účtů nebo například rozdělení pokladen pro různé příjmy a s nimi souvisejícími výdaji.	•rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2011, čj. 8 Afs 19/2010-125
<input type="checkbox"/>	Disponuji řádnou daňovou evidencí	Daňově uznatelné výdaje musí být v daném zdaňovacím období fyzicky uhrazeny.	Daňová evidence musí obsahovat údaje o příjmech a výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně. Nutné dodržet alespoň minimální náležitosti účetních dokladů.	<ul style="list-style-type: none"> •rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2018, čj. 10 Afs 381/2017-46 •rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73
<input type="checkbox"/>	Výdaj nebyl dosud uplatněn	Každý výdaj lze uplatnit pouze jednou.	Nutnost vedení pečlivé evidence.	•rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2014, čj. 5 Afs 26/2012-31
<input type="checkbox"/>	Uplatněno ve výši stanovené zákonem	Výše uplatnitelnosti u některých výdajů je limitována zákonem (ZDP nebo zvláštními předpisy).	Jedná se především o odpisy dlouhodobého majetku, finanční leasing nebo například cestovní náhrady.	•rozsudek ze dne 20. 12. 2006, čj. 2 Afs 39/2006-79

V případě, kdy daňový subjekt splní všechny stanovené povinnosti a postupuje v souladu s výše uvedenými doporučeními, není u něj namístě se obávat závěrů daňové kontroly. Ovšem nelze zapomenout na splnění jednotlivých náležitostí účetních dokladů, protože například pokud je doklad vystaven jinou osobu, než která plnění ve skutečnosti uskutečnila, tento účetní doklad nemůže být brán jako relevantní. K určení, zda je doklad bez vad, slouží následující tabulka (Tabulka č. 4).

Tabulka č. 4: Náležitosti účetního dokladu¹⁷²

NÁLEŽITOSTI ÚČETNÍHO DOKLADU		JUDIKATURA
<input type="checkbox"/>	označení účetního dokladu	• rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109
<input type="checkbox"/>	obsah účetního případu a jeho účastníky	
<input type="checkbox"/>	peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství	• rozsudek NSS ze dne 5. 8. 2010, čj. 9 Afs 7/2010-181
<input type="checkbox"/>	okamžik vyhotovení účetního dokladu	
<input type="checkbox"/>	okamžik uskutečnění účetního případu, pokud se neshoduje s okamžikem vyhotovení dokladu	• rozsudek NSS ze dne 23. 12. 2011, čj. 7 Afs 82/2011-137
<input type="checkbox"/>	podpisový záznam podle § 33 odst. 4 ZUC osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.	

Účetní doklady, které splňují podmínky dané ZDP, jsou podstatné pro účetnictví a je i v zájmu daňového poplatníka disponovat bezvadnými doklady. Existují ale i případy, kdy daňový subjekt tyto doklady nemá nebo byly označeny jako nedůvěryhodné. Ve specifických případech lze ale uvažovat o uplatněné esenciálních výdajů.

3.2 Esenciální výdaje

Zajímavou oblastí jsou bezpochyby esenciální výdaje a jejich daňová uznatelnost. NSS definoval esenciální výdaje v rozsudku ze dne 31. 5.2017, č. j. 2 Afs 160/2016–38, přičemž za esenciální výdaje se považují ty výdaje, které musely být pro dosažení příjmů vynaloženy, ale jejich skutečná výše nebyla daňovým subjektem spolehlivě prokázána. Tyto výdaje nelze zcela opomenout, a to alespoň v minimálně nutné vynaložené výši. V praxi se často jedná o případy, kdy stavební společnost využije například u oprav dlouhodobého hmotného majetku, které byly provedeny pracovníky konajícími nelegální práci a nedisponuje tedy potřebnými doklady k prokázání výdaje.¹⁷³

¹⁷² Vlastní zpracování dle: zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷³ MATUŠTÍK, Radek. Esenciální náklady u rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. EY.com [online]. 26. dubna 2022 [cit. 2022-05-02]. Dostupné z: https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/2022/esencialni-naklady-u-rozsireneho-senatu-nejvyssiho-spravniho-soudu

Daňový subjekt nemůže sám označit vybranou část výdajů za esenciální, k tomuto kroku dochází až v případě, kdy již předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, a to bez toho, aniž by byla zpochybněna existence samotného výdaje, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat onu skutečnou výši výdajů.¹⁷⁴ V tomto případě je na místě uznat daňovému subjektu výdaj v alespoň minimální nutné vynaložené výši. Správce daně proto přistupuje ke stanovení daně pomocí pomůcek. Tyto pomůcky mohou být například *důkazní prostředky, které správce daně nezpochybnil* (správně vedené účetnictví), *podaná vysvětlení* (svědecká výpověď), *poznatky správce daně získané při správě daní nebo porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností*.¹⁷⁵

Tedy v případě, kdy daňovému subjektu byla zpochybněna podstatná část účetnictví, a tedy z něj správce daně nemůže vycházet, má daňový poplatník možnost nechat si uznat ty výdaje, u kterých není pochybnost o jejich existenci (běžně například ve stavebnictví).

Pro použití pomůcek nelze stanovit žádný jednotný postup, vždy se jedná o specifickou situaci a záleží na správci daně jaký postup bude zvolen. Zjištěné poznatky z judikatury byly proto rozříděny do následující tabulky, aby vytvořily alespoň minimální přehled pro daňový subjekt.

Tabulka č. 5: Esenciální náklady¹⁷⁶

PRÁVNÍ OTÁZKA	PODMÍNKY, POVINNOSTI A DOPORUČENÍ	JUDIKATURA
Jaký je rozdíl mezi stanovením daně dokazováním a stanovením podle pomůcek?	Míra spolehlivosti Daň stanovená pomocí pomůcek je vždy pouze odhad správce daně. Přesnost stanovení daně Při použití pomůcek nelze předpokládat stejnou míru přesnosti.	<ul style="list-style-type: none"> • rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29

¹⁷⁴ Rozsudek NSS ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/020–45.

¹⁷⁵ Rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40.

¹⁷⁶ Vlastní zpracování dle: zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.

PRÁVNÍ OTÁZKA	PODMÍNKY, POVINNOSTI A DOPORUČENÍ	JUDIKATURA
Kdy dojde ke stanovení daně pomůckami?	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pokud dojde k neunesení důkazního břemene při dokazování 2. Dále pokud nelze stanovit daň dokazováním (vzhledem k nevěrohodnému účetnictví) 3. A zároveň lze spolehlivě stanovit daň podle pomůcek 	<ul style="list-style-type: none"> • rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2021, č. j. 1 Afs 216/2021–64 • rozsudek NSS ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/020–45 • rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142
Jaké je při řízení postavení daňového subjektu?	Omezené, jelikož správce daně si může pomůcky opatřit sám	<ul style="list-style-type: none"> • rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74
Jak předcházet stanovení daně pomůckami?	Disponovat potřebnými důkazními prostředky.	<ul style="list-style-type: none"> • rozsudek NSS ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/020–45
Kdy se jedná o esenciální výdaje?	Pokud není pochyb, že výdaj musel být vynaložen a nelze je opomenout (např. při opravě nemovitosti musely být provedeny stavební práce)	<ul style="list-style-type: none"> • rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. Afs 160/2016–38
V jaké výši budou uznatelné?	Minimální nutně vynaložené výši zjištěné na základě použitých pomůcek	<ul style="list-style-type: none"> • rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011–147
Jak se lze bránit?	<p>Podáním vyjádření v průběhu seznamování s použitými pomůckami. Následně podání odvolání.</p> <p>Vhodná argumentace:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Namítnutí, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování • Zpochybnění kvality použitých pomůcek • Namítnutí nesprávného hodnocení pomůcek • Namítnutí procesního pochybení 	<ul style="list-style-type: none"> • rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014–77 • rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2007, č. j. 7 Afs 84/2006-92

K otázce esenciálních výdajů neexistuje jednotný závěr, který by určil způsob náhradního způsobu stanovení daně, existují dva judikатурní pohledy, kdy v prvním případě se k přechodu na pomůcky lze přistoupit po podstatném zpochybnění určitého, i

když marginálního, druhu výdajů.¹⁷⁷ Druhý pohled konstatuje, že ani neuznání konkrétního nákladu nemůže být jediným důvodem ke stanovení daně pomocí pomůcek, rozhodující je i *poměr vyloučených výdajů* k celkovým výdajům.¹⁷⁸ Tento způsob určení daně nelze aplikovat tam, kde běžné principy dokazování či hmotněprávní úprava nabízejí řešení.¹⁷⁹

Způsob stanovení daně pomůckami vede k daňovým podvodům a vytvoření nerovného prostředí, které vede k diskriminaci ostatních subjektů, kterým byla daň stanovena dokazováním.¹⁸⁰ Avšak s ohledem na skutečnost, že pro daňový subjekt je výsledek stanovení daně pomocí pomůcek předem těžko odhadnutelný, nelze jinak než doporučit daňovému subjektu, aby nespoléhal na možné stanovení daně tímto způsobem a opatřil si všechny potřebné důkazní prostředky včetně účetních dokladů, které jsou bez vad. V případě oprav lze tedy doporučit pořízení fotodokumentace před započítáním prací a po jejich dokončení, dále například faktury nebo písemné smlouvy s dodavateli, pracovní smlouvy a příslušnou technickou dokumentaci, stavební deník, soupisy provedených prací nebo předávací protokoly a zápisy z kontrolních dnů.

3.3 Podpůrné důkazní prostředky

Ke značné části sporů by nemuselo dojít, pokud by měl daňový subjekt dostatečné důkazní prostředky pro podložení svého účetnictví. Jak bylo řečeno výše, účetní doklady není vždy dostačující, proto se doporučuje disponovat více podpůrnými důkazními prostředky. V následující tabulce jsou uvedeny vybrané judikáty vztahující se k výdajům souvisejícím s hmotným majetkem z analytické části a doporučené důkazní prostředky k těmto výdajům.

177 MATUŠTÍK, Radek. Esenciální náklady u rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. EY.com [online]. 26. dubna 2022 [cit. 2022-05-02]. Dostupné z: https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/2022/esencialni-naklady-u-rozsireneho-senatu-nejvyssiho-spravniho-soudu

178 Ibid.

179 JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury [online].

180 LIŠKA, Michal. Esenciální výdaje. In Přímé daně a jejich správa v judikatuře. Přímé daně a jejich správa v judikatuře. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 39-47. Spisy Právnické fakulty MÚ, řada teoretická, Edice Scientia, sv. č. 635. ISBN 978-80-210-9084-2.

Tabulka č. 6: Doporučené důkazní prostředky¹⁸¹

Č. J.	PRÁVNÍ OTÁZKA	PODMÍNKY A DOPORUČENÍ	VHODNÉ DŮKAZNÍ PROSTŘEDKY
10 Afs 346/2020-43	Jedná se o běžné provozní výdaje (náklady) nebo o výdaje investiční?	Prokázání souvislosti mezi vynaloženými výdaji a pořízením hmotného majetku musí být jednoznačné.	<ul style="list-style-type: none"> • výroční zprávy • zadání zpracování studie • projektová dokumentace
3 Afs 177/2016-45 2 Afs 335/2019-32	Oprava nebo technické zhodnocení?	Prokázání stavu před provedením úprav a po jejich provedení, jejich důvod (např. havarijní stav) nebo cíl (obnovit funkčnost) není podstatný pro rozhodnutí, zda se jedná o opravu nebo technické zhodnocení. Nutné je objektivní posouzení, nikoli subjektivní.	Fotodokumentace stavu před a po provedení úprav Znalecký posudek Svědecká výpověď Stavební deník Technická dokumentace
2 Afs 3/2009-62	Došlo k tvrzené skutečnosti?	Předložené důkazy musí být věrohodné (např. doložitelné více důkazy a tvrzené od počátku řízení) a bez vad.	Písemná smlouva Svědecká výpověď Faktury
2 Afs 3/2009-62	Jak prokázat vstupní cenu hmotného majetku?	Nelze uznat odpisy pouze na základě prokázání vlastnického práva, je nutné prokázat i pořizovací cenu.	Inventární karta majetku Písemná smlouva Faktury
2 Afs 9/2011 - 55	Je rezerva daňově uznatelná?	Rezervy na opravu hmotného majetku jsou jedny z nejčastějších rezerv. Je nutné splnit věcné, osobní i technické podmínky.	Karta rezervy Položkový rozpočet Plán rezervy Soupis provedených prací

Daňovému subjektu tedy nelze než doporučit, aby za účelem předejití budoucím sporům průběžně obstarával a pečlivě evidoval důkazní prostředky vztahující se k výdajům souvisejícím s hmotným majetkem, neboť mnohdy je obtížné potřebné důkazní prostředky získat zpětně.

181 Vlastní zpracování dle: rozsudku NSS ze dne 28. 12. 2021, č.j. 10 Afs 346/2020–43, rozsudku NSS ze dne 28. 8. 2013, č.j. 8 Afs 30/2012–32, rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2017, č.j. 3 Afs 177/2016–45, rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2010, č.j. 2 Afs 3/2009–62 a rozsudku NSS ze dne 14. 6. 2011, č.j. 2 Afs 9/2011–55.

ZÁVĚR

Cílem práce bylo systematizovat závěry dovozené judikaturou ve správním soudnictví v oblasti uplatňování výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které souvisejí s pořízením a správou hmotného majetku. Dalším cílem práce bylo poskytnutí nástroje pro efektivnější posuzování výdajů a jejich daňové uznatelnosti.

V úvodní *teoretické části práce* byly představeny teoretické poznatky a představena důležitost judikatury. Její význam pramení především ze skutečnosti, že pro zákonodárce je téměř nemožné v právních předpisech konkrétně pojmenovat všechny možné situace, na něž má norma dopadat, a proto se často uchyluje k obecně formulovaným právním normám. Úkolem soudů je pak tyto právní normy správně interpretovat a aplikovat na řešené případy, a to pokud možno shodným způsobem ve všech skutkově obdobných případech. V *analytické části* byla nejprve popsána důležitost unesení důkazního břemene při daňové kontrole a následně byly zpracovány vybrané judikáty ze zvolené oblasti. Jeden z hlavních poznatků, které z analýzy judikátu vyplývá je neunesení důkazního břemene z důvodu nedostatečného prokázání všech skutečností či z důvodu vadných účetních dokladů. Tyto doklady byly často s vadami, neúplné či nevěrohodné vlivem nedostatečných podpůrných důkazů. V *návrhové části* byly představeny poznatky zjištěné z předcházejících kapitol práce a ke zkoumaným případům z analytické části byly doporučeny vhodné podpůrné důkazní prostředky, které by předešly možnému obdobnému sporu. Rovněž tato část práce obsahuje prakticky použitelné návody pro daňového poplatníka, který si uplatňuje výdaje související s pořízením a správou hmotného majetku. Mimo jiné se autorka navíc zaměřila i na zvláštní případ esenciálních výdajů. Avšak s ohledem na to, že tato otázka byla dne 6. dubna 2022¹⁸² postoupena rozšířenému senátu NSS, je možné že se dočkáme změny dosavadního přístupu k této otázce.

Hlavním přínosem této práce je především návrhová část, jelikož zodpovídá vybrané otázky z oblasti výdajů spojených s pořízením a správou hmotného majetku. Taktéž je přínosná analýza judikátů českých správních soudů z vybrané oblasti a vyvození doporučení pro plátce.

¹⁸² Usnesení NSS ze dne 6. dubna 2022, č.j. 8 Afs 296/2020-106.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

1. BARÁKOVÁ, Martina. Stanoviska nejvyšších soudů: efektivní prostředek sjednocování judikatury nebo přežitek socialistické justice? *Časopis pro právní vědu a praxi*. [Online]. 2016, č. 2, s. 245-258. [cit. 2021-03-05]. Dostupné z: <https://journals.muni.cz/cpvp/article/view/5437>
2. BOBEK, Michal, Zdeněk KÜHN a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013. ISBN 978-80-87284-35-3.
3. DĚRGEL, Martin. *Příjmy z kapitálového majetku podle § 8 ZDP*. Portál DAUČ [online]. 2012 [cit. 2021-03-20]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=41277>
4. FUČÍK, Ivan. Rozhoduje finanční správa v souladu s judikátory správního soudnictví? *Grant Thornton* [online]. 2018 [cit. 2021-03-29]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/rozhoduje-financni-sprava-v-souladu-s-judikaty-spravniho-soudnictvi/>
5. HABERLE, Ondřej. Ústavní problémy v rozhodovací praxi soudů ve správním soudnictví. *Správní právo*. 7/2015, s. 8. ISSN 0139-6005.
6. HARVÁNEK, Jaromír. *Právní teorie*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-458-9.
7. HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP, 2021. ISBN 978-80-907398-4-0.
8. JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury [online]. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. *Daně* (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8.
9. JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury [online]. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. *Daně* (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8.
10. JAROŠ, Tomáš. Daňová uznatelnost nákladů ve světle aktuální judikatury. Odborný portál DAUC.cz [online]. Wolters Kluwer ČR, ©2019, 21. 10. 2019 [cit. 2020-11-08]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=269367>
11. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

12. LIŠKA, Michal. Esenciální výdaje. In *Přímé daně a jejich správa v judikatuře. Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 39-47. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, Edice Scientia, sv. č. 635. ISBN 978-80-210-9084-2.
13. MATUŠTÍK, Radek. Esenciální náklady u rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. EY.com [online]. 26. dubna 2022 [cit. 2022-05-02]. Dostupné z: https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/2022/esencialni-naklady-u-rozsireneho-senatu-nejvyssiho-spravniho-soudu
14. Nález Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 3755/17 ze dne 15. srpna 2018, www.nalus.cz
15. Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 117/07 ze dne 20. 6. 2007, www.nalus.cz
16. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 59/2000 ze dne 20. června 2001, [ww.nalus.cz](http://www.nalus.cz).
17. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/02 ze dne 18. června 2002, www.nalus.cz.
18. NIGRIN, Jiří. *Výdaje uplatnitelné u jednotlivých typů příjmů*. DU.cz [online]. Verlag Dashöfer, 2020 [cit. 2021-03-24]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/vydaje-uplatnitelne-u-jednotlivych-typu-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Epk56B7S82UjHgUf7uT-jVE/>
19. NOVÁK, Antonín. Cesta k nové právní úpravě správního soudnictví aneb několik poznámek k historickému vývoji správního soudnictví v Českých zemích. *Epravo.cz* [online]. 2003 [cit. 2021-03-03]. Dostupné z: https://www.epravo.cz/top/clanky/cesta-k-nove-pravni-uprave-spravniho-soudnictvi-aneb-nekolik-poznamek-k-historickemu-vyvoji-spravniho-soudnictvi-v-ceskych-zemich-21770.html?mail&fbclid=IwAR1as3UkiFf6uRX237jocOeN1NVqi6uakWBHxAfQQOyJgVmSk_tVVgzjQys
20. PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-144-4.
21. PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. V Praze: C.H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7.
22. PRŮCHA, Petr. K ústavním základům správního soudnictví. *Správní právo*. Praha: Ministerstvo vnitra ČR, 2018, roč. 51, 1-2, s. 56-71. ISSN 0139-6005.
23. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. září 2008, č. j. 2 As 57/2008-84, www.nssoud.cz.

24. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. října 2013, č.j. 22 Af 186/2011–45, www.nssoud.cz.
25. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. dubna 2004, čj. 2 Afs 44/2003-73, www.nssoud.cz.
26. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. května 2005, č.j. 6 Afs 15/2004–95, www.nssoud.cz.
27. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. listopadu 2020, č. j. 1 Afs 205/020–45, www.nssoud.cz.
28. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. července 2012, č. j. 8 Afs 70/2011–147, www.nssoud.cz.
29. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. září 2018, čj. 9 Afs 305/2017-135, www.nssoud.cz.
30. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. června 2011, č.j. 2 Afs 9/2011–55, www.nssoud.cz.
31. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. února 2007, č. j. 7 Afs 84/2006-92, www.nssoud.cz.
32. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. listopadu 2018, čj. 10 Afs 381/2017-46, www.nssoud.cz.
33. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. července 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, www.nssoud.cz.
34. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2014, č. j. 8 Afs 29/2014–77, www.nssoud.cz.
35. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. srpna 2008, č.j. 8 Afs 32/2006-72, www.nssoud.cz.
36. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. ledna 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, www.nssoud.cz.
37. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82, www.nssoud.cz.
38. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. března 2011, čj. 8 Afs 19/2010-125, www.nssoud.cz.
39. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. února 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, www.nssoud.cz.

40. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. prosince 2006, čj. 2 Afs 39/2006-79, www.nssoud.cz.
41. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. prosince 2011, čj. 7 Afs 82/2011-137, www.nssoud.cz.
42. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2014, č.j. 7 Afs 111/2013-30, www.nssoud.cz.
43. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. července 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142, www.nssoud.cz.
44. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. listopadu 2020, č.j. 2 Afs 335/2019-32, www.nssoud.cz.
45. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. prosince 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109, www.nssoud.cz.
46. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. prosince 2021, č.j. 10 Afs 346/2020-43, www.nssoud.cz.
47. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. srpna 2013, čj. 8 Afs 30/2012-32, www.nssoud.cz.
48. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. srpna 2013, č.j. 7 Afs 77/2012-31, www.nssoud.cz.
49. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2004, č.j. 2 As 22/2004-68, www.nssoud.cz.
50. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2010, č.j. 2 Afs 3/2009-62, www.nssoud.cz.
51. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2014, čj. 5 Afs 26/2012-31, www.nssoud.cz.
52. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, www.nssoud.cz.
53. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2011, čj. 1 Afs 18/2011-117, www.nssoud.cz.
54. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2017, č. j. Afs 160/2016-38, www.nssoud.cz.
55. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2017, č.j. 3 Afs 177/2016-45, www.nssoud.cz.

56. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. listopadu. 2021, č. j. 1 Afs 216/2021–64, www.nssoud.cz.
57. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. srpna 2010, čj. 9 Afs 7/2010-181, www.nssoud.cz.
58. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. září 2017, čj. 6 Afs 26/2017-45, www.nssoud.cz.
59. Rozšířený senát. *Nejvyšší správní soud* [online]. 2013 [cit. 2021-03-05]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Rozsireny-senat/art/569?menu=267>
60. SCHELLEOVÁ, Ilona. *Organizace soudnictví a právní služby*. Praha: Alfa Publishing, 2006. Právo studium. ISBN 80-868-5139-7.
61. *Schéma výpočtu základu daně z příjmů FO za rok 2020*. IPodnikatel.cz [online]. 2020 [cit. 2021-03-21]. Dostupné z: <https://www.ipodnikatel.cz/schema-vypoctu-zakladu-dane-z-prijmu-fo/>
62. *Schéma výpočtu základu daně z příjmů PO*. IPodnikatel.cz. [online]. 2020 [cit. 2021-03-21]. Dostupné z: <https://www.ipodnikatel.cz/schema-vypoctu-zakladu-dane-z-prijmu-po/>.
63. SLÁDEČEK, Vladimír a Veronika TOMOSZKOVÁ. *Správní soudnictví v České republice a ve vybraných státech Evropy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-518-2.
64. ŠIROKÝ, Jan. *Psaní a prezentace odborných textů*. Praha: Leges, 2019. Praktik (Leges). ISBN 978-80-7502-340-7.
65. TVRDÍKOVÁ, Linda. Důležitost kontextu při používání judikatury. In: *Časopis pro právní vědu a praxi* [online]. 2020, č. 4. 2020, s. 587-612 [cit. 2021-12-12]. ISSN 1805-2789. Dostupné z: <https://doi.org/10.5817/CPVP2020-4-3>
66. Usnesení NSS ze dne 6. dubna 2022, č.j. 8 Afs 296/2020-106.
67. Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.
68. Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.
69. VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-77552-926-8.

70. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ze dne 6. listopadu 2002.
71. VYCHOPĚŇ, Jiří. *Meritum Daň z příjmů 2020*. Praha: ASPI, 2020. ISBN 978-80-7598-774-7.
72. ZAHRADNÍKOVÁ, Radka. Správní soudnictví a jeho dvě „větve“. *Soudce* [online]. 01/2009, s. 21 [cit. 2021-03-02]. ISSN 1211-5347. Dostupné z: <https://www.law.muni.cz/sborniky/dp08/files/pdf/obcan/zahradnikova.pdf>
73. Zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony ze dne 23. října 2014.
74. Zákon č. 280/2009 Sb., daňového řádu ze dne 22. července 2009 ve znění pozdějších předpisů.
75. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.
76. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.
77. Zákon č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů.
78. Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění účinném od 1. 1. 1992.
79. Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.
80. Zákona č. 151/2002 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím soudního řádu správního ze dne 21. března 2002.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Dělení příjmů ¹⁴	- 13 -
Obrázek č. 2: Základ daně FO ²⁹	- 17 -
Obrázek č. 3: Základ daně PO ³¹	- 18 -

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Koncepce důkazního břemene	- 43 -
Tabulka č. 2: Kategorizace výdajů	- 56 -
Tabulka č. 3: Podmínky uznatelnosti výdajů.....	- 57 -
Tabulka č. 4: Náležitosti účetního dokladu	- 59 -
Tabulka č. 5: Esenciální náklady	- 60 -
Tabulka č. 6: Doporučené důkazní prostředky	- 63 -

SEZNAM SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČR	Česká republika
DPFO	Daň z příjmu fyzických osob
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
Ibid	ibidem – tamtéž
Listina	ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.
NSS	Nejvyšší správní soud
OSŘ	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád
SŘS	zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní
Ústava	ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů.
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZUC	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1992, ve znění pozdějších předpisů