15. 2. 2022

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Esenciální výdaje optikou judikatury Nejvyššího správního soudu

V daňovém právu zjednodušeně platí, že každému zdanitelnému příjmu odpovídá rovněž nějaký (daňově uznatelný) výdaj. Přesto se daňové subjekty nezřídka dostávají do situace, kdy v rámci daňové kontroly nejsou schopni prokázat výši vynaložených výdajů, ač není sporu o jejich existenci. V takových případech pak může přijít v úvahu přiznání tzv. esenciálních výdajů, tedy výdajů v minimální nutně vynaložené výši.

Uplatňování výdajů za účelem snížení základu daně z příjmů je předně upraveno v § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, který stanoví, že *„výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“. Pokud tedy daňový subjekt v daňovém tvrzení vykazuje daňově uznatelné výdaje, měl by současně být schopen spolehlivě prokázat jejich existenci a výši.[1]

Pokud však daňový subjekt v tomto ohledu neunese své důkazní břemeno, tedy nebude možné stanovit daň dokazováním, přichází v úvahu přechod na stanovení daně pomocí daňových pomůcek. Tento postup je upraven v § 98 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že *„nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek [tj. podle § 98 daňového řádu, pozn. autora], které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem*“. **Přechod na stanovení daně pomocí pomůcek je pak předpokladem pro uplatnění esenciálních výdajů**.

Co jsou to esenciální výdaje?

Esenciální výdaje představují takové výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy, avšak jejich skutečná výše nebyla daňovým subjektem spolehlivě prokázána.[2] Jedná se tedy o výdaje v minimálně nutné vynaložené výši.

Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi opakovaně zdůraznil, že uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tak daňovému subjektu část jeho majetku, musí přiznat rovněž relevantní část výdajů, a to alespoň objektivně minimálně nutných na dosažení těchto příjmů.[3] Jiným slovy platí, **že jedná-li se o výdaje, které zjevně musely být za účelem dosažení zdanitelných příjmů vynaloženy, avšak jejich výše nebyla prokázána, není možné takové výdaje zcela opomenout**.[4] A právě v takovém případě je možné hovořit o přiznání esenciálních výdajů.

Esenciální výdaje tak přichází v úvahu např. v situaci, *„kdy daňovým subjektem předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, aniž byla zpochybněna samotná existence zboží, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s pořízením zboží, je namístě daňovému subjektu uznat výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši [tzv. esenciální výdaje, pozn. autora].*“ [5] Další typickou oblastí, ve které je možné uplatnit esenciální výdaje, je stavebnictví. Pokud například dojde k výstavbě stavby, je logické, že stavební

práce musely být někým provedeny (nešlo-li o svépomoc daňového subjektu) a stavební materiál někým dodán. V těchto případech však bude zpravidla sporné, v jakém rozsahu byly stavební práce poskytnuty a za jakou částku byl stavební materiál dodán, nikoliv samotná existence těchto výdajů.[6]

Předpoklady pro uplatnění esenciálních výdajů

Nejvyšší správní soud již několikrát dovodil, že uznat esenciální výdaje lze pouze v situaci, kdy je daň stanovena právě pomocí daňových pomůcek.[7] V opačném případě je daň stanovena v rámci dokazování, tj. výše deklarovaných výdajů je postavena na jisto a esenciální výdaje tudíž nepřipadají v úvahu.

Daňový řád pak stanoví podmínky pro přechod ke stanovení daně pomocí daňových pomůcek, avšak velmi obecně; je vyžadováno toliko nesplnění některé, blíže nespecifikované, zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu a přímá souvislost mezi tímto jednáním a nemožností stanovení daně pomocí dokazování (tj. za součinnosti daňového subjektu).[8] Judikatura Nejvyššího správního soudu ovšem dovodila, že skutečnost, že daňový subjekt není schopen prokázat vynaložení některých deklarovaných výdajů, ještě sama o sobě nezpůsobuje nemožnost stanovení daně dokazováním.[9] Nemožnost stanovení daně pomocí dokazování, jakožto jedna z podmínek pro stanovení daně pomocí daňových pomůcek, je totiž splněna až tehdy, **kdy správce daně z předloženého účetnictví nemůže vůbec vycházet, neboť byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací schopnost jako celku**.[10]

Uvedený závěr byl pak Nejvyšším správním soudem několikrát potvrzen, a to například v rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 - 43, ve kterém soud uzavřel, že uznat esenciální výdaje lze v případech, *„kdy nebylo pochyb o existenci výdajů (sporná byla jejich výše) a dále – a to především – vždy se jednalo o situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví daňových subjektů a daň tak měla být stanovena na základě pomůcek“*.[11]

Sporné ovšem zůstává, za jakých okolností je třeba stanovit daň pomocí daňových pomůcek, resp. kdy už nelze stanovit daň pomocí dokazování. Tato otázka byla pak předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, který dospěl k závěru, že *„pro použití pomůcek nelze stanovit algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. […] Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu“*.[12]

V tomto ohledu je nicméně potřeba zdůraznit, že správce daně by měl v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu (tj. za účelem stanovení daně ve správné výši) vždy zkoumat, zda jsou v daném případě naplněny předpoklady pro stanovení daně podle daňových pomůcek, tedy zda byla naplněna norma obsažená v § 98 odst. 1 daňového řádu. Pokud by totiž *„orgány finanční správy stanovily daň dokazováním tak, že zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a nezvážily využití pomůcek, postupovaly v rozporu s § 98 daňového řádu, ale také v rozporu s § 5 odst. 3 téhož zákona. Nelze totiž připustit, aby [daňovým subjektem, pozn. autora] uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly zcela pominuty. Bylo tedy na správci daně, aby za skutkového stavu, kdy nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných nákladů, které jsou ale objektivně nutné k dosažení zdaňovaných příjmů, stanovil daň za použití pomůcek.“*[13]

Závěr

Otázkou uplatnění esenciálních výdajů se Nejvyšší správní soud zabýval již nesčetněkrát. Ve své dosavadní rozhodovací činnosti postavil některé otázky na jisto a jiné zas nadále ponechal na individuálním posouzení správců daně. V každém případě je ale důležité mít na paměti, že správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní. Tato zásada se však v praxi může někdy ztratit mezi řádky, a proto by (alespoň) daňové subjekty, jakožto řádní hospodáři, měly důsledně požadovat její dodržování ze strany správce daně. Neprokáže-li daňový subjekt výši deklarovaných výdajů, avšak jejich existence není správcem daně zpochybněna, je dobré zbystřit. Může se totiž stát, že tímto budou splněny podmínky pro přechod ke stanovení daně pomocí pomůcek, čímž se otvírá cesta i pro přiznání esenciálních výdajů.

Mgr. Michal Gola, LL.M.,
právník

Rödl & Partner

Rödl & Partner

Platnéřská 2
110 00 Praha 1

Tel.: +420 236 163 111
e-mail: michal.gola@roedl.com

---

[1] Srov. § 92 odst. 3 daňového řádu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020 - 45.

[2] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5.2017, č. j. Afs 160/2016 - 38.

[3] Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 - 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, ze dne 8. 8. 2012, č. j. 5 Afs 169/2019 - 49, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143 a ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50.

[4] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38.

[5] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 18/2018 - 35.

[6] Obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38.

[7] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2021, č. j. 1 Afs 216/2021 - 64, ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/020 - 45 či ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/06 - 50.

[8] Srov. § 98 odst. 1 daňového řádu.

[9] Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, nebo ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35.

[10] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35. Pro úplnost je potřeba dodat, že podle ustálené a obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu daňový subjekt svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38).

[11] Dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 – 43 či ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29.

[12] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29.

[13] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2019, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2026
- Zaměstnanecké akcie (ESOP) v roce 2026: co přináší novela a jak se na ni připravit
- Ústavní soud vymezil hranice závaznosti trestního rozsudku pro rozhodování správních soudů v daňových věcech
- Regulatorní posun v oblasti platebních služeb: Stanovisko ČNB k minimální uživatelské zkušenosti mění podmínky pro Open Banking
- Několik otázek k postavení podlimitních správců kvalifikovaných fondů rizikového kapitálu v českém právním řádu
- Využívání holdingových struktur a na co si dát pozor
- Možné důsledky nesprávného použití AI v procesních podáních
- Územní plán jako klíčový faktor při oceňování pozemků
- Když společník není dodavatel. NSS znovu řešil daňový „švarcsystém“ u společníků s.r.o.

- Zaměstnanecké akciové opční programy (ESOP)
- Nový režim pro dluhopisové financování