

nedochází ke zdanitelnému plnění, by nemělo být v praxi hodnoceno prostřednictvím naplnění pojmu „technické zhodnocení“ ve smyslu předpisů upravujících daň z příjmu. Neboť i změna nižší hodnoty, než jaká je stanovena výše uvedenými předpisy pro naplnění tohoto pojmu, by mohla být protiplněním.

Dále v případě, kdy se předkladatel odvolává na stále platnou informaci MF a současně i zmiňuje její možnou změnu, tak je i z dosavadní praxe jasné, že revize této informace nezasáhne dosavadní postupy aplikované v souladu s dříve nastavenou správní praxí.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

NOVÉ PŘÍSPĚVKY Daň z příjmů

445/18.02.15 Uplatňování nákladů na pohonné hmoty ve vybraných případech

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

1. Úvod

V souvislosti se způsoby uplatňování nákladů na pohonné hmoty (dále jen „PHM“) v rámci výdajů na dosažení zajištění a udržení příjmů, vznikají v praxi v určitých případech výkladové problémy. Ty souvisejí se situacemi, kdy je pořízení vozidla, v souvislosti s jehož provozem náklady na PHM vznikají, pořizovatelem dočasně financováno z cizích zdrojů. Jedná se především o vozidla pořizovaná formou finančního leasingu a o vozidla pořizovaná na úvěr, kdy dochází k zajištění dluhu převodem vlastnického práva na věřitele se současným uzavřením smlouvy o výpůjčce tohoto vozidla na dobu zajištění dluhu uvedeným způsobem.

2. Finanční leasing

Definici, resp. v širším slova smyslu obecná ustanovení o finančním leasingu, pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p.p. (dále jen „ZDP“) vymezuje § 21d ZDP. Ten s účinností již od 1. ledna 2014 obsahuje mimo jiné ustanovení, podle kterého se na finanční leasing nevztahují ustanovení tohoto zákona (míněno ZDP) o nájmu.

To má v souvislosti s úpravami ZDP účinnými od 1. ledna 2014 samozřejmě své opodstatnění, nicméně bylo a je třeba tuto skutečnost ošetřit v těch ustanoveních ZDP, která do konce roku 2013 používala pojem „nájem“ v principu jako legislativní zkratku zahrnující mj. i finanční leasing.

O tom, že se toto ošetření v zákoně v plné míře nepodařilo, svědčí již úprava § 24 odst. 2 písm. k) bod 4., ZDP provedená zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Touto novelou byl do uvedeného ustanovení ZDP vložen i finanční leasing, takže u vozidel pořízovaných formou finančního leasingu vyplývá i z jazykového výkladu zákona, že lze uplatňovat výdaje na PHM v prokázané výši podle tohoto bodu, a to, vzhledem k odst. 31 přechodných ustanovení novely ZDP, jednoznačně i v roce 2014. Zákonodárce tak napravit zjevně neúmyslnou právní úpravu.

Obdobná situace nicméně nastala rovněž v ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, které upravuje podmínky pro použití tzv. paušálního výdaje na dopravu, které nyní zní:

„Paušální výdaj na dopravu možno uplatnit nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo v nájmu za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.“

Ze striktního jazykového výkladu tohoto ustanovení by tak v kontextu s výše zmíněným § 21d odst. 3 (v roce 2014 odst. 2) ZDP vyplývalo, že uživatel vozidla užívaného z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu, nemůže paušální výdaj na dopravu použít.

Domníváme se ovšem, že ostatní metody výkladu, tedy výklad historický, systematický a teleologický, vedou k závěru opačnému. V této souvislosti je nutné připomenout, že soudy opakovaně zdůraznily, že není možné vycházet pouze z jazykového výkladu a naopak základním vodítkem při výkladu právní normy má být důvodová zpráva. Viz například judikáty 5 Afs 59/2013-55 ze dne 29.5.2014 (Sbírka rozhodnutí NSS 10/2014 str. 990 č.3092/2014 Sb. NSS):

„...Ústavní již několikrát judikoval, že jazykový výklad představuje „pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu“ (viz náleze ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 9, náleze č. 163, str. 399, vyhlášen pod č. 30/1998 Sb.). Obdobně lze odkázat na náleze Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, publikovaný pod č. 8, sv. 48 Sb. ÚS. Ústavní soud zde uvedl, že „[h]istoricko-teleologickým výkladem je zjišťován účel, k němuž měla právní úprava sloužit v době svého přijetí. Směřuje tedy ke zjištění skutečného úmyslu, který zákonodárce měl při přijetí právního předpisu. Záměr zákonodárce lze nalézt v důvodových zprávách, neboť pokud není prokázán opak, je třeba mít za to, že zákonodárce přijal se samotným předpisem i jeho záměr.“

Obdobně pak například NSS 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004, NSS 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29.9.2005, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006, NSS 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12.10.2006 NSS 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28.2.2007, ÚS II. ÚS 136/06 ze dne 14.3.2007, ÚS IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007, NSS 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27.9.2007, ÚS IV. ÚS 814/06 ze dne 11.1.2008 či ÚS II. ÚS 1773/07 ze dne 23.1.2008, 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15.4.2011, 9 Afs 33/2012-35 ze dne 10.10.2012, NSS 5 Afs 73/2012-41 ze dne 13.3.2013 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22.3.2013.

Aplikace paušálního výdaje na dopravu byla v minulosti vždy možná i v případě vozidel pořizovaných formou finančního leasingu¹⁷. Je tedy zřejmé, že před novelou bylo jednoznačně patrné, že cílem ZDP bylo umožnit uplatnění paušálních výdajů v případě leasingu. Podíváme-li se do důvodové zprávy k zákonnému opatření senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů k novému § 21d ZDP, tak mj. uvádí:

“...V této souvislosti se hovoří o pořizovací funkci finančního leasingu, která jej kvalitativně odlišuje od nájmu nebo pachtu, u něhož je primární funkce užívací, resp. užívací a požívací. Hlavní funkcí leasingu je účelové pořízení věci, práva či jiné majetkové hodnoty podle potřeb, výběru a určení uživatele leasingu s využitím cizích zdrojů – zdrojů poskytovatele předmětu leasingu. Smyslem tohoto specifického soukromoprávního institutu je zajištění financování věci za úplatu, přičemž uživatel věci se k ní od okamžiku jejího předání chová jako k věci vlastní se všemi riziky (obvykle nese rizika spojená s předmětem leasingu i náklady spojené s jeho provozem, údržbou a opravami). Leasingový pronajímatel, resp. propachtovatel, sice zůstává po celou dobu trvání leasingu vlastníkem předmětu leasingu, jeho práva a povinnosti související s vlastnictvím předmětu leasingu (s výjimkou dílčích práv) však náleží uživateli. V rámci finančního leasingu je na nájemce či pachtýře přenášena odpovědnost za předmět leasingu i nebezpečí a rizika s ním spojená, čímž se finanční leasing typově odlišuje od nájmu a pachtu (a nelze je tudíž bez dalšího poměřovat)....V odstavci 2 se v zájmu jednoznačnosti a právní jistoty navrhuje stanovit, že v odstavci 1 definovaný finanční leasing se nepovažuje za nájem.“

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP důvodová zpráva pouze uvádí:

„Jde o legislativně technickou úpravu v návaznosti na nové vymezení veřejně prospěšného poplatníka v § 17a.“

Je tedy zřejmé, že zákonodárce neměl v úmyslu podmínky pro používání paušálního výdaje na dopravu v souvislosti s právními důvody užívání takového vozidla nijak měnit.

Rovněž ze smyslu, účelů a cíle uvedeného ustanovení je dle našeho názoru zřejmé, že podmínky uplatnění paušálního výdaje na dopravu pro nájemce vozidla, který vozidlo používá z titulu uzavřené nájemní smlouvy a pro uživatele vozidla, který toto vozidlo používá z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu, by měly být stejné. Obdobně by dle našeho názoru bylo možné porovnat pořízení vozidla koupí (na úvěr) s pořízením vozidla na leasing. Není zde také žádný racionální důvod, aby pořízení vozidla prostřednictvím leasingu, bylo z tohoto hlediska znevýhodněno, zvláště pokud zohledníme, že z hlediska daně z příjmů jsou dopady do základu daně při pořízení vozidla na leasing v zásadě zcela stejné jako v případě pořízení vozidla koupí (na úvěr).

Z výše uvedeného je zřejmé, že všechny ostatní výkladové metody vedou k jednoznačnému závěru, že v případě vozidla používaného z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu není možné vyloučit aplikaci § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP.

¹⁷ Viz např. Koordinační výbor č. 281/16.09.09 - Paušální výdaj na dopravu

Dílčí závěr k bodu 2.: Postup poplatníka daně z příjmů, který používá vozidlo z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu a uplatní v rámci daňových výdajů paušální výdaj na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP nebude za předpokladu splnění ostatních podmínek stanovených ZDP pro jeho uplatnění pozastavován.

3. Zajištění dluhu převodem práva a výpůjčka

V současné ekonomické praxi je častým způsobem financování pořízení majetku včetně pořízení motorových vozidel úvěrová smlouva. V rámci eliminace souvisejících rizik na straně poskytovatele úvěru bývá k zajištění dluhu využíván převod vlastnického práva na věřitele se současným uzavřením smlouvy o výpůjčce tohoto vozidla. Tento postup bývá používán rovněž v případech tzv. dodavatelských úvěrů. Ekonomickým vlastníkem je v tomto případě jednoznačně uživatel vozidla, který mj. nese veškeré náklady na opravy a údržbu vozidla, jakož i všechna rizika spojená s jeho provozem včetně povinnosti vozidlo pojistit. Právní vlastnictví vozidla ze strany poskytovatele úvěru představuje pouze zajištění dluhu a má u movitých věcí podobnou funkci, jako zástavní právo u věcí nemovitých.

Daňové právo je součástí práva finančního a mělo by tak dle našeho názoru kromě čistě právního pohledu reflektovat a často i upřednostňovat realitu ekonomickou. Znamením, že se tak již děje, je např. ustanovení § 28 odst. 4 ZDP, podle kterého může při převodu vlastnictví hmotného movitého majetku v důsledku zajištění dluhu převodem práva na věřitele tento majetek odpisovat původní odpisovatel, pokud uzavře s věřitelem smlouvu o výpůjčce tohoto majetku na dobu zajištění dluhu převodem práva, ačkoliv jinak platí, že odpisovatelem je obvykle poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo.

3.1. Paušální výdaj na dopravu

První nedokonalé ošetření zmíněného stavu je zřejmé při posouzení znění § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP. Problém je v daném případě podobný situaci popsané v předchozím bodě 2.

Jak bylo výše popsáno a vysvětleno a jak reflektuje i ustanovení § 28 odst. 4 ZDP, situace, kdy je vozidlo užíváno vypůjčitelem na základě smlouvy o výpůjčce se subjektem (půjčitelem), na který bylo vlastnické právo převedeno pouze jako forma zajištění dluhu obvykle souvisejícího s financováním pořízení tohoto vozidla, ekonomicky odpovídá situaci vlastníka vozidla, který pořizuje toto vozidlo na splátky a poskytl v této souvislosti svému věřiteli určité zajištění jeho pohledávky. Z ekonomického a daňového pohled proto není důvod přistupovat k těmto situacím rozdílným způsobem.

Ze striktního jazykového výkladu tohoto ustanovení by vyplývalo, že uživatel vozidla užívaného z titulu uzavřené smlouvy o výpůjčce vozidla, k němuž bylo převedeno vlastnické právo zajišťovacím převodem na věřitele a půjčitele v jedné osobě, nemůže paušální výdaj na dopravu použít. Jak již však bylo uvedeno výše u bodu 2) výklad dle textu zákona představuje „...*pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě*...”. a je nutné použít i jiné výkladové metody.

Ostatní metody výkladu, tedy výklad historický, systematický a teleologický ale vedou k závěru opačnému. Těžko by se hledal důvod (a není ani uveden v důvodových zprávách nebo jiných podkladech) pro odlišný daňový postup při různých formách zajištění dluhu souvisejícího s pořízením, resp. pořízováním majetku, který by navíc mohl být za jistých okolností považován i za diskriminační.

Jedná se o obecnější problém, který bude třeba řešit do budoucna komplexním způsobem. V dané chvíli navrhuje vyjít z ekonomické podstaty uvedeného vztahu.

Dílčí závěr k bodu 3.1.: Postup poplatníka daně z příjmů, který používá vozidlo z titulu uzavřené smlouvy o výpůjčce vozidla, k němuž bylo převedeno vlastnické právo zajišťovacím převodem na věřitele a půjčitele v jedné osobě a uplatní v rámci daňových výdajů paušální výdaj na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP nebude za předpokladu splnění ostatních podmínek stanovených ZDP pro jeho uplatnění pozastavován.

3.2. Výdaje na spotřebu PHM

Další případ nedokonalé úpravy ZDP je v této souvislosti zřejmý z posouzení znění § 24 odst. 2 písm. k) ZDP. Toto ustanovení řeší v bodech 3. a 4. mj. uplatňování výdajů (nákladů) na spotřebu PHM. V zásadě rozeznává dva způsoby stanovení výše těchto nákladů:

- v prokázané výši – bod 4.
- ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty – bod 3.

Výdaje na spotřebu PHM v prokázané výši se dle bodu 4. uvedeného ustanovení uplatní v případě silničních motorových vozidel zahrnutých do obchodního majetku poplatníka, pořízovaných na finanční leasing nebo v nájmu. U fyzických osob se tedy PHM v prokázané výši uplatní tehdy, pokud je daná FO účetní jednotkou a o vozidle účtuje nebo pokud vede daňovou evidenci podle § 7b ZDP a uvedla toto vozidlo v této evidenci. Právnícké osoby by měly uplatnit spotřebu PHM v prokázané výši vždy.

Zároveň ovšem platí, že vozidla, u kterých je k zajištění dluhu využíván převod vlastnického práva na věřitele se současným uzavřením smlouvy o výpůjčce tohoto vozidla, nejsou u uživatele zahrnuta do obchodního majetku, nejsou pořízována na finanční leasing a nejsou ani v nájmu. To znamená, že se na ně § 24 odst. 2 písm. k) bod 4. nevztahuje. Naopak platí, že jsou výslovně uvedena v § 24 odst. 2 písm. k) bod 3., který vymezuje vozidla, u nichž se výdaje na PHM stanoví ve výši náhrady:

„...a u silničního motorového vozidla užívaného na základě smlouvy o výpůjčce nebo smlouvy o výprose ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty.“

Lze se domnívat, že úmyslem zákonodárce bylo v tomto případě upravit postup pro uplatňování výdajů na spotřebu PHM u vozidel, která používají fyzické osoby dočasně a bezúplatně, tj. na základě klasické smlouvy o výpůjčce (případně o výprose). Za současného znění zákona ovšem dle našeho názoru nelze postup, kdy např. právnícká osoba, která pořízuje automobil na úvěr a dluh je zajištěn převodem vlastnického práva na věřitele se současným uzavřením smlouvy o výpůjčce ve prospěch zmíněné právnícké osoby, použije pro účely stanovení základu daně

z příjmů právnických osob ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bod 3. nijak rozporovat. Jedná se naopak o jediné možné řešení.

Že takový výklad nelze odmítnout, vyplývá ze principu používání zásady „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“ (viz například 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15.4.2011, 7 Afs 45/2011-192 ze dne 23.11.2011, 7 Afs 44/2011-207 ze dne 23.11.2011, 1 Afs 14/2012-24 ze dne 9.2.2012, 5 Afs 72/2012-95 ze dne 28.2.2014 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22.3.2013, 5 Afs 49/2014-57 ze dne 2.12.2014).

Zmíněné ustanovení mj. uvádí, že pro stanovení výdajů za spotřebované pohonné hmoty lze použít ceny stanovené zvláštním právním předpisem vydaným pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v pracovním poměru podle zákoníku práce, který je účinný v době konání cesty (v současné době vyhláška č. 328/2014 Sb. o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad). Jako alternativu může poplatník použít i ceny vyšší, pokud je doloží doklady o jejich nákupu.

Z uvedeného vyplývá, že právnická osoba – účetní jednotka může pro uplatnění výdajů na spotřebu PHM pro daňové účely použít buď částky evidované v účetnictví (a doložené účetními doklady) nebo ceny stanovené zvláštním právním předpisem vydaným pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v pracovním poměru.

Na uvedeném závěru dle našeho názoru nic nemění ani ustanovení § 21h ZDP, podle kterého jsou u poplatníka, který je účetní jednotkou, jeho výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví. Ustanovení § 23 odst. 1 totiž uvádí, že se základ daně, tj. u účetních jednotek zjednodušeně řečeno rozdíl, o který výnosy převyšují náklady, upraví podle tohoto zákona (ZDP). Mimo jiné jej lze snížit podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 2. o částky nezahrnuté do nákladů, které lze podle ZDP do výdajů zahrnout – v daném případě podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 3. ZDP

Dílčí závěr k bodu 3.2.:

Poplatník daně z příjmů, který užívá za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů silniční motorové vozidlo jako vypůjčitel v případech zajišťovacího převodu vlastnického práva na věřitele se současným uzavřením smlouvy o výpůjčce tohoto vozidla, může pro uplatnění výdajů na spotřebu PHM pro daňové účely použít buď částky evidované v účetnictví (a doložené účetními doklady) nebo ceny stanovené zvláštním právním předpisem vydaným pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v pracovním poměru podle zákoníku práce, který je účinný v době konání cesty.

4. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat a následně přijmout úpravu ZDP tak, aby byly uvedené nedostatky odstraněny. Je na zvážení, zda zvolit postup úpravy jednotlivých

ustanovení ZDP nebo formulovat obecnější principy (např. vymezení forem pořízení majetku za použití legislativní zkratky) řešící uvedené problémy jako celek.

Stanovisko GŘ

K dílčímu závěru č. 2

Nesouhlas ze závěrem.

Ustanovení § 21d odst. 3 ZDP výslovně uvádí, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení tohoto zákona o nájmu. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí, že ustanovení je zavedeno z důvodu jednoznačnosti a právní jistoty (odlišení nájmu od finančního leasingu).

Za stávajícího znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP, kdy toto ustanovení je možné využít pro vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá v obchodním majetku nebo vozidla v nájmu, není možné toto ustanovení aplikovat na vozidla v režimu finančního leasingu, a to ani s přihlédnutím ke skutečnosti, že se nejedná o úmysl zákonodárce.

Z obecného hlediska má ustanovení § 21d odst. 3 ZDP působnost pro celý ZDP. Pokud má jakékoliv ustanovení být aplikováno i na finanční leasing, musí to ZDP výslovně stanovit.

K dílčímu závěru č. 3.1

Nesouhlas ze závěrem.

K paušálnímu výdaji na dopravu silničním motorovým vozidlem v případě uzavření smlouvy o výpůjčce uvádíme, že ani v minulosti nebylo možné v těchto případech aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP.

K tomu pro úpnost uvádíme, že Komora daňových poradců předložila v roce 2009 k projednání na koordinačním výboru příspěvek č. 281/16.09.09., kde předkladatel v bodě 2.3.3 konstatuje, že "... paušální výdaj nelze použít u vozidel používaných na základě smlouvy o výpůjčce..." S tímto závěrem Ministstvo financí souhlasilo.

Dle stávajícího znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP "ekonomický uživatel" - výpůjčitel, který uzavřel smlouvu o výpůjčce, nemůže uplatnit paušální výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem, protože nesplní podmínku vlastnictví majetku a pro tuto situaci není stanovena výjimka (jako v případě nájemce).

K dílčímu závěru č. 3.2

Souhlas ze závěrem, že "ekonomický uživatel" - výpůjčitel, který uzavřel smlouvu o výpůjčce, může uplatňovat výdaje (náklady) na pracovní cesty podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bodu 3. ZDP.

Ekonomický uživatel - výpůjčitel, který uzavřel smlouvu o výpůjčce, nemůže uplatňovat výdaje (náklady) na pracovní cesty podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bodu 4. ZDP. Dle tohoto ustanovení je možné tyto náklady uplatnit u vozidla, které je pořizované v rámci finančního leasingu nebo nájmu. Dále je toto ustanovení možné

aplikovat na vozidla, která jsou zahrnuta v obchodním majetku. Vlastníkem vozidla je půjčitel, a proto výpůjčitel nemůže mít vozidlo zahrnuto v obchodním majetku, neboť dle § 20c písm. a) ZDP je obchodním majetkem poplatníka daně z příjmu právnických osob veškerý majetek, který mu patří (přitom podle § 1011 obchodního zákoníku, je vše, co "někomu patří", jeho vlastnictvím).

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

446/18.02.15 Daňová uznatelnost výdajů (nákladů) uvedených v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů

Předkládají:

Ing. Mgr. Robert Bezecný, daňový poradce, číslo osvědčení 3321

Ing. Lucie Rytířová, daňový poradce, číslo osvědčení 4038

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit v obecném pojetí vztah mezi ustanoveními § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) a § 25 odst. 1 ZDP a to mimo jiné v návaznosti na závěry projednávání příspěvku č. 433/08.10.14 Daňové ošetření naturální mzdy.

1. Popis problematiky

ZDP v § 24 odst. 1 stanoví, že „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem (ZDP) a zvláštními předpisy“. V § 24 odst. 2 ZDP je pak uvedeno, že „výdaji (náklady) podle odst. 1 jsou také“, přičemž pod písm. a) až zv) pak následuje taxativní výčet takovýchto výdajů (nákladů). Naproti tomu v § 25 odst. 1 ZDP uvádí demonstrativní výčet výdajů (nákladů), které za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely (tj. daňově uznatelné) považovat nelze. Konkrétně zákonodárce použil formulaci „Za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména“, přičemž pod písm. a) až zq) pak následuje výčet takovýchto výdajů (nákladů).

Cílem tohoto příspěvku je v obecném pojetí vyjasnit vztah mezi § 24 odst. 1 ZDP a § 25 odst. 1 ZDP.

Odůvodnění:

Na základě argumentů uvedených níže se domníváme, že výdaje (náklady) uvedené v § 25 odst. 1 ZDP jsou vždy považovány za daňově neuznatelné, a to bez ohledu na to, zda splňují obecnou podmínku uvedenou v § 24 odst. 1 ZDP, tj. bylo by možné je obecně považovat za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jsme toho názoru, že tomuto závěru nasvědčují jak výkladové metody textu zákona, tak dostupná judikatura našich soudů.