

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.

Historický výklad

Výše citované ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a úvodní věta ustanovení § 25 odst. 1 ZDP přetrvaly v ZDP v nezměněné podobě od prvního data účinnosti ZDP, tedy od 1.1.1993. Z tohoto faktu lze usuzovat, že zákonodárce neměl potřebu takto nastavená základní pravidla vztahu obecně daňově uznatelných výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP a daňově neuznatelných výdajů (nákladů) uvedených v § 25 odst. 1 ZDP po celou dobu účinnosti ZDP, tj. po více než 22 let, měnit. Ačkoliv byla navazující ustanovení § 24 odst. 2 ZDP a jednotlivá písmena ustanovení § 25 ZDP mnohokrát novelizována, úmysl zákonodárce ohledně základního vztahu těchto ustanovení zůstal z historického pohledu nezměněn.

Teleologický výklad

O záměru zákonodárce při přijetí ZDP v jeho původním znění nejlépe napovídá důvodová zpráva. Její příslušná část uvádí následující:

V § 24 je řešena problematika výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Detailní vymezení budou součástí účtových směrnic registrovaných jako zvláštní předpis ve Sbírce zákonů. Předmětem daňového zákona je vymezení výdajů pro daňové účely odchylně od účetnictví. U některých položek je odvolávka na limity uvedené ve zvláštních předpisech, kdy je účelné, aby stanovené limity mohly být aktualizovány operativně (např. u stravného). U vymezeného okruhu poplatníků (tzv. neziskový sektor - § 18 odst. 3 až 5), u kterých podléhá zdanění jen část příjmů, je možno uplatnit pouze ty výdaje (náklady), které jsou nutné k jejich dosažení.

V § 25 jsou uvedeny výdaje (náklady), které zejména nelze uznat jako nutné k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Patří mezi ně např. sankční platby za znečišťování životního prostředí, výdaje nad stanovené limity, platby jiným subjektům - členům správních rad (tantiémy) či držitelům cenných papírů (dividendy). Za výdaj (náklad) nutný k dosažení, zajištění a udržení příjmu nelze považovat ani daň zaplacenou za jiného poplatníka.

Z výše uvedeného textu je dle našeho názoru zřejmé, že v § 25 ZDP jsou uvedeny výdaje (náklady), které, ačkoliv splňují základní podmínku uvedenou v § 24 odst. 1 ZDP, tj. byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nelze je **pro daňové účely** za takto vynaložené uznat. Zákonodárce při tvorbě ustanovení § 24 ZDP a § 25 ZDP předpokládal, že mohou existovat výdaje (náklady), které lze považovat za daňově uznatelné, ale z různých důvodů si zákonodárce nepřál, aby se tak stalo. Jedná se právě o výdaje (náklady) uvedené v § 25 odst. 1 ZDP. V důvodové zprávě zmiňuje zákonodárce např. sankční platby za znečišťování životního prostředí, které by v obecné rovině bylo nepochybně možné považovat za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Systematický a logický výklad

Domníváme se, že zákonodárce zcela úmyslně uvedl do § 24 odst. 1 ZDP obecnou podmínku daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) v podobě nutnosti vynaložení těchto výdajů (nákladů) na dosažení zajištění a udržení příjmů. Jedná se, s výjimkami uvedenými v § 24 odst. 2 ZDP, o nutnou, ale nikoliv postačující podmínku daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) prokazatelně vynaložených poplatníkem. Pokud by se

jednalo o podmínku postačující, jsme toho názoru, že by zákonodárce již při tvorbě ZDP dále nepokračoval a neuvedl by do ZDP ustanovení § 25 odst. 1 ZDP, v němž z široké skupiny obecně daňově uznatelných výdajů (nákladů) splňujících podmínku § 24 odst. 1 ZDP vyjmul některé výdaje (náklady) stanovením, že je nelze považovat za výdaje (náklady) daňově uznatelné.

Předpokládáme-li tvorbu ZDP racionálním zákonodárcem, není dle našeho názoru možné dospět k jinému závěru, než že ustanovení § 25 odst. 1 ZDP je lex specialis vůči § 24 ZDP. V opačném případě by ustanovení § 25 odst. 1 ZDP bylo v textu tohoto zákona de facto nadbytečné. Výše uvedenému výkladu dle našeho názoru svědčí též uvedení textu ustanovení § 25 ZDP až za text ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

Jazykový výklad

Domníváme se, že též jazykovým rozбором textu ustanovení § 25 odst. 1 ZDP nelze dojít k jinému závěru, než že výdaje (náklady) uvedené v § 25 ZDP jsou považovány za daňově neuznatelné bez ohledu na splnění podmínek § 24 ZDP. Svědčí o tom dle našeho názoru formulace „pro daňové účely nelze uznat zejména“, která nepřipouští možnost, že by daný výdaj (náklad) byl uveden v jiné části ZDP jako daňově uznatelný. Tento závěr podporuje také specifické uvedení možnosti považovat za vymezených podmínek za daňově uznatelné výdaje (náklady), které jsou daňově neuznatelné podle § 25 ZDP v § 24 odst. 2, písm. zc) ZDP. Pokud by tato možnost existovala obecně bez ohledu na znění § 25 ZDP, nespecifikoval by pro ni zákonodárce v § 24 odst. 1 písm. zc) ZDP zvláštní podmínky.

Některé specifické případy

Nad rámec výše uvedeného rozboru si dovoluujeme uvést několik příkladů, kdy by při aplikaci závěrů uvedených ve stanovisku GFR k příspěvku na KOOV č. 433/08.10.14 Daňové ošetření naturální mzdy vedly k absurdním závěrům, zcela mimo smysl a účel ustanovení § 24 a § 25 ZDP. Prvním příkladem může dle našeho názoru být tzv. „nízká kapitalizace“. Domníváme se, že není sporu o tom, že finanční náklady na úroky vynaložené při financování mezi spojenými osobami jsou dle obecného ustanovení § 24 odst. 1 ZDP výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nicméně, dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP jsou finanční náklady překračující limity uvedené v tomto ustanovení považovány za daňově neuznatelné. Pokud by ovšem platil výklad vztahu mezi § 24 odst. 1 ZDP a § 25 odst. 1 písm. w) ZDP tak, jak byl popsán ve výše uvedeném příspěvku, bylo by možné veškeré úrokové náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů považovat za daňově uznatelné.

Dalším případem může být právě již ve výše zmíněném příspěvku uvedená tzv. naturální mzda. Domníváme se, že v situaci, kdy jsou splněny podmínky uvedené v § 25 odst. 1, písm. h) ZDP, tj. při poskytnutí nepeněžního plnění poskytovaného zaměstnavatelem ve formě příspěvku na kulturní pořady, zájezdy a sportovní akce nebo možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3 ZDP, není možné dospět k závěru, že takovéto plnění (byť je výslovně uvedeno v § 25 odst. 1 ZDP) je daňově uznatelným výdajem

(nákladem) zaměstnavatele z toho důvodu, že se jedná o výplatu naturální mzdy, která je obecně daňově uznatelným výdajem (nákladem) dle § 24 odst. 1 ZDP.

Takovýto závěr by dle našeho názoru dále působil absurdně v situaci, kdy by zaměstnavatel jako součást odměny zaměstnance za vykonanou práci vyplacenou formou naturální mzdy dohodl se zaměstnancem např. hodnotu spotřebovaných nealkoholických nápojů na pracovišti a přesto, že tyto výdaje (náklady) jsou specificky vyloučeny z daňově uznatelných výdajů (nákladů) dle § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP, mohl by tak, argumentujíc, že se jedná výplatu naturální mzdy, považovat tyto výdaje za daňově uznatelné.

Obdobným příkladem by mohlo být posouzení jako daňově uznatelného výdaje (nákladu) podle § 24 odst. 1 ZDP v případě naturální mzdy v podobě pohoštění a občerstvení rodinných příslušníků zaměstnanců při různých oslavách, ačkoliv jsou výdaje na reprezentaci (tj. zejména na pohoštění, občerstvení a dary) vyloučeny z daňově uznatelných výdajů (nákladů) dle § 25 písm. t) ZDP.

Dalším příkladem by mohlo být poskytování výdajů (nákladů) uvedených v § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, tj. pojistného hrazeného za člena statutárního orgánu a dalšího orgánu právnické osoby a za jednatele z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou společností při výkonu funkce v situaci, kdy by tato osoba byla v tzv. souběhu funkce a zaměstnání a platba tohoto pojistného by byla dohodnuta jako odměna za pracovní činnost formou naturální mzdy.

Převedeno do obecné roviny, při posuzování daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) vynaložených např. na dluhové financování nebo na mzdy zaměstnanců, ať už v jakékoliv formě (peněžní nebo naturální, která je jen výplatou odměny za práci vykonanou zaměstnancem pro zaměstnavatele v jiné než peněžní formě), je vždy nutné posoudit jak obecnou podmínku uvedenou v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, tj. zda tyto výdaje (náklady) byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdaniitelných příjmů, tak podmínky uvedené v § 25 odst. 1 ZDP jako lex specialis, tj. zda tyto výdaje (náklady) nespádají do některých výslovně daňově neuznatelných kategorií.

Judikatura

Pro úplnost uvádíme, že ke stejnému závěru o vztahu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a § 25 ZDP vede také ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, viz např. rozhodnutí č. 30 Af 43/2010-45¹⁸, 1 Afs 48/2004-92¹⁹, 7 Afs 40/2011-69²⁰ nebo 5 Afs 152/2006-37²¹.

Shrnutí

Z výše uvedeného je dle našeho názoru zřejmé, že v případě výdajů (nákladů) uvedených v § 25 odst. 1 ZDP není možné, aby tyto výdaje (náklady), byly

¹⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 30 Af 43/2010-45 ze dne 29.9.2011

¹⁹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 48/2004-92, ze dne 28.12.2007

²⁰ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 40/2011-69, ze dne 25.11.2011

²¹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 152/2006-37, ze dne 9.1.2008

považovány za daňově uznatelné, byť by byla splněna obecná podmínka daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP.

2. Závěr

Doporučujeme přijmout závěr, že výdaje uvedené v § 25 odst. 1 ZDP jsou, za podmínek uvedených pod jednotlivými písmeny tohoto ustanovení, daňově neuznatelnými výdaji (náklady) bez ohledu na to, zda jsou splněny obecné podmínky daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP. Takovýto závěr je v souladu s posouzením vztahu ustanovení § 24 odst. 1 a § 25 odst. 1 ZDP podle všech běžných výkladových metod a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele že výdaje uvedené v § 25 odst. 1 ZDP jsou, za podmínek uvedených pod jednotlivými písmeny tohoto ustanovení, daňově neuznatelnými výdaji (náklady).

Zároveň je nutné zdůraznit, že podle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, správce daně vždy vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.