

Toto PDF obsahuje kapitolu z knihy:

MÁLEK O., TULÁČEK M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023*. Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

Esenciální náklady v judikatuře Nejvyššího správního soudu
(Pavel Hájek)

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023

© Pavel Hájek, 2023

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons Uveďte původ-Neužívejte dílo komerčně-Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní

<https://doi.org/10.14712/9788076300361.5>

Pavel Hájek¹

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

ORCID: 0000-0001-6834-9725

hajekpavel7@gmail.com

ESENCIÁLNÍ NÁKLADY V JUDIKATUŘE NEJVYŠŠÍHO SPRÁVNÍHO SOUDU

ABSTRAKT

Minimálně nutné náklady, často označované jako esenciální náklady, jsou v současné době velmi diskutovaným tématem v odborných kruzích. Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 Afs 296/2020-106, totiž dospěl k závěru, že existují rozpory v judikatuře, týkající se způsobů stanovení daně a s nimi spojeným přiznáváním esenciálních nákladů. Tento článek má za cíl navrhnout optimální řešení aktuálního judikaturního rozporu při zachování myšlenky esenciálních nákladů. K dosažení tohoto cíle je provedena analýza rozhodovací judikatury NSS v oblasti esenciálních nákladů a srovnání přístupů jednotlivých senátů NSS k dané problematice.

Klíčová slova: esenciální náklady; minimálně nutné náklady; Nejvyšší správní soud; daňově uznatelné náklady

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361.5>

ESSENTIAL COSTS IN THE JURISPRUDENCE OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT

ABSTRACT

Minimum necessary costs, often referred to as essential costs, are currently a highly debated topic in professional circles. The Supreme Administrative Court, in its resolution of 6 April 2022, No. 8 Afs 296/2020-106, concluded that there are contradictions in case law concerning the methods of tax assessment and the related allocation of essential costs. This article aims to propose an optimal solution to the current jurisprudential contradiction while preserving the idea of essential costs. In order to achieve this goal, an analysis of the Supreme Administrative Court's case law on essential costs and a comparison of the approaches of the various chambers of the Supreme Administrative Court to the issue is made.

¹ Mgr. Bc. Pavel Hájek, M. A., doktorand na katedře finančního práva Právnické fakulty Masarykovy univerzity. Odborně se zaměřuje zejména na oblast daňového práva procesního a daňových odpočtů na výzkum a vývoj.

Keywords: essential costs; minimum necessary costs; Supreme Administrative Court; tax deductible costs

ÚVOD

Esenciální náklady neboli minimálně nutné náklady jsou v současné době velmi diskutovaným tématem v odborných kruzích. Nejvyšší správní soud v nedávném usnesení, dospěl k závěru, že existují rozpory v judikatuře, které je třeba odstranit.² Z tohoto usnesení vyplývá, že v judikatuře NSS existují 2 rozporné judikaturní linie, které se odlišně nazírají na situace, ve kterých přísluší daňovému subjektu přiznání esenciálních nákladů. První z nich, reprezentovaná např. čtvrtým³, osmým⁴ a devátým⁵ senátem při posuzování přechodu na pomůcky zkoumala především poměr vyloučených nákladů k celkovým nákladům daňového subjektu za zdaňovací období. Naopak druhá judikaturní linie, reprezentovaná zejména druhým senátem⁶, se opakovaně přiklonila k více pragmatickému přístupu. Přechod na pomůcky zjednodušeně řečeno vyžadovala v případech, kdy zdanitelný výnos nebyl řádně reflektován také v nákladech. Obě linie jsou tak zjevně ve vzájemném rozporu. Tento článek má za cíl navrhnout optimální řešení aktuálního judikaturního rozporu při zachování myšlenky esenciálních nákladů. K tomuto cíli byla stanovena výzkumná otázka, jenž zní: „Jaké jsou možnosti a jaké je nevhodnější řešení otázky předložené rozšířenému senátu týkající se způsobů stanovení daně tak, aby byla co nejlépe zachována podstata esenciálních nákladů?“.

Dosavadní výzkum se zabýval především předpoklady k přiznání esenciálních nákladů.⁷ Ten je však v současné době prakticky neaplikovatelný, jelikož nepracoval s tím, že judikatura NSS je nesourodá. Poměrně komplexně se zabýval esenciálními náklady např. Mgr. Liška⁸. Ve své práci poukazyval na komplikace spojené s přiznáváním esenciálních nákladů a potenciální pnutí v judikatuře NSS. Jeho výzkum však pochází již z roku 2018. Od té doby došlo k vývoji judikatury, na kterou je potřeba dále reagovat. Tento článek tak částečně na jeho výzkum naváže a zaměří se zejména na predikci dalšího vývoje esenciálních nákladů v judikatuře NSS.

² Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 Afs 296/2020-106.

³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, čj. 4 Afs 381/2019-41.

⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2020, čj. 8 Afs 206/2018-35.

⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, čj. 9 Afs 320/2019-28.

⁶ Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, čj. 2 Afs 238/2017-35, a ze dne 19. 3. 2021, čj. 2 Afs 186/2019-30.

⁷ Např. Gola, Michal. *Esenciální výdaje optikou judikatury Nejvyššího správního soudu* [online]. © EPRA-VO.CZ, 15. 2. 2022. [cit. 2023-03-28]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/esencialni-vydaje-optikou-judikatury-nejvyssiho-spravniho-soudu-114236.html>

⁸ LIŠKA, Michal. *Esenciální výdaje*. In Radvan, Michal a kol. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 39-47.

METODOLOGIE

V úvodní části autor zejména provede analýzu dosavadní judikatury týkající se stanovení daně podle pomůcek a esenciálních nákladů. Z jednotlivých poznatků za pomoci indukce stanoví obecná východiska pro nazírání na daňově uznatelné náklady, stanovení daně podle pomůcek a přiznávání esenciálních nákladů pohledem judikatury Nejvyššího správního soudu. Stežejní část tohoto článku se zaměří na komparaci obecných východisek dosavadní judikatury NSS a vzájemně rozporných judikaturních linií. Na základě těchto postupů bude možné odpovědět na shora uvedenou výzkumnou otázku a dosáhnout stanoveného cíle.

VÝZKUM A VÝSLEDKY

Úvodem je nutné zejména vymezit dotčenou právní úpravu optikou judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, platí, 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 a zvláštními předpisy. Poplatník je tedy tím, kdo prokazuje náklady snižující základ daně.⁹ Mimo samotné existence nákladu, tedy faktického uskutečnění plnění, zkoumají daňové orgány především skutečného dodavatele plnění a rozsah vynaložených nákladů. Daňový subjekt si může uplatnit daňově účinné náklady i v případě, že předložený účetní doklad neobsahuje skutečného dodavatele. V takovém případě však musí prokázat, jak dotčená transakce proběhla a kdo byl skutečným dodavatelem.¹⁰ Daňový subjekt musí rovněž jednoznačně prokázat skutečný rozsah přijatého plnění. Judikatura NSS je přitom u zpochybněného rozsahu velice přísná, především co se týče reklamních plnění.¹¹ Z výše uvedeného tak lze dovodit, že při uplatňování daňově účinných nákladů primárně leží důkazní břemeno na daňovém subjektu.

Jak plyne z § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v případě, že nelze stanovit daň dokazováním, stanoví se náhradním způsobem, tedy podle pomůcek či jako *ultima ratio* sjednáním daně. Přejedem na pomůcky se již rozšířený senát NSS v minulosti zabýval a dospěl k závěru, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Bude tak vždy záležet na konkrétním skutkovém stavu. I v případě zcela neprůkazného a neúplného účetnictví může být stanovena daň dokazováním.¹² Rozšířený senát NSS tak potvrdil závěry devátého senátu, tedy že intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu.¹³

⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, čj. 1 Afs 206/2020-42.

¹⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31.

¹¹ Např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63, a ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84.

¹² Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS.

¹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86.

Tato intenzita může být způsobena nejen celkovou nevěrohodností účetnictví, ale také nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě.

Judikurní mantinely při použití pomůcek jsou vcelku jasně vymezené. Pomůcky nemohou sloužit jako nástroj pro trestání daňového subjektu.¹⁴ Použití pomůcek samozřejmě musí usilovat o to, aby se výsledná daň, pokud možno co nejvíce blížila realitě. Její výši však z povahy věci není možné určit zcela přesně. Jedná se tak o výjimku ze zásady materiální pravdy. Daňový subjekt proto musí nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem.¹⁵ Nutno dodat, že litera zákona v § 98 odst. 1 daňového řádu přímo uvádí, že je to správce daně, který stanoví daň podle pomůcek. Využít může ty pomůcky, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Volba konkrétní pomůcky správcem daně je omezena pouze v tom smyslu, že jejím použitím nesmí dojít k hrubému či jednoznačnému excesu při výpočtu výsledné daňové povinnosti.¹⁶ Daňový subjekt tudíž může brojit pouze proti zvolenému způsobu stanovení daně, tedy trvat na stanovení daně dokazováním (popř. teoreticky také na sjednání daně), nebo může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovené daně.¹⁷ Daňový subjekt naopak nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek ani právo navrhnout konkrétní pomůcky.¹⁸ Nutno rovněž dodat, že Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že kombinace stanovení daně dokazování a podle pomůcek je nepřipustná.¹⁹

Esenciální náklady nedisponují řádnou zákonnou oporou, resp. nejsou výslovně upraveny v zákoně o daních z příjmů. Jejich přiznávání se tak dovozuje především ze základního cíle správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Zároveň se opírají o § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, věnující se daňově účinným nákladům. Esenciální náklady v judikatuře NSS poprvé spatřily světlo světa v roce 2007.²⁰ Nejvyšší správní soud tehdy konstatoval, že pokud stát uzná určitou část příjmů ke zdanění musí mu přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. Nejvyšší správní soud v následujících letech příliš přiznávání esenciálních nákladů nakloněný nebyl, ačkoliv se jimi ve svých rozsudcích občasné zabýval. Pandořinu

¹⁴ Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 AfS 84/2010-78, a ze dne 19. 11. 2008, čj. 8 AfS 78/2007-47.

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2022, 8 AfS 289/2020-45.

¹⁶ Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 AfS 77/2013-67, a ze dne 18. 5. 2022, čj. 6 AfS 273/2020-43.

¹⁷ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 AfS 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22.08.2013, čj. 1 AfS 21/2013-66, nebo ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 AfS 69/2010-103.

¹⁸ Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 AfS 28/2007-156, a ze dne 2. 6. 2021, čj. 5 AfS 273/2020-48.

¹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, čj. 1 AfS 204/2020-45.

²⁰ Blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 AfS 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS.

skříňku²¹ otevřel opětovně druhý senát NSS v roce 2018.²² V tomto rozsudku si druhý senát NSS přisvojil úvahy z rozsudku pátého senátu z roku 2007 a navázal na ně.

V letech 2018 až 2022 se Nejvyšší správní soud věnoval problematice esenciálních nákladů neschetněkrát. Pátý senát v roce 2019 vymezil základní předpoklady, které dle něj byly v dosavadní judikatuře nesporné. Konstatoval, že předpoklady pro přiznání esenciálních nákladů jsou tedy takové, že není pochyb o existenci nákladu a zároveň jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.²³ Zajímavou myšlenku v odlišnosti k přístupu k jednotlivým plněním dále otevřel desátý senát, když konstatoval, že esenciální výdaje na reklamu nemohou být přiznány, jelikož se nejedná o zboží či služby, kterých by bylo pro předmět podnikání daňového subjektu nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohla dosáhnout vůbec žádných příjmů.²⁴ Za anomálii v judikatuře NSS lze označit nedávný rozsudek ve věci Bočrad. V něm kasační soud uvedl, že nebylo na místě zabývat se stanovením daně podle pomůcek. Zároveň však uvedl, že daňové orgány měly zohlednit minimálně nutné náklady dotčené transakce.²⁵ Jak již bylo nastíněno v úvodu tohoto článku, vnímání esenciálních nákladů se napříč senáty NSS značně různí. Sporné je ve stručnosti především to, zda v případech vyloučení (esenciálního) nákladu bez kterého by nebylo možné dosáhnout zdanitelného výnosu, je nutné přejít na pomůcky, či zda je nutné nejprve zkoumat podmínky pro přechod na pomůcky ve světle celkového stavu účetnictví za dané zdaňovací období a až následně se zabývat tím, zda lze některý náklad považovat za esenciální.

DISKUSE

Z výše uvedeného výčtu dosavadních závěrů judikatury plyne, že Nejvyšší správní soud stojí před nelehkou cestou dalšího osudu esenciálních nákladů. Jaké jsou tedy jeho možnosti při směřování dalšího vývoje judikatury a který z nich lze považovat za nevhodnější? Pro správné zodpovězení této otázky je nutné nejprve zasadit problematiku do širších souvislostí a zabývat se možnými dopady jednotlivých řešení, která se v současné době rozšířenému senátu NSS nabízejí.

Jako nejpravděpodobnější se jeví, že se Nejvyšší správní soud přikloní k jedné ze dvou judikатурních linií, které vymezil v usnesení ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 Afs 296/2020-106, kterým osmý senát NSS postoupil otázku esenciálních nákladů rozšířenému senátu. Obě judikатурní větve předpokládají zachování přiznávání esenciálních nákladů pouze v režimu pomůcek. Při přiklonění se k první judikатурní větvi by došlo k situaci, ve které by musela být zpochybněna podstatná část účetnictví, aby byl správce daně

²¹ LIŠKA, Michal. *Esenciální výdaje*. In Radvan, Michal a kol. *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.

²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50.

²³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, čj. 5 Afs 169/2019-43.

²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, čj. 10 Afs 255/2018-39.

²⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2022, čj. 7 Afs 174/2020-37.

oprávněn daňovému subjektu přiznat esenciální náklady. Tento přístup však fakticky pomíjí podstatu esenciálních nákladů, tedy přiznat alespoň určitou část nákladů v případě, že tento náklad musel být nutně vynaložen, aby daňovému subjektu vznikl zdanitelný výnos. Pokud tedy správce daně vyloučí marginální část nákladů z celku (např. do 10 %), lze předpokládat, že daňový subjekt by nárok na přiznání esenciálních nákladů dle této judikaturní větve neměl, byť by mu nepochybně k dosažení konkrétního výnosu musely vzniknout konkrétní náklady. V této souvislosti je nutné mít na paměti, že i neuznání jednotek procent z uplatněných nákladů, avšak ponechání ke zdanění veškerých výnosů, může mít zcela fatální dopad na podnikání daňového subjektu. Druhým neméně důležitým poznatkem je to, že pokud je zpochybněna podstatná část účetnictví, je v podstatě nemožné rozklíčovat jednotlivé účetní případy. V takových případech proto obvykle nelze vycházet z nezpochybněné části účetnictví. Navíc přiznání pouze minimálně nutných nákladů z podstatné části účetnictví ve výsledku často povede k nespravedlivě stanovené dani. Nelze totiž předpokládat, že by daňový subjekt na každý dotčený výnos vynaložil pouze náklad v minimální výši. Jako správnější se poté jeví stanovení daně podle jiných pomůcek, např. dle srovnatelného subjektu. Při využití jiných pomůcek než nezpochybněné části účetnictví doplněné o esenciální náklady lze mít za to, že sporné náklady budou obvykle již určitým způsobem zahrnuty do výpočtu (typicky u srovnání daňové povinnosti srovnatelných subjektů). Při upřednostnění této judikaturní větve by tak fakticky mohlo dojít k upozadění celé myšlenky esenciálních nákladů. Především by však docházelo k situacím, ve kterých je daňovému subjektu zdaněn celý výnos, avšak neponechán jakýkoliv náklad, byť z povahy věci nemohl bez nákladů těchto výnosů dosáhnout.

Druhá judikaturní linie stojí na předpokladu, že daň by měla být stanovena podle pomůcek v případech, kdy zdanitelný výnos není řádně reflektován také v nákladech. Tento přístup má jistě potenciál eliminovat výše zmíněné negativní důsledky první judikaturní linie. Lze mít za to, že lpění na tom, aby každý zdanitelný výnos byl reflektován i v alespoň minimálních nákladech (ideálně by bylo samozřejmě nákladech ve správné výši), jistě vede ke vhodnějšímu naplnění základního cíle správy daní. Za předpokladu, že by správce daně k výpočtu celkové daně vycházel z nezpochybněné části účetnictví a nad rámec toho by přiznal esenciální náklady namísto vyloučeného nákladu, lze mít rovněž za to, že výsledná daň by byla dostatečně spravedlivá. U doměrků daně spočívajících v neuznaných daňových nákladech lze často dohledat konkrétní výnos či skupinu výnosů (za předpokladu, že není zpochybněna podstatná část účetnictví). Lze tak očekávat, že by daň byla stanovována podle pomůcek mnohem častěji než nyní. Tento způsob stanovení daně však skýtá svá úskalí.

Nelze opomenout, že je to právě správce daně, který vybírá konkrétní pomůcky. Ze zákona tak automaticky nemusí vycházet z nezpochybněné části účetnictví. Nelze proto vyloučit, že by při splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek nedocházelo různým excesům při výpočtu finální daně podle odlišných pomůcek, než

je nezpochybněná část účetnictví. V případě stanovení daně podle pomůcek je navíc obrana daňového subjektu značně omezena. Dle výše shrnuté judikatury NSS je totiž volba konkrétní pomůcky správcem daně omezena pouze v tom smyslu, že nesmí dojít k hrubému či jednoznačnému excesu. Za hrubý či jednoznačný exces by v tomto případě mělo být jednoznačně považováno to, pokud by výsledně stanovená daň byla vyšší i při přechodu na pomůcky, než pokud by byl náklad bez jakékoliv náhrady vyloučen. U ostatních případů lze očekávat spíše pokračování v dosavadní zdrženlivosti správních soudů u výsledné částky daně stanovené podle pomůcek. Za negativum druhé judikaturní linie lze také označit častější stanovení daně podle pomůcek. Tento způsob by měl vždy být až jako sekundární způsob stanovení daně a jakékoliv jeho upřednostňování lze považovat za nežádoucí. Přeci jen se jedná o způsob, dle kterého se celková daňová povinnost daňového subjektu pouze „kvalifikovaně odhaduje“, což není žádoucí jev. Přesto lze druhou judikaturní větev označit jako dostatečně reflektující základní cíl správy daní. Lze však předpokládat, že pokud by se rozšířený senát přiklonil k této judikaturní větvi, muselo by dojít k faktickému omezení výběru pomůcek správcem daně. Bylo by totiž nelogické stanovovat celou daňovou povinnost např. podle daňové povinnosti srovnatelného subjektu, pokud by správce daně úspěšně zpochybnil pouze marginální část účetnictví.

Byť se jeví jako nejpravděpodobnější, že rozšířený senát NSS se přikloní k jedné z výše uvedených judikaturních linií, nelze vyloučit, že se vydá i zcela jiným směrem. Tento směr již nepřímo připustil sedmý senát v rozsudku ve věci Bočrad.²⁶ Dalším řešením dané situace by tedy mohlo být překonání zákazu kombinace pomůcek a dokazování.²⁷ Lze podotknout, že i v současné době tento model *de facto* funguje, jelikož jako pomůcka může sloužit i nezpochybněná část účetnictví.

V případě, že by se rozšířený senát překonal zákaz kombinace způsobů stanovení daně, lze očekávat, že výsledně stanovená daň by nejvíce naplňovala základní cíl správy daní a zároveň byla co nejšetrnější k právům daňových subjektů. Lze si tak představit, že by první část daně byla stanovena dokazováním se vším, co se k tomuto způsobu stanovení daně pojí. Druhá část daně by byla stanovena v režimu pomůcek, ve kterých by správce daně přiznal daňovému subjektu esenciální náklady, aniž by byl oprávněn zasáhnout do nesporné části daně stanovené dokazováním. Kombinaci způsobů stanovení daně však nepředpokládá daňový řád. Z dikce § 98 odst. 1 daňového řádu totiž vyplývá, že správce daně stanoví daň podle pomůcek pouze v případě, že nelze daň stanovit na základě dokazování. Z tohoto ustanovení jednoznačně vyplývá postoupnost těchto dvou způsobů stanovení daně. V této souvislosti lze upozornit také na ustanovení § 114 daňového řádu. V něm je výslovně odlišen rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem v případě, že se jedná o odvolání proti rozhodnutí

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu z dne 30. 6. 2022, čj. 7 AfS 174/2020-37.

²⁷ Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku přímo neaproboval kombinaci pomůcek a dokazování. Konstatoval však, že daňové orgány nebyly oprávněny žalobkyni stanovit celou daňovou povinnost podle pomůcek. Zároveň však uvedl, že jí měly zohlednit minimálně nutné náklady.

o stanovení daně podle pomůcek. Nelze tak vyloučit, že by odvolací orgán byl povinen přezkoumávat rozhodnutí ve dvou poměrně odlišných režimech. S ohledem na výše uvedené tak nelze považovat za pravděpodobné, že by se rozšířený senát NSS k tomuto řešení přiklonil. Takové řešení by vyžadovalo skutečně kreativní výklad daňového řádu a velký odklon od dosavadního pojetí způsobů stanovení daně a přezkoumávání rozhodnutí v odvolacím řízení.

V pořadí čtvrté a poslední řešení předpokládané v tomto článku je takové, že rozšířený senát ustane na svém dosavadním závěru, tedy že na přechod na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus.²⁸ Tento způsob vypořádání věci však nelze považovat za žádoucí. Za současné situace je přiznávání esenciálních nákladů zcela netransparentní a při případném sporu záleží na různých pohledech na tuto problematiku ze strany jednotlivých soudů, popř. senátů NSS. To je však velice matoucí nejen pro daňové subjekty, ale i pro správce daně. Za současné situace není ani vyjasněné, zda je možné přiznávat esenciální náklady pouze v rámci pomůcek, či zda se jedná o svébytnou skupinu neprokázaných nákladů, které lze přiznat „nad rámec“ prokázaných nákladů za pomoci snížení důkazního standardu (ve světle rozsudku sedmého senátu NSS ve věci Bočrad).

Při zasazení jednotlivých možností dalšího vývoje judikatury do širšího rámce a jejich srovnání tak lze konstatovat, že rozšířený senát NSS stojí před nelehkou úlohou. Dosavadní judikatura NSS je v přístupu k esenciálním nákladům velice nesourodá. Nelze proto očekávat, že rozšířený senát NSS ustane na dosavadních závěrech, že pro přechod na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus. Méně pravděpodobná varianta je v současné době rovněž ta, že rozšířený senát překoná poměrně dominantně prosazovaný zákaz kombinace způsobů stanovení daně. Jednalo by se totiž o významný zásah do daňového práva procesního (což samo o sobě neznamená nesprávnost daného řešení). Především tento způsob, dle názoru autora, nemá oporu v aktuálním znění daňového řádu. Nabízí se tak přiklonění k jedné z judikатурních linií, vymezených předkládajícím osmým senátem NSS. K zachování smyslu a podstaty esenciálních nákladů, tedy jako nákladů nezbytně nutných k dosažení zdanitelného příjmu, se první linie nejeví jako vhodná. V případě přiklonění se k první judikатурní linii tak budou zcela ignorovány jakékoliv sporné náklady, které musely být nutně vynaloženy, pokud celkové vyloučené náklady tvoří pouze marginální část z celkového účetnictví. Za takové situace by v podstatě postrádalo smysl hovořit o esenciálních nákladech, nýbrž by bylo na místě zabývat se pouze obecně stanovením daně podle pomůcek. Výsledná daň by totiž mohla být stanovena i podle pomůcek, např. dle srovnatelného subjektu, které by v sobě již tyto náklady alespoň poměrně zahrnovaly.

Na položenou výzkumnou otázku je tedy nutné odpovědět tak, že jako nejvhodnější přístup k esenciálním nákladům, má-li být jejich podstata zachována, jsou závěry druhé judikaturní linie. Ty předpokládají, že každý náklad, který musel být nutně

²⁸ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS.

vynaložen k získání zdanitelného výnosu musí být alespoň v minimální míře přiznán. V případech, kdy je zpochybněna pouze marginální část celkového účetnictví by bylo nejvhodnější vycházet z nezpochybněné části účetnictví a nad jejich rámec přiznat minimálně nutné náklady, které daňový subjekt nutně musel vynaložit k získání zdanitelného příjmu. Naopak při zpochybnění podstatné části účetnictví bude zpravidla nejvhodnější využít jiné pomůcky, u kterých lze mít za to, že tyto náklady jsou v nich dostatečně reflektovány (např. u srovnatelných subjektů). Případné excesy výsledně stanovené daně by pak bylo na místě korigovat dle dosavadně nezpochybněných závěrů judikatury NSS týkající se stanovení daně podle pomůcek.

Limitem výše uvedené odpovědi na výzkumnou otázku lze považovat to, že mezi senáty Nejvyššího správního soudu, neexistuje prozatím ani základní shoda na podobě fungování esenciálních nákladů. Senáty NSS se pouze shodují v tom, že esenciální náklady lze přiznat pouze v případě, není-li pochyb o existenci těchto nákladů. Pouze z tohoto základu je však nesmírně obtížné predikovat další směřování judikatury. Lze však předpokládat, že se rozšířený senát bude při posuzování zabývat i možnými praktickými dopady své judikatury a ve svém závěru je promítne. Především z tohoto úhlu pohledu byla přítom odpověď na výzkumnou otázku do značné míry formována.

Nad rámec tohoto článku a jakožto inspirací pro další výzkum oblasti esenciálních nákladů, lze poukázat na jisté nesrovnalosti ohledně toho, jakou skupinu nákladů lze chápat jako esenciální. Desátý senát NSS totiž konstatoval, že esenciální výdaje za reklamu nemohou být přiznány, jelikož se nejedná o zboží či služby, kterých by bylo pro předmět podnikání daňového subjektu nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohla dosáhnout vůbec žádných příjmů.²⁹ Paradoxní ovšem je skutečnost, že náklady na reklamu jsou obecně považovány za daňově účinné náklady, nejedná-li se o reklamu vyloučenou § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, v podobě nákladů na reprezentaci. Ve většině případů jsou tak náklady na reklamu posouzeny jako náklady související se zdanitelnými příjmy. Je proto na místě bez dalšího jakékoliv náklady na reklamu nepovažovat jako esenciální, byť by v řízení např. nebyl pochyb o tom, že se reklama skutečně uskutečnila a v jakém rozsahu?

Na tento článek je rovněž možné navázat výzkumem týkajícím se přiznávání esenciálních nákladů v případech, ve kterých daňový subjekt logicky musel vynaložit určitý náklad, avšak není vyloučené (popř. je zřejmé), že byl vynaložený v rozporu s právními předpisy. Krajský soud v Praze se takto přiklonil k závěru, že je daňové orgány byly povinny žalobkyni přiznat esenciální náklady, přestože pracovníci pravděpodobně prováděli pomocné práce v rozporu s předpisy o zaměstnanosti, tzv. „na černo“, popř. jako osoby samostatně výdělečně činné, např. v rámci tzv. švarcsystému.³⁰ V rámci

²⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, čj. 10 AfS 255/2018-39.

³⁰ Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2020, čj. 43 Af 6/2018-50. Jedná se o rozsudek, který je napaden kasační stížností a věc je u NSS evidovaná pod sp. zn. 8 AfS 296/2020. Usnesením NSS ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 AfS 296/2020-106, postoupil kasační soud věc rozšířenému senátu.

navazujícího výzkumu je tak možné se zabývat tím, zda i takové náklady lze označit jako esenciální, zda je možné k nim přihlídnout při stanovení daně a případně jakým způsobem je vypočítat.

Předně by však bylo vhodné se zabývat tím, zda jsou esenciální náklady vhodným (či nezbytným) prvkem současného českého daňového práva. Nelze totiž pominout, že byt' druhá judikaturní linie poměrně vhodně respektuje podstatu esenciálních nákladů, příklonění se k ní by se pojilo s mnohými negativními dopady. Mezi ně lze zařadit zejména mnohem frekventovanější stanovení daně podle pomůcek, s čímž se rovněž pojí možné zvýšení daňových úniků. Přeci jen by se tímto způsobem přiznávaly daňově uznatelné náklady i v případech, kdy by nebylo zřejmé, komu z dotčených plnění vznikly výnosy, a tedy který subjekt je povinen je zdanit. Jakkoliv je tedy myšlenka esenciálních nákladů správná z hlediska základního cíle správy daní, nelze zároveň pominout, že současná právní úprava s nimi nepočítá.

ZÁVĚR

Tento článek se zabýval možnostmi a nevhodnějším řešením otázky předložené rozšířenému senátu týkající se jednotlivými způsoby stanovení daně tak, aby byla co nejlépe zachována podstata esenciálních nákladů. Ze zasazení otázky do širších souvislostí vyplynulo, že rozšířený senát má v zásadě čtyři základní možnosti. Jako nevhodnější je bezpochyby přístup spočívající v tom, že každý náklad, který musel být nutně vynaložen k získání zdanitelného výnosu, má být alespoň v minimální míře přiznán. Nemělo by tak být rozhodné, zda je skutečně zpochybněna podstatná část celkového účetnictví daňového subjektu. Minimálně nutné náklady by však i nadále mělo být možné uznat pouze v rámci stanovení daně podle pomůcek. Tento přístup totiž vede k nevhodnějšímu naplnění základního cíle správy daní a zároveň jej nelze považovat za zcela rozporný se současným zněním dotčených právních předpisů.

Z výzkumu dále vyplynulo, že požadavek na nutné zpochybnění podstatné části účetnictví daňového subjektu k možnému přiznání esenciálních dostatečně nerespektuje základní cíl správy daní. Ke stanovení daně v co možná nejspravedlivější výši by bylo možné použít také kombinace způsobů stanovení daně. Výsledná daň by tak byla částečně stanovena dokazováním a částečně podle pomůcek. Tento způsob však zahrnuje drtivá většina senátů NSS. Tento způsob navíc není předpokládán ani daňovým řádem, resp. mu částečně odporuje. Přínos tohoto článku lze shledat především v tom, že se zabývá možnými přínosy i nevýhodami jednotlivých řešení, které se v současné době rozšířenému senátu nabízejí. Ty nejen identifikuje, ale po důkladném rozporu z nich vybírá nevhodnější řešení pro zachování podstaty esenciálních nákladů. V navazujícím výzkumu by však bylo vhodné se věnovat i dalším aspektům esenciálních nákladů. Jedná se především o posouzení, zda myšlenka esenciálních nákladů zapadá do současného pojetí daňového práva. Dále lze na výzkum navázat např. v oblasti vymezení okruhů nákladů, které jsou způsobilé býti skutečně nezbytnými, či navrhnout

řešení situací, ve kterých je velice pravděpodobné, že náklad (byť esenciální) byl vynaložen v rozporu s právními předpisy.

ZDROJE

Literatura

GOLA, Michal. *Esenciální výdaje optikou judikatury Nejvyššího správního soudu* [online]. © EPRAVO.CZ, 15. 2. 2022. [cit. 2023-03-28]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/esencialni-vydaje-optikou-judikatury-nejvyssiho-spravniho-soudu-114236.html>

LIŠKA, Michal. *Esenciální výdaje*. In Radvan, Michal a kol. *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.

Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Judikatura

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 Afs 296/2020-106.

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS.

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS.

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2020, čj. 43 Af 6/2018-50.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 8 Afs 78/2007-47.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 84/2010-78.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, čj. 2 Afs 238/2017-35.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, čj. 5 Afs 169/2019-43.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, čj. 4 Afs 381/2019-41.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2020, čj. 10 Afs 255/2018-39.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2020, čj. 8 Afs 206/2018-35.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, čj. 1 Afs 204/2020-45.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, čj. 1 Afs 206/2020-42.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2021, čj. 2 Afs 186/2019-30.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, čj. 5 Afs 273/2020-48.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, čj. 9 Afs 320/2019-28.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2022, čj. 6 Afs 273/2020-43.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2022, čj. 7 Afs 174/2020-37.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2022, čj. 8 Afs 289/2020-45.