



FINANČNÍ SPRÁVA

Definice zdanitelného příjmu

Aktuální daňová témata ve světle judikatury, NSS, 5. října 2023

Definice příjmu, přístup zákona o daních z příjmů (ZDP)

- ZDP neobsahuje definici příjmu
- DZ k návrhu zákona 286/1992 Sb. (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992)
 - Před účinností změn 586/1992 Sb. (ČNR 1992, VII. volební období, poslanecký návrh, relevantní úprava zůstala shodná)
 - *„Předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. ...*

Definice příjmu, přístup zákona o daních z příjmů (ZDP)

- ... „Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovu majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.).“
- § 4 odst. 1 ZDP Od daně se osvobozuje
 - d) přijatá náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku, plnění z pojištění odpovědnosti za škodu, ... osvobození se nevztahuje na 1. náhradu za ztrátu příjmu ...
 - Původní znění: d) přijatá náhrada škody, plnění z pojištění majetku a plnění z pojištění odpovědnosti za škody, kromě plateb přijatých náhradou za ztrátu příjmu

Přístup zákona o daních z příjmů (ZDP) u fyzických osob

- § 3 ZDP Předmět daně z příjmů fyzických osob
 - § 3 odst. 1 ZDP *Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou*
 - a) příjmy ze závislé činnosti (§ 6),
 - b) příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),
 - c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
 - d) příjmy z nájmu (§ 9),
 - e) ostatní příjmy (§ 10).
 - § 3 odst. 2 ZDP
 - Příjmem ve smyslu odstavce 1 se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.
 - § 3 odst. 4 ZDP *Předmětem daně nejsou*
 - b) úvěry nebo zápůjčky ...

Přístup z judikatury správních soudů

- 2 Afs 42/2005 - 136 TZ hrazené nájemcem (pronajímatel FO)
 - „... lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“

Přístup judikatury správních soudů

- 2 Afs 42/2005 - 136 TZ hrazené nájemcem (pronajímatel FO)
 - ... „K tomuto obohacení – a tedy i k nepeněžnímu příjmu pronajímatelky – dochází teprve tehdy, když nájemce pronajaté prostory opustí a tyto se stanou právně volnými, tzn. stěžovatelky (jakožto dědičky původní pronajímatelky) jimi mohou opět neomezeně disponovat a případně je i dále pronajmout (a to i stejnému subjektu), ... K nepeněžnímu příjmu vlastníka nemovitosti proto nedochází již v okamžiku provedení jejího zhodnocení, nýbrž teprve v okamžiku skutečného obohacení vlastníka (reálnému navýšení jeho majetku ve shora uvedeném smyslu), tedy v okamžiku ukončení původního nájemního vztahu.“

Přístup judikatury správních soudů vs. ZDP

- Obecný „test“ (navýšení hodnoty x realizace)
 - Reálné navýšení majetku poplatníka
 - Navýšení se v právní sféře poplatníka reálně projevilo
 - Může být poplatníkem skutečně využitelné
- § 23 odst. 6 písm. a) ZDP
 - *U vlastníka (pronajímatele) jsou výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smluveného nájemného a nehrazené vlastníkem (pronajímatelem), a to:*
 - *1. ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje (náklady) uvedené v § 24 odst. 2 písm. zb) a výdaje na dokončené technické zhodnocení, za podmínky ...*

Přístup judikatury správních soudů vs. ZDP

- 5 Afs 45/2011 - 111 Nerealizované kurzové rozdíly (PO)
 - Odkaz na rozsudek ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136 (TZ hrazené nájemcem) „*Od uvedených závěrů nemá senát nyní ve věci rozhodující důvodu se odchýlit, přitom skutečnost, že ve výše uvedené věci byl posuzován příjem ve vztahu k fyzické osobě, je zcela nerozhodná, neboť závěr o požadavku reálnosti příjmu, nikoli o pouhou jeho „zdánlivost“ či „virtuálnost“, je beze zbytku platný i pro případ, kdy poplatníkem daně z příjmů je osoba právnická. K okamžiku vzniku zdanitelného příjmu viz např. též rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2012, č. j. 2 Afs 58/2011 - 67, příst. www.nssoud.cz“ (příjmy z titulu opčního plánu člena dozorčí rady ČEZ a.s.)*

Přístup judikatury správních soudů vs. ZDP

- 5 Afs 45/2011 - 111 Nerealizované kurzové rozdíly (PO)
 - *„Pro závěr o tom, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, resp. zda jej lze považovat za příjem, který je předmětem daně dle příslušného daňového zákona a který z materiálního a ekonomického hlediska za příjem považovat lze, není a nemůže být zásadně určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován; samotná skutečnost, že je účtován na účet výnosů z něj ještě sensu stricto zdanitelný příjem nečiní.“*

Přístup judikatury správních soudů vs. ZDP u právnických osob

- Pro srovnání přístup ZDP v oblasti právnických osob (ÚJ)
 - § 18 odst. 1 ZDP
 - *Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.*
 - § 23 odst. 2, § 23 odst. 10 ZDP
 - Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví
 - § 21h ZDP
 - *U poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví, s výjimkou poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví.*

Přístup daňového zákonodárce – účetní jednotky

- DZ k zákonu č. 267/2014 Sb.
 - *... Vazba mezi právními předpisy upravujícími účetnictví a zákonem o daních z příjmů má za cíl vyjmutí poplatníků, kteří jsou účetními jednotkami, z obecného režimu posuzování příjmů. Pro tyto poplatníky bude platit, že příjmem je to, co je v účetnictví označeno za výnos. Takový příjem poté prochází testem toho, zda se jedná o příjem, který je předmětem daně, který je neosvobozený a který se zahrnuje do základu daně (taktéž o příjem, na který se vztahuje daňová povinnost, tj. zda se jedná nebo nejedná o příjem daňového nerezidenta ze zdrojů v zahraničí). S tímto příjmem se tedy zachází obdobně jako s ostatními příjmy zmíněnými v § 23 odst. 1 věta první, tj. v zásadě platí, že v případě splnění výše uvedených testů se zahrnuje do základu daně.*
 - *Definice příjmu se uplatní pro celý zákon o daních z příjmů a i pro zákon o rezervách. Uplatní se tedy rovněž pro účely ustanovení § 3 i § 18. Právě z důvodů uplatnění tohoto ustanovení jak pro fyzické, tak pro právnické osoby je zvoleno zařazení této definice do společné části zákona, a to do nového § 21h.*

Aktuální diskuse v souvislosti s úpravou osvobození benefitů

- Diskutované praktické příklady
 - Pracovní snídaně, obědy, večeře (s obchodním partnerem)
 - Výkon práce (není příjem) vs. nutnost úpravy § 6 odst. 7 písm. e) ZDP
 - Sportovní vybavení (k odreagování) na pracovišti
 - Zařízení pracoviště sledující moderní trendy (není příjem) vs. nutnost úpravy § 6 odst. 7 písm. e) ZDP (povinnost dle ZP)
 - Podobně občerstvení při pracovních poradách apod.
- § 6 odst. 7 ZDP
 - Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou ...

Výslovné vyloučení (ne)příjmů z předmětu daně

- Stávající znění § 6 odst. 7 písm. e) ZDP
 - *povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovená právním předpisem*
- Navrhované znění § 6 odst. 7 písm. e) ZDP
 - *~~povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovená právním předpisem~~*

Výslovné vyloučení (ne)příjmů z předmětu daně

- Další příklad: ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) ZDP
 - Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou
 - b) hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvků na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování
 - Srov. 5 Afs 68/2007 – 121 Paušál za střeleckou

Dva paralelní daňové světy?

- „Původní“ přístup zákonodárce je v ZDP stále aplikován ...
 - ... a to nikoliv jako historický relikv, ale jako živá zákonná úprava, k níž zákonodárce přistupuje podle jejího jazykového vyjádření
- Jak tento přístup interpretovat vedle zmiňované judikatury NSS?
 - Jsou oba paralelní světy dále udržitelné?
 - Jak nahlížet na záměr zákonodárce zachycený v důvodové zprávě k § 21h ZDP?



Děkuji za pozornost – a těším se na diskusi