



Komora daňových poradců ČR

„Dát šanci těm, kteří chtějí, aby mohli a uměli“



**NEJVYŠŠÍ
SPRÁVNÍ SOUD**



Ministerstvo financí

Definice zdanitelného příjmu

Lenka Nováková

Společný seminář
Komory daňových poradců ČR,
Nejvyššího správního soudu a
Ministerstva financí ČR

**PROČ KDYŽ PLNĚNÍ NENÍ Z PODSTATY VĚCI
POVAŽOVÁNO ZA PŘÍJEM, JE V ZÁKONĚ O DANÍCH
Z PŘÍJMŮ UVEDENO, ŽE JE TOTO PLNĚNÍ MIMO
PŘEDMĚT DANĚ?**

PROČ JEN NĚKTERÉ?



DŮVODOVÁ ZPRÁVA K ZÁKONU Č. 344/2013 SB., ZMĚNA ZÁKONŮ V SOUVISLOSTI S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

K BODU 50 (§ 6 Odst. 7 písm. E))

*„Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se doplňuje, že **předmětem daně u zaměstnance nejsou výdaje (náklady) zaměstnavatele, ze kterých zaměstnanci nemají žádný majetkový prospěch.** Jde zejména o náklady vynaložené na vybavení, osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, na pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců, které je povinen hradit zaměstnavatel apod. Z hlediska textace ustanovení se jedná o promítnutí § 1a písm. b) a § 38 odst. 1 písm. a) zákoníku práce.“*



PAUŠÁL ZA STŘELECKOU PRŮPRAVU

5 AFS 68/2007 – 121

„Finanční náhrady nákladů poskytnuté zaměstnavatelem, které nevnáší do majetkové sféry subjektu (zaměstnance) navýšení majetku (§ 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), nemohou být předmětem daně. To je kritérium, které musí být při zkoumání charakteru „příjmu“ pro účely zdanění vždy zkoumáno.“

*„Aby mohl **správce daně** přistoupit k postupu podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tedy ve své podstatě „navýšit“ daň, kterou měl žalobce (zaměstnavatel) povinnost srazit a odvést z daňových základů svých zaměstnanců, **musí mít postaveno najisto, že se skutečně jedná o příjmy zaměstnanců, které vstupují do jejich základu daně.**“*



**JE PRÁVO NA PLNĚNÍ PŘÍJMEM PRO ÚČELY ZDP JIŽ
V OKAMŽIKU VZNIKU PRÁVA NEBO AŽ JEHO
PŘÍPADNÝM UPLATNĚNÍM?**



POUKÁZKA VS BODY V „KAFETERII“ NEBO NA BENEFITOVÉ KARTĚ

POUKÁZKA ZAMĚSTNANCI NA NÁKUP DO OBCHODU

- Podle ustálených výkladů ZDP zdanitelný příjem v okamžiku poskytnutí poukázky. Co, ale když zaměstnanec poukázku ztratí / nikdy ji fakticky nevyužije?
- Projevila se daná poukázka reálně v právní sféře poplatníka (došlo ke skutečnému nebo jen k zdánlivému navýšení majetku)?

VS

BODY V „KAFETERII“ NEBO NA BENEFITOVÉ KARTĚ

- Podle ustálených výkladů ZDP nahrání bodů do „kafeterie“ nebo na benefitovou kartou nevzniká na straně zaměstnance zdanitelných příjem.
- Zdanitelný / osvobozený příjem vzniká až v okamžiku využití bodů (tj kdy doje k výměně bodů za nějaké „reálné“ plnění). V okamžiku uplatnění bodů dochází ke skutečnému navýšení majetku poplatníka?



OKAMŽIK VZNIKU ZDANITELNÉHO PŘÍJMU V PŘÍPADĚ ZAMĚSTNANECKÉHO OPČNÍHO PRÁVA

2 AFS 58/2011 – 67

*„Je-li zaměstnanci poskytnuto zaměstnavatelem opční právo na nákup určitého množství akcií, pak **zdanitelný příjem** ve smyslu § 3 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, **nevznikne již poskytnutím tohoto opčního práva** ze strany zaměstnavatele, **nýbrž až jeho využitím** ze strany zaměstnance, tedy nákupem konkrétního množství akcií.“*

*„..v okamžiku uzavření opční smlouvy **je budoucí skutečný příjem** plynoucí z využití práva opce **natolik neurčitý** z důvodu nejistoty ohledně rozdílu mezi garantovanou cenou a tržní cenou v době realizace opčního práva i z důvodu **nejistoty ohledně toho, zda bude opce využita plně, částečně, či vůbec ne**, že **není možné tvrdit**, že by již **uzavřením opční smlouvy vznikl zdanitelný příjem** ve smyslu § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Ten vznikne až ve chvíli, kdy je **právo opce využito**, tedy kdy dojde k odkupu akcií. Až v tu chvíli je **jistá výše příjmu i sama jeho existence**. Až v tu chvíli tedy dojde k nabytí příjmu podle § 6 odst. 3 ve vazbě na § 6 odst. 1 písm. c) a d) zákona o daních z příjmů.“*




OKAMŽIK VZNIKU ZDANITELNÉHO PŘÍJMU V PŘÍPADĚ ZAMĚSTNANECKÉHO OPČNÍHO PRÁVA

POKYN GFŘ – D – 59 K § 6 ODST. 3

„Při bezúplatném poskytnutí pravá opce na koupi akcií za předem sjednanou cenu se za příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm.. d) a odst. 3 zákona považuje majetkový prospěch, který zaměstnanci plyne až v okamžiku uplatnění opce, nikoliv při jejím poskytnutí; výše příjmu se stanoví jako rozdíl mezi vyšší obvyklou cenou akcií v okamžiku uplatnění opce a jejich nižší sjednanou kupní cenou.“



OKAMŽIK VZNIKU ZDANITELNÉHO PŘÍJMU V PŘÍPADĚ ZAMĚSTNANECKÉHO OPČNÍHO PRÁVA

- Již ze samotné povahy opce jako finančního nástroje vyplývá, že uplatnění opce nemusí být držitelem využito.
- V tržních podmínkách poskytovatel opce za udělení opčního práva platí  lze tedy uzavřít, že opční právo má nějakou (reálnou) hodnotu bez ohledu na tom, zda bude či nikoliv využito.
- Projevilo se však přidělení opčního práva („příslibu“) reálně v právní sféře poplatníka (došlo ke skutečnému nebo jen k zdánlivému navýšení majetku)?
- Optikou rozhodnutí 2 Afs 42/2005 se v právní sféře poplatníka zatím navýšení majetku dostatečně neprojevilo - předmětné navýšení majetku není do té doby, než nastane možnost uplatnění opce (tj. opční právo je „skutečně využitelné“).
- **OMEZENÍ PŘEVODITELNOSTI JE TEDY DŮVODEM, PROČ V OKAMŽIKU UDĚLENÍ OPCE ZAMĚSTNANCI NEVZNIKÁ ZDANITELNÝ PŘÍJEM (NIKOLIV TO, ŽE BY NABYTOU OPCÍ NEŠLO OCENIT)?**
- **STAČÍ MOŽNOST NEBO MUSÍ DOJÍT K UPLATNĚNÍ?**



**V PŘÍPADĚ, ŽE BY PODNIKATEL DOSTAL ZA SVOU
SLUŽBU OPČNÍ PRÁVO, VZNIKL BY MU PŘÍJEM AŽ
V OKAMŽIKU UPLATNĚNÍ TOHOTO OPČNÍHO
PRÁVA?**



**POKUD ÚPRAVY ZÁKLADU DANĚ NEJSOU PŘÍJMEM,
Z JAKÉHO TITULU JSOU PŘEDMĚTEM DANĚ –
ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ VYMEZUJE, ŽE
PŘEDMĚTEM DANĚ JSOU JEN PŘÍJMY?**



NEMOŽNOST UPLATNĚNÍ VÝDAJŮ U „DODANĚNÝCH“ POHLEDÁVEK PŘI ZMĚNĚ UPLATŇOVÁNÍ VÝDAJŮ

6 AFS 269/2015 – 31

„...krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku správně vyložil, že úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 ZDP v podobě neuhrazených pohledávek **nemohou být příjmem** podle § 7 odst. 1 a odst. 2 téhož zákona, **neboť nejsou žádným příjmem v době, kdy ještě nebyly reálně uhrazeny.**“

„Pokud zákon stanoví, že **rozhodné pro určení výše výdajů jsou příjmy** uvedené v ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) ZDP vyjma příjmů zákonem uvedených, pak rozhodné jsou **toliko skutečné příjmy**, tedy příjmy z okruhů činností v těchto ustanoveních uvedených a **neuhrazené pohledávky**, do základu daně zahrnované v intencích ustanovení § 23 odst. 8 ZDP, žádný **faktický příjem nepředstavují**, neboť je **otázkou do budoucna, budou-li kdy či vůbec uhrazeny.**“

„...Nejvyšší správní soud má za to, že v naposledy uvedeném ustanovení zákonodárce **výslovně definoval rozdíl mezi pohledávkami na tomto místě zákona uvedenými a příjmy**. Zákon totiž výslovně hovoří o úpravě výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji, i proto Nejvyšší správní soud považuje za správný závěr krajského soudu o tom, že je přímo z dikce zákona **znemožněno „dodanění“ pohledávek ztotožňovat s další formou příjmu ze samostatné činnosti a z tohoto důvodu není možné k hodnotě těchto pohledávek uplatnit paušální výdaje.**“



Děkuji vám za pozornost.

Lenka Nováková

Inovakova@kpmg.cz

T +420 222 123 364

M +420 731 426 332