

Generální finanční ředitelství  
Lazarská 7, Praha 1, 117 22

**Zápis z jednání Koordinačního výboru**  
**s Komorou daňových poradců ČR konaného dne**  
**13.10.2011**

**OBSAH**

**UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 13.10.2011**

**Daň z příjmů**

338/14.09.11 Režim zdanění úhrady nákladů mandatářem podle § 572 zákona  
č. 513/1991 Sb., Obchodního zákoníku .....str. 3

Předkládají: Ing. Tomáš Plešinger  
Ing. Štěpán Osička

341/13.10.11 Aplikace §23, odst. 8 písm. b), bod 2 zákona č. 586/1992 Sb.,  
o daních z příjmů u pohledávek vzniklých do 31. prosince 2003.....str. 8

Předkládá: Ing. Michal Faust

342/13.10.11 Daňový režim odpisu pohledávek v souvislosti s přijatým pojistným  
plněním ..... str. 11

Předkládá: Ing. Petra Pospíšilová

**DPH**

343/13.10.11 Technické  
zhodnocení.....str. 15

Předkládá: Olga Holubová

**RŮZNÉ**

Diskuse k § 44  
ZDPH.....str. 20

**NEUZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK odložený na příští jednání KV****Daň z příjmů**

339/14.09.11 Uplatňování DPH v případě nepeněžních vkladů a souvislosti v oblasti účetnictví a daně z příjmů právnických osob

Předkládá: Martin Kopecký

**NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY odložené na příští jednání KV****Daň z příjmů**

345/13.10.11 Stabilizační půjčka studentům

Předkládají: Ing.Jana Tepperová, Ing.Jiří Nesrovnal

344/13.10.11 Aplikace DPH na službu spočívající ve výplatě výher sázejícím

Předkládá: Ing. Pavel Černý

# PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN K 13.10.2011

## Daň z příjmů

### 338/14.09.11 Režim zdanění úhrady nákladů mandatářem podle § 572 zákona č. 513/1991 Sb., Obchodního zákoníku

Předkládají: Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce, č. osvědčení 3581  
Ing. Štěpán Osička, daňový poradce, č. osvědčení 4432

Tento příspěvek se zabývá daňovým režimem mandantem uhrazených nákladů mandatáři fyzické osobě, které mandatáři vznikají v souvislosti s poskytováním plnění, které je předmětem mandátní smlouvy.

Příspěvek je rozdělen do čtyř částí. V první a druhé části je specifikován popis problému. V třetí části je řešen režim zdanění úhrad nákladů vzniklých mandatáři podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmu“ nebo „ZDP“) a ve čtvrté části podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“).

#### 1. Úvod

Obchodní zákoník smluvním stranám umožňuje, aby v souladu se zásadou smluvní volnosti, efektivně, s ohledem na specifika a variabilitu plnění, jež mohou být předmětem mandátní smlouvy, zvolili způsob úhrady nutně a účelně vynaložených nákladů při plnění smluvního závazku. V zásadě existují tři možnosti kompenzace nákladů vzniklých mandatáři v souvislosti s plněním, které je předmětem smlouvy:

- 1) náhrada nákladů, které mandatáři vzniknou, je zahrnuta v úplatě sjednané ve smlouvě,
- 2) mandatář náklady, jež mu vznikly, vyúčtuje mandantovi, který je povinen mu je uhradit (§ 572 obchodního zákoníku),
- 3) mandatáři konkrétní náklady ve smyslu vynaložení vlastních prostředků ke splnění závazků nevzniknou, neboť mandant mu v souladu s ustanovením § 568 odst. 2 obchodního zákoníku zajistí podmínky pro splnění závazku a případné výdaje hradí přímo sám.

Problematika daňového režimu úhrad nákladů způsobem č. 2 a 3 prošla svým názorovým vývojem, který byl ustálen mimo jiné nálezem Ústavního soudu České republiky č. II ÚS 686/05 ze dne 25. 10. 2006 a Sdělením Ministerstva financí vydané na základě nálezu Ústavního soudu ČR, pramen II. ÚS 686/05 ze dne 25. 10. 2006, vydané 21. 6. 2007<sup>1</sup>. Tento příspěvek se týká pouze druhého způsobu sjednání úhrady nákladů.

#### 2. Popis problému

<sup>1</sup> Sdělení dostupné v ASPI pod identifikačním číslem: LIT28402CZ.

Je zcela běžné, že za náklady nutně a účelně vynaložené na straně mandátáře v souvislosti s plněním předmětu smlouvy jsou považovány např. různé poplatky, jízdné ve veřejných dopravních prostředcích, pohonné hmoty, parkovné, ubytování apod. Jedná se o náklady, které lze charakterizovat jako náklady na zboží či služby, které jsou jednorázově použity (spotřebovány) při plnění předmětu smlouvy. Tyto náklady jsou obvykle na základě ujednání mezi mandantem a mandátářem vyúčtovány samostatně vedle odměny za vlastní činnost mandátáře ve stejné výši, v jaké byly vynaloženy. Tyto náklady jsou při vyúčtování doloženy odpovídajícími doklady (např. doklad o zaplacení, faktura apod.).

V praxi mohou nastávat také situace, zejména v rámci dlouhodobé spolupráce, kdy pro plnění předmětu smlouvy je potřeba určité zařízení (např. počítačové vybavení, auto) a mandant a mandátář se ve smlouvě dohodnou, že mandátář toto zařízení výlučně pro účely plnění předmětu smlouvy pořídí do svého majetku a bude mandantovi postupně účtovat náklady na opotřebení tohoto zařízení. I zde se jedná o náklady nutně a účelně vynaložené při plnění předmětu mandátní smlouvy, které budou účtovány vedle odměny za vlastní činnost mandátáře. Otázkou je, jakým způsobem náklady na opotřebení kalkulovat .

### 3. Zákon o daních z příjmu

Úhrada nutně a účelně vynaložených nákladů mandátářem v souvislosti s plněním závazku pro mandanta nepodléhá zdanění daní z příjmů fyzických osob. Tento závěr mimo jiné vychází z nálezu Ústavního soudu České republiky č. II. US 686/05 ze dne 25. října 2006, který k druhému způsobu sjednání kompenzace nákladů uvedl: *„Obsahem práva na náhradu nákladů je přitom právo subjektu, který důvodně vynaložil prostředky na splnění závazku, na jejich úhradu tak, aby mu plněním závazku nevznikla újma. Pokud tedy dochází ke kompenzaci vzniklých nákladů, nejedná se na straně subjektu, jemuž je úhrada nákladů, přímo poskytována, o získávání příjmů realizací živnostenské činnosti.“* Nález Ústavního soudu České republiky byl Ministerstvem financí ČR akceptován a následně potvrzen ve sdělení ze dne 21. 6. 2007.

V tomto kontextu nelze považovat kompenzaci jednorázově spotřebovaných nákladů (různé poplatky, jízdné ve veřejných dopravních prostředcích, pohonné hmoty, parkovné, ubytování apod.) nutně a účelně vynaložených při plnění předmětu mandátní smlouvy za příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob u mandátáře. Nedochozí zde k realizaci příjmu ve smyslu zvýšení hodnoty majetku.

Stejnou optikou je nutné nahlížet na náhrady nákladů za opotřebení zařízení užívaného výhradně pro účely dlouhodobého plnění předmětu mandátní smlouvy, kdy se jedná o náklady nutně a účelně vynaložené v souvislosti s danou smlouvou. Tedy stejně jako v případě jednorázově spotřebovaných nákladů, tak i úhrada za opotřebení daného zařízení nevede u mandátáře k žádnému zvýšení hodnoty majetku, tedy k realizaci příjmu. Rozdílem je pouze ta skutečnost, že v prvním případě je náklad okamžitě spotřebován, a ve druhém případě je spotřebováván postupně a také by měl být postupně mandatáři kompenzován.

Otázkou zůstává, jakým způsobem kalkulovat požadovanou náhradu/kompensaci za opotřebení daného zařízení. Obecně v případě nákladů nutně a účelně vynaložených při plnění mandátní smlouvy by se mělo jednat o náklady reálně vynaložené a prokazatelně doložené příslušnými dokumenty. V případě nákladů na opotřebení daného zařízení by se mělo jednat o ekonomicky zdůvodnitelnou reálnou kalkulaci, která by měla zohledňovat zejména následující skutečnosti:

- dobu používání daného zařízení pro potřeby plnění předmětu mandátní smlouvy s ohledem na životnost daného zařízení,
- hodnotu zařízení v době ukončení používání zařízení pro potřeby mandátní smlouvy (mandatář by neměl např. požadovat postupnou kompenzaci celé pořizovací ceny zařízení v případě, že bude následně mandatář realizovat prodej daného zařízení).

Pokud bychom použili terminologii z účetních předpisů, tak kalkulace by mohla odpovídat reálnému odpisovému plánu se zohledněním zbytkové hodnoty majetku při následném prodeji. Ke každé kalkulaci je nutné do jisté míry přistupovat individuálně a je na mandatáři, aby prokázal ekonomickou podstatu a reálnost dané kalkulace.

Při posuzování daňové uznatelnosti hrazených náhrad nákladů na straně mandanta je respektována obecná zásada smluvní volnosti stran. Pokud se mandant s mandatářem dohodnou na druhém způsobu sjednání úhrady nákladů, pak je daňová uznatelnost vyúčtovaných náhrad nákladů posuzována na straně mandanta podle obecných ustanovení zákona o daních z příjmů pro daňovou uznatelnost nákladů, tedy bude se jednat o daňově uznatelné náklady při naplnění § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 06. 2007, čj. 1 Afs 26/2007 – 90, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

#### **Dílčí závěr:**

Náhrada nákladů nutně a účelně vynaložených mandatářem při plnění závazků z mandátní smlouvy není zdanitelným příjmem mandatáře podléhajícím dani z příjmů fyzických osob. V případě kalkulace náhrad za opotřebení zařízení pořízeného mandatářem pro účely plnění předmětu smlouvy je nutné doložit kalkulaci dle podmínek zmíněných výše. Na straně mandanta se náklady, které vznikly mandatáři v souvislosti s plněním předmětu mandátní smlouvy, posuzují podle obecných ustanovení zákona o daních z příjmu pro daňovou uznatelnost nákladů, tedy bude se jednat o daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

#### **4. Zákon o dani z přidané hodnoty**

V zásadě mandatář v právních vztazích v souvislosti s nákupem plnění nezbytných pro výkon závazku z mandátní smlouvy, jedná svým jménem a na účet mandanta. Předpokládejme, že mandatář je plátcem DPH. Z hlediska daně z přidané hodnoty lze považovat úhradu nákladů účelně a nutně vynaložených při plnění závazku z mandátní smlouvy za vedlejší výdaje ve smyslu § 36 ZDPH, které jsou součástí obecného základu daně v souvislosti s plněním dle předmětu mandátní smlouvy.

Současně má mandatář nárok na odpočet daně z takových přijatých plnění dle obecných pravidel § 72 a následujících ZDPH.

### Dílčí závěr:

S ohledem na výše uvedené, proto navrhuje potvrdit následující závěr. Úhradu účelně a nutně vynaložených nákladů při plnění závazku z mandátní smlouvy lze považovat za vedlejší výdaje ve smyslu § 36 ZDPH, které jsou součástí obecného základu daně v souvislosti s plněním dle předmětu mandátní smlouvy. Mandatář má nárok na odpočet z takových přijatých plnění dle obecných pravidel § 72 a následujících ZDPH.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

#### **GFŘ k uvedenému příspěvku za oblasti DPF uvádí:**

Nález Ústavního soudu České republiky č. II ÚS 686/05 ze dne 25.10.2006 (dále „Nález“) vychází z nepeněžního plnění poskytovaného mandantem vedle finanční úplaty formou ubytování, stravování a dopravy tj. náklady spojené s výkonem práv a povinností ze závazkového vztahu. Takové náklady jdou k tíži mandanta a mohou sice být zachyceny v daňové evidenci mandatáře, ale nejedná se o **daňový výdaj** mandatáře ale o **daňový výdaj (náklad)** mandanta. Potom také nepeněžní příjem teoreticky plynoucí z takových úhrad není zdanitelným příjmem mandatáře a není třeba jej zachytit v daňové evidenci, neboť se nejedná o příjem daňový.

V návaznosti na Nález uvádí i Sdělení Ministerstva financí v rámci rozboru daného případu další způsoby kompenzace nákladů mandatáře jež mu vznikly, a to také formou vyúčtování mandantovi.

Se způsoby kompenzace nákladů, které mohou mandatáři vzniknout v souvislosti s poskytnutím plnění, upozorňujeme na ustanovení § 23 odst.5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“): „*Náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.*“ Dále nutno připomenout základní princip daňového řízení, kterým je **správné zjištění a stanovení daně**, a na který také odkázal ÚS v Nálezu. Od 1.1.2011 nahradil zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ). DŘ v § 1 odst. 2 stanoví: „Správa daně je postup, jehož cílem je **správné zjištění a stanovení daní** a zabezpečení jejich úhrady.“

V případě, že náhrada nákladů nutně a účelně vynaložených mandatářem při plnění závazků z mandátní smlouvy nemá být vždy zdanitelným příjmem mandatáře podléhajícím dani z příjmů fyzických osob, musí mandatář prokázat, že splnil § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů, tzn. neuplatňuje k příjmům, které nejsou předmětem daně, výdaje (náklady). S tím je spojena zvýšená administrativa pro mandatáře, aby unesl důkazní břemeno stanovené DŘ.

Dále je třeba zdůraznit, že i když mandatář uhradí částky, které lze podřadit pod náklady nutně a účelně jím vynaložené při plnění závazků z mandátní smlouvy, které budou následně mandantem uhrazeny, nemusí se jednat o částky, které by podléhaly u mandatáře dani z příjmů fyzických osob. Mělo by se jednat ovšem o prokazatelné výdaje. Pokud ovšem taková úhrada není příjmem, který by byl předmětem daně v souladu s ust. § 3 zákona o daních z příjmů, nelze u **mandatáře** k takovým příjmům uplatnit výdaje a to v souladu s ust. § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, (za daňové výdaje nelze uznat výdaje na příjmy, které nejsou předmětem daně) tj. nejedná se o výdaje (náklady) daňově uznatelné podle § 24 zákona o daních z příjmů.

**Závěr:**

Náhrady za opotřebení zařízení pořízeného mandatářem pro účely plnění předmětu smlouvy zákon o daních z příjmů přímo neupravuje. Přípouští paušalizaci stanovených výdajů v ust. § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Pokud si smluvní strany mandátní smlouvy sjednají tento způsob výpočtu účelně vynaložených nákladů, je na nich, aby prokázali jejich oprávněnost tzn. unesli důkazní břemeno ve vazbě na ust. zákona o daních z příjmů např. § 24 odst. 1.

**K části 4. Dílčí závěr****GFŘ k uvedenému příspěvku za oblast DPH uvádí:**

S dílčím závěrem v bodu 4. souhlasíme. Vedlejší výdaje jsou v souladu s § 36 zákona o DPH součástí základu daně a přijatá zdanitelná plnění jsou použita v rámci svých ekonomických činností k uskutečňování zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku, čímž je naplněna podmínka vzniku nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně lze uplatnit za splnění dalších podmínek uvedených v § 72 a následujících zákona o DPH.

# PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN K 13.10.2011 S ROZPOREM

## Daň z příjmů

### 341/13.10.11 Aplikace §23, odst. 8 písm. b), bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů u pohledávek vzniklých do 31. prosince 2003

Předkládá: Ing. Michal Faust, daňový poradce, č. osvědčení 1068

#### 1) Popis problému:

Uvedené ustanovení řeší postup u poplatníka vedoucího daňovou evidenci (či dříve jednoduché účetnictví) v situaci:

- Ukončení podnikání
- Přerušení podnikání
- Při změně způsobu uplatňování výdajů
- Při zahájení účtování

Jeho aplikace vede mimo jiné ke zvýšení základu daně o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)].

Předmětem příspěvku jsou právě tyto „výjimečné“ pohledávky.

#### **Přechodná ustanovení zákona č. 438/2003 Sb., uvádí totiž v čl. II pod bodem 19:**

*Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění tohoto zákona, se použije poprvé pro pohledávky vzniklé po 31. prosinci 2003. Pro pohledávky vzniklé do 31. prosince 2003 se použije ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění platném do 31. prosince 2003.*

Cílem příspěvku je vyjasnit, zda je uvedené přechodné ustanovení aplikovatelné i na situace vyplývající z §23, odst. 8 písm. b), bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů pro pohledávky vzniklé do 31. prosince 2003 či pouze na situaci samotného § 24 odst. 2 písm. y), které řeší situaci, kdy se za určitých podmínek stává výdajem u účtujícího poplatníka hodnota pohledávky.

Jak vyplývá z vývoje znění § 24 odst. 2 písm. y), je tato okolnost významná např. u pohledávek vzniklých do 31. prosince 2003, které nebyly přihlášeny u soudu.

Tato problematika může nabývat na významu hlavně v souvislosti s končící podnikatelskou činností první generace drobných podnikatelů, u kterých jsou tyto pohledávky nezděděny až do současné doby v daňové evidenci.

#### 2) Návrh řešení

Při aplikaci §23, odst. 8 písm. b), bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., je možno z úprav základu daně při splnění dalších podmínek vyloučit mimo jiné pohledávky

- Vzniklé do 31. prosince 2003 za dlužníkem,



1. u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu **26i)** nebo zrušil konkurz, a to pro nedostatek majetku dlužníka,
2. který je v konkurzním a vyrovnacím řízení, **26i)** na základě výsledků konkurzního a vyrovnacího řízení,
3. který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
4. který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem ekonomicky nebo personálně spojenou osobou anebo fyzickou osobou blízkou (**§ 23 odst. 7**),
5. na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, **26j)** a to na základě výsledků této dražby,
6. jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, **26k)** a to na základě výsledků provedení této exekuce.

- Vzniklé po 31. prosinci 2003 za dlužníkem,

1. u něhož soud zrušil konkurs **26i)** proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,
2. který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí **26i)** na základě výsledků insolvenčního řízení,
3. který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
4. který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou (**§ 23 odst. 7**),
5. na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, **26j)** a to na základě výsledků této dražby,
6. jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, **26k)** a to na základě výsledků provedení této exekuce.

### 3) Zdůvodnění navrhovaného řešení

Předmětné přechodné ustanovení je nutno aplikovat na všechny situace, kde figurují pohledávky vyčtené v §24 odst. 2 písm. y). Ustanovení neošetřuje tedy pouze možnost odpisu pohledávek u účetních jednotek, ale i další situace, tedy např. v kontextu § 23 pohledávky řešené v některých situacích u poplatníka vedoucího daňovou evidenci.

Nepochybně existuje situace, ve které se ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP vztahuje i na poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci.

Tito poplatníci – na rozdíl od účetních jednotek – nezdaňují veškeré pohledávky (bez ohledu na to, zda byly či nebyly uhrazeny), ale zdaňují pouze příjmy, tedy zaplacené pohledávky. Jinými slovy: poplatníci, kteří vedou daňovou evidenci, neuhrazené pohledávky po dobu vedení daňové evidence nezdaňují. Stane se tak až v situacích, kdy poplatník musí základ daně upravit způsobem uvedeným v § 23 odst. 8 ZDP. Základ daně je nutno mj. zvýšit o hodnotu pohledávek s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. Nezdaňují tedy pohledávky, které mohou účetní jednotky odepsat jako daňový náklad.

Situace – co se týká zdanění pohledávek – se tedy mezi všemi poplatníky (účetními jednotkami i těmi, kteří vedou daňovou evidenci) „vyrovná“ až tehdy, když se neúčtující poplatník ocitne v situacích uvedených v § 23 odst. 8 ZDP. Všichni poplatníci tak zdaní veškeré pohledávky s výjimkou těch uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP.

Tím se projevuje rovnost poplatníků, která v této oblasti jistě spočívá v zajištění trvale (tedy po celou dobu trvání podnikání poplatníka) rovného postavení poplatníků pohybujících se v odlišných evidenčních soustavách (tedy účetnictví, chcete-li podvojném účetnictví a daňové evidenci, chcete-li jednoduchém účetnictví) včetně situací uvedených v § 23 odst. 8 ZDP. A to ve všech aspektech včetně nakládání s pohledávkou vzniklou v různých evidenčních soustavách ve stejné době.

Navrhovaná aplikace přechodného ustanovení pak tuto rovnost zajišťuje. Aplikace přechodného ustanovení pouze na samotný odpis pohledávek u účtujícího poplatníka by v určitých situacích vyvolala odlišné podmínky pro poplatníky v různých evidenčních soustavách.

### Závěr

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr a po projednání na Koordinačním výboru přijatý závěr zveřejnit.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

Nesouhlasíme s navrhovaným řešením. Pro poplatníky pokud vedou daňovou evidenci při úpravě základu daně podle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP je nutno vycházet z platné úpravy ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP v tom zdaňovacím období kdy k úpravě základu daně podle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP dochází. Zákon nestanoví, že by se v případě úpravy základu daně podle § 23 odst. 8 písm. b) aplikovalo ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP ve znění platném v roce kdy předmětná pohledávka vznikla.

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN K 13.10.2011 S ROZPOREM**

### **Daň z příjmů**

#### **342/13.10.11 Daňový režim odpisu pohledávek v souvislosti s přijatým pojistným plněním**

Předkládá: Ing. Petra Pospíšilová, daňový poradce, č. osvědčení 2309

#### Popis problému

Některé daňové subjekty si pojišťují své pohledávky proti riziku jejich nezaplacení dlužníkem tak, aby si zajistily svůj cash-flow a hospodářský výsledek. Pojištěné mohou být pohledávky různého charakteru (vývozní, běžné obchodní, úvěrové atd.), tedy jak pohledávky, ke kterým je při splnění příslušných podmínek možno vytvářet opravné položky podle příslušných ustanovení zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění, tak pohledávky, ke kterým není možno takové opravné položky vytvářet (např. úvěrové pohledávky u nebankovních subjektů a v některých případech i u bankovních subjektů, pohledávky nabyté postoupením, pohledávky z titulu výnosů osvobozených od daně z příjmů). Pojištění pohledávek nabízejí jak pojišťovny komerční, tak pro specifické případy státní pojišťovna EGAP a.s. zejména jako podpora státu vývozcům.

V okamžiku prodlení dlužníka (nezaplacení pohledávky) tak, jak je definováno v příslušné pojistné smlouvě (příp. všeobecných pojistných podmínkách), vyplatí pojišťovna věřiteli pojistnou náhradu ve výši dané pojistnou smlouvou (obvykle nebývá kryto 100% hodnoty pohledávky, část rizika z nezaplacení nadále nese věřitel). V případě, kdy dlužník nakonec pohledávku nebo její část zaplatí, má věřitel povinnost vrátit pojišťovně vyplacenou pojistnou náhradu (nebo její část).

Pojišťovna si obvykle ve smluvních dokumentech vyhrazuje právo na to, aby jí takto pojištěná pohledávka, ke které vyplatila pojistné plnění, byla věřitelem následně postoupena na pojišťovnu bez jakékoli další úplaty. Prakticky však tohoto práva využívají pojišťovny ve velmi omezeném počtu případů. V každém případě má věřitel nadále povinnost pohledávku řádně spravovat a na dlužníkovi vymáhat.

Z účetního pohledu je nepochybné, že v případě, kdy dojde k takovému prodlení dlužníka, že pojišťovna vyplácí pojistnou náhradu, je v tomto okamžiku již hodnota pohledávky jako aktiva snižena (prakticky se blíží nule), což by se mělo v účetnictví daňového subjektu projevit formou odpisu pohledávky a jejím převodem do podrozvahové evidence. Pro úplnost uvedme, že zaúčtování odpisu takové pohledávky v době před vznikem pojistné události by přitom zřejmě bylo nesprávné, protože její hodnota je prakticky zajištěna právě uzavřenou pojistnou smlouvou, a hodnota tohoto aktiva by tak v bilanci měla být zobrazena minimálně ve výši případné pojistné náhrady.

Na druhou stranu přijaté pojistné plnění by podle českých účetních předpisů mělo být zaúčtováno jako výnos do skupiny jiných provozních výnosů (§ 27 vyhlášky č.

500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli)<sup>2</sup>. Otázkou je, jaký bude daňový režim odpisu takové pohledávky, když přijatá pojistná náhrada v tomto případě jednoznačně vstupuje do základu daně z příjmů, a to i v situacích, kdy se jedná o pohledávku, jejíž odpis není podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů možný, a u které rovněž zákon o rezervách neumožňuje tvorbu daňových opravných položek.<sup>3</sup>

Podobná otázka byla již Koordinačním výborem diskutována v minulosti (příspěvek č. 715/17.12.03), jednalo se však pouze o dílčí řešení této problematiky. Domníváme se proto, že je vhodné projednat komplexní řešení této otázky.

### Daňový režim odpisu/oprávkování pojištěné pohledávky

Situace, kdy by odpis pojištěné pohledávky byl vylučován ze základu daně z příjmů, nedává logický ani ekonomický smysl, a to ať se jedná o pohledávku obchodní, která vznikla v důsledku zdanitelných výnosů, nebo o pohledávku jinou (z osvobozených výnosů, z titulu zálohy, úvěru, půjčky atd.). Vznikala by tak situace, kdy z účetního pohledu zcela ztrátová situace (i s ohledem na skutečnost, že pojišťovny typicky nekryjí 100 % nominální hodnoty pojištěné pohledávky), je nadále ještě extrémně zatížena daní z pojistného plnění. Hodnota pojistného plnění by se tak reálně dále snížila o 19% daně z příjmů právnických osob.

Domníváme se, že pro stanovení daňového režimu popsaného případu lze využít ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, na jehož základě lze pro daňové účely uplatnit jako náklad i „výdaje, které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejícími za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících“<sup>4</sup>, a to s následujícím zdůvodněním.

Daňový subjekt uzavírá pojistné smlouvy z toho důvodu, aby minimalizoval či odstranil ekonomické důsledky škod na svém majetku nebo výpadku příjmů z důvodu neočekávaných a nahodilých událostí. Přijaté pojistné náhrady mají tak kompenzovat buď ztráty na majetku, ztráty příjmů nebo zvýšené náklady v situacích, pro které je pojištění sjednáno. Při pojištění pohledávek proti riziku nezaplacení ze strany dlužníka si daňový subjekt pojišťuje ztrátu peněžního příjmu pro případ nezaplacení. Existuje tak přímá spojitost mezi přijatou pojistnou náhradou a skutečností, že došlo ke znehodnocení pojištěné pohledávky. Pokud by ke znehodnocení pohledávky nedošlo, nemohl by daňový subjekt realizovat příjem ve formě přijatého pojistného plnění.

Platí proto, že pro popsaný případ existuje přímá spojitost mezi přijatou pojistnou náhradou a odpisem pojištěné pohledávky, a ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc)

<sup>2</sup> Přitom platí, že přijaté pojistné náhrady mohou být účetně zachyceny i jinak, např. podle IFRS je přijatá pojistná náhrada zúčtována jako přímé snížení pojištěné pohledávky, bez dopadu do výsledkových účtů.

<sup>3</sup> Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že se nejedná o pohledávku uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zv) zákona o daních z příjmů.

<sup>4</sup> Zbývající část textu tohoto ustanovení není pro posouzení dané situace relevantní.

zákona o daních z příjmů lze takový odpis pohledávky považovat za daňově uznatelný náklad, a to do výše přijaté pojistné náhrady.

### Závěr

Odpis pohledávky, která byla pojištěna proti riziku nezaplacení, je daňově uznatelným nákladem v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 zc) zákona o daních z příjmů, a to do výše přijaté pojistné náhrady.

### Návrh

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr a po projednání na Koordinačním výboru přijatý závěr zveřejnit.

### **Stanovisko GFŘ**

V souvislosti s předloženým příspěvkem lze konstatovat, že možnosti uplatňování hodnoty pohledávky jako výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou vymezeny ustanovením § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Pro předloženou problematiku jsou relevantní ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) a písm. zv) ZDP.

V souladu s § 24 odst. 2 písm. y) ZDP má poplatník právo odepsat pohledávku pouze v případě, že jsou naplněny podmínky uvedené v větě tohoto ustanovení, tj. mimo jiné jde o pohledávky „výnosové“, a zároveň se jedná o pohledávky za dlužníkem, který splňuje alespoň jednu z podmínek uvedených pod body 1 až 6 tohoto ustanovení. V případě pojištěných pohledávek by bylo možné toto ustanovení využít pouze za předpokladu, že splňují výše uvedené podmínky.

S účinností od 1.1.2011 bylo v rámci podpory exportu zavedeno do ZDP ustanovení § 24 odst. 2 písm. zv), které umožňuje bankám daňově účinně odepsat pohledávky z úvěrů poskytovaných nebankovním subjektům pojištěné u pojistitele se sídlem na území členského státu Evropské unie, a to do výše přijatého pojistného plnění. Přitom následné plnění od dlužníka bude standardně zdaněno podle zákona o daních z příjmů. K uvedené změně bylo přistoupeno mimo jiné právě proto, že z jednání zástupců MF se správci daně vyplynulo, že v případě odpisu pojištěných pohledávek rozhodně nelze přijmout obecný závěr, že v těchto případech lze použít ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP lze jako daňově uznatelný uplatnit výdaj (náklad), který za běžných podmínek není dle § 25 ZDP výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to za podmínky, že tento výdaj (náklad) přímo souvisí s příjmem (výnosem), který ovlivnil výsledek hospodaření.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že při aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je třeba nejdříve posoudit, zda se skutečně jedná o výdaje, na které se toto ustanovení vztahuje, tedy o výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 ZDP výdaji (náklady) daňově uznatelnými. Odpis pohledávky však v zákonem stanovených případech (např. § 24 odst. 2 písm. y) nebo § 24 odst. 2 písm. zv) ZDP) lze uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Proto zde nelze ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP aplikovat.

Jako další argument lze v uvedené souvislosti uvést, že výdajem (nákladem) přímo souvisejícím s přijatým pojistným plněním lze uznat placené pojistné, neboť právě díky poplatníkem uzavřené pojistné smlouvě, na jejímž základě je pojistné hrazeno, lze v případě pojistné události nárokovat na pojišťovně pojistnou náhradu v podobě výplaty pojistného plnění, které představuje pro poplatníka zdanitelný příjem.



# PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN K 13.10.2011

## DPH

### 343/13.10.11 Technické zhodnocení

Předkládá: Olga Holubová, daňový poradce, č. osvědčení 367

Účelem příspěvku je upřesnit obsah pojmu **technické zhodnocení** ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e) a § 78 odst. 5 zákona o DPH<sup>5</sup>, a to u dlouhodobého majetku, který je **hmotným** majetkem ve smyslu zákona o daních z příjmů<sup>6</sup>.

#### 1. Definice pojmu v zákoně o DPH

Podle § 4 odst. 3 písm. e) se technické zhodnocení<sup>73)</sup> považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností<sup>7</sup>. Pro účely úpravy odpočtu daně (§ 78 odst. 5) se technické zhodnocení<sup>73)</sup> považuje za samostatný dlouhodobý majetek. V obou případech je pojem **technické zhodnocení** vymezen pouze odkazem na § 32a odst. 6 a § 33 zákona o daních z příjmů umístěným v poznámce pod čarou č. 73. Z tohoto odkazu, z důvodové zprávy k zákonu a rovněž i ze skutečnosti, že pojem **technické zhodnocení** není žádným jiným souvisejícím zákonem vymezen, lze dovodit, že úmyslem zákonodárce bylo převzít jeho definici ze zákona o daních z příjmů. Jasná a přesná definice tohoto pojmu v textu zákona o DPH však výslovně uvedena není.

#### 2. Technické zhodnocení v zákoně o daních z příjmů

##### Nehmotný majetek

Podle § 32a odst. 6 zákona o daních z příjmů se za technické zhodnocení se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč. Za technické zhodnocení se považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24.

##### Hmotný majetek

Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se technickým zhodnocením rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku **v úhrnu** ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).

<sup>5</sup> Zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

<sup>6</sup> Zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

<sup>7</sup> Podle převažujících výkladů se za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností považuje výhradně takové **technické zhodnocení, které je vytvořeno vlastní činností**, a nikoli technické zhodnocení jiné. Důvod tohoto výkladu a výkladové metody, s jejichž pomocí lze k uvedenému závěru dospět, však nejsou tématem tohoto příspěvku.

U nehmotného majetku se hodnotová hranice posuzuje jednotlivě u každé ukončené akce rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti, zatímco u hmotného majetku se, v důsledku slov „v úhrnu ve zdaňovacím období“, hodnoty jednotlivých akcí ukončených ve zdaňovacím období nasčítávají<sup>8</sup>. Důsledkem překročení celkové hodnoty jsou tak technickým zhodnocením hmotného majetku i výdaje na jednotlivou akci, které nepřekročí částku 40 000 Kč.

**Srovnání technického zhodnocení nehmotného a hmotného majetku podle zákona o daních z příjmů:**

- A. Poplatník, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, provede na jaře upgrade software v hodnotě 2 mil. Kč, na podzim téhož roku provede další upgrade v hodnotě 20 tis. Kč. V daném roce jsou tak technickým zhodnocením výdaje jen ve výši 2 mil. Kč.
- B. Poplatník, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, provede nástavbu budovy v hodnotě 2 mil. Kč, ve stejném kalendářním roce pak provede ještě modernizaci vestibulu v hodnotě 20 tis. Kč. V daném roce jsou tak technickým zhodnocením výdaje ve výši 2 020 tis. Kč. Pro účely daně z příjmů bude nicméně výsledek stejný (tj. výdaje nelze uplatnit jako náklad dle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů) bez ohledu na to, budou-li evidována dvě technická zhodnocení nebo jedno.

Technické zhodnocení je však vhodné evidovat samostatně dle jednotlivých akcí např. proto, aby bylo možné při ukončení nájmu posoudit, zda bylo odstraněno, případně aby bylo možné ocenit jeho hodnotu znalcem.

**3. Aplikace DPH při uplatňování odpočtu daně na vstupu u technického zhodnocení hmotného majetku**

Použije-li poplatník daně z příjmů z výše uvedeného příkladu B., který je zároveň plátcem DPH, provedenou nástavbu například výhradně ke zdaňovanému pronájmu, má nárok na plný odpočet daně na vstupu při její výstavbě. Avšak pozdější modernizací vestibulu budovy používané jak ke zdaňované, tak k osvobozené činnosti, by mohl být jeho nárok na odpočet z nástavby zpochybněn, jestliže na obě stavební akce (tj. nástavba a modernizace vestibulu) bude k poslednímu dni kalendářního roku, v němž byly dokončeny, nahlíženo jako na jediné technické zhodnocení, tj. jako na jedinou položku dlouhodobého majetku ve smyslu zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že by tento „majetek“ byl použit pro smíšené účely (nástavba ke zdaňovanému nájmu, vestibul ke zdaňované i osvobozené činnosti), nárok na odpočet daně na vstupu by měl být krácen.

Plátce nicméně nemá k dispozici nástroje, jimiž by mohl odpočet původně (v souladu se zákonem) uplatněný u nástavby, korigovat. I kdyby však takový nástroj k dispozici měl nebo kdyby za něj považoval podání dodatečného přiznání, důsledkem takové

---

<sup>8</sup> Účelem tohoto příspěvku v žádném případě není rozebírat či hodnotit jednotlivé výkladové varianty příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů.



korekce by bylo krácení odpočtu u přijatých zdanitelných plnění (tj. plnění týkajících se nástavby), která jsou fakticky použita výhradně ke zdaňovaným činnostem. Pokud by poplatník z příkladu B. naopak použil nástavbu k nájmu osvobozenému od daně, modernizací vestibulu ve stejném kalendářním roce by dosáhl kráceného odpočtu podle § 76 odst. 1 zákona o DPH z obou akcí. Výklad, podle něhož by se obě akce posoudily jako jediný dlouhodobý majetek ve smyslu zákona o DPH, by tak mohl být snadno zneužit k čerpání odpočtu i v případech, kdy to obecná pravidla nepřipouštějí.

#### 4. Relevantní evropská úprava

##### Nárok na odpočet daně na vstupu

Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že nárok na odpočet daně na vstupu je základním právem, na němž je postaven celý systém DPH, a nemůže být v zásadě omezen, protože cílem odpočtů je sejmout z osoby povinné k dani břemeno DPH, a zajistit tak neutralitu daňové zátěže všech hospodářských operací<sup>9</sup>.

Dalším pravidlem, které je Směrnicí zavedeno a judikaturou SDEU opakovaně potvrzeno, je právo osoby povinné k dani na plný odpočet daně na vstupu v případech, kdy lze mezi nakoupeným zbožím či přijatou službou a uskutečněným plněním, u něhož je připuštěn nárok na odpočet daně, identifikovat přímou a bezprostřední vazbu<sup>10</sup>. To je splněno, pokud příslušná přijatá plnění představují (kalkulačně) *součást prodejní ceny plnění uskutečněného*<sup>11</sup>.

Lze proto učinit závěr, že co nejpřesnější přiřazování jednotlivých přijatých zdanitelných plnění ke konkrétním plněním uskutečněným pro účely zjištění rozsahu nároku na odpočet (tj. odpočet plný nebo krácený) je v souladu s cílem sledovaným Směrnicí, jímž je zachování neutrality daňové zátěže v maximální možné míře.

##### Oprava odpočtu

Podle článku 184 Směrnice<sup>12</sup> se původně uplatněný odpočet opraví, je-li nižší nebo vyšší, než na jaký má plátců nárok. Podle čl. 187 se u **investičního majetku** rozloží oprava nejméně na 5 let. Pojem investiční majetek není Směrnicí definován. Článek 189 Směrnice naopak umožňuje členským státům zvolit si pro dané účely vlastní vymezení, což je potvrzeno i judikaturou SDEU<sup>13</sup>.

#### 5. Návrh rozumného výkladu pojmu *technické zhodnocení*

S ohledem na to, že

- pojem *technické zhodnocení* nemá samostatné a jednoznačné vymezení přímo v textu zákona o DPH a je definován pouze odkazem pod čarou, jehož normotvornost je či může být do jisté míry v určitých případech omezena,

<sup>9</sup> Např. C-188/09 Profaktor, bod 19, C-437/06 Securenta, bod 24, C-102/08 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, bod 70, C-29/08 SKF, bod 55

<sup>10</sup> C-4/94 BLP Group, body 18 a 19, C-98/98 Midland Bank, body 17 – 24.

<sup>11</sup> C-98/98 Midland Bank, bod 33

<sup>12</sup> Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>13</sup> Např. C-98/07 Nordania Finans A/S, body 32 a 33

- § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů počet technických zhodnocení za rok výslovně neřeší, protože mechanismus výpočtu odpisů či vstupní ceny to nevyžaduje; poplatníci si navíc mnohdy evidují jednotlivé akce (technická zhodnocení) odděleně z důvodů soukromoprávních (např. pronajímatelé u jednotlivých nájemců),
- lze předpokládat, že zákonodárce neměl v úmyslu oslabovat základní zásady systému DPH, mezi něž patří i princip neutrality, a tedy i co nejpřesněji stanovený nárok na odpočet daně tak, aby daňové břemeno nenesla osoba povinná k dani operující uvnitř výrobního a distribučního řetězce,
- je nepřijatelné omezovat nárok na odpočet, je-li přijaté plnění použito výhradně ke zdaňovaným činnostem, a naopak neodpovídá základním pravidlům, je-li připuštěna možnost (byť jen částečného) odpočtu v případech, kdy to Směrnice zapovídá,
- vymezení dlouhodobého majetku je v kompetenci členských států pouze pro případy pokryté článkem 187, zatímco nesprávný výklad pojmu *technické zhodnocení* by nepříznivě ovlivnil odpočty i v případech, kdy se rozsah nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku meziročně nemění (viz příklad uvedený v prvním odstavci třetí kapitoly tohoto textu), a
- zákon o DPH neposkytuje korekční mechanismus pro případy jako je ten uvedený v prvním odstavci třetí kapitoly tohoto textu, na rozdíl od zákona č. 588/1992 Sb., který uváděl jednoznačný postup při postupném „technickém zhodnocování“ osobního automobilu v průběhu kalendářního roku,

navrhují, aby se za **technické zhodnocení** podle § 4 odst. 3 písm. e) a § 78 odst. 5 zákona o DPH považovaly výdaje na **jednotlivé ukončené akce a ne jejich úhrn za kalendářní/hospodářský rok**. Je na plátcích aby prokázal, že se jedná o samostatné akce. Tímto výkladem, který ostatně, jak uvádím ve druhé odrážce výše, není v rozporu s textem § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není dotčena povinnost sledovat „celoroční“ limitní hodnotu 40 tis. Kč, tj. úhrn výdajů za všechny akce ukončené ve zdaňovacím období ve smyslu zákona o daních z příjmů. Docílí se jím však uplatňování odpočtu způsobem odpovídajícím základním zásadám systému a vyloučí se právní nejistota týkající se případné povinnosti/práva korigovat na konci kalendářního (hospodářského) roku odpočet ne/uplatněný u jednotlivých akcí dle jejich použití již v průběhu roku.

### Závěr

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr a po projednání na Koordinačním výboru přijatý závěr zveřejnit.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

Lze souhlasit se závěrem, že pro účely DPH je možné za (samostatné) technické zhodnocení posuzovat výdaje na jednotlivé ukončené akce a ne jejich úhrn za kalendářní/hospodářský rok, za podmínky, že tyto výdaje plátce neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 zákona o daních z příjmů.

Přímá definice technického zhodnocení (TZ) pro účely DPH v § 4 odst. 3 písm. e) zákona o DPH není obsažena, je provedena nepřímo a to legislativním odkazem pod čarou (odkaz na § 32 odst. 6 a § 33 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Zákonodárce nicméně tímto odkazem pod čarou vymezil, co se má za technické zhodnocení pro účely DPH považovat, resp. co bylo jeho úmyslem. Nelze tedy jednoznačně říci a dovodit, že vymezení technického z hodnocení v zákoně o DPH zcela absentuje.

Z hlediska praktického uplatnění DPH vymezení TZ nabývá na významu až v okamžiku uplatnění nároku na odpočet v poměrné výši případně jeho dalších korekcí. Článek 189 Směrnice o DPH dává členským státům plně dispozici k vymezení pojmu investiční majetek; upřesnění výše daně, kterou je třeba vzít v úvahu při opravě; přijmout jakákoliv vhodná opatření k zajištění toho, aby opravy neměly za následek neoprávněnou výhodu; umožnit administrativní zjednodušení. Je zcela na místě podotknout, že tato opatření musí být v souladu s principem proporcionality s ohledem na cíle systému DPH.

V popisovaných případech lze akceptovat tvrzení, že při striktní aplikaci zákona o DPH založené pouze na jazykovém výkladu zákona, by mohlo docházet k situacím kdy by zmíněný princip nebyl naplněn resp. mohl by mohl být narušen. Jednou by teoreticky mohlo dojít k neodůvodněné výhodě, jindy naopak k nevýhodě, spočívající v omezení nároku na odpočet v případech, kdy je ZP použito výhradně k plněním s nárokem na odpočet (viz. bod 3 příspěvku).

Proto je opodstatněné zvolit takový výklad, který v mezích platné úpravy zohlední účel dotčených ustanovení a principy DPH. Takto lze v zásadě akceptovat navržený závěr tj., že pro účely DPH lze za TZ považovat (návazně pak evidovat resp. vykazovat) i výdaje na jednotlivé ukončené samostatné akce. Tímto výkladem však není dotčena povinnost plátce sledovat limitní hodnotu danou v § 33 zákona o daních z příjmů (limit v úhrnu výdajů za všechny akce ukončené ve zdaňovacím období).

Vykazování a sledování TZ po jednotlivých akcích je odůvodněné v případech, kdy by byl nárok na odpočet omezen nebo rozšířen pouze z důvodu striktní aplikace definice TZ dle zákona o daních z příjmů.

Je na plátcích daně, aby prokázal dané skutečnosti, relevantní pro tuto aplikaci (sledování po jednotlivých akcích). K tomuto je nutné podotknout, že použitím tohoto přístupu nesmí docházet k umělému rozměňování TZ, bez ekonomického opodstatnění, kdy cílem je pouze dosažení daňové výhody.

**RÚZNÉ**

Z podnětu KDP byla na KV diskutována i problematika aplikace ust. § 44 ZDPH. Ze strany GFŘ bylo odkázáno na vydaná stanoviska a informace k dané problematice, a to na stanovisko MF (zveřejněno dne 11.3.2011) a na Informaci GFŘ k dotčeným otázkám (zveřejněna 27.7.2011). Zástupce MF informoval, že ve věci nadále probíhají intenzivní jednání.