

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

### **Daň z příjmů**

#### **455/28.05.15 Posouzení DPH odvedené v souvislosti s bezplatným převodem vyvolané investice**

Předkládají: Michaela Thelenová, daňový poradce č. o. 3094

Markéta Neškrábalová, daňový poradce č. o. 4356

#### **Úvod**

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit a potvrdit přístup k posouzení výdajů na daň z přidané hodnoty (DPH) odvedenou v souvislosti s bezplatným převodem vyvolané investice.

#### **1. Popis problému**

§ 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů<sup>1</sup> (ZDP) umožňuje daňovému subjektu zahrnout do vstupní ceny majetku výdaje na vyvolanou investici, kterými se pro účely ZDP rozumí výdaje vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví osoby nebo předaného jiné osobě nebo týkající se změny majetku ve vlastnictví jiné osoby a podmiňujícího funkci nebo užívání hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c) ZDP (tj. obecně stavby, budovy, domy, nebytové prostory).

V praxi mívá vyvolaná investice nejčastěji podobu nákladů na vybudování přilehlé infrastruktury nebo jiného předmětu občanské vybavenosti v místě, kde se bude nacházet stavba spočívající v samotném investičním záměru investora (hlavní aktivum). Například město podmíní vydání stavebního povolení na výstavbu podnikatelských prostor na svém území současným vybudováním kruhového objezdu v jeho blízkosti. Hotová stavba kruhového objezdu je následně převedena na město, které infrastrukturu spravuje. V závislosti na ujednání mezi investorem a městem může mít investor povinnost převést stavbu na město bezúplatně.

V souvislosti s bezúplatným převodem vyvolané investice může daňovému subjektu vzniknout povinnost přiznat a zaplatit DPH na výstupu.

Otázkou je, zda má být tato daň zahrnuta do vstupní ceny hlavního aktiva obdobně jako ostatní výdaje na pořízení majetku, nebo zda má být tento výdaj zahrnut do daňově uznatelných nákladů aktuálního zdaňovacího období.

##### **1.1. Výdaje z titulu odvodu DPH z bezúplatného převodu vyvolané investice**

ZDP posouzení výdajů vzniklých z titulu případného odvodu DPH z bezúplatného převodu vyvolané investice explicitně neřeší.

---

<sup>1</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Pro stanovení daňové vstupní ceny hmotného majetku nabytého koupí nebo ve vlastní režii ZDP odkazuje na zákon o účetnictví<sup>2</sup> (ZOU).

ZOU ani Vyhláška k ZOU<sup>3</sup> problematiku ocenění hmotného majetku v případě vyvolané investice rovněž explicitně neřeší. Nicméně ve smyslu ustanovení § 25 ZOU jsou součástí ocenění dlouhodobého majetku rovněž náklady s jeho pořízením související.

Z obchodního a ekonomického pohledu musí investor vyvolanou investici realizovat a převést na třetí osobu, jinak by nebyla umožněna samotná realizace investičního záměru (investor by například nezískal stavební povolení). V případě bezúplatného převodu může být součástí této povinnosti také odvod DPH na výstupu (jako nezbytný výdaj související s předáním vyvolané investice).

Domníváme se, že jestliže má účetnictví podávat věrný a poctivý obraz ekonomické podstaty transakce, mělo by být možné za podmínek, kdy existuje k datu zařazení hlavního aktiva (tj. nikoliv vyvolané investice) do užívání na straně investora závazek převést v přiměřeném časovém horizontu bezúplatně vyvolanou investici na třetí osobu (a v této souvislosti vznikne investorovi povinnost odvést DPH) a částka DPH je přiměřeně známa, považovat související DPH za součást pořizovací (a tudíž i vstupní) ceny hlavního aktiva, a to jako nezbytný výdaj související s pořízením tohoto majetku v souladu s § 25 odst. 5) ZOU.

Výše uvedené je mimo jiné také možné podpořit závěry Interpretace Národní účetní rady (NUR) číslo I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů, kdy dle odborného názoru NUR resp. bodu 8 Interpretace může být DPH odvedená v souvislosti s převodem vyvolané investice zahrnuta do vstupní ceny hlavního aktiva, neboť „pořizovací cena hlavního aktiva se zvýší rovněž o nezbytné výdaje související s předáním“.

Dále, v případě, kdy by při pořízení vyvolané investice nebyla u přijatých zdanitelných plnění uplatňována DPH na vstupu, stala by se tato v souladu s Pokynem D-22<sup>4</sup> k § 29 bod 5. též součástí vstupní ceny majetku.

V neposlední řadě, zobecněním § 47 odst. 1) Vyhlášky lze za náklady zahrnuté do ceny pořízení označit nezbytné výdaje, které účetní jednotka musí vynaložit a bez nichž by investice nemohla vzniknout. Obdobný přístup, tj. zahrnutí nezbytných

---

<sup>2</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

<sup>3</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

<sup>4</sup> Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, č.j. 5606/15/7100-10

nákladů do vstupní ceny, je navrhován rovněž ustanovení § 47 odst. 1f) Vyhlášky v případě vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby.

V případě, že nejsou naplněny podmínky uvedené výše a tudíž není o související DPH zvýšena vstupní cena hlavního aktiva, mělo by být možné uplatnit odvedenou DPH jako daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 2) písm. ch) ZDP. § 24 odst. 2) písm. ch) ZDP stanoví, že daňovým nákladem jsou také ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25 ZDP. § 25 ZDP výjimku týkající se DPH neobsahuje. Dalším argumentem pro zahrnutí odvedené DPH, která nezvyšuje vstupní cenu hlavního aktiva, do daňových nákladů je skutečnost, že se jednoznačně jedná o náklady vynaložené v souvislosti s podnikáním poplatníka.

## 2. Závěr

Na základě výše uvedeného bychom navrhovali přijmout následující závěry:

- a) DPH odvedenou v souvislosti s bezúplatným poskytnutím majetku je možné pro účely ZDP za podmínek uvedených výše zahrnout do vstupní ceny hlavního aktiva společně s výdaji vynaloženými na pořízení tohoto majetku.
- b) V případě, že odvedená DPH nebude zahrnuta do vstupní ceny hlavního aktiva, je možné tuto DPH uplatnit jako daňově uznatelný výdaj daného zdaňovacího období podle § 24 odst. 2) písm. ch) ZDP.

### **Stanovisko GŘ**

*Lze souhlasit s názorem v písm. a) závěru předkladatele, že DPH odvedená na výstupu v souvislosti s bezúplatným vyřazením vyvolané investice je součástí vstupní ceny hlavního aktiva – hmotného majetku.*

*Nelze souhlasit se závěrem v písm. b), že se jedná o výdaj jednorázově daňově uznatelný v základu daně.*

### **Zákon o DPH**

*Z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), lze konstatovat, že mohou nastat podle konkrétních podmínek obě situace, kdy povinnost odvést daň nastane i nenastane.*

*Pokud si plátce u vyvolané investice vymezené v první části příspěvku uplatní nárok na odpočet daně, pak u následného bezúplatného dodání je povinen postupovat dle § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH a z tohoto plnění odvést daň na výstupu (základ daně se stanoví dle § 36 odst. 6 odst. a) ZDPH).*

*Pokud si plátce u vyvolané investice neuplatnil odpočet, pak následné bezúplatné dodání není předmětem daně, tj. nebude zatíženo daní z přidané hodnoty.*

### **Předpisy upravující účetnictví**

*Předpisy upravující účetnictví pojem “vyvolaná investice” speciálně neupravují.*

Při pořízení a zachycení dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví v jeho pořizovací ceně se mimo jiné odráží i režim uplatnění či neuplatnění DPH.

Obecně platí, že podle účetních předpisů upravujících účetnictví se bezúplatné vyřazení majetku účtuje do nákladů (jednorázový odpis účetní zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného majetku).

#### Posouzení ve smyslu ZDP

ZDP vstupní cenu hmotného majetku upravuje v § 29 odst. 1 písm. a) ZDP jako pořizovací cenu, která vychází z předpisů upravujících účetnictví (§ 25 odst. 1 ZoÚ). Zároveň je výslovně stanoveno, že do vstupní ceny hmotného majetku (§ 26 odst. 2 písm. b) a c) ZDP) lze zahrnout i výdaje (náklady) na vyvolanou investici.

Pro účely ZDP se dle § 29 odst. 1 ZDP vyvolanou investicí rozumí výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiné osoby nebo předaného jiné osobě nebo týkající se změny majetku ve vlastnictví jiné osoby a podmiňující funkci nebo užívání tohoto hmotného majetku.

Dle názoru GFR je v daném případě nutné § 29 odst. 1 ZDP posuzovat ve spojení s § 29 odst. 7 ZDP a stejným způsobem pohlížet jak na bezprostřední výdaj související s pořízením vyvolané investice, tak v režimu změněné vstupní ceny také na případný další související výdaj vzniklý v jednoznačné příčinné souvislosti se zahrnutím vyvolané investice do ocenění hlavní investice. Z tohoto pohledu pak není v rozporu se smyslem a účelem zákona, pokud daňový subjekt zahrne daň na výstupu, vzniklou v přímém důsledku bezúplatného převodu vyvolané investice (z níž byl v minulosti uplatněn nárok na odpočet daně), do vstupní ceny hlavního aktiva – hmotného majetku.

Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP platí, že daňově neuznatelným výdajem jsou výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 ZDP, včetně splátek a úroků z úvěrů a zápůjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění.

Jelikož náklady na vyvolanou investici se zahrnují do vstupní ceny hlavního aktiva, je nutné náklady vzniklé v důsledku vyřazení vyvolané investice posuzovat v režimu tohoto ustanovení, tj. byť předmětný náklad vzniká v důsledku vyřazení vyvolané investice, z hlediska optiky zákona se jedná o náklad spojený s pořízením hlavní investice (hlavního aktiva).

Podle Pokynu D – 22 vysvětlivky k § 24 odst. 2 ZDP platí, že pro účely uplatnění § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP lze pod pojem ostatní daň zahrnout také daň z přidané hodnoty pokud tato daň souvisí s daňovými výdaji.

Z uvedeného je zřejmé, že nelze souhlasit se stanoviskem navrhovatele, že DPH odvedená za výše uvedených podmínek je daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.