

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. 2007¹. Tento příspěvek se týká pouze druhého způsobu sjednání úhrady nákladů.

2. Popis problému

¹ 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. Nepochází 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/kompenzaci 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).

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 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. Připouští 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.