

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 DPH¹, a to u dlouhodobého majetku, který je **hmotným** majetkem ve smyslu zákona o daních z příjmů².

1. Definice pojmu v zákoně o DPH

Podle § 4 odst. 3 písm. e) se technické zhodnocení³⁾ považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností⁷. Pro účely úpravy odpočtu daně (§ 78 odst. 5) se technické zhodnocení⁷³⁾ 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).

¹ Zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

² Zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³ 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 nasčítávají⁴. 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

⁴ 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 operací⁵.

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 vazbu⁶. To je splněno, pokud příslušná přijatá plnění představují (kalkulačně) *součást prodejní ceny plnění uskutečněného*⁷.

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 Směrnice⁸ se původně uplatněný odpočet opraví, je-li nižší nebo vyšší, než na jaký má plátcce 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 SDEU⁹.

⁵ 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

⁶ C-4/94 BLP Group, body 18 a 19, C-98/98 Midland Bank, body 17 – 24.

⁷ C-98/98 Midland Bank, bod 33

⁸ Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

⁹ Např. C-98/07 Nordania Finans A/S, body 32 a 33

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,
- § 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 nepřípustné 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 příjmu (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.