

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 16. 6. 2021

PŘÍSPĚVEK V PROJEDNANÝCH ČÁSTECH UZAVŘEN BEZ
ROZPORU KE DNI 16. 6. 2021

PŘÍSPĚVEK V ČÁSTI II. VKLAD CENNÝCH PAPÍRŮ a PODÍLŮ, ODLOŽEN

Daň z příjmů

573/24.03.21 Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku, nabývací cena cenných papírů a obchodních podílů a daňově uznatelné náklady u ostatního majetku evidovaného u přijímajícího poplatníka 2

Předkládají: Ing. Jan Kotala, daňový poradce, č. osv. 4515

Mgr. Zenon Folwarczny, LL.M., daňový poradce, č. osv. 3661

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 16. 6. 2021

Daň z příjmů

581/19.05.21 Některé praktické aspekty uplatňování závěrů přijatých v rámci příspěvku č. 570/27.01.21 Uplatnění úroků z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou na financování bytových potřeb obstaraných od 1. ledna 2021 16

Předkládají: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991

Ing. Daniela Králová, daňový poradce, č. osv. 1880

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

584/19.05.21 Některé nejasné otázky ohledně nové metody paušální daně

Předkládá: RNDr. Petr Beránek daňový poradce, č. osv. 803

**PŘÍSPĚVEK V PROJEDNANÝCH ČÁSTECH UZAVŘEN BEZ
ROZPORU KE DNI 16. 6. 2021
PŘÍSPĚVEK V ČÁSTI II. VKLAD CENNÝCH PAPÍRŮ a PODÍLŮ, ODLOŽEN
Daň z příjmů**

573/24.03.21 Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku, nabývací cena cenných papírů a obchodních podílů a daňově uznatelné náklady u ostatního majetku evidovaného u přijímajícího poplatníka

Předkládají: Ing. Jan Kotala, daňový poradce, č. osv. 4515

Mgr. Zenon Folwarczny, LL.M., daňový poradce, č. osv. 3661

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je stanovení daňové vstupní ceny u majetku a jiných majetkových složek a dále nabývací ceny cenných papírů a obchodních podílů (dále jen „**podílů**“) a částek, které budou považovány za daňově uznatelné u ostatních majetkových složek dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „**ZDP**“) u „přijímajícího“ poplatníka v případě, že poplatník tento majetek nabyl vkladem/vyčleněním od svého společníka/zakladatele či třetí osoby (dále jen „**vladatel**“).

Výše uvedená oblast v případě jiného než hmotného a nehmotného majetku nebyla v minulosti řešena, a navíc, zákonná úprava je v této oblasti velmi strohá. Problematika je aktuální nejen v případě vkladů majetků do obchodních korporací, ale i v případě vyčlenění majetku do fundace, ústavu či svěřenského fondu (dále jen „**svěřenský fond**“ nebo „**obchodní korporace**“), jelikož se ve smyslu § 21f ZDP se pro účely daně z příjmů na vyčlenění nebo zvýšení majetku ve svěřenském fondu **hledí jako** na vklad do obchodní korporace.

Závěry tohoto příspěvku jsou aplikovatelné jak na **vklady do obchodních korporací, tak na vyčlenění majetku do svěřenských fondů**. Níže uvedená analýza se týká pouze **přijímajícího poplatníka**, který nabývá majetek **od vkladatele, zakladatele či třetí osoby** (dále jen „**vklad**“).

Chtěli bychom také tímto příspěvkem aktualizovat témata řešená v příspěvku č. 415/18.12.13 *Výklad některých základních ustanovení novely zákona o daních z příjmů a zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s ohledem na daňový režim svěřenských fondů* (dále jen „**Výklad č. 415/18.12.13**“), jelikož od jeho projednání došlo k poměrně významným změnám právní úpravy.

Předmětem tohoto příspěvku jsou pouze vklady takového majetku, který byl dlouhodobým hmotným majetkem nebo dlouhodobý nehmotný majetek dle ZDP do dne nabytí účinnosti zákona č. 609/2020 Sb. (daňový balíček 2021).

2. Popis situace

Osobu vkladatele omezujeme pro účely tohoto příspěvku na daňového rezidenta ČR, jímž je

- a. fyzická osoba, přičemž ta může mít dvě postavení, a to
 - nepodnikající fyzická osoba (tj. „občan“) a
 - podnikající fyzická osoba, která měla příslušný majetek zahrnutý ve svém obchodním majetku ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP (pouze vybrané případy);
- b. právnická osoba, která je účetní jednotkou vedoucí účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“)

Vkladatel vložil do obchodní korporace následující majetek:

I. hmotný a nehmotný majetek dle ZDP;

II. cenné papíry a podíly;

III. pozemky; a

IV. pohledávky.

Obchodním majetkem rozumíme majetek, který byl (nebo je) zahrnut v obchodním majetku vkladatele, fyzické osoby, ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP, tj. vkladatel o tomto majetku účtoval ve smyslu ZoÚ nebo o něm vedl daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP.

S ohledem na výše uvedené je potřebné rozhodnout, **v jaké výši bude stanovena vstupní cena, nabývací cena a daňově uznatelné náklady** majetku u obchodní korporace při vkladu nebo prodeji nebo jiných daňově relevantních operacích.

3. Návrh řešení

Níže analyzujeme kategorie majetku zmíněné výše s ohledem na to, zda, případně jak ZDP upravuje v jejich případě daňovou nabývací cenu u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu.

I. Vklad hmotného a nehmotného majetku dle ZDP

V případě hmotného a nehmotného majetku obsahuje ZDP úpravu – až na některé výjimky u majetku, u kterého docházelo u vkladatele k jeho odpisování. Daňovou hodnotou se v případě nabytí hmotného a nehmotného majetku rozumí vstupní cena stanovená dle § 29 ZDP, ze které obchodní korporace či svěřenský fond tento majetek odpisuje způsobem uvedeným v § 30 a dále ZDP.

a) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu v době **kratší než 5 let** po jeho nabytí fyzickou osobou, pokud tento **nikdy nebyl zahrnut do obchodního majetku fyzické osoby** **§ 29 odst. 8 ZDP**

- „U hmotného majetku, který poplatník uvedený v § 2 ZDP (tj. fyzická osoba) pořídil v době kratší než 5 let před jeho vložením do obchodní korporace a nebyl zahrnut do obchodního majetku, je u nabyvatele vstupní cenou, byl-li pořízen úplatně, pořizovací cena, byl-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, jsou vstupní cenou vlastní náklady, a při nabytí hmotného majetku bezúplatně, cena hmotného majetku podle zvláštního právního předpisu o

oceňování majetku ke dni nabytí...Dnem vkladu do obchodní korporace se pro účely tohoto zákona rozumí den uvedený ve smlouvě o vkladu.“

b) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu v době delší než 5 let po jeho nabytí fyzickou osobou, pokud tento nikdy nebyl zahrnut do obchodního majetku fyzické osoby

§ 29 odst. 1 písm. d) ZDP

- „*Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu ...“*

Jelikož ZDP neuvádí žádné ustanovení, které by specificky řešilo vklad hmotného majetku, který nebyl zahrnut v obchodním majetku a byl vložen v době delší jak 5 let po nabytí vkladatelem, použije se v těchto případech obecné pravidlo – vstupní cena hmotného majetku bude u obchodní korporace a svěřenského fondu ve výši reprodukční pořizovací ceny ke dni vkladu.

c) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu právnickou osobou nebo fyzickou osobou, která tento majetek měla zahrnutý ve svém obchodním majetku

§ 30 odst. 10 písm. b) bod. 1 ZDP

- „*Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem*

- **... b) poplatník u hmotného majetku nabytého**

- **1. vkladem společníka, který byl zároveň u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku au právnické osoby v jejím majetku, ...“**

d) Vklad nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu

Pro vklad nehmotného majetku je relevantní ustanovení § 32a odst. 7 ZDP, které říká, že pokud není v ZDP uvedeno jinak, použijí se ustanovení pro hmotný majetek obdobně i pro nehmotný majetek. Daňové odpisování se však u hmotného majetku řídí jinými pravidly než odpisování majetku nehmotného – například u nehmotného majetku § 32a odst. 4 stanoví „... *U nehmotného majetku, nabytého vkladem nebo přeměnou, **pokračuje** nabyvatel v odpisování započatém původním odpisovatelem za podmínky, že **vkladatelem**, zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací **mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány** ...“*

*Tato textace § 32a odst. 4 se dostala do ZDP novelou zákon č. 669/2004 Sb. – sněmovní tisk č. 718 a v důvodové zprávě zákonodárce uvádí: „V obou případech se shodně navrhuje doplnění, které řeší problém následných vkladů nehmotného majetku v případě, kdy předcházející uživatel **měl právo** odpisy v základu daně z příjmů uplatňovat, tzn., že vždy je předpokladem původně nabytí práv k nehmotnému majetku **za úplatu, popř. zděděním nebo darováním**. Pokud první uživatel **nepořídil právo k užívání úplatně (zděděním, darováním)** a v **důsledku toho neodpisuje účetně ani daňově**, nelze takový majetek odpisovat ani v případě jeho vkladu či převodu na nástupnickou*

společnost, kdy dochází pro účely vkladu nebo přeměny k ocenění převáděného práva.“

Zde vzniká otázka, co znamená slovo „**mohly**“ ve větě „**mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány ...**“;

1. Vkladatel fyzická osoba měl nehmotný majetek vždy mimo svůj obchodní majetek, ale (i) mohl ho zařadit do obchodního majetku a (ii) mohl/měl právo majetek odepisovat; NEBO
2. Vkladatel fyzická osoba pro uplatnění výše uvedeného ustanovení § 32a odst.4 ZDP musel mít nehmotný majetek ve svém obchodním majetku, protože jen tehdy mohl/měl právo majetek daňově odpisovat.

Navrhujeme, že ustanovení § 32a odst. 4 ZDP se má vykládat způsobem uvedeným výše v bodě č. 2, jelikož se domníváme, že tímto postupem dojde ke sblížení uplatňování vstupní ceny u příjemce vkladu (tj. obchodní korporace či svěřenského fondu) v případech hmotného i nehmotného majetku.

Pro situaci v bodě 1. je ustanovení § 32a odst. 4 ZDP nerelevantní.

Dílčí závěr č. 1:

1. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem fyzickou osobou, která tento majetek neměla nikdy zahrnutý ve svém obchodním majetku a tento majetek nabyta v době kratší než 5 let před jeho vložením, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat pořizovací ceně majetku u vkladatele, byl-li pořízen úplatně**, vlastním nákladům, byl-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, reprodukční pořizovací ceně majetku podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí, byl-li pořízen vkladatelem jinak než úplatně nebo ve vlastní režii.
2. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem fyzickou osobou, která tento majetek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku vůbec a nabyta ho v době delší než 5 let před jeho vkladem, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat reprodukční pořizovací ceně**.
3. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem právnickou osobou či fyzickou osobou, která tento majetek měla zahrnutý v obchodním majetku, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat vstupní ceně majetku u vkladatele snížené o daňové odpisy uplatněné vkladatelem (nabyvatel bude pokračovat v započatém odpisování při zachování způsobu odpisování)**.
4. V případě vkladu nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu, pokud měl vkladatel tento majetek zahrnut ve svém obchodním majetku (mohl uplatňovat odpisy), bude u příjemce vkladu vstupní cenou majetku „**daňová zůstatková cena**“ nehmotného majetku evidovaná u vkladatele.

5. V případě vkladu nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu, pokud vkladatel tento majetek neměl zahrnut ve svém obchodním majetku, bude u příjemce vkladu vstupní cenou majetku „**reprodukční pořizovací cena**“ neb ZDP explicitně neupravuje situaci pro vkladatele převádějícího majetek jiný než „obchodní“.

Stanovisko GŘ:

K dílčímu závěru č. 1

k bodu 1

Souhlas se závěrem předkladatele.

Při stanovení vstupní ceny vloženého hmotného majetku se postupuje dle § 29 odst. 8 ZDP.

k bodu 2

Souhlas se závěrem předkladatele.

Vstupní cena vloženého hmotného majetku bude stanovena dle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP.

k bodu 3

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Nabyvatel vkladu dle § 30 odst. 10 ZDP pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem (tj. vkladatelem), a to ze vstupní ceny, ze které odpisoval vkladatel při zachování způsobu odpisování. To znamená, že nabyvatel vkladu musí od vkladatele převzít vstupní cenu (§ 29 odst. 1 ZDP), zůstatkovou cenu (§ 29 odst. 2 ZDP), způsob odpisování (§ 30 odst. 2 ZDP) i dobu odpisování (§ 30 odst. 1 ZDP). V případě, kdy vkladatel nezapočal odpisování vloženého hmotného majetku, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku vstupní cena, z níž by vkladatel odpisy uplatňoval (§ 29 odst. 1 ZDP).

k bodu 4

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Nabyvatel vkladu dle § 32a odst. 4 ZDP pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem (tj. vkladatelem, který měl majetek zahrnut ve svém obchodním majetku, a mohl jej odpisovat). To znamená, že nabyvatel vkladu musí od vkladatele převzít vstupní cenu.

k bodu 5

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 32a odst. 4 ZDP, dle kterého nabyvatel u vloženého nehmotného majetku pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem (tj. vkladatelem), se vztahuje pouze na případy, kdy vkladatelem mohly být u tohoto majetku uplatňovány daňové odpisy (tj. např. vkladatel, který je fyzickou osobou, měl nehmotný majetek zahrnut v obchodním majetku).

Vzhledem ke skutečnosti, že ZDP explicitně neupravuje postup u nabyvatele v případě vkladu nehmotného majetku, u kterého nemohly být u vkladatele uplatňovány daňové odpisy (např. vkladatel, který je fyzickou osobou, neměl nehmotný majetek zahrnut v obchodním majetku), použije se na tento případ ve smyslu ustanovení § 32a odst. 7 ZDP postup pro stanovení vstupní ceny uvedený pro hmotný majetek v ustanovení § 29 odst. 8 ZDP a § 29 odst. 1 písm. d) ZDP. To znamená, že v případě vkladu nehmotného majetku fyzickou osobou, který nebyl zahrnut v obchodním majetku vkladatele a byl fyzickou osobou pořízen v době kratší než 5 let před jeho vložením, je u nabyvatele vstupní cenou dle § 29 odst. 8 ZDP pořizovací cena (při úplatném pořízení majetku), vlastní náklady (u majetku vyrobeného ve vlastní režii) nebo cena stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí (jedná-li se o majetek nabytý vkladatelem bezúplatně). V případě vkladu nehmotného majetku fyzickou osobou, který nebyl zahrnut v obchodním majetku vkladatele a byl fyzickou osobou pořízen v době delší než 5 let před jeho vložením, je u nabyvatele vstupní cenou dle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP reprodukční pořizovací cena. Ve všech případech se musí jednat o nehmotný majetek, který je způsobilý k odpisování.

II. Vklad cenných papírů a podílů

Úvodem se vypořádáme (pro tento příspěvek) s irrelevantními ustanoveními týkajícími se cenných papírů a podílů:

- Ustanovení o nabývací ceně cenného papíru a podílu uvedené v **§ 24 odst. 7 ZDP** resp. **§ 10 odst. 5 ZDP** je pro tento příspěvek nerelevantní, neboť se vztahuje na definici cenného papíru a podílu z pohledu vkladatele.
- Dále nebudeme vycházet ze zvláštní definice hodnoty podílu uvedenou v **§ 23b odst. 5 ZDP**, která řeší specifickou situaci výměny podílů - pro námi popisované účely nejsou podmínky tohoto ustanovení naplněny.

II.1. Výše nabývací ceny

Určení nabývací ceny cenného papíru a podílu u příjemce vkladu – obchodní korporace či svěřenského fondu – je pro účely ZDP důležitá, protože

- i. snižuje základ daně u příjmů z titulu výplat z držby cenných papírů a podílů nabytých vkladem/vyčleněním a z titulu snížení základního kapitálu, podílu na likvidačním zůstatku, výplaty vypořádacího podílu a výplaty ostatních kapitálových fondů/ážia a
- ii. bude relevantní jako daňově uznatelný náklad v případě prodeje cenných papírů a podílů (a to buď celá nabývací cena nebo její část, pokud došlo k daňově relevantnímu přecenění cenných papírů).

ZDP neobsahuje žádné ustanovení pro **určení nabývací ceny** podílu či cenného papíru **u příjemce** vkladu (obchodní korporace či svěřenského fondu), a proto se při přijetí cenných papírů a podílů stanoví nabývací cena pro účely ZDP v účetní hodnotě

přijatého vkladu, tj. v reprodukční pořizovací ceně ke dni vkladu/vyčlenění. Domníváme se, že při absenci explicitního ustanovení ZDP je účetní hodnota položkou, která se použije i pro daňové účely. Ostatně v jistém smyslu vztah ZDP a účetních předpisu zmiňuje § 21h ZDP.

II.2. Výplaty z vlastního kapitálu u podílů a cenných papírů přijatých vkladem

Do výše účetní (=daňové) nabývací ceny cenných papírů a obchodních podílů, by fakticky nepodléhaly zdanění příjmy z titulu snížení základního kapitálu, podílu na likvidačním zůstatku, výplaty vypořádacího podílu a výplaty ostatních kapitálových fondů/ázií. Tyto výplaty nejsou „prodejem“ ani „spotřebou“ zmiňovanou jako podmínka v §24 odst. 11 ZDP, a proto se toto ustanovení neuplatní.

II.3. Prodej cenných papírů a podílů přijatých vkladem

Pokud jde o prodeje cenných papírů a podílů nabytých vkladem, u obchodní korporace či svěřenského fondu budou relevantní „standardní“ ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) a § 24 odst. 11 ZDP.

S ohledem na komplikovanost textace ustanovení **§ 24 odst. 11 ZDP** jej citujeme níže: „Při **prodeji** majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona ani podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾, nebo obdobného právního předpisu v zahraničí a byl nabyt vkladem, při přeměně, při převodu obchodního závodu podle § 23a, při fúzi obchodních společností nebo při rozdělení obchodní společnosti podle § 23c, lze související výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele, u zanikající, u rozdělované nebo u převádějící obchodní korporace **před oceněním tohoto majetku reálnou hodnotou**. ... Obdobně se postupuje při vyřazení majetku z důvodu spotřeby. Takto stanovený výdaj (náklad) se použije i při následném vkladu, následné přeměně¹³¹⁾, převodu obchodního závodu podle § 23a nebo fúzi obchodních společností nebo rozdělení obchodní společnosti.

Pokud shrneme pro tento příspěvek relevantní závěry z ustanovení **§ 24 odst. 11 ZDP**, pak toto ustanovení určuje

1. daňově uznatelný náklad při **prodeji** či **spotřebě** majetku
2. (re-vklad tj.) nabývací cenu podílu u příjemce majetku nabytého vkladem v případě, že majetek je dále vložen do obchodní korporace
... a týká se majetku
3. nabytého mj. **vkladem „u příjemce vkladu“**, ale **pouze**
4. **pokud** vkladatel **vedl účetnictví nebo měl vkládaný majetek v daňové evidenci**.

Pokud níže použijeme slovo „omezení“ či „limit“, pak dle §24 odst. 11. ZDP tím myslíme „**hodnoty evidované v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele**“.

Pro správné stanovení daňově uznatelného nákladu při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem lze učinit následující závěr:

- A. při prodeji je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní pouze ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **nikoliv limit** § 24 odst. 11 ZDP, pokud se prodává podíl či cenný papír nabytý vkladem/vyčleněním **od fyzické osoby z jejího „soukromého majetku“**.
- B. při prodeji je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP, pokud se prodává podíl či cenný papír nabytý vkladem/vyčleněním **od účetní jednotky nebo fyzické osoby, která majetek v okamžiku vkladu/vyčlenění evidovala v daňové evidenci/měla ve svém obchodním majetku**.

II.4. Vklad cenných papírů a podílů přijatých vkladem („re-vklad“)

Poslední věta § 24 odst. 11 ZDP zní „*Takto stanovený výdaj (náklad) se použije i při následném vkladu...*“. Interpretaci této věty demonstrujeme na níže uvedených příkladech:

1. Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly X od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry a podíly X od A. Osoba A je (i) **účetní jednotkou** či (ii) fyzickou osobou **držící** cenné papíry a podíly **ve svém obchodním majetku/daňové evidenci**.
 - a. U poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů X se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP **převzatý (přes B) od A**. (analogie se závěrem II.3.B)
 - b. Nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu „limitu“ dle § 24 odst. 11 ZDP převzatého (přes B) od A.
2. Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly X od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry a podíly X od A. Osoba A je fyzickou osobou **držící** cenné papíry a podíly X **v „soukromém“ majetku**.
 - a. U poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů X se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP, ale **neuplatní se limit** § 24 odst. 11 ZDP neb pro poplatníka B tento limit neplatil (viz závěr II.3.A), a tím pádem poplatník C tento limit nemohl převzít.

- b. Nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu zachycenou v knihách B při přijetí cenných papírů či podílů X od A.

Dílčí závěr č. 2:

Pokud níže uijeme slovo „omezení“ či „limit“, pak dle §24 odst. 11 ZDP tím myslíme „*hodnoty evidované v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele*“.

1. **U příjemce** vkladu (obchodní korporace či svěřenského fondu) bude nabývací cenou podílu nebo cenného papíru nabytého vkladem / vyčleněním pro účely ZDP jeho **ocenění v účetnictví příjemce vkladu (resp. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění)**.

2. **Příjmy** obchodní korporace či svěřenského fondu z titulu výplat z držby cenných papírů a podílů nabytých vkladem/vyčleněním plynoucích ze snížení základního kapitálu, podílu na likvidačním zůstatku, výplaty vypořádacího podílu a výplaty ostatních kapitálových fondů/áží:

- a. nejsou „prodejem“ ani „spotřebou“ zmiňovanou jako podmínka v §24 odst. 11 ZDP, a proto se toto ustanovení na ně neuplatní;
- b. **nebudou** u příjemce **podléhat zdanění do výše** nabývací ceny cenných papírů a podílů **upravené** o (i) předchozí výplaty či vklady do vlastního kapitálu a (ii) daňově relevantní přecenění cenných papírů.

3. **Při prodeji** cenných papírů a podílů nabytých vkladem/vyčleněním:

- a. je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní pouze ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **nikoliv limit** § 24 odst. 11 ZDP, **pokud** se prodává podíl či cenný papír nabytý vkladem/vyčleněním **od fyzické osoby z jejího „soukromého majetku“**.
- b. je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP, pokud se prodává podíl či cenného papír nabytý vkladem/vyčleněním **od účetní jednotky nebo fyzické osoby, která majetek v okamžiku vkladu/vyčlenění evidovala v daňové evidenci/měla ve svém obchodním majetku**.

4. Při vkladu cenných papírů a podílů přijatých vkladem („re-vklad“) platí, že

- a. v příkladu níže
 - u poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP **převzatý (přes B) od A**;

- nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu „limitu“ dle § 24 odst. 11 ZDP převzatého (přes B) od A.

Příklad: Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry či podíly od A. Osoba A je (i) **účetní jednotkou** či (ii) fyzickou osobou **držící** cenné papíry či podíly **ve svém obchodním majetku/daňové evidenci**.

b. V příkladu níže

- u poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP, ale **neuplatní se limit** § 24 odst. 11 ZDP neb pro poplatníka B tento limit neplatil, a tím pádem poplatník C tento limit nemohl převzít;

- nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu zachycenou v knihách B při přijetí cenných papírů či podílů X od A.

Příklad: Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry či podíly od A. Osoba A je fyzickou osobou **držící** cenné papíry či podíly **v „soukromém“ majetku**

Stanovisko GŘ:

V této části je příspěvek odložen.

III. Vklad pozemků

Pro účely určení nabývací ceny pozemku je důležité zmínit, že pozemek v průběhu držby obchodní korporace či svěřenský fond nemůže (v účetnictví podle českých účetních standardů či) pro účely ZDP „přeceňovat“. V okamžiku prodeje bude tedy do daňově uznatelných nákladů vstupovat daňově relevantní nabývací cena. ZDP nestanoví výši daňově relevantní nabývací ceny, ale pro některé situace obsahuje ustanovení o výši daňově uznatelných nákladů při prodeji pozemku nabytého vkladem/vyčleněním – z této hodnoty lze dovodit daňově relevantní nabývací cenu pozemku nabytého vkladem.

Dle našeho názoru je relevantní u pozemků *lex specialis* § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP a také §24 odst. 11 ZDP. **Tj. postupně**

- revidujeme § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP, pakliže nenalzáme odpověď,
- analyzujeme §24 odst. 11 ZDP, a když i toto ustanovení nedává odpověď,
- je cena stanovena znalcem pro účely vkladu/vyčlenění nejbližší možnou volbou (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

Pro úplnost uvádíme § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP:

Nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se rozumí: „u obchodní korporace cena pozemku nabytého vkladem člena, který je fyzickou osobou, který neměl pozemek zahrnutý v obchodním majetku a vklad uskutečnil do 5 let od nabytí pozemku; touto cenou pozemku se rozumí:

- 1. pořizovací cena, která byla zjištěna u člena obchodní korporace, pokud jej nabyl úplatně,
- 2. cena podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku ke dni nabytí pozemku členem obchodní korporace, pokud jej nabyl bezúplatně.

Z výše uvedeného lze dovodit:

1. ZDP neupravuje situaci, kdy vkladatel nepodnikající fyzická osoba (tj. „občan“) uskutečnila vklad/vyčlenění v době delší než 5 let (včetně), a proto se domníváme, že cena uvedená v účetnictví obchodní korporace či svěřenského fondu je v takovém případě nejblíží možnou volbou - je to cena stanovená znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

2. Jelikož je pozemek majetkem, který se neodpisuje podle ZDP ani podle ZoÚ, uplatní se při jeho prodeji ustanovení § 24 odst. 11 ZDP. Pro úplnost uvádíme, že limit dle § 24 odst. 11 ZDP se neuplatní v případě nepodnikající fyzické osoby, která neměla pozemek zahrnutý ve svém obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění.

Dílčí závěr č. 3:

1. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem/vyčleněním od nepodnikající fyzické osoby, která tento pozemek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění, a vklad/vyčlenění uskutečnila do 5 let od nabytí pozemku, se řídí limitem § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP; tentýž limit platí při prodeji pozemku.
2. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem či vyčleněním od nepodnikající fyzické osoby, která tento pozemek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku, a vklad/vyčlenění uskutečnila po 5 letech od nabytí pozemku, není relevantní § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP ani 24 odst. 11 ZDP. Pozemek se pro účely ZDP ocení nabývací cenou ve výši stanovené znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cenou ke dni vkladu/vyčlenění); tentýž limit platí při prodeji pozemku.
3. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem/vyčleněním od právnické osoby nebo fyzické osoby, která tento majetek měla zahrnut v obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění, (ne)uplatňuje limit § 24 odst. 11 ZDP (viz analogicky Dílčí závěr č.2 bod 1.C. a 3.C.);

Stanovisko GFR:

K dílčímu závěru č. 3

k bodu 1

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

Při prodeji pozemku nabytého vkladem od vkladatele, který je fyzickou osobou, která neměla pozemek zahrnut v obchodním majetku a vklad uskutečnila do 5 let od nabytí pozemku, může nabyvatel uplatnit dle § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP jako daňově uznatelný výdaj pořizovací cenu pozemku, za kterou jej úplatně nabyl vkladatel, nebo cenu podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku ke dni nabytí pozemku vkladatelem, pokud jej nabyl bezúplatně.

K nabývací hodnotě pozemku k okamžiku jeho vyčlení/vkladu se nevyjadřujeme, neboť ustanovení § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP je aplikovatelné pouze při prodeji pozemku nabytého vkladem/vyčleněním.

Pro vymezení nabývací ceny pozemku nabytého vkladem u jeho příjemce by byla nutná legislativní úprava v ZDP.

k bodu 2**Částečný souhlas se závěrem předkladatele.**

Při prodeji pozemku nabytého vkladem od vkladatele, který je fyzickou osobou, která neměla pozemek zahrnut v obchodním majetku a vklad uskutečnila po 5 letech od nabytí pozemku, může nabyvatel uplatnit jako daňově uznatelný výdaj reprodukční pořizovací cenu ke dni vkladu, tj. cenu stanovenou podle právních předpisů upravujících oceňování majetku pro účely vkladu.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ta) ani § 24 odst. 11 ZDP limitující daňově uznatelný výdaj v případě prodeje pozemku nabytého vkladem nelze v tomto případě uplatnit.

K nabývací hodnotě pozemku k okamžiku jeho vyčlení/vkladu se nevyjadřujeme, neboť ustanovení § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP je aplikovatelné pouze při prodeji pozemku nabytého vkladem/vyčleněním.

Pro vymezení nabývací ceny pozemku nabytého vkladem u jeho příjemce by byla nutná legislativní úprava v ZDP.

k bodu 3**Nesouhlas se závěrem předkladatele.**

Ustanovení § 24 odst. 11 ZDP se neuplatňuje u nabyvatele při nabytí pozemku vkladem od právnické osoby nebo fyzické osoby, která tento pozemek měla zahrnut v obchodním majetku, ale uplatní se u nabyvatele až v případě prodeje takto nabytého pozemku, kdy nabyvatel může jako daňově uznatelný výdaj uplatnit cenu pozemku evidovanou v jeho účetnictví maximálně však do výše hodnoty pozemku evidované v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele.

III. Vklad pohledávek

U pohledávek je vhodné zvážit relevantnost několika ustanovení:

U obchodních korporací při „prvotním“ nepeněžitým vkladu při založení společnosti je nutné pohledávku **ocenit znalcem** dle § 143 odst. 4 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „**ZOK**“). Při zvyšování základního kapitálu dle § 469 odst. 1 ZOK postačí ocenění obecně uznávaným nezávislým odborníkem.

Dále je relevantní **§ 25 odst.1 písm. zc) ZDP**

Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména ...odpis pohledávky^{22b)} nebo tvorbu opravné položky^{22a)} u pohledávky nabyté obchodní korporací na základě vkladu uskutečněného od 1. července 1996, s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 9 [týká se pohledávky nabyté při přeměně],

Z výše uvedeného plyne, že

- (i) daňovou cenou pohledávky ke dni jejího nabytí obchodní korporací či svěřenským fondem je hodnota stanovená znalcem, příp. po založení svěřenského fondu postačuje posudek vyhotoven uznávaným odborníkem.
- (ii) k takové pohledávce nelze tvořit daňově účinnou opravnou položku

Dílčí závěr č. 4:

1. ZDP explicitně neřeší nabývací cenu pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním u příjemce - v takovém případě je daňově relevantní nabývací hodnotou cena stanovená znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

2. Při prodeji (resp. postoupení) pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním, bude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP pouze v případě, že pohledávka byla evidována v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele – pohledávka se promítne v nákladech do výše hodnoty evidované v účetnictví nebo daňovou evidencí „vkladatele“.

3. Při prodeji (resp. postoupení) pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním, nebude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP v případě, že pohledávka nebyla evidována v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele. Daňově relevantním nákladem je hodnota evidovaná v účetnictví u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu.

4. Při následném vkladu/vyčlenění pohledávky nabyté vkladem nebude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP u následného přijímajícího poplatníka (viz analogicky Dílčí závěr č.2 bod 1.C.)

5. Při úhradě pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním bude relevantní účetní hodnota pohledávky zachycená u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu (neplatí limit § 24 odst. 11 ZDP, neboť se nejedná o „spotřebu“ pohledávky).

6. Tvorba daňově relevantní opravné položky či odpis této pohledávky není možný dle § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP. (pro účely tohoto příspěvku vycházíme z toho, že se nejedná o vklad obchodního závodu či jeho části dle § 23a ZDP).

Stanovisko GŘ:**K dílčímu závěru č. 4****k bodu 1**

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Skutečnost, že ZDP výslovně neupravuje výši nabývací ceny pohledávky nabyté vkladem u jeho příjemce (obchodní společnosti nebo svěřenského fondu) není důvodem k tomu, aby byla konstruována nabývací cena pro účely ZDP ve výši účetní hodnoty přijatého vkladu, tj. v reprodukční pořizovací ceně ke dni vkladu/vyčlenění. Při nakládání s těmito pohledávkami bude jejich nabyvatel uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj „hodnotu“ pohledávky, která je stanovena v příslušných ustanoveních ZDP (např. § 24 odst. 2 písm. s), § 24 odst. 11 ZDP). Pro vymezení nabývací ceny pohledávky nabyté vkladem u jejího příjemce by byla nutná legislativní úprava v ZDP.

k bodu 2

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 3

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 4

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Při prodeji (resp. postoupení) pohledávky nabyté následným vkladem se uplatní ustanovení § 24 odst. 11 ZDP, přičemž příslušný výdaj bude možné uplatnit jako daňově uznatelný pouze do výše hodnoty pohledávky evidované v účetnictví nebo daňové evidenci u „prvního“ vkladatele (právnícké osoby nebo fyzické osoby, která měla pohledávu zahrnutou v obchodním majetku).

Příklad: Poplatník C (obchodní korporace) nabytl pohledávku vkladem (za 120) od společníka B (obchodní korporace), která ji rovněž nabyla vkladem (za 100) od fyzické osoby A, která ji měla v „soulkromém“ majetku (za 60). Při prodeji (postoupení) pohledávky může společnost C dle § 24 odst. 11 ZDP uplatnit související výdaj jako daňově uznatelný pouze do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví společníka B ve výši 100, hodnotou výdaje ve výši 60 u poplatníka A, který měl pohledávku v „soulkromém“ majetku, nebude výdaj u společníka C limitován.

k bodu 5

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 6

Souhlas se závěrem předkladatele.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 16. 6. 2021**Daň z příjmů**

581/19.05.21 Některé praktické aspekty uplatňování závěrů přijatých v rámci příspěvku č. 570/27.01.21 Uplatnění úroků z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou na financování bytových potřeb obstaraných od 1. ledna 2021

Předkládají: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991

Ing. Daniela Králová, daňový poradce, č. osv. 1880

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je odstranění nejasných oblastí vzniklých na základě uzavření příspěvku č. 570/27.01.21 Uplatnění úroků z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou na financování bytových potřeb obstaraných od 1. ledna 2021 (dále jen „Příspěvek“) s rozpořem. Zejména se jedná o vyjasnění otázky jakým způsobem se z hlediska výkladu nastíněného Generálním finančním ředitelstvím vypořádat se situacemi, kdy dochází při veřejno-správním řízení k nečinnosti či *ultima ratio* k vydání negativního rozhodnutí *in rem* a jeho následné revokaci odvolacím orgánem.

2. Nečinnost správního orgánu

Zejména v řízeních dle zákona č. 183/2006 Sb., Stavební zákon (dále jen „SZ“) může docházet v obecné rovině k průtahům stavebního řízení tj. faktickému oddálení vydání stavebního povolení, a to bez vůle či jakéhokoliv přičinění samotného účastníka řízení. Bude-li posléze stavební povolení vydáno po 31. 12. 2020 u řízení započatých před tímto datem, dle závěrů Generálního finančního ředitelství obsažených v Příspěvku, bude poplatník *ad absurdum* postižen dvakrát, a to v rovině (i) nemožnosti zahájení výstavby a (ii) uplatněním nižšího limitu nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

Lze se přitom domnívat, že ve většině případů není uvedená situace striktně řešena dle příslušných právních předpisů, tj. v dané situaci podáním podnětu na ochranu před nečinností dle § 80 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „SŘ“)¹, jelikož takový krok učiněný účastníkem správního řízení / poplatníkem zpravidla vede pouze ke zhoršení dosavadního stavu v řízení o věci samé. Má-li však být zachována maximální výše nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 ZDP ve znění platném do 31.12.2020, je však nutné, aby došlo k prokázání neopodstatněných průtahů na straně správního orgánu správci daně. To se přitom jeví jako možné *de facto* výhradně podaným podnětem dle § 80 SŘ.

¹ blíže například Potěšil, L., Hejč, D., Rigel, F., Marek, D.: Správní řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, 916 s.

Návrh řešení:

Byl-li poplatníkem podán podnět na ochranu před nečinností dle § 80 SŘ před 1.1.2021, na jehož základě správní orgán vydá stavebního povolení, bude poplatník oprávněn využít znění § 15 odst. 3 a 4 ZDP, které bylo účinné do 31.12.2020.

Předkladatelé dále doplňují, že správně by měla být shora uvedená logika uplatněna i v případech, kdy není postup dle § 80 SŘ využit, nicméně jsou si vědomi, že z hlediska schopnosti prokázat shora uvedenou nečinnost správního orgánu, se pravděpodobně jedná o jediné možné prakticky uchopitelné řešení.

Stanovisko GFR:

S navrženým řešením nelze souhlasit. Přejícné ustanovení upravuje přechod staré právní úpravy na novou s tím, že nebylo záměrem zmíněnou situaci případných průtahů ve správním řízení výslovně zohledňovat a speciálně ji upravit. Proto není možné takto rozšiřovat působnost přechodného ustanovení, tj. nelze tvrdit, že prokázáním neopodstatněných průtahů v řízení bude zachován dosavadní režim odpočtu úroků.

Ustanovení § 80 správního řádu představuje nástroj ochrany proti nečinnosti uplatnitelný primárně z moci úřední. Poplatník má jen za omezených podmínek možnost podat žádost, která má však pouze charakter podnětu. Nejedná se tedy o nárok, který by jakkoli zajišťoval skončení průtahů v řízení či jiné vyřízení věci ve prospěch poplatníka.

Navržené řešení je navíc pro poplatníky, kteří do konce roku 2020 nepodali zmíněnou žádost podle § 80 odst. 3 správního řádu, již irelevantní, jelikož tuto žádost nelze podat zpětně.

3. Vady návrhu na vklad do katastrálního rejstříku

V řízeních dle zákona č. 256/2013, Sb., o katastru nemovitostí (dále jen „ZoKN“) mohou vznikat při vkladových řízeních² situace, kdy návrh na vklad je postižen vadou podání, jenž může být odstranitelná či neodstranitelná³. Bude-li dále vzato v úvahu, že příslušný vklad v katastru nemovitostí teprve vede ke konstitutivnímu převodu či vzniku vlastnického práva k předmětné nemovité věci, zpravidla bude při existenci vad docházet k posunutí následného okamžiku provedení vkladu katastrem nemovitostí. V případě neodstranitelných vad podání se posléze bude jednat *ultima ratio* o zamítnutí návrhu na vklad dle § 15 ZoKN a nutnost podání návrhu zcela nového. Samotné vady podání zpravidla spočívají u odstranitelných vad v nedostatcích ryze formální povahy (například chybějící povinné přílohy, aj.), u neodstranitelných vad poté v právních nedostatcích předložených listin pro provedení vkladu či v marném uplynutí lhůty k provedení doplnění či odstranění odstranitelných vad podání.

² viz § 11 ZoKN (blíže Baudyš. P.: Katastrální zákon. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2014, 421 s.)

³ například Vitek, M., Kábrtová, B. Jak na katastr nemovitostí? E-pravo.cz, ISSN:1213-189X. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/jak-na-katastr-nemovitosti-106922.html>

Dle závěrů Generálního finančního ředitelství obsažených v Příspěvků je rozhodným den provedení vkladu. Z kontextu závěrů Generálního finančního ředitelství se nicméně lze domnívat, že tím byl míněn nikoliv den provedení vkladu, ale den, k němuž je vlastnické právo zapisováno, tj. zpětně k datu podání návrhu na vklad. Tedy v případě existence jakýchkoliv odstranitelných vad podání nezpůsobujících posunutí okamžiku zápisu vlastnického práva v katastrálním rejstříku, se uplatní znění ZDP účinné před 31.12.2020, a to za předpokladu že návrh na vklad byl podán do 31.12.2020. Při existenci neodstranitelných vad, které způsobí posunutí okamžiku zápisu vlastnického práva až do roku 2021, však může být poplatník *ad absurdum* opět postižen dvakrát, a to v rovině (i) oddálení vkladu vlastnického práva a (ii) uplatněním nižšího limitu nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

Návrh řešení:

Došlo-li při řízení o vkladu k existenci neodstranitelných vad podání, v jejichž důsledku se posunul okamžik zápisu vlastnického práva do katastrálního rejstříku, nicméně pokud by bylo učiněno podání jako právně a formálně bezvadné, byl by vklad proveden ještě před 31.12.2020, je poplatník oprávněn využít znění § 15 odst. 3 a 4 ZDP účinné do 31.12.2020, a to za předpokladu, že jednání ze strany poplatníka nebylo účelové.

Stanovisko GFR:

Obecně platí, že k nabytí vlastnického práva nemovité věci je nezbytný vklad do katastru nemovitostí, který má právní účinky zpětně ke dni podání návrhu na vklad. Lze tedy souhlasit s tím, že byl-li podán bezvadný návrh na vklad do konce roku 2020 a vklad je následně proveden, bytová potřeba byla obstarána před 1. 1. 2021 a uplatní se původní znění § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů. Totéž bude platit v případě návrhu na vklad, který bude obsahovat odstranitelné vady, ty budou řádně odstraněny a vlastnické právo bude vloženo do katastru nemovitostí s účinky ke dni podání návrhu na vklad.

Nicméně jiná situace nastává v případě vad neodstranitelných, které povedou k zastavení řízení. V takovém případě nedochází k nabytí vlastnického práva a poplatník musí podat nový návrh. Učiní-li tak znovu po 31. 12. 2020, bytová potřeba nebyla obstarána před 1. 1. 2021. Neodstranitelné vady jsou zpravidla tak zásadního charakteru, že důsledky jejich existence nelze považovat za (neoprávněný) „postih“ poplatníka.

4. Závěr

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným dílčím závěrům/návrhům řešení a současně navrhuje tyto závěry vhodně publikovat.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Daň z příjmů****584/19.05.21 Některé nejasné otázky ohledně nové metody paušální daně**

Předkládá: RNDr. Petr Beránek daňový poradce, č. osv. 803

Se zavedením nové koncepce paušálního režimu a dani rovné paušální dani (dále jen „zdanění paušální daní“) od zdaňovacího období roku 2021 zavádí zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) i povinnosti úprav základu daně ve zdaňovacích obdobích, kdy se střídá zdanění paušální daní se stanovením daňové povinnosti jiným způsobem (dále jen „přechod na paušální daň“ nebo „přechod z paušální daně“). Přitom výše uvedené stanovení daňové povinnosti jiným způsobem může být úpravou hospodářského výsledku z podvojného účetnictví poplatníka (dále jen „z účetnictví“) z rozdílu mezi příjmy a skutečnými výdaji (dále jen „z daňové evidence“) nebo dle § 7 odst. 7 ZDP (dále jen „uplatněním paušálních výdajů“).

Poplatníkem budeme vždy rozumět poplatníka, který se přihlásil k režimu paušální daně.

K přechodu na paušální daň nepostačuje pouze vstup poplatníka do režimu paušální daně, ale dochází k němu až naplněním určitých zákonem stanovených podmínek (dále jen „potřebných podmínek paušální daně“). Obdobně i v dalších letech režimu paušální daně mohou být období, kdy poplatník nebude zdaněn paušální dani, ale výše daňové povinnosti bude stanovena jinak, a to často aniž by poplatník opustil paušální režim.

O skutečnosti, zda bude uplatněna paušální daň či jiný způsob zdanění, se tedy poplatník dozví až v průběhu období, někdy až po jeho ukončení.

Přitom ZDP dává v některých případech za povinnost upravit hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji v předchozím období (dále jen „provést potřebné úpravy“) obdobně jako například při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje (viz § 23 odst. 8 autorem potvrzena část textu týkající se přechodu na a z paušální daně):

„Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, ukončení nájmu nebo zahájení likvidace, se upraví

a) u poplatníků uvedených v § 17, kteří vedou účetnictví, o zůstatky vytvořených rezerv^{22a)} a opravných položek, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období, které nebudou prokazatelně zúčtovány v období likvidace²⁰⁾,

b) u poplatníků uvedených v § 2

1. pokud vedou účetnictví, o zůstatky vytvořených rezerv^{22a)} a opravných položek, záloh, které by byly zúčtovány prostřednictvím účtů nákladů a výnosů, pokud o částkách z daného titulu nebylo zároveň účtováno prostřednictvím dohadných účtů,

výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období; avšak nájemné a úplata u finančního leasingu se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení činnosti, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti a do ukončení nájmu,

2. pokud vedou daňovou evidenci, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a hodnotu dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv^{22a)}; přitom úplata z finančního leasingu se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo do ukončení nájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z nájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši,

3. v případech, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 nebo podle § 9 odst. 4, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)].

Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9), a činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9) přerušeny. Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence nebo zahájení vedení záznamů o příjmech a výdajích nebo při přechodu ze zdaňovacího období, ve kterém jejich daň není rovna paušální dani, do zdaňovacího období, za které je jejich daň rovna paušální dani. Stejným způsobem postupuje osoba spravující pozůstalost při skončení řízení o pozůstalosti. Základ daně (dílní základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo; v tomto případě se na poplatníka hledí, jako by nebyl v prodlení, pokud podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo.

Při přechodu ze zdaňovacího období, ve kterém daň poplatníka není rovna paušální dani, do zdaňovacího období, za které je jeho daň rovna paušální dani, se základ daně upraví za zdaňovací období, ve kterém jeho daň není rovna paušální dani; v tomto případě se na poplatníka hledí, jako by nebyl v prodlení, pokud podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém je daň rovna paušální dani.

Při přechodu ze zdaňovacího období, za které je daň poplatníka rovna paušální dani, do zdaňovacího období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7, se základ daně upraví za zdaňovací období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y), o hodnotu dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, a o cenu nespotřebovaných zásob; v případě přechodu na vedení daňové evidence se základ daně neupravuje.

V souvislosti s uvedeným textem mohou vznikat některé nejasnosti:

1. Přechod z paušálního režimu na paušální výdaje

Dle posledního odstavce výše citovaného § 23 odst. 8 má poplatník, který přechází z paušální daně na paušální výdaje povinnost základ daně upravit o hodnotu (určitých) pohledávek, hodnotu (určitých) závazků a cenu nespotřebovaných zásob. Text zákona však neupřesňuje, zda o danou hodnotu či cenu základ daně zvyšovat, či snižovat.

1.1. Pohledávky

Při přechodech z daňové evidence nebo paušálních výdajů na vedení účetnictví, se provádí úprava o hodnotu pohledávek rovněž. Důvodem této úpravy je skutečnost, že se jedná o částky, které by přechodem unikly zdanění, neboť v období vedení daňové evidence nebo uplatňování paušálních výdajů nebyly příjmem (a tudíž nebyly zdaněny) a v období vedení účetnictví by nebyly výnosem (a tudíž nevstoupily do základu daně). Je tedy zřejmé, že požadovanou úpravou je zvýšení základu daně o hodnotu pohledávek a docílení zdanění všech příjmů.

Při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje se provádí úprava o hodnotu pohledávek před provedením změny. Důvodem úpravy není skutečnost, že by bez úpravy neproběhlo zdanění některých částek, ale posun zdanění těchto částek do období, kdy jsou uplatněny i související skutečné výdaje (zamezení možnosti znovu k těmto částkám uplatnit paušální výdaje v následujícím roce inkasa). Daná úprava tedy znamená zvýšení základu daně o hodnotu pohledávek. V následujícím období se již částky znovu nezdaňují dle § 23 odst. 4. písm. d). Je zde tedy vyjádřena myšlenka zdaňovat příjmy v období, kdy byly činností poplatníka dosaženy nezávisle na tom, kdy byly inkasovány (neboli zavedení časové souvislosti pro poplatníka, který nevede účetnictví alespoň v okamžicích změny způsobu vykazování).

Při přechodu z účetnictví na daňovou evidenci, se v roce vedení účetnictví sníží základ daně o hodnotu pohledávek (Viz Příloha 2 bod 1. b). Důvodem je skutečnost, že by dané příjmy byly zdaňovány v obou obdobích – v období vedení účetnictví jako výnosy a v období daňové evidence jako příjem v podobě inkasa pohledávky. Zákonodárce mohl ponechat vyloučení na § 23 odst. 4 písm. d) – vyloučení částek již jednou zdaněných, ale speciální úpravou dosáhl toho, že se zdanění provede v období daňové evidence a nikoliv v období vedení účetnictví.

Z těchto tří příkladů je vidět, že povinnost upravit základ daně o hodnotu pohledávek může být zvýšením i snížením základu daně z důvodů právě jednoho zdanění dané částky, anebo z důvodů posunu zdanění do „logice více odpovídajícího období“.

Při přechodu z paušální daně na paušální výdaje budou pohledávky vzniklé, ale nezaplacené v období paušální daně (ve významné většině) uhrazeny v období uplatňování paušálních výdajů. Částky tedy vstoupí do základu daně v období paušálních výdajů jako příjem, (uplatní se k tomuto příjmu paušální výdaje) a budou zvyšovat základ daně. Následně (po ukončení zdaňovacího období v rámci úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji) by měl poplatník základ daně upravit o hodnotu pohledávek, které měl před rokem na začátku zdaňovacího období. Pokud by úpravou bylo myšleno zvýšení základu daně, objevili by se tyto částky v základu daně v tomto období podruhé (přesněji pouze ty, které byly v daném roce uhrazené, se objeví podruhé, dá se však předpokládat, že to bude významná většina). Jelikož by dle § 23 odst. 4 písm. d) docházelo ke zdanění stejné částky dvakrát, bude provedená úprava (v rozsahu pohledávek v daném roce zaplacených) vyloučena. V konečném efektu by tedy zvýšení proběhlo pouze o pohledávky z minulých období v daném období neuhrazené. Nelze předpokládat, že takový výklad byl úmyslem zákonodárce.

Pokud úpravou bylo myšleno snížení základu daně, pak by to interpretovalo pojetí, že v rámci paušální daně je zahrnuto zdanění poskytnutých plnění poplatníka v daném období nezávisle na tom, zda příjem inkasoval v daném období či v obdobích následujících, a proto budou v následujících obdobích ze základu daně vyňaty. Tedy stejný princip jako při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje – zavedení věčné a časové souvislosti zdanění.

Návrh řešení:

Úpravami o hodnotu pohledávek v poslední větě § 23 odst. 8 v období, kdy poplatník uplatňuje paušální výdaje po období, kdy uplatňoval paušální daň, je míněno snížení základu daně o hodnotu pohledávek splňující dané předpoklady.

1.2. Dluhy

Dluhy, které má poplatník v okamžiku přechodu na paušální výdaje, se při úhradě nestanou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť budou vynaloženy v období paušálních výdajů. Tudíž není nutné řešit, zda při přechodu budou zvyšovat či snižovat základ daně.

Otázkou je, zda zákonodárce neměl na mysli dluhy, které by byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud by poplatník vedl daňovou evidenci. Výše daňově uznatelných výdajů, která se od těchto dluhů odvíjí, žádným způsobem neovlivňuje výši daňové povinnosti ani v jednom z obou období. Základ daně bude v obou obdobích nezávislý na tom, zda dluhy související s náklady v roce uplatnění paušální daně byly uhrazeny ve stejném roce, nebo později v období uplatňování paušálních výdajů. Ani zvýšení základu daně o tyto dluhy, ani snížení nemá tedy charakter nápravy (nezamezuje dvojímu uplatnění výdajů, nezamezuje znevýhodnění v podobě nemožnosti si výdaje uplatnit, nezpůsobuje přesun výdajů z jednoho období do druhého). Není proto pravděpodobné, že by bylo úmyslem zákonodárce, aby tento posun v platbě ovlivnil základ daně v období uplatňování paušálních výdajů ať již jako snížení nebo zvýšení daňové povinnosti.

Při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje se provádí obdobná úprava. Tato úprava se provede v období, kdy poplatník uplatňuje skutečné výdaje dle § 24. Formulace „dluhy, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,“ v období, kdy poplatník vede daňovou evidenci, tedy postihuje výdaje uváděné

v § 24. Při přechodu z paušální daně na paušální výdaje se úprava provádí v období, kdy poplatník uplatňuje paušální výdaje dle § 7 odst. 7. Formulace „dluhy, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,“ zahrnuje prázdnou množinu dluhů, protože zaplacení jakéhokoli dluhu/výdaje neumožňuje zahrnutí této částky do daňově uznatelných výdajů.

Návrh řešení:

Úprava o hodnotu dluhů v poslední větě § 23 odst. 8 se na případ přechodu na paušální výdaje nevztahuje, neboť se nejedná o dluhy, které by mohly být výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

1.3. Cena zásob

Pokud by poplatník pořídil zásoby materiálu pouze v takovém rozsahu, v jakém je potřeboval pro naplnění svých zakázek prodaných v roce uplatnění paušální daně, pokud by veškeré výrobky v tom roce vyrobené prodal, pokud by neměl polotovary ani rozpracovanou výrobu, pak by nemusel provádět při přechodu na paušální výdaje žádnou úpravu. Otázkou je, zda skutečnost, že pořídil více materiálu, než potřeboval pro své zakázky, vyrobil polotovary nebo výrobky na sklad, popř. měl rozpracovanou výrobu, pro něj znamenala daňovou výhodu v některém období (pak by z logiky věci bylo nutné o cenu zásob základ daně zvyšovat) nebo daňovou nevýhodu (pak by bylo nutné základ daně o cenu zásob snižovat). Pořízení zásob však neovlivňuje daň ani v období paušální daně, ani v období uplatnění paušálních výdajů.

Jinými slovy není rozumné opodstatnění pro to, aby byl důvod poplatníkovi v roce uplatňování paušálních výdajů snižovat základ daně o zásoby, které měl na počátku období, ani není oprávněný důvod tento základ daně zvyšovat. Rovněž snížením nebo zvýšením základu daně nedojde k efektu přesunutí daňové povinnosti do jiného období. Z tohoto důvodu nelze dovodit, zda měl zákonodárce na mysli zvýšení či snížení základu daně o cenu zásob.

Pokud při obdobném přechodu z daňové evidence na paušální výdaje má být zvýšen základ daně o nespotřebované zásoby. V tomto případě má tento požadavek logiku v tom, že se jedná o částku, která byla uplatněna v daném období na snížení základu daně. Úpravou se anuluje výhoda poplatníka, který si před přechodem na paušální výdaje pořídil a nespotřeboval zásoby, jejichž pořízení v následujícím období by základ daně nesnižovalo.

Požadavek obdobného zvýšení základu daně při přechodu z paušální daně na paušální výdaje by poplatníka znevýhodňovalo, protože výdaje na pořízení zásob v období, kdy uplatňoval paušální daň, mu základ daně nesnížily, ale úpravou mu má být základ daně zvýšen jen proto, že zásoby nakoupil dopředu a ne až v období jejich spotřeby.

Návrh řešení:

Vzhledem k tomu, že z textu zákona není zřejmé, zda se při přechodu z paušální daně na paušální výdaje má základ daně o cenu zásob zvýšit, či snížit, nebude zpochybňován ani jeden z postupů poplatníka.

2. Evidence příjmů, výdajů, pohledávek, dluhů, zásob a dalších skutečností

Paušální režim je z politických důvodů propagován jako snížení nároku na evidenci poplatníka. Přesto bude muset poplatník evidovat své příjmy, pohledávky, dluhy a zásoby a popřípadě i výdaje. Příjmy eviduje k prokázání naplnění podmínek pro paušální daň (nepřekročení hranice 1 mil. Kč v základu daně dle § 7 a nepřekročení hranice 15 tis. Kč v dalších dílčích základech daně). Pohledávky, dluhy a zásoby eviduje pro případ, že by v následujícím období nenaplnil příslušné podmínky pro uplatnění paušální daně, rozhodl se uplatnit paušální výdaje a musel zvyšovat základ daně dle § 23 odst. 8 o stavy k poslednímu dni uplatnění paušální daně. Poplatníkovi přitom nestačí stavy „zjistit“, jak je uvedeno v důvodové zprávě, ale jakožto skutečnost, kterou v rámci svého daňového přiznání uvádí, musí ji umět i prokázat, přičemž bez průběžné evidence může být v důkazní nouzi. Výdaje nemá povinnost evidovat ze zákona. Ale pokud bude uvažovat o uplatnění skutečných výdajů dle § 24 v případě nesplnění podmínek pro uplatnění paušální daně, bude muset výdaje průběžně evidovat. Jeho nutná evidence se tedy ve srovnání s nutnou evidencí při uplatňování paušálních výdajů zvýšila na plný rozsah daňové evidence, tak jak je specifikována v § 7b ZDP. Otázkou je, zda je tato evidence daňovou evidencí se všemi důsledky pro účely pro ZDP.

Návrh řešení:

Pokud vede poplatník evidenci v rozsahu daňové evidence, ale následně bude zdaněn paušální daní, nejedená se o daňovou evidenci dle § 7b ZDP se všemi důsledky, mimo jiné nemá obchodní majetek. Pokud poplatník nesplní podmínky pro paušální daň a podá přiznání, ve kterém uplatní skutečné výdaje, stane se tato evidence daňovou evidencí.

3. Pronájem a prodej majetku v období paušální daně

Pokud poplatník v období, kdy uplatnil paušální daň, měl příjmy z pronájmu nebo prodeje majetku, a nejedná se o pronajímání nebo prodej na základě živnostenského oprávnění (viz též závěr z KOOV 563/18.03.20 – bod 1 a 3), vzniká otázka, zda tyto příjmy pro účely posuzování paušální daně považovat za součást příjmů dle § 7 (a zahrnout je při posuzování splnění limitu 1 mil. Kč), nebo je vzhledem k tomu, že se jedná o pronájem nebo prodej majetku nezahrnutého v obchodním majetku, považovat za příjem dle § 9 resp. dle § 10. Pokud by byly považovány za příjmy dle § 9 a § 10 a přesáhly by v součtu 15 tis. Kč, znemožnilo by to poplatníkovi splnit podmínky paušální daně a poplatník by byl povinen podat přiznání. V případě, že by v přiznání uplatnil skutečné výdaje, deklaroval by tím, že vede daňovou evidenci a pokud tento majetek v ní eviduje (např. uplatňuje odpisy majetku), byl by pronajímáný nebo prodáný majetek součástí obchodního majetku. V takovém případě by příjmy z pronájmu nebo prodeje tohoto majetku muset zahrnout v rámci podávaného daňového přiznání do dílčího základu dle § 7. Pokud neporuší ostatní podmínky paušální daně, bude z přiznání vyplývat, že splňuje podmínky pro paušální daň a k podanému přiznání nebude přihlédnuto (§ 38lh odst. 1 věta druhá).

Návrh řešení

Vzhledem k tomu, že výše uvedený postup není v souladu s úmyslem paušální daně a vzhledem k tomu, že by vedl nezamýšlenému důsledku (povinnost podávat přiznání,

ke kterému nebude přihlédnuto), je možné dle rozhodnutí poplatníka považovat příjmy z pronájmu a prodeje majetku, který byl v okamžiku před přechodem na paušální daň v obchodním majetku poplatníka, za příjem v dílčím základu dle § 7 nebo za příjem dle § 9 a §10.

4. Závěr

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat, popřípadě iniciovat změny zákona.