

## Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 17.6.2020

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 17.6.2020**

#### **Daň z příjmů**

**544/15.05.19 Některé daňové dopady Brexitu ..... 3**

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757  
Ing. Lucie Wadurová, daňový poradce, číslo osv. 4038  
Prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

**Příloha č. 1:** Připomínky KDP ČR k Návrhu zákona o úpravě některých vztahů v souvislosti s vystoupením Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku z Evropské unie

**Příloha č. 2:** Vyjádření MF ČR k připomínkám KDP ČR

**Příloha č. 3:** Vyjádření MPSV k připomínkám KDP ČR

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM NESOUHLASEM KE DNI 17.6.2020**

#### **Daň z příjmů**

**548/18.09.19 Vstupní cena pro odepisování u majetku (nemovitosti) získané z dědictví, darování a uplatnění odpisů v pozůstalostním řízení ..... 8**

Předkládají: Bc. Blanka Marková, daňový poradce, číslo osv. 127  
Ing. Jan Procházka, daňový poradce, číslo osv. 610  
Ing. Michal Procházka, daňový poradce, číslo osv. 5386

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 17.6.2020**

#### **BOD 2.1 – S ROZPOREM**

#### **BOD 4.2 – S ROZPOREM**

#### **Daň z příjmů**

**551/20.11.19 Nejasné otázky daně z příjmů právnických osob u účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví ..... 21**

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

**Příloha:** Související judikatura a KOOV

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

#### **Daň z příjmů**

**557/29.01.20 Důsledky zajišťovacího převodu práva na běh lhůty pro osvobození příjmů z prodeje nemovitosti a z převodu obchodního podílu ..... 8**

Předkládají: Ing. Zuzana Hrubá, daňový poradce, č. osv. 4265  
Ing. Eva Čížková, daňový poradce, č. osv. 4062

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 17.6.2020****Daň z příjmů**

**558B/29.01.20 Osvobození příjmů z převodu podílu, určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, že je podíl nabýván postupně ..... 35**

Předkládá: Ing. Tomáš Kačerovský, daňový poradce, č. osv. 829

**ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK****DPH**

**559/29.01.20 Platby v cizí měně .....**

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, č. osv. 369

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 17.6.2020****Majetkové daně**

**562/18.03.20 Daň z nabytí nemovitých věcí v případě snížení základního kapitálu a v případě vrácení příplatku mimo základní kapitál ..... 43**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

**ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK****Daň z příjmů**

**563/18.03.20 Obchodní majetek fyzické osoby uplatňující paušální výdaje a daňové důsledky, které z toho vyplývají .....**

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

# **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 17.6.2020**

## **Daň z příjmů**

### **544/15.05.19 Některé daňové dopady Brexitu**

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757  
Ing. Lucie Wadurová, daňový poradce, číslo osv. 4038  
Prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

#### **1. Úvod**

V souvislosti s vystoupením Velké Británie z Evropské unie budou mimo jiné vznikat otázky daňových konsekvencí této skutečnosti. Jelikož Velká Británie vystoupila z EU na základě dohody (DOHODA o vystoupení Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii (2019/C 384 I/01) publikovaná v Ústředním věstníku EU C 384 I/1 ze dne 12.11.2019 (dále jen „Dohoda“)), není v tuto chvíli relevantní zákon č. 74/2019 Sb., který řeší dopady tzv. „tvrdého Brexitu“ bez dohody. V příloze tohoto materiálu pak předkládáme materiály, které k této věci KDP ČR získala a které však byly poskytnuty v době, kdy nebylo zřejmé, jakým způsobem Velká Británie z EU vystoupí. Nicméně tyto materiály mohou být podpůrným argumentem pro některé závěry tohoto příspěvku. Tento příspěvek se zabývá řešením některých daňových dopadů Brexitu z hlediska daně z příjmů. Nezabýváme se řešením specifické situace bývalých poslanců Evropského parlamentu a zaměstnanců EU (Čl. 108 a Čl. 111 a 112 Dohody). Chtěli bychom také zdůraznit, že nemůžeme vyloučit některé další možné daňové konsekvence vystoupení VB z EU, které nejsou rozebrány v tomto příspěvku.

#### **2. Měkký „Brexit“ na základě Dohody**

Základním východiskem pro řešení daňových konsekvencí je, že je stanoveno přechodné období do 31.12.2020 (Čl.126 Dohody), kdy se na Spojené království a ve Spojeném království použije právo EU (Čl. 127 Dohody). Domníváme se, že v tomto případě z hlediska daně z příjmů z pohledu věcí řešených v tomto příspěvku (to je nezabýváme se specifickými situacemi popsány v Čl. 108, 111 a 112 Dohody) nestanoví dohoda něco jiného, a proto je možné vyjít z toho, že po dobu přechodného období bude z hlediska daně z příjmu považována Velká Británie za členský stát EU. Uvedené přechodné období je možné prodlužovat. Dále uvedené závěry budou tedy platit z hlediska ať již základního či prodlouženého přechodného období.

##### **2.1. Daňoví rezidenti ČR a jiného členského státu EU.**

Z výše uvedeného vyplývá, že v případě českých daňových rezidentů a rezidentů jiného členského státu EU má být z hlediska jejich daňových povinností v ČR považována Velká Británie v přechodném období za členský stát Evropské unie. Tuto skutečnost je nutné zohlednit i z hlediska jednotlivých daňových konsekvencí, které z ní vyplývají. Domníváme se, že na základě tohoto předpokladu budou platit tyto závěry.

### **2.1.1. Dopady pro daňové rezidenty ČR a jiného členského státu EU - závěry**

2.1.1.1. V daném případě bude plně aplikován Čl. 127 Dohody.

2.1.1.2. Pokud bude například český daňový rezident či rezident z jiného členského státu poskytovat dar v zákoně definovanému subjektu, který má sídlo na území Velké Británie, bude možné do konce přechodného období (relevantní bude datum účinnosti darovací smlouvy) pro účely zdanění v ČR tento dar uplatnit jako nezdanitelnou část základu daně nebo položku snižující základ daně (§ 15 odst. 1 ZDP, § 20 odst. 8 ZDP).

2.1.1.3. V případě, kdy budou naplněny podmínky pro osvobození podílu na zisku, příjmů z převodu podílu v obchodní korporaci (§ 19 odst. 1 písm. zi) a ze) ZDP), může daňový rezident ČR či jiného členského státu EU po dobu přechodného období pro účely zdanění v ČR vycházet z toho, že jsou naplněny podmínky pro uplatnění osvobození z hlediska toho, že vyplácející britská společnost je daňovým rezidentem v EU.

#### **Stanovisko GFR:**

**Souhlas se závěry v bodech 2.1.1.1., 2.1.1.3.**

*Jedná se o stávající daňové režimy, které jsou dle sdělení Finanční správy ze dne 31. 1. 2020 zachovány i po dobu přechodného období stanoveného Dohodou (viz Informace k daňovým dopadům vystoupení Velké Británie z EU (BREXIT)):*

**[https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2020/danove\\_dopady-BREXIT-10324](https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2020/danove_dopady-BREXIT-10324)**

#### **Stanovisko GFR:**

**Částečný nesouhlas se závěrem 2.2.1.2.**

*Nelze souhlasit s domněnkou v závorce, neboť pokud dle sdělení Finanční správy ze dne 31. 1. 2020 jsou po dobu přechodného období stanoveného Dohodou zachovány stávající daňové režimy, pak v případě stanovení „okamžiku poskytnutí daru“ i nadále platí vysvětlivky k § 15 odst. 1 a k § 20 odst. 8 ZDP v Pokynu GFR D – 22, tj. od základu daně lze odečíst hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění (darů) v tom zdaňovacím období, ve kterém byla prokazatelně poskytnuta.*

2.1.1.4. Domníváme se, že i po uplynutí přechodného období může český daňový rezident či rezident jiného členského státu EU nadále uplatňovat osvobození z titulu podílu na zisku a příjmů z převodu podílu na obchodní korporaci, a to na základě § 19 odst. 9 ZDP s tím, že vycházejí z právních předpisů platných v současné době bude ve vztahu k Velké Británii naplněna podmínka minimální sazby korporátní daně ve výši 12% dle daného ustanovení (§ 19 odst. 9 bod 4 ZDP).

2.1.1.5. Z hlediska aplikace směrnice týkající se podnikových kombinací (Směrnice 2009/133/ES ze dne 19.10.2009 implementovaná v ČR v § 23a ZDP až § 23d ZDP) bude dle našeho názoru nutné v souladu s právní jistotou a zákazem retroaktivity vycházet z okamžiku realizace jednotlivých transakcí. Z tohoto hlediska bude relevantní rozhodný den v případě přeměn či okamžik přechodu vlastnického práva v případě ostatních transakcí (pokud nebude přechodné období prodlouženo 31.12.2020). Pokud tyto okamžiky nastanou nejpozději do konce přechodného období,

bude se na dané transakce pohlížet tak, že z pohledu jejich účastníků (který je českým daňovým rezidentem nebo daňovým rezidentem jiného členského státu EU mimo VB) naplňují podmínky, že jde o subjekty z Evropské unie, a to i po skončení přechodného období. To tedy prakticky například znamená, že pokud se přeměny, které v souladu s výše uvedeným byly realizovány v přechodném období, zúčastní společnost, která je rezidentem Velké Británie, bude moci i po uplynutí přechodného období uplatňovat český daňový rezident či rezident jiného členského státu EU jako odčitatelnou položku ztrátu, která v souladu s § 23c ZDP v rámci této transakce přešla na nástupnickou společnost.

### **Stanovisko GFR:**

*K závěrů 2.1.1.4. a 2.1.1.5. nelze zaujmout konkrétní stanovisko, neboť oba body řeší daňové režimy po uplynutí přechodného období stanoveného Dohodou. Období po přechodném období není v současné době smluvně ani legislativně upraveno, proto nelze předjímat daňové důsledky konkrétních situací.*

## **2.2. Daňoví rezidenti Velké Británie**

V případě daňových rezidentů Velké Británie je nutné opět vycházet z toho, že tito budou považováni v přechodném období za poplatníky, kteří jsou rezidenty EU. V tomto případě bude také Velká Británie obecně po dobu přechodného období považována za členský stát EU. Z tohoto hlediska vyplývají pro účely zdanění tyto závěry.

### **2. 2. 1. Dopady pro daňové rezidenty Velké Británie - závěry**

2.2.1.1. V daném případě bude plně aplikován Čl. 127 Dohody.

2.2.1.2. Po dobu přechodného období (poprvé minimálně ve zdaňovacím období roku 2020), se bude ještě na poplatníka, který je rezident Velké Británie, z hlediska jeho daňové povinnosti hledět jako na daňového rezidenta z členského státu EU. To v případě fyzické osoby např. znamená, že v případě splnění kritérií příjmů ze zdrojů na území ČR může uplatňovat v tomto zdaňovacím období (poprvé minimálně ve zdaňovacím období roku 2020) nezdanitelné části základu daně, slevy na dani a daňové zvýhodnění (§ 15 odst. 9 ZDP, § 35ba odst. 2 a § 35c odst. 5 ZDP).

2.2.1.3. Z hlediska např. poskytnutého daru platí, že pokud tento dar rezident Velké Británie poskytne po dobu přechodného období (domníváme se, že relevantní by měla být účinnost darovací smlouvy) subjektu, který má sídlo na území Velké Británie, bude možné tento dar uplatnit v daňovém přiznání rezidenta z Velké Británie jako nezdanitelnou část základu daně nebo položku snižující základ daně (§ 15 odst. 1 ZDP, § 20 odst. 8 ZDP).

### **Stanovisko GFR:**

*Souhlas se závěry v bodech 2.2.1.1., 2.2.1.2. Jedná se o stávající daňové režimy, které jsou dle sdělení Finanční správy ze dne 31. 1. 2020 zachovány i po dobu přechodného období stanoveného Dohodou (viz Informace k daňovým dopadům vystoupení Velké Británie z EU (BREXIT)).*

[https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2020/danove\\_dopady-BREXIT-10324](https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2020/danove_dopady-BREXIT-10324)

### **Stanovisko GFŘ:**

**Částečný nesouhlas se závěrem 2.2.1.3.**

*Nelze souhlasit s domněnkou v závorce, neboť pokud dle sdělení Finanční správy ze dne 31. 1. 2020 jsou po dobu přechodného období stanoveného Dohodou zachovány stávající daňové režimy, pak v případě stanovení „okamžiku poskytnutí daru“ i nadále platí vysvětlivky k § 15 odst. 1 a k § 20 odst. 8 ZDP v Pokynu GFŘ D – 22, tj. od základu daně lze odečíst hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění (darů) v tom zdaňovacím období, ve kterém byla prokazatelně poskytnuta.*

2.2.1.4. Pokud český daňový rezident nebo rezident z jiného členského státu je v pozici českého plátce daně, tak z hlediska výplaty podílu na zisku, převodu podílu ve společnosti, licenčních poplatků a úroků platí, že až po skončení přechodného období (pokud nebude přechodné období prodlouženo od 1.1.2021) bude nutné na Velkou Británii hledět jako na stát, který není členem EU. To znamená, že tímto okamžikem nebude možné z hlediska daňové povinnosti rezidenta Velké Británie uplatnit příslušná osvobození od daně (§ 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, zj) a zk) ZDP). Z tohoto hlediska se domníváme, že relevantní by měl být obecný okamžik, kdy vznikne plátcí povinnost provést srážku daně. V případě podílu na zisku se však objevují různá stanoviska k této věci (viz. pokyn D-22 K § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) versus KV Mgr. Magdaléna Vyškovská, Ing. Simona Hornochová 363/04.04.12 Licenční poplatky a úroky vyplácené nerezidentům a okamžik srážky daně u renegociovaných smluv o zamezení dvojího zdanění, KV ze dne 4.4.2012). Proto v těchto případech nebude zpochybňováno, když za rozhodující okamžik bude považováno datum rozhodnutí valné hromady o výplatě podílu na zisku, stejně tak pak nebude pozastavováno, pokud za rozhodující okamžik bude i v těchto případech považován okamžik, kdy má být provedena srážka daně.

2.2.1.5. V případě podnikových kombinací (Směrnice 2009/133/ES ze dne 19.10.2009 implementovaná v ČR v § 23a ZDP až §23d ZDP) bude z hlediska zdaňování daňového nerezidenta Velké Británie v ČR postupováno obdobně, jak je výše uvedeno v bodu 2.1.1.4. ale s tím, že opět rozhodujícím nejzazším okamžikem realizace dané transakce (rozhodný den přeměny, resp. přechod vlastnického práva) bude poslední den přechodného období (pokud nebude přechodné období prodlouženo 31.12.2020).

### **Stanovisko GFŘ:**

*K závěrů 2.2.1.4. a 2.2.1.5 nelze zaujmout konkrétní stanovisko, neboť oba body řeší daňové režimy po uplynutí přechodného období stanoveného Dohodou. Období po přechodném období není v současné době smluvně ani legislativně upraveno, proto nelze předjímat daňové důsledky konkrétních situací.*

*Na základě výše uvedeného GFŘ doporučuje uzavřít celý příspěvek ve všech bodech a případně daná témata předložit v dalším příspěvku až v okamžiku, kdy bude smluvně, resp. legislativně, upraven najisto daňový režim „období“ po přechodném období mezi zúčastněnými stranami.*

**Příloha č. 1:** Připomínky KDP ČR k Návrhu zákona o úpravě některých vztahů v souvislosti s vystoupením Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie

**Příloha č. 2:** Vyjádření MF ČR k připomínce KDP ČR

**Příloha č. 3:** Vyjádření MPSV k připomínce KDP ČR

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM NESOUHLASEM**  
**KE DNI 17.6.2020**  
**Daň z příjmů**

**548/18.09.19 Vstupní cena pro odepisování u majetku (nemovitosti) získané z dědictví, darováním a uplatnění odpisů v pozůstalostním řízení**

Předkládají: Bc. Blanka Marková, daňový poradce, číslo osv. 127

Ing. Jan Procházka, daňový poradce, číslo osv. 610

Ing. Michal Procházka, daňový poradce, číslo osv. 5386

### **1. Obecný popis problematiky:**

Příspěvek je zaměřen zejména na odepisovaný majetek používaný k příjmům z pronájmu (nemovitosti). Předkládá možné pohledy na pokračování postupů v odepisování při nabytí majetku v rámci a po pozůstalostním řízení. Případné závěry však nevylučují možnost jejich aplikace i na jiný majetek, který splňuje předpoklady uvedené pro jednotlivé situace v tomto příspěvku, a to i na majetek, který byl zahrnut do podnikání.

Obecně platí, že dědictví je jedna z forem nabytí majetku. Tento majetek je zůstavitelem mnohdy používám k dosažení příjmů a dědicové mají zájem tyto příjmy udržet. V souladu se zákonem 586/92 Sb. v platném znění (dále jen zákon) může být část výdajů (nákladů) k dosažení těchto příjmů tvořena i odpisy tohoto majetku. Správné stanovení výše odpisů vychází z pořizovací ceny majetku. Zákon řeší tuto problematiku v §26 a následující. U majetku nabytého v dědictví se uplatní §30 odst. 10 písm. a) zákona, případně úprava dle §29 odst. 10 zákona, to platí pro majetek, na kterém neměl dědic dosud žádný podíl. U majetku, vlastněného již částečně dědicem se použije §30c zákona. V rámci řízení o pozůstalosti však existuje několik způsobů, jak majetek vypořádat a každé takové vypořádání má jiný dopad do vstupní ceny děděného majetku. V praxi jsou i případy, kdy z různých důvodů dojde k vypořádání částí majetku, který předmětem dědického řízení až po ukončení tohoto řízení. Předkladatelé příspěvku zastávají názor, že v rámci právní jistoty poplatníka by bylo dobré sjednotit pohled státní správy a poplatníků tak, aby se v některých případech předešlo rozdílným výkladům.

### **2. Znění částí zákonů zmiňovaných v příspěvku:**

Zákon 586/1992 Sb. v platném znění

#### **§ 26 odst. 8**

*(8) Odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odepisování lze i přerušit, ale při dalším odepisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odepisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušování neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9. Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odepisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.*

**§ 27**

*Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je*

a) ....

*j) hmotný majetek nabytý darováním, plněním ze svěřenského fondu nebo z rodinné fundace, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně.*

**§ 28 odst. 3**

*(3) Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořízovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem nebo uživatelem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud není vstupní cena u odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce nebo uživatel způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing.*

**§ 29 odst. 1 písm. a), d) a e) odst. 7 a 10**

*(1) Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí*

*a) pořizovací cena,<sup>31)</sup> je-li pořízen úplatně. Při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení podle § 28 odst. 3, je součástí vstupní ceny, s výjimkou uvedenou v odstavci 4, i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení. Nejsou-li při bezprostředním úplatném nabytí hmotného majetku po ukončení úplatného užívání dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo odst. 5, lze do vstupní ceny zahrnout úplatu za užívání, která byla uhrazena do data ukončení smlouvy a nebyla výdajem (nákladem) podle § 24; přitom u poplatníka, který nevede účetnictví, lze do vstupní ceny zahrnout i zálohy na úplatu za užívání do data ukončení smlouvy. U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než 5 let před jeho vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením nájmu, cena podle písmene d). U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době kratší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením nájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení*

.....

*d) reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu; 1a) přitom u nemovité kulturní památky se reprodukční pořizovací cena stanoví jako cena stavby určená podle zvláštního právního předpisu bez přihlídnutí ke kategorii kulturní památky, historickému stáří kulturní památky a k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby. U poplatníka, který má příjmy z nájmu podle § 9, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení nájmu,*

*e) při nabytí majetku bezúplatně cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku<sup>1a)</sup> ke dni nabytí, s výjimkou majetku odpisovaného podle § 30 odst. 10 písm. a), pokud u poplatníků uvedených v § 2 neuplynula od nabytí doba delší než 5 let, zvýšená u nemovitých věcí o náklady vynaložené na opravy a technické*

zhodnocení; je-li doba od nabytí delší než 5 let, rozumí se u poplatníků uvedených v § 2 vstupní cenou cena podle písmene d),

(7) Při zvýšení nebo snížení vstupní ceny, ke kterému dochází, u již odpisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení (dále jen "změněná vstupní cena"), se odpis stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo § 32.

(10) Vstupní cena hmotného majetku původního odpisovatele použitá při pokračování v odpisování se zvyšuje o částky, které se u poplatníka, který pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem, staly součástí ocenění tohoto majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví.

### **§ 30 odst. 2 a 10**

(2) Poplatník provádí rovnoměrné (§ 31) nebo zrychlené odpisování (§ 32). Způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví odpisovatel, s výjimkou uvedenou v odstavci 10, a nelze jej změnit po celou dobu jeho odpisování

(10) 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

a) právní nástupce poplatníka a nástupnická obchodní korporace,

b).....

### **§ 30c**

(1) Pokud dojde ke zvýšení spoluvlastnického podílu u poplatníka, slučuje se nově nabývaný spoluvlastnický podíl s dosavadním spoluvlastnickým podílem a poplatník pokračuje ve způsobu odpisování dosavadního hmotného majetku ze změněné vstupní ceny.

(2) Pokud dochází ke zvýšení spoluvlastnického podílu způsoby uvedenými v § 30 odst. 10, lze odpisy uplatnit jen do výše součtu zůstatkových cen. Do úhrnu zůstatkových cen se přitom nezahrnuje zůstatková cena majetku u spoluvlastnického podílu, který byl vyloučen z odpisování.

(3) Pokud nelze určit, který spoluvlastnický podíl je dosavadní, způsob odpisování si zvolí poplatník jako při pořízení nového majetku.

### **§ 32 odst. 3**

(3) Při zrychleném odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví.....

Zákon 280/2009 Sb. v platném znění

### **§ 52 odst. 1**

(1) Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní.

### **§ 53 odst. 1 písm.c)**

(1) O porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní

.....

c) soudu, jde-li o

1. řízení vedené z podnětu daňového subjektu ve věci správy jeho daní,

### **§ 239a odst. 1 až 3 Přechod daňové povinnosti u fyzických osob**

(1) Pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

(2) Daňovou povinností zůstavitele se pro účely správy daní rozumí daňová povinnost vzniklá zůstaviteli do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

(3) Daňová povinnost zůstavitele přechází na jeho dědice rozhodnutím soudu o dědictví; dědic tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele.

### **§ 239b Plnění daňové povinnosti osobou spravující pozůstalost**

(1) Osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele, a to vlastním jménem na účet pozůstalosti.

(2) Pokud je daňovou povinnost zůstavitele povinno plnit více osob spravujících pozůstalost, plní ji tyto osoby společně a nerozdílně.

(3) Daňovou povinnost zůstavitele spravuje správce daně, který byl příslušný ke správě této povinnosti v den smrti zůstavitele.

(4) Osoba spravující pozůstalost je povinna podat řádné daňové tvrzení do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jeho smrti; tuto lhůtu nelze prodloužit.

(5) Osoba spravující pozůstalost je povinna podat řádné daňové tvrzení do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti, a to za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

## Zákon 292/2013 Sb. v platném znění

### **§ 100 Úkony v řízení**

(1) Úkony soudu prvního stupně v řízení o pozůstalosti provádí jako soudní komisař notář, kterého tím soud pověřil, není-li dále stanoveno jinak.

### **§ 103 Výkon soudního komisariátu**

(1) Úkony soudního komisaře provádí v řízení o pozůstalosti notář, není-li dále stanoveno jinak.

(2) Notář může pověřit

a) notářského kandidáta nebo notářského koncipienta anebo svého zaměstnance, který složil kvalifikační zkoušku podle jiného právního předpisu, prováděním úkonů soudního komisaře,

b) jiného svého zaměstnance prováděním přípravných a dílčích úkonů v řízení o pozůstalosti.

*(3) Notář, notářský kandidát, notářský koncipient a další zaměstnanci notáře provádí v řízení o pozůstalosti úkony jménem soudu prvního stupně, u něhož probíhá řízení o pozůstalosti.*

### **3. Nabytí majetku:**

Nejčastějším majetkem, ze kterého plynou příjmy a tento majetek je předmětem dědického řízení, jsou nemovitosti. Mnohdy na tomto majetku dědic již vlastní nějaký podíl, který často odepisuje. Z tohoto důvodu budou nemovitosti uváděny v tomto příspěvku jako modelová situace.

Majetek lze v rámci pozůstalostního řízení získat

- Dědickou smlouvou
- Dědictvím ze závěti
- Dědictvím ze zákona
  - o Přesně dle zákonných podílů
  - o Dohodou dědiců

V modelových situacích bude nabytí majetku Smlouvou a Ze závěti uváděno pod jedním pojmem, a to ze závěti. Základní modelové situace v tomto příspěvku vychází z nabytí dědictvím ze závěti. V takových případech je majetek rozdělován mezi dědice podle vůle zůstavitele a dědici se stávají spoluvlastníky. Po ukončení dědictví však může dojít k tomu, že takovéto rozdělení spoluvlastníkům nevyhovuje. U složitých pozůstalostních řízení někdy nelze majetek rozdělit tak, aby v budoucnu jeho správa byla efektivní a mnohdy vůbec možná. Dědicové získávají podíly na více nemovitostech a některé z nich nemohou z objektivních příčin spravovat. Mezi dědici následně dochází k přesunům majetku podle občanského práva a tyto změny vlastnictví mají dopady do vstupních cen.

### **4. Ceny nemovitostí v pozůstalostním řízení**

Ceny nemovitostí v pozůstalostním řízení nemají vliv na vstupní ceny nemovitostí, ze kterých budou dědici následně uplatňovány odpisy. Pro daňové účely se postupuje dle §30 odst. 10) zákona a dědicové u nemovitostí získaných v rámci dědického řízení pokračují v odepisování po zůstaviteli. Praxe však ukazuje, že ne vždy je možné získat potřebné informace k tomuto postupu, zejména jedná-li se o vzdálené dědice, kteří o nemovitosti nemají dostatečné informace, nejsou-li doklady o účetní (daňové evidenci) k nemovitosti z důvodů na straně zůstavitele či z jiných příčin.

### **5. Modelové situace – dědictví**

#### **5.1. Neznámá zůstatková (vstupní) cena a způsob odepisování**

Dědicové, jako právní nástupci po zůstaviteli, chtějí pokračovat ve výdělečné činnosti zůstavitele, ale nedokáží ani přes maximální úsilí zjistit jaká je zůstatková cena nemovitosti, kolik let byla nemovitost odepisována a jaký byl zvolený způsob odepisování. Tato varianta je poměrně běžná při dědění nemovitosti, kdy zůstavitel v posledních letech uplatňoval výdaje procentem z příjmů, nejsou k dispozici karty majetku a evidenci příjmů si vedl zůstavitel sám. Vzhledem k dlouhé době odepisování nemovitostí není možné vyloučit stav, kdy zůstavitel při počátku pronájmu (např. před 15 lety či dříve) uplatňoval skutečné výdaje a potom přešel na výdaje procentem z příjmu. V tomto případě byl sice povinen dle §26 odst. 8 vést odpisy evidenčně, ale tato evidence však mnohdy v praxi nebývá k dispozici a není možné za to již nikoho sankcionovat. Pokud není evidence majetku k dispozici tak dědic zpravidla nemá ani

možnost zjistit doby, od kdy přesně byla nemovitost pronajímána, aby stanovil cenu před zahájením pronájmu případně zjistil, za jakou cenu zůstavitel nemovitost pořídil či vystavěl ve vlastní režii. Má-li dědic i jiné příjmy z pronájmu a **uplatňuje skutečné výdaje z těchto příjmů** neumožňuje mu stávající znění zákona uplatnit u této zděděné nemovitosti žádné odpisy, neboť zákon neumožňuje ani náhradním způsobem stanovit zůstatkovou cenu a způsob odepisování. Dědic je v tomto případě pokrácen na svých právech nezaviněně z důvodu zapříčiněných mimo jeho oblast vlivu a zákon mu neumožňuje ani částečnou kompenzaci.

### 5.1.1. Závěr

*V případě, že není možno zjistit zůstatkovou (vstupní) cenu pro odepisování a způsob odepisování z důvodů nezávislých na vůli dědice, nelze pokračovat v odepisování započatém původním vlastníkem může se dědic rozhodnout, že tako získanou nemovitost v rámci dědictví (nebo její část) zahrne do majetku (evidence) s oceněním na částku 0,- Kč. Jiný výklad by vyžadoval změnu zákona.*

Výše popsané situace a navržené řešení však neřeší stav, kdy k takto nabytému dědickému podílu na nemovitosti dokoupí dědic další podíl, nebo na zděděném podílu provede technické zhodnocení. Přistoupili-li bychom na právní fikci, že zůstatková cena dědického podílu je 0,- Kč, (dědic se dobrovolně vzdá zůstatkové ceny z nabytého dědického podílu), tak ani toto zjednodušení nevede k řešení situace pro zahájení odepisování v budoucnosti. Dědic musí při dokoupení dalšího podílu nebo při technickém zhodnocení použít způsob odepisování takový jaký byl původní způsob odepisování zůstavitelem (rovnoměrně, zrychleně) a tuto informaci nemá k dispozici. Zákon uvedenou situaci též neřeší. Zde předkladatelé zastávají názor, že aby mohl poplatník uplatňovat všechny zákonem mu umožněné výdaje (náklady), v tomto případě odpisy, je jedině správné, pohlížet na první **úplatně** pořízený podíl jako na podíl první (z důvodů absence informací k podílu získaného v dědictví a tím i jeho neodepisování) a pro účely odepisování si zvolit způsob odepisování dle §30 odst. 2. a vstupní cenou je cena pořízení dle §29. Za první **úplatně** pořízený podíl se pro účely tohoto příspěvku považuje i další podíl získaný na témže majetku v jiném pozůstalostním řízení, a u kterého je známa zůstatková cena a způsob odepisování.

### 5.1.2. Závěr

*Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč, tak první úplatně nabytý podíl na majetku je pro účely odepisování považován jako první podíl na majetku.*

Stejně tak je v zákoně neřešen i přístup k technickému zhodnocení. Je-li provedeno před úplatným nabytím dalšího podílu na majetku, lze absenci právní normy substituovat a přiměřeně aplikovat ustanovení pro odepisování technického hodnocení nájemcem §28 odst.3), který definuje odpisovou skupinu, avšak volbu způsobu odepisování ponechává v tomto případě na poplatníkovi. Zvýšit o hodnotu technického zhodnocení pořizovací, resp. zůstatkovou, cenu zděného podílu dle §29 odst. 3 by sice bylo v souladu se zákonem, ale protože poplatníkovi není znám původní způsob odepisování, nemůže v něm pokračovat, přestože nyní zná hodnotu. Zároveň toto technické zhodnocení nelze považovat za první úplatně pořízený spoluvlastnický podíl dle §30c, neboť pořízením technického zhodnocení nedochází ke zvýšení spoluvlastnického podílu. Pokud bude přijat konsensus, kdy se za základní podíl bere první úplatný podíl dle závěru 5.1.2. tak u technického zhodnocení provedeného po prvním úplatném nabytí podílu na majetku se postupuje dle ustanovení zákona pro

řádné technické zhodnocení majetku, nebude-li závěr přijat mělo by se postupovat jako by se jednalo o technické zhodnocení odepisované nájemcem.

### **5.1.3. Závěr**

*Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč a dokoupil-li dědic další podíl na majetku ještě před provedením technického zhodnocení, přiřadí se toto technické zhodnocení k prvnímu úplatně pořízenému podílu a dále se postupuje dle ustanovení zákona.*

### **5.1.4. Závěr**

*Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč a dědic nemá žádný další úplatný podíl na nemovitosti tak si dědic zvolí způsob odepisování při prvním technickém zhodnocení nemovitosti a provádí odpisy technického zhodnocení dle podmínek pro odepisování nájemcem.*

Při aplikaci závěru 5.1.2. tj. že první úplatně pořízený podíl na majetku je podíl, ze kterého lze uplatňovat odpisy (pro základní podmínky nabytí majetku dle bodu 5.1. tohoto příspěvku) vyvstává další neřešená otázka, a to je vstupní cena tohoto prvního úplatně pořízeného podílu v případě, že tento podíl je pořízován až v době poté, co bylo na majetku provedeno technické zhodnocení. První možnost je pokračovat v odepisování technického zhodnocení samostatně a samostatně odepisovat i nově nabytý první podíl, druhé řešení, které více aplikuje právní linku toho, že se při odepisování postupuje analogicky jako když odepisuje nájemce spočívá v tom, že zůstatková cena technického zhodnocení se zahrne do vstupní ceny (analogie k poslední části věty §29 odst.6). Předkladatelé zastávají názor, dle stávající linie zákona, kdy je snaha vést u majetku jen jeden podíl, že je správné druhé řešení.

### **5.1.5. Závěr**

*Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč, tak se vstupní cena prvního úplatně nabytého podílu na majetku zvyšuje o zůstatkovou cenu technického zhodnocení tohoto majetku, provedené před pořízením prvního úplatného podílu.*

## **5.2. Neznámá zůstatková cena a známý způsob uplatňování výdajů**

V některých případech může dědic zjistit alespoň způsob, jakým byly uplatňovány výdaje při příjmech z nemovitosti (např. informací z daňového spisu zůstavitele, neboť dle §239a odst.3 získává dědic pozici zůstavitele). V případě, že dědic nezjistí, kdy zůstavitel nemovitost pořídil, od kdy jím byla pronajímána anebo zjistí, že zůstavitel uplatňoval v daňových přiznáních alespoň v jednom období, kdy měl příjmy z pronájmu skutečné výdaje včetně uplatnění odpisů, neumožňuje mu současné znění zákona jakoukoliv substituci vstupní ceny a způsobu odepisování a musí postupovat dle závěrů v bodě 5.1. Zjistí-li však dědic, že po celou dobu příjmů z pronájmu byly zůstavitelem uplatňovány výdaje procentem z příjmů, mohl sice být zůstavitel odepisovatelem ve smyslu §28 zákona, ale fakticky se jím nestal. Uplatňovat odpisy lze z evidovaného majetku dle §9 odst. 6 a ten se týká pouze poplatníků, kteří uplatňují skutečné výdaje. Ani v případě uplatňování skutečných výdajů však není povinnost

uplatňovat odpisy. Pokud zůstavitel, i v případě že uplatňoval skutečné výdaje, prokazatelně neuplatňoval odpisy nestal se nikdy odepisovatelem ve smyslu zákona. V tomto případě není splněna podmínka dle §30 odst. 10 písm. a) a dědic postupuje dle § 29 odst. 1 písm. e) a tj. odepisuje z ceny určené podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí.

#### 5.2.1. Závěr

*Doloží-li dědic skutečnost, že se zůstavitel neodepisoval majetek i když mohl být odepisovatelem majetku ve smyslu § 28 zákona, není splněna podmínka pro povinnost pokračovat v odepisování započaté původním vlastníkem dle § 30 odst. 10 písm. a) ocení dědic nově nabytý podíl dle § 29 odst.1 písm. e).*

### 5.3. Znamá zůstatková (vstupní) cena a způsob odepisování

Příklad je zde uveden pouze pro úplnost, zákon plně tuto problematiku řeší. Dědicové pokračují na svých podílech v odepisování započatém zůstavitelem, případně dle §30c zákona. Tento postup platí pro veškerý majetek získaný ze všech způsobů pozůstalostních řízení.

## 6. Vstupní cena u majetku, jehož část byla získána darováním

V praxi běžně dochází k darování části podílu na nemovitosti rodičem některému z dětí. V tomto případě nedochází u příjemce daru ke změně vstupní ceny jeho spoluvlastnického (případně již celého vlastnického podílu) a vlastník odepisuje dál ze zůstatkové (vstupní) ceny jaká byla stanovena z jeho „prvního“ podílu. Nově nabytá část podílu se dle §27 písm. j) neodepisuje a tím nedochází ke změně vstupní ceny v oblasti rozhodné pro odepisování.

Poněkud jiná situace je ale v opačném případě, kdy je první část podílu nabyta darováním. Dle §27 písm. j) je tento podíl ze zákona vyloučen z odepisování. Zde již není prostor pro vůli nabyvatele dobrovolně se rozhodnout o postupu jako v případě uvedeném v oddíle 5.1. u nemožnosti zjistit, jak zůstavitel odepisoval. Při aplikaci současného §30c odst. 1 dojde ke zvýšení podílu, který je však vyloučen z odepisování a nabyvatel by jej tedy nemohl odepisovat. Z pohledu předkladatelů tím dochází k významnému zásahu do práva nabyvatele, kdy je mu odepřeno právo odepisovat majetek. V tomto případě by měla být aplikována základní zásada daňového práva ve smyslu, že výdajem (nákladem) je vše co slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nepřijetí této zásady by znamenalo vznik nerovných podmínek mezi poplatníky, které nelze ani sebelepší vůlí poplatníků zhojit. Předkladatelé pro tento stav zastávají názor, že není-li možno, při zvýšení spoluvlastnického podílu, pokračovat (zahájit) v odepisování z důvodu, že dosavadní první podíl byl z odepisování vyloučen dle §27 písm. j), tak zvýšení takového podílu lze považovat za první podíl na tomto majetku a poplatník provede zařídění majetku dle §30.

#### 6.1.1. Závěr

*Zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, jehož první část byla již dříve byla vyloučena z odepisování dle §27 písm. j), a toto zvýšení by v jiných případech umožňovalo majetek odepisovat ze změněné vstupné ceny dle §29 odst. 7, se zvýšení u tohoto majetku považuje porušení prvního podílu a poplatník postupuje dle §30 zákona.*

Samostatnou kapitolou je odepisování technického zhodnocení na darovaném majetku. Zde předkladatelé zastávají stejný názor o významném zásahu do práv vlastníka a jako řešení vidí aplikaci možnosti odepisovat dle §28 odst. 3 zákona, i když v zákoně není vlastník přímo uveden. Stávající zákon sice umožní zvýšit zůstatkovou cenu majetku, avšak zde na podílu, který nesmí být odepisován. Dojde-li v budoucnu k přikoupení dalšího podílu na majetku, u kterého byl **první** podíl vyloučen z odepisování a současně již bylo na tomto vyloučeném majetku provedeno technické zhodnocení je zůstatková cena tohoto technického zhodnocení součástí vstupní ceny zvýšení spoluvlastnického podílu a celý takto vzniklý podíl se považuje za první podíl na majetku a poplatník provede zařídění majetku dle §30. (analogie s §29 odst. 4 s tím rozdílem, že v tomto případě není z čeho stanovit způsoby pokračování v odepisování a proto si je poplatník určí dle §30).

### **6.1.2. Závěr**

*Technické zhodnocení provedené na majetku, který nemůže být odepisován dle §27 písm. j) je možno odepisovat dle §28 odst. 3 zákona, i když v zákoně není vlastník přímo uveden.*

### **6.1.3. Závěr**

*Součástí vstupní ceny zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, jehož první část byla již dříve byla vyloučena z odepisování dle §27 písm. j), a toto zvýšení by j jiných případech umožňovalo majetek odepisovat ze změněné vstupné ceny dle §29 odst. 7, je i zůstatková cena technického zhodnocení majetku z období, kdy byl tento majetek vyloučen z odepisování.*

## **7. Uplatnění odpisů v pozůstalostním řízení**

V jiném postavení než dědic, je v rámci pozůstalostního řízení, správce pozůstalosti. Na zůstavitele se do ukončení dědického řízení pohlíží jako by žil, ale jeho povinnosti v průběhu dědického řízení provádí správce pozůstalosti. Tím bývá osoba povolovaná zůstavitelem nebo jmenovaná soudem, zpravidla některý z dědiců. Dle zákona č 280/2009 Sb. v platném znění (dále DŘ) se v §239a na zůstavitele hledí jako by žil do dne předcházejícího ukončení řízení o pozůstalosti a dle §239b DŘ v tomto období podává za zůstavitele daňové přiznání správce pozůstalosti. První do 3 měsíců od smrti zůstavitele, a další do 30 dnů ode dne skončení pozůstalostního řízení. Je-li v průběhu dědického řízení konec zdaňovacího období tak i k tomuto datu. Je-li k dispozici evidence o nemovitostech neměly by být problémy se stanovení správné výše odpisů, protože z hlediska daní se nic nemění. Komplikace nastávají v okamžiku, kdy již ani správce pozůstalosti nemá k dispozici údaje o nemovitostech a v horším případě ani informace o daňových povinnostech zůstavitele. Dle §239b odst. 1 DŘ osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele. Protože správce pozůstalosti spravuje daně zůstavitele a tím je plně v jeho postavení daňového subjektu neměla by se na správce daně vztahovat mlčenlivost dle §52 odst. 1 DŘ. Na základě tohoto plyne správci pozůstalosti právo požádat správce daně k poskytnutí informací nezbytných pro správné stanovení daně u zůstavitele. Minimální informaci, kterou takto může správce pozůstalosti získat je ta, zda zůstavitel v posledním daňovém přiznání uplatňoval u příjmů z pronájmu výdaje (náklady) ve skutečné výši nebo procentem z příjmů.

Případně o tyto informace může požádat sám notář, který má dle zákona v dědickém řízení postavení soudu. Tento závěr plyne z následujícího: V ustanovení § 100 odst. 1 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, se stanoví, že není-li stanoveno jinak, úkony soudu prvního stupně v řízení o pozůstalosti provádí jako soudní komisař notář, kterého tím tento soud pověřil. V ustanovení § 103 odst. 1 zákona o zvláštních řízeních soudních se stanoví, že úkony soudního komisaře provádí v řízení o pozůstalosti notář, není-li dále stanoveno jinak. Podle § 103 odst. 3 tohoto zákona provádí notář v řízení o pozůstalosti úkony jménem soudu prvního stupně, u něhož probíhá řízení o pozůstalosti. Jeho pozice je tedy pozicí soudu, takže se při poskytnutí informací, s odvoláním na §53 odst.1 písm. c) DŘ, nejedná o porušení mlčenlivosti.

#### **7.1.1. Závěr:**

*Správce daně spolupracuje se správcem pozůstalosti nebo notářem a poskytne mu informace v rozsahu nutném pro správné stanovení výše daně pro daňová přiznání, které je povinen správce pozůstalosti za zůstavitele podat. Tato součinnost plyne z výlučného postavení správce pozůstalosti, který koná v této situaci v pozici poplatníka nebo z postavení notáře, který koná jménem soudu prvního stupně.*

Získá-li správce pozůstalosti od správce daně informaci, že zůstavitel uplatňoval výdaje procentem z příjmu, má dostatek informací k sestavení daňového přiznání za zůstavitele, neboť takto uplatňované výdaje obsahují všechny výdaje, tj. i případné odpisy. Pokud informace od správce daně sděluje, že byly uplatňovány výdaje ve skutečné výši a správce pozůstalosti nemá z celého průběhu dědického řízení dostatek informací k uplatnění odpisů tak s přihlédnutím k zásadě opatrnosti nemůže odpisy z nemovitostí uplatnit.

#### **7.1.2. Závěr:**

*Nemá-li správce pozůstalosti informace k nemovitosti a je-li schopen ve spolupráci se správcem daně zjistit pouze způsob uplatňování výdajů nemůže v případě, že zůstavitel uplatňoval výdaje (náklady) ve skutečné výši odpisy nemovitostí uplatnit.*

Může se stát, že skončení dědického řízení, ve kterém nebyly z důvodu nedostatku informací uplatněny odpisy u nemovitostí, zjistí dědicové, na které přešel podíl na nemovitosti údaje potřebné pro uplatnění těchto odpisů. Dle §239a odst. 3 DŘ dostává dědic po skončení dědického řízení postavení daňového subjektu. Stejně tedy jako daňový subjekt, který zjistil skutečnosti mající vliv na výši daňové povinnosti může po takovém zjištění podat dodatečné daňové přiznání, případně pro toto období přerušit odepisování.

#### **7.1.3. Závěr:**

*Podával-li správce pozůstalosti v době pozůstalostního řízení daňové přiznání za zůstavitele a v tomto přiznání byly uplatňovány výdaje ve skutečné výši, ale nezahrnovaly odpisy z důvodu nedostatku podkladů, mohou dědicové po skončení dědického řízení v dodatečném daňovém přiznání tyto odpisy uplatnit, pokud k jejich uplatnění informace získají.*

Veškeré úvahy a závěry předkladatelů příspěvku vychází ze základní teze, a to, že výdajem je vše, co slouží k zajištění, dosažení a udržení příjmů a v případě, že danou

situaci zákon pro určitou skupinu poplatníků zákon neřeší, v horším případě diskriminuje, měla by se praxe maximálně přiblížit k té skupině poplatníků, která je v zákoně řešena.

Obdobným problémem obsaženým v tomto příspěvku se předkladatel zabýval již na KOOV 06/14 ze dne 26.06.2014, kde byly přijaty závěry, které výše uvedenou problematiku umožňovaly částečně řešit, avšak novela zákona od 01.01.2017 zavedením §30c část těchto závěrů zneplatnila a přinesla poplatníkům jiné právní nejistoty.

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

### **Stanovisko GFR:**

*Při řešení dané problematiky je nutné vycházet ze znění §§ 1115 až 1239 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění p. p., podle kterého na věc, která je ve spoluvlastnictví dvou a více osob, je nahlíženo jako na jeden celek.*

*Daňové odpisování hmotného majetku v podílovém spoluvlastnictví upravuje § 30c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. předpisů (dále jen „ZDP“). V 30c ZDP je zakotven postup, kdy poplatník odpisující spoluvlastnický podíl na hmotném majetku nabyde další spoluvlastnický podíl k témuž majetku. Dosavadní část spoluvlastnického podílu, tj. do té doby vlastněná část majetku, a nová část nabytého spoluvlastnického podílu splynou v jeden celek, jedná se o jeden majetek. Tímto způsobem, tedy k témuž majetku, který je ve vlastnictví či ve spoluvlastnictví poplatníka, je nutné rovněž přiřazovat výdaje na technické zhodnocení tohoto majetku.*

### **Modelové situace uvedené v příspěvku:**

#### **Stanovisko k bodu 5.1**

- k dílčímu závěru - 5.1.1, 5.1.2, 5.1.3, 5.1.4 a 5.1.5

*V případě, že poplatník není schopen doložit vstupní (zůstatkovou) cenu zděděného spoluvlastnického podílu, ocitá se v důkazní nouzi, a tedy nemůže odpisy do daňových výdajů uplatnit. Nelze hovořit o dobrovolném vzdání se možnosti uplatnit odpisy ze vstupní (zůstatkové) ceny zděděného spoluvlastnického podílu.*

*Při nabytí dalšího spoluvlastnického podílu se nově nabytý spoluvlastnický podíl odpisuje podle § 31 nebo § 32 ZDP (sazbou nebo koeficientem v prvním roce odpisování), tzn. reálně je odpisován pouze nově nabytý spoluvlastnický podíl.*

*Po provedení technického zhodnocení na spoluvlastnickém podílu se odpisuje ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny podle § 31 nebo § 32 ZDP (sazbou nebo koeficientem ze zvýšené vstupní nebo zůstatkové ceny), tzn. reálně jsou odpisovány pouze výdaje na technické zhodnocení.*

#### **Stanovisko k bodu 5.2**

*Nesouhlas s uvedeným závěrem v bodě 5.2.1.*

*Podle § 28 odst. 1 písm. a) ZDP je odpisovatelem poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo.*

V § 29 odst. 1 ZDP je uvedeno: „Pokud původní odpisovatel v případech uvedených v § 30 odst. 10 ZDP nezapočal odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku vstupní cena, z níž by původní odpisovatel odpisy uplatňoval“.

Podle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP platí, že u poplatníka, který má příjmy z nájmu podle § 9 ZDP, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení nájmu.

### **Stanovisko k bodu 6**

- k dílčímu závěru - 6.1.1

Pokud poplatník k dosavadnímu spoluvlastnickému podílu, který byl vyloučen z odpisování podle § 27 písm. j) ZDP, nabyde další spoluvlastnický podíl v tomto případě, bude poplatník u nově nabytého spoluvlastnického podílu postupovat podle § 30 ZDP. Do úhrnu vstupních ani zůstatkových cen se nezahrnuje cena majetku spoluvlastnického podílu, který je vyloučen z odpisování.

- k dílčímu závěru - 6.1.2

Technické zhodnocení majetku vyloučeného z odpisování je hmotným majetkem podle § 26 odst. 2 písm. f) ZDP v návaznosti na § 26 odst. 3 písm. a) ZDP. Tento jiný majetek odepisuje vlastník v souladu s § 28 odst. 1 ZDP.

- k dílčímu závěru - 6.1.3

Souhlas s předloženým závěrem.

### **Stanovisko k bodu 7**

GFŘ upozorňuje na nepřesné názvosloví používané v příspěvku č. 7, kde se zaměňuje pojem „správce pozůstalosti“ s pojmem „osoba spravující pozůstalost“ (dále jen „OSP“) - viz § 20 odst. 3 daňového řádu.

Pozůstalost může spravovat, tedy osobou spravující pozůstalost může být podle § 1677 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, správce pozůstalosti, vykonavatel závěti, a není-li povolán ani jeden z výše uvedených, „potencionální“ dědic, popřípadě dědicové. Postavení OSP může mít rovněž likvidační správce.

Tedy pojem „správce pozůstalosti“ není totožný s pojmem „osoba spravující pozůstalost“.

- k dílčímu závěru 7.1.1

Ve vztahu k povinnosti daňové mlčenlivosti není možné klást v řízení o pozůstalosti rovnítko mezi notáře a osobu spravující pozůstalost. Vůči osobě spravující pozůstalost se povinnost mlčenlivosti stanovená § 52 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění p. p. (dále jen „DŘ“) neuplatní. Osoba spravující pozůstalost na základě 239b DŘ vykonává povinnost zůstavitele k daňovému tvrzení, a jde tak o osobu jejíž procesní postavení je dáno § 20 odst. 3 DŘ, jde tedy o osobu plnící plně povinnosti stanovené daňovému subjektu (zůstaviteli).

Notář na základě příslušných ustanovení (zejména § 100 odst. 1) zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních ve znění p. p. (dále jen „ZŘS“), a pověření

příslušného soudu, v řízeních o pozůstalosti vystupuje jako soudní komisař a provádí úkony soudu prvního stupně, a proto je tedy na něj třeba pohlížet jako by šlo o soud.

Nicméně vůči soudu není povinnost daňové mlčenlivosti prolomena en bloc, musí být naplněna některá z taxativně vymezených výluk stanovených § 53 DŘ.

Pro úplnost lze uvést, že § 141 odst. 1 ZŘS rovněž stanovuje povinnost součinnosti třetích osob, nicméně tato povinnost součinnosti nepředstavuje ani tzv. implicitní prolomení daňové mlčenlivosti. Limitem prolomení povinnosti mlčenlivosti vůči notáři je tak § 53 odst. 1 písm. c) DŘ. Mlčenlivost je na jeho základě prolomena pouze v případech, kdy správce daně poskytne údaje získané při správě daní pro: řízení vedené z podnětu daňového subjektu ve věci správy jeho daní, uplatnění práva správcem daně při správě daní, nebo údaje potřebné pro účely rozhodnutí o výživném. Ve vztahu ke všemu, co není možné podřadit pod některou ze situací vymezených § 53 odst. 1 písm. c) DŘ, pak není povinnost zachovávat mlčenlivost prolomena. Notář tak není v témže postavení jako osoba spravující pozůstalost, vůči které se povinnost daňové mlčenlivosti neuplatní; notáři na rozdíl od osoby spravující pozůstalost není např. možné daňová přiznání poskytnout.

Poskytnutí informací o uplatňování odpisů zůstavitelem nelze podřadit pod žádnou z výluk z povinnosti daňové mlčenlivosti taxativně stanovenou § 53 odst. 1 písm. c) DŘ. Vůči notáři, jako soudnímu komisaři, je povinnost mlčenlivosti prolomena zejména bodem 2. tohoto ustanovení (uplatnění práva správcem daně při správě daní, čímž zákon rozumí především přihlášení pohledávek správce daně do řízení o pozůstalosti), přičemž ve vztahu k odpisům nelze konstatovat jakékoli uplatnění práva správcem daně, a tedy ani prolomení povinnosti daňové mlčenlivosti.

Notáři tak s ohledem na uvedené není možné informace o odpisech uplatněných daňovým subjektem poskytnout, z tohoto důvodu je nemůže pro osobu spravující pozůstalost vyžádat.

- k dílčímu závěru 7.1.2 a 7.1.3

GFŘ souhlasí s názorem uvedeným v závěru 7.1.2, že dědic může po skončení řízení o pozůstalosti podat dodatečné daňové tvrzení. Dědic plní daňovou povinnost, která na něj přešla ze zůstavitele vlastním jménem, tj. podání (např. daňové tvrzení) opatří svým podpisem (je-li více dědiců, tak jejich společným zmocněncem/společným zástupcem). Daňové tvrzení však musí mít i nadále identifikační údaje zůstavitele (tj. zejména jméno a příjmení zůstavitele, jeho rodné číslo, jeho DIČ, bylo-li přiděleno, atd.), neboť daňová povinnost zůstavitele stále zůstává na osobním daňovém účtu (dále jen „ODÚ“) zůstavitele, a to z toho důvodu, že ani po skončení řízení o pozůstalosti nedochází ke sloučení ODÚ zůstavitele a ODÚ dědice.

Dále GFŘ souhlasí s názorem uvedeným v závěru 7.1.3, že „podávala-li osoba spravující pozůstalost v době pozůstalostního řízení daňové přiznání za zůstavitele a v tomto přiznání byly uplatňovány výdaje ve skutečné výši, ale nezahrnovaly odpisy z důvodu nedostatku podkladů, mohou dědicové po skončení dědického řízení v dodatečném daňovém přiznání tyto odpisy uplatnit, pokud k jejich uplatnění informace získají.“

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 17.6.2020****BOD 2.1 – S ROZPOREM****BOD 4.2 – S ROZPOREM****Daň z příjmů****551/20.11.19 Nejasné otázky daně z příjmů právnických osob u účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví**

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

Zákon 563/91 Sb. o účetnictví (dále jen ZÚ) umožňuje některým typům neziskových organizací účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví (dále jen JÚ). Mezi těmito účetními jednotkami se hojně vyskytují veřejně prospěšní poplatníci dle § 17a ZDP (dále jen VPPO) s tzv. „úzkým základem daně“, může se však jednat i o poplatníka se širokým základem daně (účelové církevní zařízení s oprávněním poskytovat zdravotní služby) nebo poplatníka, který není VPPO (honební společenstvo, které pouze pronajímá honitbu mysliveckému svazu, spolek, který nevykonává v rámci hlavní činnosti činnost nepodnikatelským způsobem).

Při stanovování daně z příjmů právnických osob poplatníkům vedoucím JÚ vyvstávají některé otázky, které u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví (dále jen PÚ) nenastávají. Soustava JÚ přitom nebyla zrušena, jak bylo původním plánem v roce 2003, ani se již nejedná o přežívající okrajový jev, jak tomu bylo do roku 2015, ale plnohodnotnou variantu vedení účetnictví poskytnutou určité kategorii poplatníků.

Cílem tohoto příspěvku je zvýšit první jistotu těchto poplatníků na výklad těchto oblastí, popř. i poskytnout jim informace pro rozhodování se o volbě účetní soustavy.

**1. Přijatá peněžní zápůjčka**

Inkaso finančních prostředků ze zápůjčky je z pohledu JÚ i z pohledu zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) příjmem. U fyzických osob je tento příjem v rámci ZDP výslovně vyloučen z předmětu daně (§ 3 odst. 4 písm. b) ZDP), u poplatníků vedoucích PÚ je tento příjem vyloučen z příjmů dle § 21h ZDP, neboť dle prováděcích vyhlášek k ZÚ není výnosem. Pro poplatníka účtujícího v JÚ zůstává v množině příjmů, které jsou předmětem daně, a nejsou od daně osvobozeny. Doslovným výkladem zákona by pak bylo nutné přijatou zápůjčku zdanit. K obdobnému závěru lze dospět i při příjmu v podobě vrácení poskytnuté zápůjčky, zde by však bylo možné tento příjem vyloučit na základě § 23 odst. 4 písm. e) ZDP neboť přímo souvisí s výdajem – poskytnutí zápůjčky – který nebyl daňově uznatelným výdajem. U přijaté zápůjčky obdobnou konstrukci použít nelze. Dá se přitom předpokládat, že nebylo úmyslem zákonodárce zdaňovat zápůjčky odlišně dle volby účetního systému a že se jedná pouze o nedostatek v textu zákona.

### **1.1. Návrh řešení:**

Zveřejnit názor GFŘ, že přijatá peněžní zápůjčka (i vrácení poskytnuté zápůjčky) nejsou předmětem daně u poplatníka účtujícím v JÚ i když to z textu ZDP přímo neplyne a iniciovat doplnění ZDP.

## **2. Investiční dotace**

Příjmy z investičních dotací (dotací na pořízení nebo technické zhodnocení majetku, který je pro příjemce hmotným nebo nehmotným majetkem) jsou výslovně z předmětu daně vyloučeny u veřejně prospěšných poplatníků se širokým základem daně (§ 18a odst. 5 ZDP) dále pak u společenství vlastníků jednotek (§18 písm. f) bod 1. ZDP) a VPPO s úzkým základem daně (§ 18a odst. 1) písm. b) ZDP) v obou případech jako podmnožina uváděných příjmů z dotací a konečně u poplatníků účtující v PÚ (§ 21h ZDP), kde vzhledem k tomu, že dle prováděcích vyhlášek k ZÚ se v rámci PÚ neúčtují do výnosů a tudíž nejsou pro účely ZDP příjmem.

I když případy, kdy by poplatník účtující v JÚ, který není veřejně prospěšným poplatníkem, obdržel investiční dotaci, budou vzácné, vyloučeny nejsou. ZDP o nich však neuvažuje a při doslovném výkladu se v těchto případech bude jednat o zdanitelný příjem. Přitom se dá předpokládat, že nebylo úmyslem zákonodárce zdaňovat u některého typu poplatníků investiční dotace, zvláště pak s ohledem, že snížení vstupní ceny hmotného a nehmotného majetku (§ 29 odst. 1 za písm. f) ZDP) uplatňuje jednotně u všech poplatníků. Kombinace zdanění příjmu z investiční dotace spolu s nemožností uplatnit odpisy by odporovala duchu ZDP a znevýhodňovala by poplatníky vedoucí JÚ.

### **2.1. Návrh řešení:**

Zveřejnit názor GFŘ, že investiční dotace nejsou předmětem daně ani u poplatníka účtující v JÚ, který není veřejně prospěšným poplatníkem, i když to z textu ZDP přímo neplyne, a iniciovat doplnění ZDP

## **3. Příjmy u plátce DPH**

I když plátce DPH nemůže dále (v následujícím účetním období) pokračovat ve vedení JÚ, tak po zbytek období, kdy se stal plátcem DPH, pokračuje v započatém vedení JÚ. Tedy souběh JÚ a plátcovství DPH se v praxi vyskytuje. Zatímco u daně z příjmu fyzických osob, je u osob, které nejsou účetní jednotkou shoda v interpretaci, že přijatá částka DPH, kterou plátce má povinnost odvést státu se nepovažuje za příjem pro účely ZDP, v rámci daně z příjmu právnických osob žádné obdobné interpretace nejsou. Pokud bude částka DPH v rámci stejného zdaňovacího období inkasována od odběratele i odvedena finanční správě, nezpůsobuje absence výkladu žádné problémy, neboť v obou případech lze dospět ke stejnému základu daně. Pokud však bude příjem inkasován (např. v prosinci) a v okamžiku ukončení zdaňovacího období bude mít poplatník dluh v podobě nesplatného závazku odvést DPH, je podstatné, zda

částka přijatého DPH je příjmem podléhajícím zdanění daní z příjmů právnických osob či nikoliv. Připomeňme, že poplatník bude v tento okamžik přecházet na PÚ a že dle § 23 odst. 18 ZDP užije jako návod Přílohou č. 2 ZDP. Ta v bodě 2 určuje, že základ daně se o částku tohoto dluhu sníží až v období zahájení vedení podvojného účetnictví.

Pokud inkasovaná částka DPH není předmětem daně, vznikne při částečné úhradě otázka, zda přijatou částku nejprve započíst na závazek z DPH a pouze zbývající část je zdanitelným příjmem nebo nejprve na zdaňovaný příjem a teprve poslední část je úhrada DPH.

### **3.1. Návrh řešení:**

Zveřejnit názor GFŘ, že inkasovaná částka DPH, kterou má poplatník jakožto plátce DPH povinnost odvést, není předmětem daně z příjmu právnických osob. Vzhledem k tomu, že problém částečné úhrady není legislativně řešen, je na poplatníkovi, jak si toto stanoví. Při aplikaci však musí postupovat jednotně, tedy stejnou metodou posuzovat všechny částečné platby, jak na vstupu, tak na výstupu.

## **4. Povinnost shromažďování a evidence údajů o nepeněžních příjmech**

§ 18a ZDP určuje mimo jiné povinnost vést odděleně příjmy, které jsou předmětem daně. Tento příkaz se skládá ze dvou částí (i) vést evidenci o příjmech, které jsou předmětem daně (ii) oddělit tyto příjmy od ostatních příjmů evidovaných v účetnictví. Tuto povinnost má poplatník učinit výlučně v rámci účetnictví, pouze vyjmenované účetní jednotky tak mohou činit mimo účetnictví. Poplatník účtující v JÚ nemá možnost evidovat nepeněžní příjmy v rámci účetnictví neboť Vyhláška č. 325/2015 Sb. toto neumožňuje. Ta v § 2 definuje peněžní deník jako evidenci peněžních příjmů a kurzových rozdílů a v § 4 umožňuje vést pomocné knihy majetku a závazků, nikoliv však pomocné knihy příjmů a výdajů. Pokud poplatník obdrží např. bezúplatně službu v podobě právního poradenství pro podnikání, kterým si chce opatřit finanční prostředky na hlavní činnost, nevzniká mu tímto žádný majetek ani závazek, ale pouze nepeněžní příjem a nepeněžní výdaj. ZDP tak dává poplatníkovi příkaz, který mu ZÚ nedovoluje splnit.

### **4.1. Návrh řešení:**

Zveřejnit názor GFŘ, že nepeněžní příjmy, které poplatník účtující v JÚ nemá povinnost (a možnost) dle ZÚ evidovat, nejsou předmětem daně.

### **4.2. Variantní řešení:**

Zveřejnit názor GFŘ, že i nepeněžní příjmy, které poplatník účtující v JÚ nemá povinnost (a ani možnost) dle ZÚ evidovat v rámci účetnictví, jsou předmětem daně, nicméně skutečnost, že je poplatník neeviduje v rámci účetnictví, není nesplněním

povinnosti nepeněžité povahy (ve smyslu § 247a daňového řádu) a iniciovat změnu Vyhlášky 325/2015 Sb.

## 5. Respektování věcné a časové souvislosti

§ 23 ZDP přikazuje poplatníkům daně z příjmu právnických osob respektovat věcnou a časovou souvislost příjmů a výdajů nezávisle na skutečnosti zda účtují v JÚ nebo PÚ. Soustava JÚ ale s pojmem respektování věcné a časové souvislosti nepracuje a tudíž při výkladu tohoto ustanovení není o co se opřít.

### 5.1. Návrh řešení:

Zveřejnit názor GFŘ, že ustanovení o respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů se týká pouze poplatníků účtujících v PÚ a iniciovat příslušnou úpravu v ZDP.

## 6. Přejít na hospodářský rok

Dle § 13b ZÚ účetní jednotka účtující v JÚ nemůže uplatnit hospodářský rok. Teoreticky je však možné spojit přechod na PÚ s přechodem na hospodářský rok, tedy zvolit poslední období JÚ tak, že není 12 měsíců dlouhé a nekončí 31.12. ZÚ tuto možnost ani nevylučuje ani nepotvrzuje.

### 6.1. Návrh řešení:

Poplatník může spojit přechod na PÚ s přechodem na hospodářský rok. V důsledku toho poslední období, ve kterém účtuje v soustavě, JÚ může mít 1 – 23 měsíců a nemusí končit 31.12.

## 7. Tvorba a rozpouštění rezerv

ZDP umožňuje poplatníkům tvořit rezervy, které ovlivňují základ daně a to jak poplatníkům vedoucím podvojně účetnictví (kteří vytvářejí rezervy v rámci účetnictví a do základu daně se dostávají prostřednictvím hospodářského výsledku), tak poplatníkům, kteří nevedou podvojně účetnictví (kteří, rezervy tvoří evidenčně v rámci jiné evidence). Rezervy, které jsou daňově uznatelné, omezuje § 24 odst. 2. písm. i) s odkazem na zákon 593/1992 Sb. o rezervách. Tento zákon v § 3 odst. 4 umožňuje výslovně snížení základu daně poplatníkovi vedoucímu jednoduché účetnictví: *„Tvorbu rezerv může jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit také poplatník, který vede jednoduché účetnictví, pokud současně vede prokazatelnou evidenci těchto rezerv, a to maximálně ve výši stanovené touto prokazatelnou evidencí.“*

V případě, že dojde u poplatníka vedoucího jednoduché účetnictví k rozpouštění daňově uznatelné rezervy, pak se toto neprojeví v rozdílu mezi příjmy a výdaji (neboť evidence rezerv je mimo jednoduché účetnictví) a zároveň poplatník nemá povinnost zvyšovat základ daně, neboť dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 7 (*„Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o...částku zrušené rezervy, jejíž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní právní předpis, u poplatníka, který nevede účetnictví“*) se na něj nevztahuje, neboť účetnictví vede.

### 7.1. Návrh řešení:

Pro poplatníka vedoucího jednoduché účetnictví je tvorba rezervy v souladu s podmínkami zákona 593/1992 Sb. o rezervách položka snižujícím základ daně a rozpuštění této rezervy položka, která nezvyšuje základ daně.

## 8. Poplatník, jehož obsah činnosti neodpovídá právní formě

Ustanovení § 1b odst. 1) písm. d) ZÚ omezuje právo volby účtování v JÚ na výčet určené právní formy (spolky, církve, honební sdružení atd.). Otázkou je, zda pro posouzení je rozhodující naplnění formálních znaků (tj. např. zápis ve veřejném rejstříku s uvedením této právní formy popř. formální zakládací listina) nebo naplnění skutečného stavu – tj. naplňování podmínek daných zákonem, dle kterého byly založeny.

### 8.1. Návrh řešení:

Pro uplatnění práva vést jednoduché účetnictví je rozhodující skutečný stav. V případě že účetní jednotka nenaplnuje podmínky dané zákonem podle, kterého vznikla (např. pokud hlavní činností spolku je podnikání nebo jiná výdělečná činnost, popř. pokud vykonává pouze podnikání nebo výdělečnou činnost v rámci vedlejší činnosti, avšak žádnou hlavní činnost nevykonává) nemůže vést jednoduché účetnictví a základ daně bude stanoven s ohledem na skutečnost, že měla vést podvojnou účetnictví.

### Závěr:

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

**Příloha:** Související judikatura a KOOV

### **Stanovisko GFŘ:**

*Úvodem zdůrazňujeme, že dle § 17a ZDP je VPP poplatník, který jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Poplatník, který přesto, že není založen za účelem podnikání, tj. zvolí si například právní formu spolek, a jako svou jedinou (hlavní) činnost má podnikání, pak porušuje § 217 OZ a mělo by dojít k jeho zrušení. Ve smyslu ZDP pak takový poplatník není VPP, stejně tak ve smyslu účetních předpisů není považován za „nezaloženého za účelem dosahování zisku“ a tudíž na něj ani nečlilila úprava pro jednoduché účetnictví, která „reflektovala společenskou poptávku po jednoduchém účetnictví, zejména ze strany velmi malých účetních jednotek, které nejsou primárně založeny za účelem podnikání a které vykonávají převážně společensky prospěšnou činnost. Nicméně jsou natolik malé a nedisponují dostatečnými vlastními kapacitami, které by jim umožňovaly vedení podvojnou účetnictví či by toto vedení pro ně bylo finančně a administrativně náročné. Navrhovaný rozsah jednoduchého účetnictví je pro potřeby těchto účetních jednotek a požadavky na vykazování jejich finanční situace zcela postačující a neklade na ně další administrativní a finanční nároky.“ (z důvodové zprávy zákona číslo 221/2015 Sb.)*

V rámci tohoto příspěvku budou posuzovány pouze subjekty, které byly založeny a vykonávají svou činnost na základě správné právní formy. Dále upozorňujeme, že jakékoli legislativní změny jsou plně v kompetenci MF.

#### **K návrhu řešení pod bodem 1.1.**

Částečný nesouhlas s návrhem předkladatele.

Podle § 2 vyhlášky 325/2015 Sb. vede účetní jednotka peněžní deník o příjmech a výdajích, ve kterém účetní jednotka zaznamenává příjem ve smyslu přijetí peněžních prostředků. Takové přijetí peněžních prostředků nutně nemusí představovat zdanitelný příjem ve smyslu ZDP.

V případě přijaté peněžní zápůjčky se u poplatníků, kteří vedou jednoduché účetnictví, jedná o druh příjmů, který ale v konečném důsledku bude představovat příjem nezdaňovaný.

#### **K návrhu řešení pod bodem 2.1.**

Nesouhlas s návrhem předkladatele.

U veřejně prospěšných poplatníků není investiční dotace předmětem daně podle § 18a odst. 1 písm. b), respektive § 18a odst. 5 ZDP. Na poplatníka účtujícího v soustavě jednoduchého účetnictví, který není pro účely ZDP veřejně prospěšným poplatníkem se tato ustanovení nevztahují, a proto podle současného znění ZDP přijatá investiční dotace je u poplatníka, který účtuje v soustavě jednoduchého účetnictví, příjmem, který je předmětem daně. Ustanovení vylučující některé příjmy z předmětu daně tento typ příjmu neobsahují.

Podle § 29 odst. 1 ZDP se vstupní cena hmotného majetku snižuje o dotace, pokud se tyto prostředky neúčtují v souladu s účetními předpisy ve prospěch příjmů. Jsou-li investiční dotace účtovány ve prospěch příjmů, nesnižují vstupní cenu hmotného majetku.

#### **K návrhu řešení pod bodem 3.1.**

Souhlas s návrhem předkladatele.

#### **K návrhu řešení pod bodem 4.1.**

Nesouhlas s návrhem uvedeným v bodě 4.1.

Platí, že dle § 23 odst. 6 ZDP se za příjmy pro účely daně z příjmů považují jak plnění peněžní, tak i plnění nepeněžní. Z tohoto důvodu nelze souhlasit s tvrzením, že nepeněžní příjmy nejsou předmětem daně, protože předmětem daně jsou tyto příjmy vždy (bez ohledu na povinnost jejich evidence) a v některých situacích mohou být od daně osvobozeny (například v případě bezúplatných příjmů u veřejně prospěšných poplatníků).

#### **K návrhu řešení pod bodem 4.2.**

Souhlas s návrhem předkladatele.

Pro úplnost pouze doplňujeme, že účetní jednotka, která vede jednoduché účetnictví podle vyhlášky č. 325/2015 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví (dále jen „vyhláška“), má možnost

evidovat nepeněžní příjmy podle § 4 vyhlášky v pomocných knihách, pokud jednotka zaznamená účetní případ o nepeněžním plnění, může vést pomocnou knihu nepeněžních plnění, nemůže však o tomto účtovat do peněžního deníku podle § 2 vyhlášky, neb v peněžním deníku se účtuje pouze o pohybu peněžních prostředků.

#### **K návrhu řešení pod bodem 5.1.**

**Nesouhlas s návrhem předkladatele.**

Ustanovení § 23 odst. 1 ZDP je v rámci ZDP zahrnuto do společných ustanovení a principiálně nelze nalézt oporu pro výklad, který by aplikaci daného ustanovení omezil pouze na poplatníky účtující v PÚ. Dané ustanovení stanoví podmínku respektování věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období obecně, přičemž však není možné opomenout specifika zdaňování u poplatníků vedoucích JÚ [§ 23 odst. 2 písm. b) ZDP] oproti zažitému postupu aplikovanému u poplatníků vedoucích PÚ [§ 23 odst. 2 písm. a) ZDP ve spojení s § 21h]. Tuto věcnou a časovou souvislost dle § 23 odst. 1 ZDP je tak nutné u poplatníků vedoucích JÚ chápat úžeji ve smyslu, že pro potřeby zjištění základu daně jsou rozhodné příjmy a výdaje realizované prokazatelně v daném zdaňovacím období. U poplatníků vedoucích PÚ je pak nutné tuto zásadu chápat širěji ve smyslu, že pro potřeby zjištění základu daně jsou rozhodné výnosy a náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to včetně nutnosti účtovat na dohadných účtech a účtech časového rozlišení. Absence výslovné opory pro časové rozlišení v soustavě JÚ však nemůže znamenat, že v podmínkách JÚ bude možné na tuto zásadu rezignovat a že jednotlivé příjmy a výdaje lze v základu daně uplatňovat libovolně, bez ohledu na okamžik jejich vzniku.

Z výše uvedeného vyplývá, že tzv. „daňovou“ věcnou a časovou souvislost, tak jak ji uvádí ustanovení § 23 odst. 1 ZDP, je nutné respektovat i v případě, že poplatník účtuje v soustavě JÚ. V jeho případě je však nutné tuto zásadu chápat úžeji, a to tak, že poplatník vedoucí JÚ je povinen uplatňovat jednotlivé příjmy a výdaje vstupující do základu daně zásadně vždy do toho zdaňovacího období, v němž prokazatelně vznikly a měly ovlivnit základ daně (tj. v okamžiku jejich zaplacení). Z tohoto pohledu není důvod iniciovat příslušnou úpravu v ZDP, neboť tato by odporovala smyslu a účelu zákona.

#### **K návrhu řešení pod bodem 6.1.**

**Souhlas s návrhem předkladatele s tím, že poslední účetní období, ve kterém účetní jednotka účtuje v soustavě JÚ, může mít 12 – 23 měsíců, a to za předpokladu, že splní všechny podmínky pro uplatnění hospodářského roku.**

**GFŘ upozorňuje na skutečnost, že při projednávání příspěvku nebyl přijat závěr, že příspěvek bude rozšířen o problematiku Tvorba a rozpuštění rezerv (závěr č. 7. 1.) ani o problematiku Poplatník, jehož obsah činnosti neodpovídá právní formě (závěr č. 8.1).**

#### **K návrhu řešení pod bodem 7.1.**

**Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.**

**S ohledem na skutečnost, že dle důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb. (k bodu 68) obecně platí, že „... při aplikaci jednotlivých ustanovení ZDP na poplatníka, který**

vede jednoduché účetnictví, dopadají ta ustanovení ZDP, která aplikuje poplatník, který nevede účetnictví ...“, bude poplatník vedoucí jednoduché účetnictví při rozpouštění rezerv postupovat podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 7. ZDP.

**K návrhu řešení pod bodem 8.1.**  
**Souhlas se závěrem předkladatele.**

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

### **557/29.01.20 Důsledky zajišťovacího převodu práva na běh lhůty pro osvobození příjmů z prodeje nemovitosti a z převodu obchodního podílu**

Předkládají: Ing. Zuzana Hrubá, daňový poradce, č. osv. 4265  
Ing. Eva Čížková, daňový poradce, č. osv. 4062

#### **1. Cíl příspěvku**

Cílem příspěvku je vyjasnit důsledky zajišťovacího převodu práva na běh lhůty pro osvobození příjmů z prodeje nemovitostí a z převodu podílu v případě, kdy je splněn zajištěný dluh a věc se vrací zpět do vlastnictví dlužníka.

#### **2. Právní rozbor zajišťovacího převodu práva**

Zajišťovací převod práva je upraven v §§ 2040 – 2044 občanského zákoníku (dále jen „o. z.“). Vlastní zákonná úprava tak svým začleněním spadá do dílu 8 o. z. – zajištění a utvrzení dluhu, oddílu 2 – zajištění dluhu. Z povahy zajišťovacího převodu práva a jeho zařazení v o. z. tak vyplývá, že se vedle institutu ručení, finanční záruky a dohodě o srážkách ze mzdy nebo z jiných příjmů jedná o jeden ze základních způsobů zajištění dluhu. Jak plyne i z důvodové zprávy: „*Účelem zajišťovacího převodu práva je vyhovět zájmu věřitele získat lepší jistotu a snazší uspokojení, než jaké poskytují jiné způsoby zajištění.*“

#### Právní úprava v o. z.

Smlouvou o zajišťovacím převodu práva zajišťuje dlužník nebo třetí osoba dluh tím, že věřiteli dočasně převede své právo (§ 2040 odst. 1 o. z.). Má se za to, že zajišťovací převod práva je převodem s rozvazovací podmínkou, že dluh bude splněn (§ 2040 odst. 2 o. z.). S tímto typem zajišťovacího převodu práva (tj. s rozvazovací podmínkou) pracuje tento příspěvek. Věřitel se s dlužníkem může smluvně dohodnout i na tom, že převod práva bude sjednán bez rozvazovací podmínky. V takovém případě by se jednalo o tzv. fiduciární převod práva. Daňové důsledky tohoto typu zajišťovacího převodu práva (tj. bez rozvazovací podmínky) nejsou předmětem tohoto příspěvku.

Pominou-li důvody trvání zajišťovacího převodu práva (tj. dojde-li ke splacení dluhu), umožní věřitel osobě, která zajištění poskytla, výkon práva v předešlém rozsahu. Zároveň jí vydá vše, co z převedeného práva věřitel získal nebo co k němu přibylo, proti náhradě nákladů, které v souvislosti s výkonem zajišťovacího převodu práva účelně vynaložil (§ 2043 o. z.). Uvedené ustanovení potvrzuje skutečnost, že daný institut slouží výlučně k zajištění dluhu a že pro věřitele nemá být poskytnuté zajištění zdrojem dalších (z dluhu neplynoucích) příjmů. Zároveň však zajištění nemá věřiteli přinášet neodůvodněné náklady.

Týká-li se zajišťovací převod práva věci zapsané ve veřejném seznamu, vzniká zajištění zápisem do tohoto seznamu. Do veřejného seznamu se запиše i dočasná povaha zajišťovacího převodu práva (§ 2041 o. z.). Náhledem do katastru nemovitostí

či do obchodního rejstříku je tak možné velmi snadno zjistit, že věřitel nabyt vlastnícké právo k zajišťovacímu předmětu (nemovitosti, obchodnímu podílu) dočasně a podmíněně na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva. Tato informace má mj. sloužit k ochraně věřitelů a třetích stran.

Pokud byla věc po dobu trvání zajišťovacího převodu práva předána věřiteli, je věřitel povinen vykonávat prostou správu věci. Pokud si věc ponechal dlužník, vykonává prostou správu věci on (§ 2042 o. z.). Vykonávat prostou správu věci se rozumí činit kroky potřebné k zachování podstaty a účelu majetku (§ 1405 o. z.). Při prosté správě tak není možné například věc zhodnocovat, prodat ji či ji zatížit (zástavním právem, věcným břemenem atp.). I když je tedy na věřitele převedeno vlastnícké právo k zajišťovacímu předmětu, nestane se věřitel po dobu trvání zajišťovacího převodu práva „plnohodnotným“ vlastníkem věci. Jeho práva jsou ze samotné podstaty věci zásadním způsobem omezená.

Teprve a jedině až v případě, že zajištěný dluh není splněn, stane se převod práva nepodmíněným a dlužník předá věřiteli vše, co je nutné k plnému výkonu převedeného práva (§ 2044 odst. 1 o. z.). Zároveň platí, že v případě, kdy poskytnutá jistota zřejmě převyšuje výši zajištěného dluhu, dojde k finančnímu vypořádání a věřitel uhradí dlužníkovi případný rozdíl (§ 2044 odst. 2 o. z.). Stane-li se převod nepodmíněným, vymaže se zároveň z veřejného rejstříku poznámka o dočasné povaze věcného práva.

### Shrnutí

Podstata zajišťovacího převodu práva, nejde-li o převod fiduciární, spočívá v tom, že dlužník na věřitele formálně převádí vlastnícké právo k určité věci, přičemž tento převod je konstruován jako **dočasný a podmíněný**. Věřitel se stává formálně vlastníkem dané věci, jeho vlastnícká práva jsou však omezená a přechodná. Ekonomicky věc zůstává stále dlužníkovi, který jí formálně nabude zpět okamžikem uhrazení jeho dluhu. Uhrazením dluhu je zároveň věřitel povinen vydat dlužníkovi všechny užitky, které po dobu přechodného vlastnictví věci získal. Pouze v případě, že by dlužník svůj dluh řádně a včas nesplatil, stane se věřitel trvalým a plnohodnotným vlastníkem dané věci a může vykonávat práva vlastníka v plném rozsahu, s věcí volně nakládat apod. Podmíněná a dočasná povaha nabytí vlastníckého práva věřitelem je zároveň uvedena v **příslušném veřejném rejstříku**.

### **3. Daňový rozbor zajišťovacího převodu práva**

Soukromoprávní pojetí zajišťovacího převodu práva, kdy je přechod vlastnictví pouze formálním a dočasným, a jeho hlavním smyslem je ochrana práv věřitele, se promítá i do veřejnoprávní oblasti. V případě daňových předpisů, respektive ustálené správní praxe, je pojetí zajišťovacího převodu práva pro situace, kdy se věc vrací zpět do plného vlastnictví dlužníka, následující:

#### Daň z přidané hodnoty

Z hlediska DPH platí, že převod zajišťovacího předmětu z dlužníka na věřitele ani jeho následný převod zpět z věřitele na dlužníka není považován za uskutečněné zdanitelné plnění. Tento závěr byl mimo jiné odsouhlasen ministerstvem financí v rámci KOOV 71/31.08.05 ze dne 31.8.2005.

Teprve v případě, že by dlužník svůj závazek řádně a včas nesplnil a věřitel by se stal nepodmíněným vlastníkem zajišťovacího předmětu, došlo by k uskutečnění dodání zboží a případné povinnosti odvést DPH na výstupu.

### Daň z nemovitých věcí

Obdobné pojetí převodu předmětu zajištění a daňovou neutralitu obsahuje i zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „DZNM“). V něm je v § 55 odst. 1 písm. c) upraveno, že *daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká splněním rozvazovací podmínky*. Kromě toho je dále v § 55 odst. 1 písm. f) DZNM stanoveno, že *daňová povinnost zaniká v případě zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci s výjimkou případu, kdy se převod tohoto práva stane nepodmíněným* (tj. když dlužník přestane svůj dluh řádně splácet).

Důvodová zpráva pak k výše uvedeným bodům uvádí: *„V daném případě je zánik daňové povinnosti umožněn proto, že ze strany věřitele nedošlo k trvalému nabytí vlastnického práva, přičemž dané nabytí bylo od počátku zamýšleno jako dočasné pouze za účelem zajištění. Zánik daňové povinnosti je výslovně vyloučen v případě zániku zajišťovacího převodu, který ztratí svůj zajišťovací charakter a stane se nepodmíněným, jelikož při trvalém nabytí vlastnického práva k nemovité věci věřitelem není zánik daňové povinnosti odůvodnitelný.“* Dále je v důvodové zprávě řečeno: *„V případě, kdy se osobě, která zajištění poskytla, obnoví výkon vlastnického práva v předešlém rozsahu, umožňuje ustanovení zánik daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí, která vznikla nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci, popř. úplatným postoupením (jím zajištěné) pohledávky, neboť k trvalému nabytí vlastnického práva nedošlo.“*

### Daň z příjmů

Zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) komplexní daňovou úpravu zajišťovacího převodu práva neobsahuje. V ZDP existuje pouze několik ustanovení řešících dílčí oblasti, tato ustanovení se ale téměř výlučně týkají hmotného movitého majetku. Jsou nicméně opět postavena na principu, že **převod zajišťovacího předmětu z dlužníka na věřitele je podmíněný a dočasný, a je ve své podstatě daňově neutrální**.

Na základě tohoto východiska tak například platí výjimka z obecného pravidla pro odpisování, podle kterého hmotný majetek odpisuje pouze jeho vlastník. Při převodu vlastnictví hmotného movitého majetku v důsledku zajištění dluhu převodem práva však může tento majetek odpisovat dlužník, uzavřel-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce na dobu zajištění dluhu převodem práva (§ 28 odst. 4 ZDP). Po splnění rozvazovací podmínky (tj. úhradě dluhu), se pak majetek převádí zpět z věřitele na dlužníka, který pokračuje v odpisování způsobem, jako by odpisování nebylo přerušeno.

### Účetnictví

Účetní předpisy zajišťovací převod práva jednoznačně neupravují. V praxi se vychází ze základní zásady, dle které má účetnictví podávat věrný a poctivý obraz o majetkové a finanční situaci účetní jednotky.

Vzhledem k tomu, že v případě zajišťovacího převodu práva má věřitel pouze omezená vlastnická práva, převod věci je uskutečněn dočasně a podmíněně, a věřitel je v případě splnění rozvazovací podmínky povinen věc vydat dlužníkovi včetně všech užitků, které po dobu trvání zajišťovacího práva nabyt, není o zajišťovacím převodu práva na straně věřitele účtováno. Převod práva je tak zachycen pouze na podrozvahových účtech. **„Zásada neutrality“ se tímto promítá i v účetní oblasti.**

### Shrnutí

Zajišťovací převod práva v případě, kdy se věc po splacení dluhu převádí zpět do vlastnictví dlužníka, má v daňové i účetní oblasti zásadně neutrální účinky. Tím je zaručena funkčnost tohoto soukromoprávního institutu, kterým je primárně zajištění věřitele pro případ, že dlužník nebude schopen uhradit svůj dluh.

## **4. Důsledky na časový test pro osvobození**

### 4.1. Osvobození příjmů z převodu podílu

Dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP je od daně z příjmů osvobozen **„příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, s výjimkou příjmu z úplatného převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let.“** V bodě 4 citovaného ustanovení je dále upraveno, že **„... osvobození se nevztahuje na příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžitým plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu.“**

**Příklad:** Fyzická osoba, společník společnosti (dlužník) uzavře s jiným společníkem (věřitel) smlouvu o zápůjčce. Za účelem zajištění je mezi dlužníkem a věřitelem sjednána smlouva o zajišťovacím převodu práva. Předmětem zajišťovacího převodu je obchodní podíl na této společnosti v určité výši (např. 5 %). Dlužník přitom celkově drží větší podíl na této společnosti (např. podíl ve výši 20 %). Zajišťovací převod práva je sjednán s rozvazovací podmínkou spočívající v řádném a úplném zaplacení zápůjčky, a je takto zapsán i do obchodní rejstříku. Dlužník splatí dluh ze zápůjčky řádně a včas, a věřitel mu převede zajištěný podíl zpět.

Dlužník následně realizuje prodej svého obchodního podílu v celé výši. Transakce je uskutečněna po 5 letech od původního nabytí obchodního podílu, avšak do 5 let od vrácení části podílu zpět dlužníkovi po splnění rozvazovací podmínky zajišťovacího převodu práva.

Dlužník nemá a neměl podíl zařazen v obchodním majetku.

### Dílčí závěr 1:

Domníváme se, že v daném případě jsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, a to v plném rozsahu.

Jsme názoru, že daňové pojetí zajištění v této formě má sledovat soukromoprávní pojetí tohoto institutu, tedy především zajišťovací funkci. Primárně z tohoto důvodu má být převod daňově neutrální i ve vztahu k běhu lhůty pro osvobození příjmů z prodeje

podílu. Je zřejmé, že v daném příkladě dlužník nenabývá nový podíl na korporaci, nýbrž se mu splněním rozvazovací podmínky vrací jeho podíl dočasně „odňatý“ za účelem zajištění pohledávky ze zápůjčky. Tento podíl byl na věřitele převeden pouze formálně a plnil v dané transakci výlučně funkci zajištění. Řádným a včasným splacením dluhu byl ze zpětného pohledu po celou dobu trvání zajišťovacího převodu ekonomickým vlastníkem daného podílu pouze dlužník, o čemž svědčí mimo jiné fakt, že mu je věřitel povinen vydat veškeré užítky, které se k obchodnímu podílu vztahují (např. podíly na zisku). Tato skutečnost byla navíc po celou dobu zajištění seznatelná pro všechny třetí strany i z obchodního rejstříku.

V neposlední řadě se domníváme, že opačný závěr než výše uvedený, tedy přerušení lhůty pro osvobození v důsledku zajišťovacího převodu práva, by vyvolal celou řadu otázek, které by nebylo možné za současného znění daňové legislativy jednoznačně zodpovědět. Tím by se zásadním způsobem omezila využitelnost tohoto institutu pro ochranu věřitelů v praxi. Jako nejasné se nám jeví zejména otázky související s úplatností, resp. bezúplatností zajišťovacího převodu, s čímž souvisí i způsob účtování, ocenění, zohlednění v základu daně, atp.

#### 4.2. Osvobození příjmů z převodu nemovitostí

Dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP je od daně z příjmů osvobozen **„příjem z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozený podle písmene a), přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 5 let...“**.

Příklad: Fyzická osoba (dlužník) uzavře s jinou osobou (věřitel) smlouvu o zápůjčce. Za účelem zajištění pohledávky je zároveň mezi dlužníkem a věřitelem sjednána smlouva o zajišťovacím převodu práva. Předmětem zajišťovacího převodu je nemovitost. Zajišťovací převod práva je sjednán s rozvazovací podmínkou spočívající v řádném a úplném zaplacení zápůjčky. Dlužník splatí dluh ze zápůjčky řádně a včas. Dlužník následně realizuje prodej nemovitosti. Transakce je uskutečněna po 5 letech od původního nabytí nemovitosti, avšak do 5 let od vrácení nemovitosti zpět dlužníkovi po splnění rozvazovací podmínky zajišťovacího převodu práva.

Dlužník nemá a neměl nemovitost zařazenou v obchodním majetku.

#### Dílčí závěr 2:

I v tomto případě se s odkazem na výše uvedené argumenty domníváme, že převod nemovitosti zpět z věřitele na dlužníka představuje vrácení předmětu zajištění a že nedochází k narušení běhu časového testu pro osvobození.

Pokud by tak dlužník prodal nemovitost po 5 letech od jejího původního nabytí, byl by příjem z úplatného převodu nemovitosti od daně osvobozen, a to i tehdy, pokud by ke splnění rozvazovací podmínky v rámci zajišťovacího převodu práva, a tedy vrácení nemovitosti z věřitele zpět dlužníkovi, došlo ve lhůtě do 5 let před prodejem.

## 5. Závěr

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr, že zajišťovací převod práva nemá vliv na běh lhůty pro osvobození příjmů z převodu obchodního podílu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. s) ZDP ani příjmů z prodeje nemovité věci ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, dojde-li po úhradě zajištěného dluhu k navrácení věci dlužníkovi.

Navrhujeme tento závěr odpovídajícím způsobem publikovat.

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 17.6.2020**

### Daň z příjmů

**558B/29.01.20** Osvobození příjmů z převodu podílu, určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, že je podíl nabýván postupně

**B. Určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, že je podíl nabýván postupně.**

Předkládá: Ing. Tomáš Kačerosvký, daňový poradce, č. osv. 829

### **1. POPIS PROBLÉMU**

Účelem příspěvku je vyjasnit stanovení výše příjmů osvobozených a neosvobozených od daně z příjmů a určení výše nabývací ceny podílu na obchodní korporaci v případě, že je tento podíl (nebo jeho část) prodáván za těchto podmínek:

- a) Prodávající je fyzickou osobou nepodnikatelem, která nevede účetnictví ani daňovou evidenci.
- b) Podíl byl nabýván postupně koupí za různé jednotkové ceny (jednotkovou cenou se rozumí cena za 1% podílu)
- c) Část prodávajícího podílu v okamžiku prodeje splňuje podmínky pro osvobození od daně z příjmů podle §4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), část nikoliv.

### **2. PRÁVNÍ ÚPRAVA**

#### **2.1. Osvobození příjmů z prodeje podílu**

Osvobození od daně z příjmů fyzických osob je upraveno v §4 odst. 1 písm. s) ZDP takto:

Osvobozen od daně je: **„příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z úplatného převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let; doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se zkracuje o dobu, po kterou byl poplatník členem této obchodní korporace před přeměnou obchodní korporace, nebo o dobu, po kterou byl tento podíl prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele, v případě, že jde o úplatný převod podílu nabytého děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem; jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo 23c, doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se nepřerušuje při výměně podílů nebo přeměně obchodní korporace; v případě rozdělení podílu v souvislosti s jeho úplatným převodem se doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu v obchodní korporaci u téhož poplatníka nepřerušuje, je-li rozdělením zachována celková výše podílu; osvobození se nevztahuje na**

1. příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, pokud byl pořízen z obchodního majetku poplatníka, a to do 5 let po ukončení jeho činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti;

2. příjem, který plyne poplatníkovi z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci v době do 5 let od jeho nabytí, i když smlouva o úplatném převodu bude uzavřena až po 5 letech od jeho nabytí,

3. příjem z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci pořízeného z poplatníkovy obchodního majetku, pokud příjem z tohoto úplatného převodu plyne v době do 5 let od ukončení činnosti poplatníka, ze které mu plyne příjem ze samostatné činnosti, i když smlouva o úplatném převodu bude uzavřena až po 5 letech od nabytí tohoto podílu nebo od ukončení této činnosti,

**4. příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžitým plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu.“**

Toto znění uvedeného ustanovení (tehdy ještě jako §4 odst. 1, písm. r) bylo do zákona včleněno zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. Potřeba změny právní úpravy je v důvodové zprávě k této novele popsána takto:

*„Dále se z důvodu zamezení obcházení daňové povinnosti navrhuje do zákona doplnit omezení osvobození části příjmu z převodu družstevního podílu nebo podílu v obchodní společnosti, který se vztahuje ke zvýšenému podílu plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytím od jiného člena. Nabyt-li poplatník podíl v obchodní společnosti nebo členská práva k družstvu před 5 lety, je příjem z jejich převodu od daně osvobozen, a to i v případě, že tento podíl nebo právo v době do 5 let zvýšil vkladem majetku, který, pokud by jej prodal samostatně, nebyl by příjem z jeho prodeje od daně osvobozen. Jedná se často o vklady nemovitostí a vklady podniku (obchodního závodu), které poplatník nabyt do 5 let. Tímto zvýšením podílu v obchodní společnosti nebo družstvu fakticky dochází k osvobození příjmů z prodeje předmětného majetku a tím k daňovým únikům“*

Podle přechodných ustanovení novely se bod 4. nepoužije v případě zvýšení podílu v obchodní korporaci, ke kterému došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu. To je pak ještě zdůrazněno Pokynem GFŘ D-22 v komentáři k §4 odst. 1:

**„15. Omezení osvobození části příjmu z převodu podílů v obchodní korporaci, který se vztahuje ke zvýšenému podílu plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytím od jiného člena dle § 4 odst. 1 písm. r) (nyní písm. s – pozn. předkladatele), se vztahuje pouze na situace, kdy k navýšení daňové nabývací ceny podílů dojde po 1.1.2014.“**

## **2.2. Nabývací cena podílu**

Nabývací cenu podílu v případě nabytí podílu koupí vymezuje zákon o daních z příjmů v §24 odst. 7 takto:

**„Nabývací cenou se v případě podílů v obchodní korporaci pro účely tohoto zákona rozumí.....pořizovací cena<sup>20)</sup> majetkové účasti v případě nabytí podílu koupí...“**

Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., které do zákona vneslo změnu pohledu na osvobození příjmů z prodeje podílu, zvýšeného plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo koupí od jiného člena, nijak podstatně nemění ustanovení o nabývací ceně podílu. Podstata určení nabývací ceny podílu v případě jeho nabytí koupí zůstává stejná a řeší se odkazem na účetní předpisy.

Podle §25 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví (dále jen „ZÚČ“), na který odkazuje ZDP ve výše uvedeném ustanovení, se pořizovací cenou rozumí mimo jiné:.... **„cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související“**. Podle odst. 4 téhož ustanovení u stejného druhu cenných papírů se za způsob ocenění pořizovací cenou **„považuje i ocenění cenou, která vyplyne z ocenění jejich úbytků cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku majetku se použije jako první cena pro ocenění úbytku majetku“**. Podíl na obchodní korporaci sice není cenným papírem, ale obdobně jako akcie (což cenný papír je) vyjadřuje míru účasti držitele na obchodní korporaci. Účetní postupy pro stanovení nabývací ceny cenného papíru lze proto analogicky využít i pro určení nabývací ceny podílu na obchodní korporaci, a to tak, že jednotlivé „části“ podílu (např. 1%) jsou analogií k 1 akci. Pro určení ceny nabývací ceny 1% podílu se pak bude postupovat obdobně jako při stanovení nabývací ceny akcie.

ZDP dále omezuje uplatnění výdajů, vztahujících se k příjmům osvobozeným od daně v §25 odst. 1 písm. i) takto:

**„Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména.....výdaje (náklady) vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně....“**

### 2.3. Zobecnění právní úpravy

Z výše uvedeného plyne, že zákonodárce měl novelizací v úmyslu zamezit daňovým únikům vyplývajícím zejména z toho, že dojde k navýšení účasti na korporaci trvajícím déle než 5 let nepeněžitým vkladem a pak je podíl obratem prodán jako osvobozený. Zřejmé je také to, že smyslem novely bylo zrušit osvobození pouze části příjmů z prodeje podílu, vztahující se k té „části“ podílu, od jejíhož nabytí ještě neuplynulo 5 let, nikoliv příjmů z prodeje celého podílu. Zároveň nebylo nijak zasahováno do způsobu stanovení nabývací ceny podílu, kde byl ponechán odkaz na účetní předpisy. Poplatník stojí před úkolem stanovit **poměr osvobozených a neosvobozených příjmů a k těmto příjmům alokovat nabývací cenu podílu**. K vyřešení tohoto problému nestačí dle názoru předkladatele pouze jazykový výklad novelizovaného ustanovení §4 odst. 1 písm. s), bod 4. ZDP ( **„osvobození se nevztahuje na příjmy z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu“**). Význam slovesa odpovídati (čemu) i přídavného jména odpovídající (čemu) je **„být ve shodě, v souladu, souhlasit s něčím, shodovat se, být něčemu úměrný“** (Slovník spisovného jazyka českého III, str. 484-485, Academia Praha, 1989). Striktním

jazykovým výkladem by bylo možné dospět i k závěru, že zánik osvobození se týká té části prodejní ceny, která je shodná s částkou zvýšení nabývací ceny. Tedy pokud dojde ke zvýšení nabývací ceny např. o 100 tis. Kč, nevztahuje se osvobození na částku příjmu z prodeje podílu také ve výši 100 tis. Kč. Novelizované ustanovení by tak bylo zcela neúčinné, protože základ daně by byl vždy 0,- Kč. Nic takového však jistě úmyslem zákonodárce nebylo. Proto je dle názoru předkladatele nutno vykládat ustanovení tak, že zrušení osvobození se vztahuje na tu část příjmu z prodeje podílu, která je určena obdobným způsobem, jako nabývací cena té části podílu, která nesplňuje časový test pro osvobození. Přitom platí, že k určení nabývací ceny jednotlivých „částí“ podílu lze primárně využít postupů dle zákona o účetnictví.

### 3. MODELOVÝ PŘÍKLAD

Fyzická osoba – nepodnikatel - nabyla v roce 2013 50% podíl na obchodní korporaci za cenu 1 000 000,- Kč. V roce 2016 dokoupila dalších 50% za cenu 100 000,- Kč. V roce 2019 vlastní 100% podíl na obchodní korporaci, celková nabývací cena je 1 100 000,- Kč. 50% vlastněného podílu splňuje časový test 5 let pro osvobození od daně, zbylých 50% nikoliv. K 30.9.2019 FO prodá 80% podíl za celkovou cenu 2 000 000,- Kč.

### 4. NÁVRHY ŘEŠENÍ

#### 4.1. Určení výše příjmů osvobozených od daně z příjmů

Jak již bylo dovozeno v předchozích odstavcích, zákon o daních z příjmů nestanoví konkrétní postup pro určení výše osvobozených příjmů a přiřazení nabývací ceny podílu k těmto příjmům v situaci, kdy je prodáván majetek (v našem případě podíl na obchodní korporaci), jehož část splňuje podmínky pro osvobození a část nikoliv. K vyřešení tohoto problému lze dojít více způsoby a všechny postupy by měly být považovány za rovnocenné a zákonem nezakazované. Vzhledem k tomu, že ZDP se v případě určení nabývací ceny odkazuje na zákon o účetnictví, nabízí se v první řadě využít účetní metody, a to metodu FIFO a metodu váženého aritmetického průměru. Nicméně v úvahu připadají i jiné způsoby. Mělo by také platit, aby nedocházelo ke spekulacím a daňovým únikům, že **alokace nabývací ceny podílu by měla odpovídat způsobu stanovení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů a naopak**

**4.1.1.** Poplatník využije postupy upravené ZÚČ, a pro ocenění úbytku majetku použije metodu FIFO. Tj. v modelovém případě pozbývá celou část podílu, kterou nabyt jako první a která splňuje časový test (50% podíl na korporaci), zbylá část podílu (30%) časový test nesplňuje. Obdobně pak bude postupovat i při rozdělení příjmů na příjmy osvobozené a neosvobozené, kdy 50/80 z příjmu bude osvobozeno a 30/80 nikoliv. Výše osvobozených příjmů pak činí 1 250 000,- Kč ( $2\,000\,000/80 \times 50$ ), výše příjmů zahrnovaných do základu daně bude 750 000,- Kč ( $2\,000\,000/80 \times 30$ )

**4.1.2.** Poplatník využije postupy upravené ZÚČ, a pro ocenění úbytku majetku použije metodu váženého aritmetického průměru. To znamená, že poměr části podílu splňující časový test a nesplňující časový test bude v každém 1% podílu stejný (v našem případě vždy jedna polovina). Obdobný poměr pak bude použit i

při rozdělení příjmů. Osvobozený příjem bude proto ve výši 1 000 000,- Kč a příjem zahrnutý do základu daně také 1 000 000,- Kč.

**4.1.3.** Lze připustit také postup, kdy poplatník nevyužije účetních metod ale rozdělí příjmy ve stejném poměru, v jakém se podílí na celkové nabývací ceně podílu ceny, za které byla pořízena „osvobozená“ a „neosvobozená“ část. V modelovém případě je celková nabývací cena 1 100 000,- Kč, kupní cena „osvobozené části“ je 1 000 000,- Kč, což je 90,91% nabývací ceny ( $1\,000\,000/1\,100\,000$ ), kupní cena „neosvobozené části“ pak činí 100 000,- Kč, což je 9,09% z celkové nabývací ceny.

## **4.2. Určení nabývací ceny prodávaného podílu a přiřazení výdajů k osvobozeným a neosvobozeným příjmům**

**4.2.1.** Pro ocenění úbytku je použita metoda FIFO. Prodán byl celkem 80% podíl. 50% je oceněno částkou 1 000 000,- Kč. Tento výdaj se vztahuje k příjmům osvobozeným od daně a nezahrne se do základu daně. 30% je oceněno částkou 60 000,- Kč a do základu daně se zahrne. Příjem zahrnovaný do základu daně je v této variantě 750 000,- Kč a základ daně činí **690 000,- Kč**.

**4.2.2.** Pro ocenění úbytku majetku je použita metoda váženého aritmetického průměru. 1% podílu v okamžiku prodeje je oceněno na 11 000,- Kč, přičemž polovina ocenění se vztahuje k příjmům osvobozeným od daně a druhá polovina k příjmům do základu daně zahrnovaným. Nabývací cena prodávaných 80% je 880 000,- Kč, do základu daně se zahrne 440 000,- Kč jako výdaj a 1 000 000,- Kč jako příjem. Základ daně v této variantě činí **560 000,- Kč**.

**4.2.3.** Příjem z prodeje se rozdělí v poměru 90,91% připadající na osvobozené příjmy a 9,09% připadající na příjmy neosvobozené. Výše příjmu, zahrnovaného do základu činí 181 800,- Kč ( $2\,000\,000 * 9,09\%$ ), výdaje zahrnované do základu daně budou 80 000,- Kč ( $100\,000 * 80\%$ ). Základ daně v této variantě bude **101 800,- Kč**.

## **5. ZÁVĚR**

Vzhledem k tomu, že ZDP neobsahuje podrobnou úpravu postupu ve výše uvedeném případě, jsou dle názoru předkladatele všechny popsány způsoby rovnocenné, v souladu se zákonem o daních z příjmů a záleží jen na rozhodnutí poplatníka, který způsob zvolí.

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

### **Stanovisko GFR:**

***Aplikace účetních metod je v případě příjmu podle § 10 nepřijatelná. Pro stanovení osvobozených a neosvobozených příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci lze výhradně použít poměrovou metodu popsanou v návrhu řešení v odstavci 4.1.3. pro příjmy, resp. v odstavci 4.2.3. pro přiřazení výdajů k osvobozeným a neosvobozeným příjmům.***

*Použití poměrové metody je v souladu se změnou provedenou v § 4 odst. 1 písm. r) ZDP [nyní písm. s) ZDP] zákona č. 267/2014 Sb., a s důvodovou zprávou k tomuto zákonu - došlo k upřesnění stávajícího ustanovení tak, aby bylo zřejmé, že jde pouze o úplatný převod podílu v obchodní korporaci a že při propočtu částky, která se bude zdaňovat v případě zvýšení podílu člena obchodní korporace v době do 5 let před jeho prodejem, se vychází z nabývací ceny podílu v obchodní korporaci. Tzn., lze aplikovat pouze propočet poměrné části původní a navýšené nabývací ceny.*

**Závěr: částečný souhlas s předloženým návrhem řešení.**

## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### **DPH**

#### **559/29.01.20 Platby v cizí měně**

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, č. osv. 369

Cílem příspěvku je sjednocení výkladu a odstranění některých pochybností při aplikaci DPH v případech úhrad za tuzemská plnění, jež jsou předmětem DPH a jejichž úplata je sjednána v korunách, cizí měnou.

Tuzemští maloobchodní prodejci a poskytovatelé služeb (dále označováni v textu jako „obchodníci“) ve svých provozovnách obvykle mají stanoveny ceny zboží a služeb pouze v tuzemské měně (CZK). Řada z nich přitom umožňuje svým zákazníkům kromě české měny hradit cenu také v cizích měnách. Tato situace je předmětem tohoto příspěvku. Příspěvek a závěry v něm uvedené se netýkají příp. zneužívajících jednání obchodníků.

Uvedený postup obchodníka nevyžaduje povolení ke směnářenské činnosti a nepodléhá regulaci, a to ani v případě, kdy se při platbě v hotovosti cizí měnou vrací přeplatek v jiné než placené měně<sup>1</sup>. Otázkou je, zda při stanovení kurzu obchodníkem ve výši odlišné od oficiálního kurzu centrální banky kurzový rozdíl ovlivňuje základ daně a daň u plnění hrazeného cizí měnou. Otázkou dále je, zda je předmětem daně transakce spočívající ve vrácení přeplatku cizí měny v měně odlišné.

Obchodníci vystavují daňové doklady s uvedením ceny, základu daně i daně v CZK. Je na volbě zákazníka, zda cenu uhradí v CZK (v hotovosti nebo platební kartou) nebo v cizí měně (v hotovosti či platební kartou). Pro druhou z uvedených možností obchodník uvádí ve známost seznam akceptovaných měn a nabízených kurzů. Je běžné, že kurzy nabízené obchodníky za akceptované měny jsou obvykle nižší, než je aktuální oficiální kurz vyhlášený centrální bankou, a to s ohledem na nutné náklady, pracnost a jiné komplikace, příp. i rizika (zejména kurzová), které takové operace u obchodníků vyvolávají. Pak obchodník dosáhne kurzového zisku. V případě, kdy obchodník stanoví kurz na delší časové období, v jehož rámci dojde k významnějšímu posunu oficiálních kurzů může výjimečně nastat i situace, že u některých plateb dojde i ke kurzové ztrátě.

Dle názoru předkladatele platí, že kurzy stanovené obchodníkem v dané situaci nemají vliv na základ daně a daň poskytovaných plnění (příp. hodnotu osvobozených plnění). Pokud obchodník dosáhne následkem aplikovaného kurzu při platbě v cizí měně kurzového zisku nebo kurzové ztráty, nejde o položku ovlivňující jeho povinnosti v rámci DPH. V takové situaci se neaplikuje ani ustanovení § 4 odst. 5 ZDPH<sup>2</sup>, jež je určeno v souladu s čl. 230 a 91 Směrnice<sup>3</sup> k přepočtu výše daně nebo položek rozhodných pro stanovení základu daně vyjádřených v cizí měně. V popisovaném

<sup>1</sup> [https://www.cnb.cz/export/sites/cnb/cs/casto-kladene-dotazy/.galleries/stanoviska\\_a\\_odpovedi/pdf/je\\_k\\_prijimani\\_plateb\\_v\\_cizi\\_mene.pdf](https://www.cnb.cz/export/sites/cnb/cs/casto-kladene-dotazy/.galleries/stanoviska_a_odpovedi/pdf/je_k_prijimani_plateb_v_cizi_mene.pdf)

<sup>2</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>3</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH

případě základ daně a daň (příp. hodnota osvobozeného plnění) jsou již vyjádřeny v tuzemské měně a není třeba je přepočítávat.

Dílčí závěr 1:

*Pokud obchodníci za plnění se sjednanou cenou v korunách umožňují zákazníkům alternativně platit i v cizí měně a realizují při akceptaci cizí měny kurzový zisk, tento kurzový zisk neovlivňuje základ daně a daň za zdanitelná plnění (příp. hodnotu osvobozených plnění).*

V případě, kdy je cena stanovená v CZK hrazená hotovostně cizí měnou a přeplatek není vrácen v měně, v níž je placeno, ale v tuzemské nebo i jiné měně, je ovšem třeba částku vráceného přeplatku posuzovat zvlášť, odděleně od částky náležející k úhradě ceny plnění. Část přijaté cizí měny v rozsahu přeplatku již nemá přímou souvislost s výše uvedeným plněním, ale představuje samostatnou operaci charakteru směnářenské činnosti<sup>4</sup>, tedy službu osvobozenou od daně bez nároku na odpočet<sup>5</sup>.

Dílčí závěr 2:

*Pokud obchodníci při hotovostní platbě korunové ceny v cizí měně vrací jinou než placenou měnu, jde v rozsahu přeplatku o samostatné plnění charakteru směnářenské činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet.*

Navrhuje se přijmout sjednocující závěry a po projednání na Koordinačním výboru přijaté závěry zveřejnit a aplikovat v rámci postupů při správě daní.

---

<sup>4</sup> Bez ohledu na to, že nepodléhá veřejnoprávní regulaci.

<sup>5</sup> Hodnota plnění se stanoví v souladu s rozhodnutím SDEU ve věci C-172/96 First National Bank of Chicago, bod 50.

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 17.6.2020**

### Majetkové daně

#### **562/18.03.20 Daň z nabytí nemovitých věcí v případě snížení základního kapitálu a v případě vrácení příplatku mimo základní kapitál**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

#### Úvod

Předmětem tohoto příspěvku je vyjasnění režimu daně z nabytí nemovitých věcí („DNNV“) v případě snížení základního kapitálu anebo vrácení příplatku mimo základní kapitál společníkovi v nepeněžní formě prostřednictvím vrácení původně vložené nemovité věci společností společníkovi.

Jedná se o situaci, kdy nejprve společník vložil do kapitálové společnosti nemovitou věc, a to buď jako vklad do základního kapitálu nebo jako příplatek mimo základní kapitál. Následně dochází k situaci, kdy je takový vklad společností společníkovi vrácen, a to buď snížením základního kapitálu nebo vrácením příplatku do ostatních kapitálových fondů společnosti.

Pro zjednodušení je předpokládáno, že předmětem původního vkladu do základního kapitálu a ostatních kapitálových fondů byly **stejně nemovité věci**, které se následně vrací **stejnému vlastníkovi, resp. společníkovi**. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit režim DNNV tohoto zpětného převodu, resp. vrácení vkladu nemovité věci. Předmětem tohoto příspěvku nejsou žádné jiné daně, než je daň z nabytí nemovitých věcí, zejména neřeší pojem „úplata“ pro účely daně z příjmů.

#### Analýza

Dle § 2 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí („ZDNNV“):

*(1) Předmětem daně je **úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci**, která je:*

- a) pozemkem, stavbou nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky,*
- b) právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území České republiky, nebo*
- c) spoluvlastnickým podílem na nemovité věci uvedené v písmenech a) nebo b).*

Dle § 4 odst. 1 ZDNNV:

*(1) **Úplatou** se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.*

Ačkoliv ZDNNV výslovně neuvádí, že za úplatné nabytí vlastnického práva se považuje také vklad do základního kapitálu a příplatek mimo základní kapitál formou převodu nemovité věci společníkem na společnost, vyplývá uplatnění DNNV v těchto případech z toho, že dle § 18 odst. 1 ZDNNV je zvláštní cena pro určení základu daně v případě:

- c) vkladu nemovité věci do kapitálové společnosti cena nemovité věci určená  
1. znalcem při ocenění nepeněžitého vkladu,*

*2. pro účely zvyšování základního kapitálu kapitálové společnosti podle zákona o obchodních korporacích,*

- d) příplatku společníka na vytvoření vlastního kapitálu obchodní společnosti nepeněžním plněním ve formě nemovité věci nad svůj vklad cena této nemovité věci určená podle zákona o obchodních korporacích.*

Režim DNNV při snížení základního kapitálu s výplatou v nepeněžní formě a při vrácení nepeněžního příplatku společníka není v ZDNNV upraven. Pouze v § 6 odst. 1 písm. c) bod 3 ZDNNV ve znění účinném do 31. října 2016 bylo uvedeno, že:

- (1) Od daně je osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci*  
*c) územním samosprávným celkem, došlo-li k nabytí vlastnického práva k nemovité věci v souvislosti se*  
**3. snížením základního kapitálu obchodní korporace, je-li územní samosprávný celek jejím jediným členem.**

V důvodové zprávě k tomuto ustanovení ZDNNV bylo uvedeno, že: „*při snížení základního kapitálu se mění výše vkladů a hodnota podílů, částka odpovídající snížení základního kapitálu může být vyplacena nepeněžní formou, mimo jiné i převodem nemovité věci. Je-li územní samosprávný celek jediným členem této obchodní korporace, navrhuje se nabytí vlastnického práva k nemovité věci osvobodit od daně.*“

Ze ZDNNV ve znění účinném do 31. října 2016 tedy mohlo vyplývat, že:

- a) snížení základního kapitálu a vrácení příplatku formou převodu nemovitosti zpět na společníka obecně DNNV podléhá,  
b) v jiných případech, než je uvedeno v § 6 ZDNNV, nelze takový převod od daně osvobodit.

Ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) ZDNNV bylo novelou č. 254/2016 Sb. s účinností od 1. listopadu 2016 změněno tak, že:

- (1) Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci*

- c) územním samosprávným celkem nebo dobrovolným svazkem obcí.*

Podle důvodové zprávy k návrhu nového znění § 6 odst. 1 písm. c) ZDNNV se: „*navrhuje nově upravit, resp. rozšířit, osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, dochází-li k nabytí vlastnického práva k nemovité věci územními samosprávnými celky nebo dobrovolnými svazky obcí. Podle současné právní úpravy je podle § 6 odst. 1 písm. c) od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci územním samosprávným celkem pouze v taxativně vypočtených případech za splnění zákonem stanovených podmínek. Nově se navrhuje toto osvobození rozšířit a osvobodit nabytí vlastnického práva k nemovité věci územními samosprávnými celky nebo dobrovolnými svazky obcí.*“

Z čistě jazykového výkladu zákona by mohlo vyplývat, že osvobodit od daně lze pouze takovou skutečnost, která sama dani podléhá. Pokud totiž něco dani nepodléhá, pak nedává smysl skutečnost nepodléhající dani od daně osvobozovat. Z toho by

vyplývalo, že jak podle ZDNNV ve znění účinném do 31. října 2016, tak i podle ZDNNV ve znění účinném po novele č. 254/2016 Sb. vrácení vkladu společníkovi ve formě nemovité věci dani podléhá.

Naproti tomu však stojí **faktická absence úplaty mezi obchodní společností a společníkem při vrácení vkladu společníkovi jako esenciální podmínky zdanění ve smyslu § 2 odst. 1 ZDNNV**. Společník sice nabývá zpět nemovitost, kterou před vkladem do obchodní společnosti vlastnil, ale za tuto nemovitost **neobdrží společnost od společníka žádnou úplatu**.

Podle § 4 odst. 1 se **úplatou** se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty **za přijaté plnění**. Vzhledem k tomu, že v předmětném případě nedochází k převodu peněžních prostředků mezi společností a společníkem, muselo by dojít za přijaté plnění (nemovitou věc) alespoň k nepeněžnímu plnění. Společník ale za přijaté plnění ve formě nemovité věci společnosti nic neposkytuje a ani se nesnižuje jeho případný dluh vůči společnosti.

Navíc otázku vrácení vkladu společníkovi neřeší ani důvodová zpráva k ZDNNV. U § 18 odst. 2 ZDNNV důvodová zpráva pouze uvádí, že: *vklad nemovité věci z majetku člena obchodní korporace je úplatným převodem za protihodnotu, kterou je nabytí nebo zvýšení podílu člena na obchodní korporaci. Analogicky je úplatou při převodu nemovité věci i převzetí závazku člena obchodní korporací. Obchodní korporace tak nabývá nemovitou věc a za tuto nemovitou věc poskytuje protihodnotu, kterou je poskytnutí nebo zvýšení hodnoty podílu a současně převzetí závazku, resp. povinnosti uhradit dluh věřiteli namísto člena obchodní korporace. Navrhuje se, aby v případech, kdy znalec oceňující nemovitou věc podle zákona o obchodních korporacích započel do její ceny dluhy převzaté obchodní korporací, byla zvláštní cenou cena nemovité věci bez započtení těchto dluhů.*

Vrácením vkladu společníkovi se sice sníží hodnota podílu společníka ve společnosti, ale vzhledem k tomu, že splacený vklad do základního kapitálu ani poskytnutý příplatek mimo základní kapitál nelze považovat za pohledávku společnosti za společníkem, resp. dluh společníka vůči společnosti, nesníží se vrácením vkladu závazky společnosti vůči společníkovi, neboť vklady jsou vlastní prostředky společnosti.

ZDNNV řeší otázku zdanění převodu nemovité věci ze společnosti zpět na společníka pouze pro případ nabytí vlastnického práva při převodu jmění na společníka, k čemuž došlo novelou ZDNNV č. 254/2016 Sb. Touto novelou byl v § 5 písm. b) ZDNNV z osvobození u přeměn specificky vyloučen převod jmění na společníka a zároveň v § 18 odst. 1 písm. e) byl specificky upraven základ daně jako cena nemovité věci určená znalcem pro účely doložení přiměřenosti výše vypořádání poskytovaného ostatním společníkům. V důvodové zprávě k novele č. 254/2016 Sb. je uvedeno, že: *při této formě přeměny dochází k úplatnému nabytí nemovité věci a vyloučením z předmětu daně může docházet k nežádoucí daňové optimalizaci ze strany poplatníků.*

DNNV je daní transakční a nikoliv důchodovou. Pokud úplata ve smyslu § 4 ZDNNV chybí, tzn. převodce v důsledku převodu nemovité věci od nabyvatele nebo od třetí osoby neobdrží žádné protiplnění, pak se DNNV nemůže uplatnit. Nicméně i kdyby bylo možné eventuelně připustit, že vrácení vkladu společníkovi podléhá DNNV, chybí

v ZDNNV jasná úprava pro stanovení základu DNNV. V případě vkladu problém s absencí úplaty lze výkladově překlénout tím, že § 18 ZDNNV explicitně upravuje způsob stanovení základu daně.

Pokud by zákonodárce měl v úmyslu zdanit i vrácení vkladů, pak by tak nepochybně v § 18 ZDNNV ve vztahu k určení základu daně učinil. Absence výslovné úpravy zdanění resp. stanovení základu daně v případě vrácení vkladu spolu se zákazem analogie<sup>6</sup> v neprospěch daňového subjektu svědčí o tom, že takový úmysl zákonodárce neměl, resp. výslovně ho měl pouze pro případ uvedený v § 6 ZDNNV ve znění účinném do 31. října 2016. Pokud tedy zákonodárce sice určitou skutečnost chtěl dani podrobit, ale neupravil způsob stanovení daně, pak fakticky tuto skutečnost zdanit nelze, neboť zákon nestanoví způsob, jak daňovou povinnost stanovit. Opačný přístup by byl v rozporu s čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

### Závěr

**Vrácení vkladu do základního kapitálu a příplatku do ostatních kapitálových fondů provedené kapitálovou společností ve formě nemovité věci společníkovi, který tento vklad resp. příplatek formou převodu této nemovité věci na kapitálovou společnost původně provedl, nepodléhá dani z nabytí nemovitých věcí, neboť nejde o úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci dle § 2 odst. 1 ZDNNV.**

**I kdyby bylo toto vrácení vkladu bylo předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, nepodléhá toto vrácení vkladu dani z nabytí nemovitých věcí z důvodu absence zákonné úpravy způsobu stanovení základu daně.**

### **Stanovisko GFŘ:**

#### **Nesouhlasné stanovisko:**

#### **Odůvodnění:**

**Podle § 2 zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření“), je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k v citovaném ustanovení jmenovaným nemovitým věcem. Ve svém důsledku je pro určení předmětu daně podstatné, zda je nabývána nemovitá věc uvedená v citovaném ustanovení a zda je**

---

<sup>6</sup> Dle rozhodnutí NSS č.j. 2 Afs 178/2005 – 72: V takto „nevyrovnaném“ vztahu mezi státem a soukromou osobou nutno klást obzvláštní důraz na ochranu právní pozice soukromé osoby proti státu odnímajícímu jí část jejího majetku (v tomto smyslu tedy stěžovatel zcela důvodně poukazuje na principy judikované v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, zveřejněném pod č. 145 na str. 295 ve sv. 31 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu). Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil (viz např. jeho rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 -44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS), v oboru daňového práva je proto nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména *princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).*

*takové nabytí prokazatelně úplatné. Podle § 4 zákonného opatření se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté plnění. Přičemž hodnota nepeněžitého plnění se určí podle zákona upravujícího oceňování majetku.*

*Podle § 10 zákonného opatření je základem daně nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj a podle § 11 zákonného opatření je nabývací hodnotou cena sjednaná, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena nebo zvláštní cena. Ze skutečnosti, že pro účely vkladu do obchodních korporací upravuje v ust. § 18 zákonného opatření zvláštní cenu, kterou jsou ceny vycházející z ocenění nemovité věci pro účely vkladu nemovité věci do obchodní korporace podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů, tedy ve své podstatě již nějakým zákonem určené ceny resp. jejich zjištění, nelze dovozovat, že, při absenci obdobné úpravy pro stanovení zvláštní ceny ve vztahu k vrácení vkladu do základního kapitálu a příplatku do ostatních kapitálových fondů provedenému kapitálovou společností ve formě nemovité věci společníkovi, nelze tyto případy podřadit pod předmět daně z nabytí nemovitých věcí. Zvláštní ceny jsou v § 17 - § 21 v zákonném opatření jednoznačně vymezeny pouze pro případy, kdy je nadbytečné poplatníka daně zatěžovat vyhotovováním znaleckého posudku pro účely stanovení nabývací hodnoty, protože je k dispozici nějaká jiná objektivní cena určená pro účely uskutečněného právního jednání, kterou lze využít i v daňovém řízení. V této souvislosti nelze dovozovat, že úplatná nabytí vlastnického práva neupravená v ustanoveních týkajících se stanovení zvláštní ceny pro určení nabývací hodnoty nejsou předmětem daně ve smyslu § 2 zákonného opatření.*

*Z pohledu společnosti vzniká při vrácení vkladu do základního kapitálu a příplatku do ostatních kapitálových fondů provedeném kapitálovou společností závazek vůči společníkovi a z pohledu společníka vzniká pohledávka za společností. Z toho důvodu lze sanaci této pohledávky v podobě převodu nemovité věci ze společnosti na společníka považovat za úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci ve smyslu § 2 a § 4 zákonného opatření.*

*Z obecné úpravy zákonného opatření pak vyplývá, že nelze-li postupovat při stanovení nabývací hodnoty podle § 12 odst. 1, 2 a 4 zákonného opatření, postupuje se podle § 12 odst. 3 písm. a) zákonného opatření a nabývací hodnotou je zjištěná cena nabývané nemovité věci (100 %).*

#### **Závěr:**

*Pro posouzení, zda je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí vrácení vkladu do základního kapitálu a příplatku do ostatních kapitálových fondů provedené kapitálovou společností ve formě nemovité věci společníkovi, je rozhodné, zda k takovému nabytí nemovité věci dohází prokazatelně úplatně. Sanaci pohledávky v podobě převodu nemovité věci ze společnosti na společníka lze považovat za úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci ve smyslu § 2 a § 4 zákonného opatření.*

*V případě, že předmět daně vzniká, a nelze-li postupovat při určení nabývací hodnoty podle § 12 odst. 1, 2 a 4 zákonného opatření, je nabývací hodnotou ve smyslu § 12 odst. 3 písm. a) zákonného opatření zjištěná cena nemovité věci.*

## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### **Daň z příjmů**

#### **563/18.03.20 Obchodní majetek fyzické osoby uplatňující paušální výdaje a daňové důsledky, které z toho vyplývají**

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

Cílem příspěvku je zvýšit právní jistotu ohledně obchodního majetku u fyzických osob, které uplatňují výdaje v paušální výši a příjmů s ním souvisejících.

Tento příspěvek se týká pouze fyzických osob s příjmy dle § 7, které zároveň nejsou účetní jednotkou. Pojem majetek v dalším textu znamená jakýkoli majetek tedy nejen hmotný majetek ve smyslu ZDP, ale i zásoby a další majetek.

Zákon o daních z příjmů (dále jen ZDP) specifikuje obchodní majetek fyzické osoby v § 4 odst. 4 jako majetek, který je evidován v rámci daňové evidence. Pokyn D – 22 K § 7 odst. 7 uvádí, že poplatník, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 zákona (dále jen paušální výdaje), nevede daňovou evidenci. Tato věta bývá často interpretována ve smyslu, že daňovou evidenci nemůže vést ani dobrovolně, nebo lépe, pokud vede jakoukoli evidenci (např. evidenci pro účely DPH dle § 100 zákona o DPH – dále jen ZDPH), nelze jí pro účely ZDP označit za daňovou evidenci v smyslu § 7b ZDP a tudíž poplatník uplatňující paušální výdaje nemá žádný obchodní majetek. Speciálně, skutečnost, že majetek je obchodním majetkem z hlediska ZDPH neznamena automaticky, že by se jednalo o obchodní majetek z hlediska ZDP. Dle názoru autora v tomto výkladu nebývají zásadní problémy a existuje zde relativní shoda.

Z uvedeného výkladu pak vyplývají některé důsledky, které již jednotně interpretovány nejsou. Ty jsou předmětem tohoto příspěvku.

#### **1. Prodej majetku používaného pro podnikání nebo jinou činnost zdaňovanou dle § 7**

Pokud fyzická osoba, která uplatňuje výdaje paušálem, prodává (jakýkoliv) majetek, pak vzhledem k tomu, že se jedná o majetek, který není zařazen v obchodním majetku, není zřejmé, kdy úplata za jeho prodej bude příjmem v dílčím základu daně dle § 7 a kdy v dílčím základu daně dle § 10, popř. kdy lze využít osvobození dle § 4. V principu jde o vymezení, který příjem z prodeje lze považovat za „příjem z prodeje majetku“ a který příjem je „příjmem z činnosti“. Přitom kritériem nemůže být, zda daná věc souvisí s prováděním činnosti, ale skutečnost, zda samotný prodej této věci je naplněním dané činnosti. Tak například u výrobce nábytku není prodej výrobního stroje, na kterém nábytek vytváří ani prodej nepotřebné nakoupené dýhy, kterou nespotřeboval pro svou výrobu naplněním jeho činnosti (byť obě věci s jeho činností souvisí) a jedná se o „příjem z prodeje majetku“. Oproti tomu prodej vyrobené skříně je naplněním činnosti a jedná se o „příjem z činnosti“. Nezdánění prodávaného hmotného majetku a nepotřebných zásob tak koresponduje s tím, že náklad na jejich pořízení, ani odpisy nebyly uplatněny na snížení základu daně.

### 1.1. Návrh řešení:

Pokud fyzická osoba uplatňující paušální výdaje prodává majetek, který užívala jako hmotný majetek (dle § 26 ZDP) nebo další majetek, který je užíván obdobným způsobem k činnosti, ale nenaplnuje definici hmotného majetku (např. pro to, že má nižší vstupní cenu) nebo nepotřebné zásoby materiálu (které nakoupila za účelem vlastní výroby, ale nepoužila je), je přijatá úplata příjmem z prodeje majetku, který není obchodním majetkem. Příjem je předmětem daně v dílčím základu daně dle § 10 a lze případně uplatnit osvobození dle § 4 odst. 1, speciálně osvobození příjmu z prodeje 5 let po případném vyřazení z obchodního majetku a u příjmů z prodeje věcí nikdy nezařazených do obchodního majetku osvobození u nemovitosti po 5 letech vlastnictví, u motorového vozidla po 1 roce vlastnictví, u cenných papírů po 3 letech vlastnictví a ostatního movitého majetku bez časového omezení.

Přitom u fyzické osoby, která je plátcem DPH, skutečnost, že prodáváný majetek je obchodním majetkem z hlediska ZDPH a prodej je předmětem DPH, nemá na výše uvedené žádný vliv.

Pokud fyzická osoba prodává zboží, které nakoupila za účelem prodeje, nebo pokud prodává vlastní výrobky, je inkasovaná úplata příjmem z podnikatelské (nebo obdobné) činnosti a bude zdaňována v § 7 se všemi dalšími důsledky.

### 2. Související výdaje k příjmům dle § 10 ZDP při prodeji majetku

Pokud fyzická osoba prodává majetek za okolností, kdy přijatá úplata je příjmem dle § 10 a nelze uplatnit osvobození dle § 4, může poplatník uplatnit výdaje na snížení základu daně dle § 10 odstavce 5: „U příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku 1a) ke dni nabytí. Jde-li o hmotný majetek odpisovaný podle § 26 a následujících, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, ..., je výdajem zůstatková cena podle § 29 odst. 2. ... Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka.“

Není však zřejmé, zda a jakým způsobem se uplatní ustanovení § 24. Dle názoru autora je v tomto případě § 10 odst. 5 speciální ustanovení oproti výčtu výdajů v § 24 odst. 2 popř. dalších odstavců a proto se § 24 neuplatní a výčet uvedený v § 10 je konečný. Naopak druhá věta § 24 odst. 1 („Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“) je ustanovení obecné a omezuje i možnost uplatnění výdajů dle § 10 odst. 5:

#### 2.1. Návrh řešení pro jednotlivé případy prodeje:

Nezávisle na tom, zda prodáváný majetek byl částečně či plně užíván pro potřeby podnikání a nezávisle na tom, zda se jedná či jednalo o majetek, který je z hlediska ZDPH obchodním majetkem (tedy u kterého byl uplatněn odpočet DPH při pořízení a kdy je odváděno DPH při prodeji), platí při prodeji majetku nezařazeného v okamžiku prodeje do obchodního majetku následující:

2.1.1. Při prodeji úplatně pořízeného (jakéhokoli) majetku, který nebyl ani v minulosti zařazen do obchodního majetku (dle ZDP), jsou výdajem:

2.1.1.1. plná cena majetku, za kterou byl pořízen,

2.1.1.2. případné technické zhodnocení a případné výdaje na opravu a údržbu majetku a to nezávisle na tom, že byly uhrazeny v minulých zdaňovacích obdobích a

2.1.1.3. výdaje související s uskutečněním prodeje opět i v případě, že byly uhrazeny již v období předcházející období, kdy nastal příjem.

Vedlejší pořizovací výdaje a další výdaje dle § 24 uplatnit nelze.

2.1.2. Při prodeji darem obdrženého majetku, který nebyl ani v minulosti zařazen do obchodního majetku, je výdajem:

2.1.2.1. cena dle zákona o oceňování (dále reprodukční pořizovací cena) ke dni obdržení daru,

2.1.2.2. případné technické zhodnocení a případné výdaje na opravu a údržbu majetku a to nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny,

2.1.2.3. výdaje související s uskutečněním prodeje nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny.

Reprodukční cenu, lze na snížení základu daně uplatnit i v případě, kdy příjem daru byl osvobozen od daně z příjmů nebo byl dar přijat v době, kdy příjem nebyl předmětem daně z příjmů.

2.1.3. Při prodeji hmotného majetku, který byl v minulosti zařazen do obchodního majetku, ale odpisy nebyly nikdy uplatněny na snížení základu daně (nebylo zahájeno odpisování), je výdajem:

2.1.3.1. plná cena majetku, za kterou byl pořízen (nikoliv vstupní cena při zařazení do obchodního majetku pokud by byla odlišná); § 10 odst. 5, věta druhá, která určuje, že se uplatní zůstatková cena dle § 29 odst. 2, se omezuje pouze na „majetek odpisovaný podle § 26“ nikoliv na majetek zařazený do obchodního majetku, který odpisován nebyl,

2.1.3.2. případné technické zhodnocení a případné výdaje na opravu a údržbu majetku hrazené v průběhu vlastnictví majetku, které dosud nebyly uplatněny na snížení základu daně (popř. poměrnou část, která nebyla uplatněna), opět s odůvodněním, že se nejedná o majetek, který byl odpisován

2.1.3.3. výdaje související s uskutečněním prodeje nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny.

2.1.4. Při prodeji hmotného majetku, který byl v minulosti zařazen do obchodního majetku a byl v minulosti odpisován, je výdajem:

2.1.4.1. zůstatková cena majetku,

2.1.4.2. případné technické zhodnocení, které nemohlo být uplatněno na snížení základu daně (např. provedené po vyřazení z obchodního majetku, nebo poměrná část [např. 70 %] technického zhodnocení rodinného domu zařazeného do obchodního majetku, pokud byl tento rodinný dům z 30 % používán pro zdaňované příjmy),

2.1.4.3. případné výdaje na opravu a údržbu majetku hrazené v průběhu vlastnictví majetku, které nemohly být uplatněny na snížení základu daně (obdobně jako v minulé odrážce např. proto, že byly provedeny po vyřazení z obchodního majetku nebo v poměrné části nepoužívané pro podnikání) a

2.1.4.4. výdaje související s uskutečněním prodeje nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny, pokud nebyly dosud uplatněny.

Pokud byl majetek v okamžiku přechodu na paušální výdaje v obchodním majetku poplatníka je zůstatkovou cenu nutné s ohledem na § 26 odst. 8 snižovat o evidenční odpisy i v době uplatňování paušálních výdajů. Pokud byl majetek vyřazen z obchodního majetku z jiného důvodu (např. z důvodů, že přestal být používán pro dosahování příjmů nebo z rozhodnutí poplatníka, který i nadále uplatňuje skutečné výdaje) se zůstatková cena v době mezi vyřazením a prodejem o evidenční odpisy nesnižuje.

2.1.5. Při prodeji úplatně pořízeného ostatního majetku (který není hmotným majetkem dle ZDP), který byl v minulosti zařazen do obchodního majetku, je výdajem:

2.1.5.1. cena, za kterou byl pořízen, pokud již nebyla v minulosti uplatněna na snížení základu daně; pokud byla na snížení základu daně uplatněna část této ceny, je výdajem rozdíl, který nebyl uplatněn,

2.1.5.2. případné výdaje na opravu a údržbu majetku, které nemohly být uplatněny na snížení základu daně (opět např. z důvodu, že byly vynaloženy v období, kdy nebyl v obchodním majetku), a to nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny a

2.1.5.3. výdaje související s uskutečněním prodeje nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny, pokud nebyly dosud uplatněny.

2.1.6. Při prodeji darem obdrženého ostatního majetku, který byl v minulosti zařazen do obchodního majetku, je výdajem:

2.1.6.1. reprodukční pořizovací cena ke dni obdržení daru,

2.1.6.2. případné výdaje na opravu a údržbu majetku, které nemohly být uplatněny na snížení základu daně – z důvodů jako v minulých bodech a

2.1.6.3. výdaje související s uskutečněním prodeje nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny, pokud nebyly dosud uplatněny.

Reprodukční cenu lze na snížení základu daně uplatnit i v případě, kdy příjem daru byl osvobozen od daně z příjmů nebo byl dar přijat v době, kdy příjem nebyl předmětem daně z příjmů.

### **3. Pronájem majetku používaného pro podnikání nebo jinou činnost zdaňovanou dle § 7**

Problém se zařazením do správného dílčího základu daně může nastat u pronájmu majetku používaného pro podnikání nebo jinou činnost zdaňovanou dle § 7. Pokud fyzická osoba, která uplatňuje výdaje paušálem, pronajímá majetek, pak může být nejasné, kdy se bude jednat o příjem dle § 7 a kdy o příjem dle § 9 popř. § 10.

#### **3.1. Návrh řešení:**

Pokud fyzická osoba provozuje podnikatelskou činnost, jejíž součástí je pronájem majetku (např. volná živnost 59. Pronájem a půjčování věcí movitých nebo 15. Pronájem zvukových a zvukově-obrazových záznamů) a uplatňuje paušální výdaje, úplata za pronájem je příjmem z podnikatelské činnosti a bude zdaňována v dílčím základu daně dle § 7. A to nezávisle na tom, že pronajímá majetek, který není zařazen do obchodního majetku. Procentní výše paušálních výdajů se stanoví dle živnostenského oprávnění (v uvedených příkladech 60 %).

V ostatních případech je u fyzické osoby, která uplatňuje k příjmům dle § 7 paušální výdaje (a nevede podvojný účetnictví), přijatá úplata za pronájem příjmem dle § 9 (popř. i dle § 10, pokud se jedná o příležitostný pronájem movité věci). Skutečnost, že se jedná o majetek, který poplatník užívá také pro své příjmy dle § 7 nebo který je obchodním majetkem pro účely ZDPH na výše uvedené nemá vliv a nemá vliv ani na možnost užít osvobození příjmu do 30 000 Kč dle § 10 odst. 3 písm. a) v případě příležitostného (ojedinělého) pronájmu.

Paušální výdaj 30 % dle § 7 odst. 7 písm. c) se uplatní pouze u poplatníků, kteří vedou podvojný účetnictví.

### **4. Odpisování majetku po přechodu na skutečné výdaje**

Pokud poplatník v době vedení paušálních výdajů pořídí hmotný majetek, pak neuplatňuje odpisy tohoto majetku a ani nemá povinnost uplatňovat odpisy evidenčně dle § 26 odst. 8 ZDP. Pokud jsou splněny ostatní podmínky, pak po přechodu na skutečné výdaje má právo odpisy začít uplatňovat. Otázkou je z jaké ceny. Vzhledem k tomu, že k zařazení majetku do obchodního majetku dojde k 1. 1. v roce zahájení skutečných výdajů (popř. k tomu dojde později, tyto případy však řešit nebudeme), je potřeba dle § 29 odst. 1 písm. a) stanovit, zda majetek byl pořízen více než rok (u nemovitého majetku více než 5 let) před okamžikem přechodu na skutečné výdaje, a pokud ano, stanovit (a v případě potřeby správné stanovení obhájit) reprodukční pořizovací cenu. To s sebou často přináší náklady, které nejsou úměrné efektu ze snížení daňové povinnosti uplatněnými odpisy. Přitom je evidentní, že cílem zahájení odpisování z reprodukční pořizovací ceny (a nikoliv z pořizovací ceny) je stejná myšlenka jako povinnost snižovat zůstatkovou cenu o evidenční odpisy dle § 26 odst. 8 a to zabránit dvojitému snižování základu daně pořizovací cenou, jednou v podobě paušálních výdajů, podruhé v podobě odpisů. Je otázkou zda by nebylo možné uplatnit výklad, kdy by se povinnost dle § 26 odst. 8 aplikovala i na majetek pořízený v době

uplatňování paušálních výdajů, čímž by se snížila zátěž poplatníka v podobě zjišťování a prokazování reprodukční pořizovací ceny a zároveň zabránilo nežádoucímu uplatnění odpisů z plné pořizovací ceny – tak jak je popsáno v 4.1.2.

#### **4.1. Návrh řešení:**

Existují dva akceptovatelné přístupy k výpočtu odpisů po přechodu na skutečné výdaje (u poplatníků, kteří nevedou účetnictví). Je přitom na poplatníkovi, který přístup zvolí a výběr může uplatnit u každé položky majetku samostatně:

##### **4.1.1. Odpisování z reprodukční ceny zahájené po přechodu na skutečné výdaje**

Poplatník v prvním roce uplatňování skutečných výdajů stanoví reprodukční pořizovací cenu majetku (k 1.1.) a zahájí odpisování v 1. roce odpisování standardním způsobem.

##### **4.1.2. Dokončení odpisování z pořizovací ceny**

Poplatník vede po celou dobu uplatňování paušálních výdajů evidenční odpisy z pořizovací ceny majetku dle § 26 odst. 8 tak, jako by jej nabyt v době, kdy uplatňuje skutečné výdaje. Po přechodu na skutečné výdaje pak pokračuje v takto započatém odpisování.

#### **5. Opětovné zařazení do obchodního majetku**

ZDP předpokládá možnost opětovného zařazení do obchodního majetku – např. § 30 odst. 10 písm. f): „...při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování ...poplatník uvedený v § 2, který vyřadil hmotný majetek z obchodního majetku a následně hmotný majetek do obchodního majetku opět zařadil“. Zde se předpokládá, že od okamžiku zařazení, je možné uplatňovat odpisy majetku a jejich výše bude odvozena od původní pořizovací ceny (nikoliv současné reprodukční ceny), roku odpisování, který navazuje (je o 1 větší) na rok posledně uplatněných odpisů a zůstatkové ceny, která navazuje (je shodná) na hodnotu po posledním provedeném odpisu před vyřazením.

Na straně druhé, vyřazení z obchodního majetku není v § 4 odst. 4 definováno jako vědomý úmysl poplatníka, ale: „Dnem vyřazení určité složky majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o této složce majetku naposledy účtoval nebo ji naposledy uváděl v daňové evidenci.“ Pokud by poplatník znovu zařadil stejnou věc do obchodního majetku, jeho předchozí vyřazení přestane být posledním uvedením v daňové evidenci, a tudíž přestane splňovat nutnou podmínku pro to, aby mohlo být považováno za vyřazení (ať je text tohoto zápisu v daňové evidenci jakýkoli). Neboli jinými slovy – opětovné zařazení zruší platnost předchozího vyřazení.

Je tedy otázkou, zda lze majetek dočasně vyřadit z obchodního majetku a následně jej opět zařadit, s tím, že v mezidobí se jedná o majetek, který není zařazen v obchodním majetku se všemi důsledky. Anebo opětovné zařazení majetku do obchodního majetku způsobí zpětně, že majetek nebyl nikdy vyřazen, jak by mohlo z textu § 4 odst. 4 vyplývat. Přitom druhá interpretace by mohla způsobovat technické

komplikace: poplatník bude po vyřazení zdaňovat úplatu z pronájmu vyřazeného majetku jako příjem dle § 9 a po opětovném zařazení by byl příjem překlasifikován na dílčí základ dle § 7.

Další nejasnost souvisí s přechodem na paušální výdaje. Dále § 26 odst. 8 přikazuje poplatníkovi: „Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.“, neurčuje však výslovně jakého majetku se týká. Zpravidla bývá vykládáno, že se dotýká veškerého majetku, který byl obchodním majetkem v okamžiku přechodu na paušální výdaje a zároveň u něj již někdy byl uplatněn odpis na snížení základu daně poplatníka. Tedy majetek, který v okamžiku přechodu na paušální výdaje již nebyl v obchodním majetku, se evidenčně neodpisuje. Opačný výklad by vedl k celkem nelogickému požadavku evidovat v době uplatňování paušálních výdajů odpisy veškerého osobního majetku, který byl v minulosti vyřazen z obchodního majetku a v letech uplatnění paušálních výdajů zůstatkovou cenu povinně snížit zatímco v letech uplatnění skutečných výdajů tato povinnost nebude.

Na straně druhé zde hrozí spekulace poplatníků, kteří 30. 12. před přechodem na paušální výdaje vyřadí majetek z obchodního majetku, aby jej 2.1, po návratu na skutečné výdaje opět zařadili.

### **5.1. Návrh řešení:**

5.1.1. Majetek poplatníka lze přechodně vyřadit z obchodního majetku, následné znovuzařazení nemá zpětně vliv na posouzení majetku v době, kdy byl vyřazen.

5.1.2. Dle § 26 odst. 8 je povinen poplatník snižovat zůstatkovou cenu o evidenční odpisy pouze u majetku, který je v okamžiku přechodu zařazen v obchodním majetku poplatníka.

5.1.3. Pokud poplatník v období ukončení uplatňování skutečných výdajů vyřadí majetek z obchodního majetku a následně v prvním roce po návratu na skutečné výdaje majetek zařadí a neprokáže opodstatněný důvod pro tento postup, může být toto vyřazení a zařazení posouzeno jako úkony provedené pouze za účelem snížení daňové povinnosti a odpisy po opětovném zařazení stanoveny takovým způsobem, jakoby k vyřazení nedošlo.

Závěr:

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.