

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 14.11.2018

2.6.1. a 2.6.2. - uzavřeno s rozporem

2.6.3. - uzavřeno

2.7 - uzavřeno

2.8 - - uzavřeno s rozporem

Daň z příjmů a účetnictví

528/19.09.18 Daň z nabytí nemovitých věcí z pohledu daní z příjmů

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252

Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320

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

1. Úvod

V souvislosti s postupnou změnou poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí při převodu vlastnictví k nemovitém věcem, kdy se poplatníkem této daně stal nabyvatel (kupující), se mezi odborníky jak v rámci státní správy, tak v rámci účetní a daňové veřejnosti, liší názory na správné účetní a daňové posouzení nákladu, který tato daň představuje.

Cílem příspěvku je analyzovat související platné právní předpisy a účetní zásady a zjistit, zda stanoví jednoznačný postup v této věci. V kladném případě určit, zda daň z nabytí nemovitých věcí představuje u nabyvatele jednorázový výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (daňový výdaj) v okamžiku zaplacení, nebo zda se stává součástí vstupní ceny nabývané nemovité věci, a do daňových výdajů se uplatní postupně formou daňových odpisů.

V případě, pokud by jednoznačný postup nebyl za současné legislativy zřejmý, určit prozatímní řešení, a případně rámcově navrhnout potřebné změny právních předpisů.

2. Rozbor problému

Při zkoumání charakteru daně z nabytí nemovitých věcí (dále jen „DzNNV“) z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), je třeba nejdříve zohlednit příslušná ustanovení tohoto zákona.

Předně se jedná o ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, podle kterého je u nabyvatele tato daň výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pokud byla zaplacena a není součástí ocenění majetku, a to i v případě zaplacení ručitelem.

Dále jde o vymezení vstupní ceny hmotného majetku, tedy v našem případě nabyté nemovité věci, jejíž součástí by DzNNV mohla být. Vstupní cenu hmotného majetku definuje § 29 odst. 1 písm. a) ZDP u majetku pořízeného úplatně, jako pořizovací cenu podle účetních předpisů, tj. podle § 25 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZÚ“).

Z uvedeného je zřejmé, že daňový charakter DzNNV bude vycházet z účetních předpisů, přesněji řečeno z toho, zda je dle účetních předpisů tato daň považována

za součást ocenění nabyté nemovité věci či nikoliv. Daňovou vstupní cenou je proto hodnota ocenění (pořizovací cena) zjištěná podle účetních předpisů.

Z uvedeného je tak dle názoru předkladatele zřejmé, že nemohou nastat varianty řešení, se kterými se lze v rámci diskusí rovněž setkat, kdy by DzNNV byla účetně součástí vstupní ceny, a z pohledu ZDP daňovým výdajem, nebo naopak z pohledu účetního provozním nákladem, ale daňově součástí vstupní ceny vymezené § 29 ZDP. Tomuto závěru odpovídá i správní praxe finančních orgánů vyjádřená v pokynu GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kde se v části k § 24 odst. 2 v bodě 8. uvádí, že zaplacená daň z nabytí nemovitých věcí je daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona v případě, že není součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví. Na druhé straně je z tohoto hlediska sporná úprava v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP provedená novelou zákonem 170/2017 Sb., která „přepisuje“ úpravu z pokynu D-22 přímo do ZDP. Sporné je především, to zda tato úprava neplatí až od 1.1.2018, kdy nabyla účinnost daná novela.

2.1. Princip daně z nabytí nemovitých věcí

Pro hledání správného účetního a daňového posouzení DzNNV je třeba vzít v úvahu rovněž podstatu a smysl této daně.

DzNNV je upravena zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDzNNV“). DzNNV představuje majetkovou daň, jejímž smyslem je daňově zatížit úplatné převody nemovitých věcí, přesněji řečeno, nabytí nemovitých věcí nabyvatelem. Daň představuje pro státní rozpočet poměrně jistý zdroj příjmů, kdy úhrada této daně je v případě potřeby svým způsobem zajištěna právě související nabytou nemovitou věcí.

Pro naše účely je důležité zejména ustanovení § 2 odst. 1 ZDzNNV, podle kterého je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. DzNNV dále tyto nemovité věci podrobněji vymezuje a obsahuje další úpravu, ale to v tomto případě již není podstatné.

Z vymezení předmětu DzNNV lze dovodit, že daňová povinnost z titulu této daně vzniká na základě úplatného nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Okamžik vzniku daňové povinnosti z titulu DzNNV je tak třeba odvozovat ve vazbě na nabytí vlastnického práva k dané nemovité věci (podrobněji viz bod 2.5.)

2.2. Vymezení pořizovací ceny (dlouhodobého) hmotného majetku v účetnictví

V rámci hierarchie účetních předpisů je třeba vyjít nejprve z úpravy této problematiky v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZÚ“). Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZÚ se z jednotlivých složek majetku a závazků oceňuje hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, pořizovacími cenami.

Pořizovací cena je potom definována v § 25 odst. 5 písm. a) ZÚ jako cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související, vymezená v souladu s účetními metodami.

Současné účetní a daňové předpisy již nepoužívají pojem "cena pořízení". Ta byla v § 25 odst. 4 ZÚ ve znění účinném do 31. 12. 2001 definována jako cena, za kterou byl majetek pořízen bez nákladů s jeho pořízením souvisejících.

Účetní teorie a praxe tento pojem v případě úplatného nabytí majetku vykládala a kvantifikovala jako kupní cenu, tj. smluvní cenu dohodnutou např. v kupní smlouvě. Tomuto pojetí odpovídá i znění návětí § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „PVZÚ“),

Důležitá je rovněž skutečnost, že ocenění majetku se podle § 24 odst. 2 písm. a) ZÚ provádí k okamžiku uskutečnění účetního případu s tím, že vedlejší výdaje související s pořízením jsou podle § 47 odst. 1 PVZÚ součástí ocenění majetku, pokud vzniknou do okamžiku, kdy se pořizovaná (nemovitá) věc stala dlouhodobým hmotným majetkem dle § 7 odst. 11 PVZÚ, tj. do okamžiku dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro jeho užívání (způsobilost k provozu).

2.3. Okamžik uskutečnění účetního případu

Vymezení okamžiku uskutečnění účetního případu je v účetních předpisech vymezeno spíše obecně s následným rozvedením pro vybrané typy účetních případů. Právním předpisem, který danou věc upravuje, je Oznámení Ministerstva financí uveřejněné pod č. 48 ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2003 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů ČÚS, jak vyplývá ze změn provedených oznámením MF (dále jen „ČÚS“), konkrétně jde o odst. 2.4.3. ČÚS č. 001 Účty a zásady účtování na účtech.

Obecně platí, že okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dojde ke splnění dodávky.

Toto vymezení lze dále specifikovat s využitím předpisů soukromého práva. V případě nemovitých věcí je důležité ustanovení § 1105 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o.z.“), podle kterého platí, že

„Převede-li se vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu, nabývá se věc do vlastnictví zápisem do takového seznamu.“,

a dále ustanovení § 10 zákona č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí (katastrální zákon) ve znění pozdějších předpisů:

„Právní účinky zápisu nastávají k okamžiku, kdy návrh na zápis došel příslušnému katastrálnímu úřadu.“

Nabytí nemovitosti evidované v katastru nemovitostí je dvoufázové, kdy právotvornou skutečností je vklad do katastru nemovitostí. Vklad je prováděn katastrálním úřadem na základě návrhu jedné nebo obou smluvních stran.

Jestliže by tedy k podání návrhu na vklad došlo např. v prosinci účetního období 201X, ale k vlastnímu provedení vkladu až v únoru účetního období 201X+1, tak ve vazbě na právní předpisy by nabyvatel při uzavření účetnictví k 31. 12 201X nemohl o nabytí nemovité věci v účetním období 201X účtovat.

I v návaznosti na výše uvedené, obsahují účetní předpisy speciální úpravu pro stanovení okamžiku účtování o převodu nemovité věci zapisované do katastru. Konkrétně jde o ustanovení § 56 odst. 10 PVZÚ, podle kterého platí, že:

„Při převodu vlastnictví k nemovitým věcem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se o této nemovité věci účtuje ke dni doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí se uvede na analytických účtech, v inventurních soupisech a v příloze účetní závěrky.“

Bohužel obdobná speciální úprava pro stanovení okamžiku účtování o vzniku daňové povinnosti z titulu DzNNV v PVZÚ chybí.

2.4. Náklady související s pořízením majetku

Jak bylo uvedeno výše, součástí pořizovací ceny jsou podle § 25 odst. 5 písm. a) ZÚ i náklady související s pořízením majetku. Tento pojem lze obecně vyložit tak, že se jedná o náklady, které vznikly v souvislosti s pořízením majetku, bez nichž by tento majetek pořídit nebylo možné, případně, které by nevznikly, pokud by k pořízení majetku nedošlo. Musí tedy existovat příčinná souvislost mezi pořízením majetku a vznikem příslušných nákladů.

Uvedené náklady, které jsou součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nebo jeho části a technického zhodnocení, jsou (příkladmo) uvedeny v ustanovení § 47 odst. 1 PVZÚ. Naopak náklady, které součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení nejsou, jsou (opět příkladmo) uvedeny v ustanovení § 47 odst. 2 PVZÚ. DzNNV se nevyskytuje ani v jedné z těchto skupin. Důvodem může být skutečnost, že v době vzniku tohoto právního textu byl poplatníkem daně z převodu nemovitostí (předchůdkyně DzNNV) prodávající, u kterého potřeba vymezení této daně jako nákladu souvisejícího či nesouvisejícího s pořízením majetku nebyla.

Znění § 47 odst. 1 a 2 nám tak s konkrétním řešením tohoto problému rovněž nepomůže, a bude třeba vyjít z PVZÚ z obecného vymezení těchto nákladů. Využit lze v této souvislosti návětí § 47 odst. 1 PVZÚ, podle kterého náklady související s pořízením majetku do doby stanovené v § 7 odst. 11 PVZÚ obecně jsou součástí jeho ocenění, s tím, že následující text odst. 1 dává příklady takovýchto nákladů a odst. 2 následně vymezuje náklady, které za součást ocenění považovat nelze.

2.5. Okamžik vzniku nákladu z titulu DzNNV

V tuzemských účetních předpisech bohužel absentuje úprava některých základních účetních pojmů v účetní praxi denně používaných. Patří mezi ně i vymezení pojmu náklady. Obecně je tak v této věci třeba použít vymezení podle mezinárodních účetních předpisů¹. Náklady dle koncepčního rámce jsou

¹ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) - International Financial Reporting Standards,

„Snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem, než jeho odčerpáním vlastníky².“

Jak bylo uvedeno výše, předmětem DzNNV je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. K nabytí vlastnického práva dochází v případě nemovitých věcí nabývaných kupní smlouvou a zapisovaných do Katastru nemovitostí dnem provedení vkladu s právními účinky zpětně k okamžiku, kdy návrh na zápis došel příslušnému katastrálnímu úřadu. Ke dni, v němž nastal tento okamžik se podle speciálního ustanovení § 56 odst. 10 PVZÚ o nabytí předmětné nemovité věci účtuje.

Z katastrálních předpisů vyplývá, že doručení návrhu na vklad, na základě kterého má dojít ke vkladu práva do katastru nemovitostí, vede následující pracovní den, k vyznačení, že právo je dotčeno změnou. Tím nastávají účinky spjaté s publicitou katastru nemovitostí bez ohledu na to, jakým způsobem bylo řízení zahájeno.

Z uvedeného je současně patrné, že okamžik zahájení vkladového řízení není okamžikem provedení samotného vkladu. O splnění podmínek vyžadovaných pro vklad musí být teprve ve vkladovém řízení rozhodnuto. Není tedy jisté, zda bude či nebude vklad proveden (a to ani v případě, kdy je vklad prováděn na podkladě doručeného rozhodnutí).

Pravomocným rozhodnutím o povolení vkladu je ukončena první fáze vkladového řízení, vklad samotný však proveden není. Další fáze (tedy provedení vkladu) nastupuje pouze v případě, že byl vklad povolen. Okamžik povolení vkladu (resp. právní moci rozhodnutí o povolení vkladu) tak nelze ztotožňovat s okamžikem provedení vkladu. Z pohledu časové posloupnosti jde o dvě různé skutečnosti, byť by na sebe měly bezprostředně navazovat. Pravomocné rozhodnutí o vkladu je podkladem pro provedení vkladu, na základě rozhodnutí se samotný vklad teprve provádí.

Provedení vkladu je další fází, která nastupuje po skončení formálního správního řízení o povolení vkladu. Dle důvodové zprávy ke katastrálnímu zákonu jde o nejdůležitější okamžik, ve kterém je celý proces vkladu koncentrován³.

Pro podání daňového přiznání k DzNNV tedy není u nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí určující okamžik nabytí vlastnického práva. Ostatně pokud by tomu tak mělo být, bylo by jednoduché takovou koncepcí do zákonné úpravy přímo zakotvit.

Pro srovnání lze připomenout, že tak zákonodárce činní hned v § 33 odst. 1 ZDzNNV. Dané ustanovení dopadá na nabytí nemovité věci neevidované v katastru nemovitostí. Platí přitom, že daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí je poplatník povinen podat nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž *došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která není evidována v katastru nemovitostí*.

² Např. PROCHÁZKA, David. Koncepční rámec IFRS. In: [online]. Dostupné z: https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/VSE/1FU486/Koncepcni_ramec.pdf

³ Srov. důvodovou zprávu k § 18 KZ.

Z uvedeného vyplývá, že okamžik, kdy návrh na zápis došel příslušnému katastrálnímu úřadu, představuje okamžik nabytí nemovité věci, avšak vznik daňové povinnosti k DzNNV je vázán až na okamžik provedení vkladu. Názor, že okamžik vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí je rozhodující pro vznik daňových povinností podporuje i komentář ASPI k § 1105 o.z.

Z účetního pohledu jde o dvě, resp. tři, odlišné skutečnosti (účetní případy), které mají v své vlastní způsoby účetního zachycení (účtování).

První skutečností (účetním případem) je okamžik nabytí nemovité věci (a účtování o něm), který je dán speciálním ustanovením § 56 odst. 10 PVZÚ.

Druhá skutečnost (resp. druhý účetní případ), tj. okamžik vzniku daňové povinnosti z titulu DzNNV a povinnosti podání daňového přiznání by měl být účtován k okamžiku provedení vkladu. Třetí skutečnost (resp. třetí účetní případ), tj. placení daně, bude zachycena na rozvahových účtech, kde dluh (závazek) uhradit DzNNV zanikne při jeho úhradě. Okamžik vzniku daňové povinnosti tak z tohoto pohledu nastává až po nabytí nemovité věci.

Na druhou stranu je zřejmé, že věcně a ekonomicky DzNNV náklad související s pořízením nemovité věci představuje. Proto pokud účetní jednotka podle § 7 odst. 2 ZÚ usoudí, že postup dle nyní platných účetních metod PVZÚ není vhodný pro věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví, což by mělo být výslovně uvedeno v příloze účetní závěrky, může dle názoru předkladatele využít účtování nákladu z titulu DzNNV vůči dohadné položce pasivní již v okamžiku účtování o nabytí nemovité věci analogicky dle § 56 odst. 10 PVZÚ, a v takovém případě zahrnout DzNNV do ocenění nabývané nemovité věci.

Případný rozdíl mezi výší dohadné položky a dluhu (závazku) z titulu DzNNV bude v účetnictví představovat jednorázový náklad. Následná úhrada dluhu je zachycena v účetnictví obvyklým způsobem.

Předpokladu, že DzNNV nemusí, ale může být součástí vstupní ceny nabývané nemovité věci, odpovídá i aktuální (novelizované) znění § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, podle kterého je DzNNV daňovým výdajem, pokud byla zaplacená, a pokud není součástí ocenění majetku podle účetních předpisů

2.6. Vstupní cena pro účely ZDP u kupní smlouvy

Z uvedeného vyplývá, že za současného znění příslušných právních předpisů by DzNNV měla být součástí pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ u nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí pouze v případě, kdy tak účetní jednotka rozhodne podle § 7 odst. 2 ZÚ. V ostatních případech je daňovým výdajem v okamžiku zaplacení.

U nemovitých věcí neevidovaných v katastru nemovitostí by DzNNV měla být součástí pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ ve všech případech, neboť vznik daňové povinnosti z titulu DzNNV je u nich vázán na okamžik nabytí vlastnického práva a splňuje tak podmínky § 47 odst. 1 PVZÚ pro zahrnutí DzNNV do vstupní ceny majetku.

Uvedený postup platí i pro fyzické osoby, které nejsou účetní jednotkou, neboť ustanovení § 29 odst. 1 ZDP se odvolává na účetní předpisy obecně. To znamená, že poplatníci, kteří nevedou účetnictví, se při kalkulaci vstupní ceny řídí účetními

postupy, a hodnota vstupní ceny pro účely ZDP je u nich stejná, jako v případě účetních jednotek.

V případě záměru zákonodárce zahrnout DzNNV do vstupní ceny nemovité věci nabývané kupní smlouvou ve všech případech, by bylo třeba upravit okamžik uskutečnění účetního případu z titulu DzNNV analogicky podle § 56 odst. 10 PVZÚ a bylo by rovněž vhodné tuto daň výslovně uvést jako součást ocenění nabývané nemovité věci v § 47 odst. 1 PVZÚ.

Dílčí závěr 2.6.1.: Daň z nabytí nemovitých věcí je u účetních jednotek v případě nabytí nemovité věci evidované v katastru nemovitostí kupní smlouvou účetním nákladem v okamžiku provedení vkladu do katastru nemovitostí a daňovým výdajem v okamžiku zaplacení. V případě, kdy tak účetní jednotka rozhodne podle § 7 odst. 2 ZÚ je DzNNV součástí pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ a zároveň tak i součástí vstupní ceny nemovité věci podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP. V takovém případě nemůže být uplatněna jako daňový výdaj v okamžiku zaplacení podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Dílčí závěr 2.6.2.: Daň z nabytí nemovitých věcí je u účetních jednotek v případě nabytí nemovité věci neevidované v katastru nemovitostí kupní smlouvou součástí pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ a zároveň tak i součástí vstupní ceny nemovité věci podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP a nemůže být uplatněna jako daňový výdaj v okamžiku zaplacení podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Dílčí závěr 2.6.3.: Postup uvedený v bodech 2.6.1. ab 2.6.2. platí i u poplatníků, kteří nejsou účetní jednotkou (nevedou účetnictví), neboť i v tomto případě se za výdaje na pořízení hmotného majetku podle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP a vstupní cenu hmotného majetku podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP považuje pořizovací cena stanovená podle účetních předpisů.

2.7. Vstupní cena pro účely ZDP u nepeněžitého vkladu

Podle § 15 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), je vkladem peněžní vyjádření hodnoty předmětu vkladu do základního kapitálu obchodní korporace. Předmětem vkladu je obecně věc, kterou se člen korporace, případně budoucí člen korporace (vkladatel) zavazuje do obchodní korporace vložit za účelem nabytí nebo zvýšení svého podílu v této korporaci. V případě nepeněžitých vkladů se jedná o penězi ocenitelné věci jiné, než peníze. Tímto vloženým majetkem může být i nemovitá věc a vklad v takovém případě podléhá DzNNV.

Postup při stanovení vstupní ceny hmotného majetku a jeho odpisování pro účely ZDP je v této situaci odlišný.

ZDP ukládá v ustanovení § 30 odst. 10 v těchto případech nabyvateli pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem hmotného majetku (vkladatelem, zanikající, příp. na přeměně zúčastněnou osobou) při zachování způsobu odpisování, a to ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel. Přecenění majetku při vkladu nebo přeměně, které je důležité pro stanovení účetní hodnoty tohoto majetku, tak na vstupní cenu pro účely ZDP nemá žádný vliv.

V této souvislosti je ovšem třeba se vypořádat s dodatečně vloženým ustanovením § 29 odst. 10 ZDP, podle kterého se

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

Důvodová zpráva k novele § 29 odst. 10 ZDP mj. uvádí, že podle dosavadního znění ustanovení § 29 odst. 10 zákona o daních z příjmů se zvyšuje vstupní cena hmotného majetku původního odpisovatele, která se použije u nabyvatele vkladu pro pokračování v odpisování, o částky výdajů souvisejících s pořízením majetku (zejména o daň z nabytí nemovitých věcí), avšak pouze v případě, že se tyto částky staly u nabyvatele součástí ocenění vloženého majetku jako náklad související s jeho pořízením podle právních předpisů upravujících účetnictví s tím, že nově navržené řešení je koncipováno tak, aby zvyšování ocenění nabytého majetku o výdaje související s pořízením majetku bylo i nadále závislé na tom, jak je o předmětném výdaji účtováno poplatníkem, který pokračuje v odpisování, ale aplikovalo se na všechny situace pokračování v odpisování započatém původním odpisovatelem, které jsou uvedeny v ustanovení § 30 odst. 10 ZDP.

Vzhledem k tomu, že se dané ustanovení ZDP odvolává na účetní předpisy (to znamená, že pokud je dle účetních předpisů účtováno do nákladů, úprava § 29 odst. 10 ZDP se neuplatní-tomu svědčí i důvodová zpráva k zákonu č.170/2017 Sb.), je nutno se opět zaměřit na účetní úpravu ocenění nemovité věci, tentokrát ale nabyté nikoliv kupní smlouvou, nýbrž nepeněžitým vkladem, příp. přeměnou.

Podle ZOK (např. § 251/1) platí, že cena nepeněžitého vkladu se určí na základě posudku zpracovaného znalcem podle jiného právního předpisu, nesmí však být vyšší, než kolik činí částka určená znalcem.

Ocenění znalce, které je povinné pro nepeněžitý vklad, obecně udává cenu, za kterou by bylo možné stejnou nebo porovnatelnou nemovitou věc pořídit v době ocenění, sníženou o náklady na rekonstrukce, opravy a opotřebením nemovité věci odpovídající jejímu stáří a intenzitě užívání. Tento přístup je založen na předpokladu, že potenciální kupující nebude ochoten platit za tuto nemovitou věc více než by činily náklady na vystavění do stavu, v němž se oceňovaná nemovitá věc momentálně nachází. Tento způsob stanovení ceny je závazně předepsán pro ocenění majetku pro účetnictví reprodukční pořizovací cenou.

Důležité je, že podle bodu 3.2. ČÚS 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, se reprodukční pořizovací cenou ocení i vklad dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak.

V tuto chvíli je třeba si připomenout znění § 25 odst. 5 písm. a) ZÚ, které definuje pořizovací cenu jako:

„cenu, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související“,

a zároveň znění § 25 odst. 5 písm. a) ZÚ, které definuje reprodukční pořizovací cenu jako *„cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“*

Jestliže platí, že cena nepeněžitého vkladu nesmí být dle § 251/1 ZOK vyšší, než kolik činí částka určená znalcem, dále platí, že částka určená znalcem se považuje za reprodukční pořizovací cenu a dle ČÚS 013 platí, že vklad dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se ocení reprodukční pořizovací cenou, nemohou být vedlejší výdaje včetně DzNNV součástí účetní hodnoty (reprodukční pořizovací ceny).

Pouze v případě, kdy tak účetní jednotka rozhodne podle § 7 odst. 2 ZÚ, může DzNNV zahrnout do pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ a zároveň tak zvýšit vstupní cenu nemovité věci podle § 29 odst. 10 ZDP.

V případě záměru zákonodárce zahrnout DzNNV do (daňové) vstupní ceny nemovité věci nabývané vkladem či přeměnou ve všech případech, by bylo třeba upravit znění § 29 odst. 10 ZDP např. takto:

„(10) Vstupní cena hmotného majetku původního odpisovatele použitá při pokračování v odpisování se u poplatníka, který pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem, zvyšuje o daň z nabytí nemovitých věcí hrazenou v souvislosti s nabytím tohoto majetku.“

Dílní závěr 2.7.: Daň z nabytí nemovitých věcí je u účetních jednotek v případě nabytí nemovité věci nepeněžitým vkladem nebo přeměnou účetním nákladem. Daňovým výdajem se stává v okamžiku zaplacení podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a není součástí pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ ani vstupní ceny nemovité věci podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP.

V případě, kdy se tak účetní jednotka rozhodne podle § 7 odst. 2 ZÚ, může DzNNV zahrnout do pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ a zároveň tak zvýšit vstupní cenu nemovité věci podle § 29 odst. 10 ZDP.

2.8. Dopad na dřívější případy

Jak z příspěvku vyplývá, úprava příslušných právních předpisů v dané věci je velmi nejednoznačná a v důsledku toho se na řešení otázky (ne)zahrnutí DzNNV do vstupní ceny nabývaných nemovitých věcí mezi odborníky jak v rámci státní správy, tak v rámci účetní a daňové veřejnosti vyskytují různé názory.

Jedním z nosných pilířů právního státu je přitom jednoznačné vymezení práv a povinností jednotlivých subjektů, přičemž v případě nejednoznačné úpravy nese v tomto smyslu riziko nejistoty ve smyslu zásady „in dubio pro libertate⁴“ stát. Jednoznačnou správní praxí dosud navíc v této věci neaplikoval ani správce daně (Finanční správa).

Nejednoznačnost právní úpravy podtrhuje i skutečnost, že znění § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP účinné do 30.6. 2017 uvádělo (zaplacenou) daň z nemovitých věcí jako daňový výdaj bez ohledu na případnou skutečnost, že vstupuje do ocenění nabytého majetku. ZDP tak obsahovalo dvě vzájemně rozporná ustanovení.

Z uvedených důvodů by měl být striktní jednoznačný postup při posuzování daňového charakteru DzNNV vyžadovat až od okamžiku, kdy dojde k jejich jednoznačné deklaraci ze strany státu. Do tohoto okamžiku by tak neměl být pozastavován ani postup odlišný s podmínkou, že k uplatnění DzNNV v daňových

⁴ Volně přeloženo „v pochybnostech ve prospěch jednotlivce“.

výdajích dojde pouze jednou (buď dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch ZDP v okamžiku úhrady, nebo v rámci daňových odpisů nabytého majetku).

Dílčí závěr 2.8.: Poplatníci daně z příjmů fyzických i právnických osob postupují při posouzení charakteru DzNNV dle výše uvedených závěrů. Vzhledem k nejednoznačné správní praxi a odlišnosti výkladů nebude do okamžiku zveřejnění závěrů tohoto Koordinačního výboru případný odlišný postup daňových poplatníků za předpokladu, že k uplatnění DzNNV v daňových výdajích dojde pouze jednou, ze strany správců daně pozastavován.

3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

1. Z vyžádaného stanoviska odboru majetkových daní, oceňování a ostatních agend vyplývá:

Pro účely stanovení okamžiku vzniku daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí lze obecně konstatovat, že v případech kdy:

1. má rozhodnutí o vkladu do katastru nemovitostí konstitutivní charakter, je rozhodným dnem pro vznik daňové povinnosti a pro vznik daňově právního vztahu den právních účinků vkladu do katastru nemovitostí;

2. má rozhodnutí o vkladu do katastru nemovitostí deklaratorní charakter, je rozhodným dnem pro vznik daňové povinnosti a pro vznik daňově právního vztahu den, kdy došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci, a to buď právní mocí rozhodnutí nebo dnem určeným ve smlouvě nebo zákonem;

3. se jedná o nemovité věci nezapisované do katastru nemovitostí je rozhodným dnem pro vznik daňové povinnosti a pro vznik daňově právního vztahu den nabytí vlastnického práva k nemovité věci, což může být např. den účinnosti smlouvy, ale obdobně, jak je uvedeno shora, i den nabytí právní moci rozhodnutí, den určený ve smlouvě nebo zákonem.

2. Z vyžádaného stanoviska odboru účetnictví MF vyplývá:

Z hlediska účetních předpisů uvádíme:

K dílčímu závěru 2.6.1. a 2.6.2. příspěvku:

Částečný nesouhlas s dílčím závěrem předkladatele.

Jedná se o případ výslovně neupravený právními předpisy v oblasti v účetnictví, v daném případě zejména § 47 odst. 1 a 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“). Proto s ohledem ustanovení § 8 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„zákon“), účetní jednotka zvolí postup tak, aby bylo dosaženo věrného zobrazení předmětu účetnictví způsobem, který neodporuje zákonu o účetnictví ani ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel. V případě vzniku daňové povinnosti z titulu úplatného nabytí vlastnického práva k nemovité věci je nesporné, že náklad na daň z nabytí nemovitých věcí má příčinnou souvislost s pořízením dlouhodobého hmotného majetku a do doby stanovené v § 7 odst. 11 vyhlášky je součástí jeho ocenění pořizovací cenou podle § 25 odst. 1) písm. a). Není-li přiměřená jistota (pokud v daném případě není známa přesná výše daně), má účetní jednotka povinnost vytvořit dohadnou položku a zahrnout ji do ocenění dotčeného majetku. Provozním nákladem popř. výnosem bude v dané souvislosti pouze případný rozdíl mezi stanovenou daní a zaplacenou zálohou, resp. rozdíl mezi skutečnou výší daně a jejím odhadem.

Požadujeme dílčí závěr upravit tak, aby bylo zřejmé, že daň z nabytí nemovitých věcí v případě nabytí nemovité věci kupní smlouvou je u účetních jednotek zpravidla součástí pořizovací ceny této věci podle výše uvedených zásad.

K dílčímu závěru 2.7. příspěvku:

Částečný nesouhlas s dílčím závěrem předkladatele.

S úvodním odstavcem dílčího závěru předkladatele lze souhlasit, neboť vychází z gramatického výkladu ustanovení § 25 písm. a) a b) zákona o účetnictví. I když by bylo možné diskutovat nad ratio legis předmětných ustanovení, v daném případě docházíme k závěru, že postup účetní jednotky podle dílčího závěru předkladatele je legitimní.

K odstavci druhého dílčího závěru předkladatele máme výhrady k formulaci. Nelze totiž a priori vyloučit případ, kdy znalec v kontextu judikátu 8 Afs 30/2012 ze dne 28. 8. 2013 zahrne do reprodukční pořizovací ceny i další náklady související s pořízením, včetně daně z nabytí nemovitých věcí.

Cena nepeněžitého vkladu určená na základě posudku zpracovaného znalcem nebo podle jiného právního předpisu představuje ocenění dlouhodobého majetku reprodukční pořizovací cenou podle § 25 odst. 1 písm. l) zákona. Definice reprodukční pořizovací ceny je vymezena v § 25 odst. 5 písm. b) zákona.

Při použití prostého jazykového (gramatického) výkladu příslušných ustanovení zákona lze dojít k závěru, že reprodukční pořizovací cena je cenou, za kterou by byl majetek pořízen bez nákladů s jeho pořízením souvisejících. Takovým nákladem je obvykle i definovaná daň z nabytí nemovitých věcí. Pokud je však znalecký posudek zpracován tak, že daň z nabytí nemovitých věcí je součástí výsledné ceny nemovitosti, je třeba tuto znalcem definovanou komplexní cenu chápat jako reprodukční pořizovací cenu dle příslušného ustanovení zákona. Pokud je ale ve znaleckém posudku uvedena cena nemovitosti bez daně z nabytí nemovitých věcí, pak se tato daň nestává součástí reprodukční pořizovací ceny.

3. Stanovisko z pohledu daně z příjmů:

K dílčím závěrům 2.6.1, 2.6.2. a 2.7.:

Pro daňovou uznatelnost daně z nabytí nemovitých věcí bude rozhodující správný způsob zaúčtování v souladu s předpisy upravujícími účetnictví.

Z pohledu ZDP lze na základě výše uvedených stanovisek konstatovat, že v případě, kdy:

- daň z úplatného nabytí nemovitých věcí bude zaúčtována jako součást pořizovací ceny nemovité věci, bude v základu daně uplatněna prostřednictvím daňových odpisů
- případný rozdíl mezi stanovenou daní a zaplacenou zálohou bude zaúčtován do provozních nákladů (viz zrušení dohadné položky), bude se za předpokladu splnění všech zákonem stanovených podmínek jednat o daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP
- daň z nabytí nemovitého majetku nabytého vkladem bude zachycena v účetnictví jako náklad, bude se daňová uznatelnost řídit ustanovením § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Vstupní cenou vloženého majetku bude dle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP reprodukční pořizovací cena s tím, že daňové odpisování je pro tyto případy speciálně upraveno v ustanovení § 30 odst. 10 ZDP. Na zmíněné případy nedopadá ustanovení § 29 odst. 10 ZDP
- při nabytí nemovitého majetku vkladem bude z posudku znalce prokazatelně seznatelné, že do reprodukční pořizovací ceny byly zahrnuty i další náklady související s pořízením (včetně daně z nabytí nemovitých věcí) a jejich výše potom bude daň z nabytí nemovitých věcí součástí pořizovací ceny dle § 25 odst. 5 písm. b) zákona o účetnictví a poplatník bude při daňovém odpisování aplikovat § 29 odst. 10 ZDP.

K dílčímu závěru 2.6.3.:

Pro poplatníky, kteří nevedou účetnictví, platí, že součástí vstupní ceny jsou povinně pouze položky, které takový poplatník eviduje, tj. uhrazené výdaje, případně dosud neuhrazené závazky, nikoliv položky neevidované, jako jsou mj. dohadné položky (viz rovněž Koordinační výbor č. 139/06.09.06 - Nevyfakturované dodávky, poskytnuté, resp. přijaté zálohy a nájemné hrazené předem při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z pohledu daně z příjmů). Poplatník proto může zahrnout daň z nabytí nemovitých věcí podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP do daňových výdajů při jejím zaplacení, pokud nebyla součástí vstupní ceny. Důvodem částečně odlišného stanoviska v případě podnikajících fyzických osob, které nejsou účetní jednotkou je to, že i když fyzické osoby při stanovení vstupní ceny postupují dle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP dle účetních předpisů, nejsou v tomto konkrétním případě aplikována pro daňové účely všechna účetní pravidla, jde například o použití dohadných položek.

K dílčímu závěru 2.8.:

Daňový režim daně z nabytí nemovitých věcí vycházel i před zveřejněním závěrů k tomuto příspěvku ze správného způsobu zaúčtování, který v tomto případě nezaznamenal od roku 2014 v této věci žádné změny. Proto pokud poplatník postupoval do okamžiku zveřejnění závěrů k tomuto příspěvku v souladu s účetními předpisy, není důvod daňový režim daně z nabytí nemovitých věcí zpochybňovat ani připouštět jakýkoliv nestandardní přístup ze strany správce daně.