

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 6.12.2000**

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

DAŇ Z PŘÍJMŮ

1. Specifický způsob odměňování zaměstnance

Předkládá: Ing. Dana Trezziová, daňový poradce č. osvědčení 7

Popis situace

Zaměstnavatel odvádí obvykle pravidelně určité prostředky třetí osobě, které jsou určeny k odměňování zaměstnance. Třetí osoba vede tyto prostředky většinou přímo jako prostředky osoby, kterou je zaměstnanec. S těmito prostředky nemůže zaměstnanec volně nakládat, nýbrž pouze má příslib, stvrzený dohodou uskutečněnou se zaměstnavatelem, resp. s třetí osobou, která vede tyto prostředky ve prospěch zaměstnance, že zaměstnanec bude moci nakládat po uplynutí určité doby s těmito prostředky za předpokladu splnění předem stanovených podmínek. Tyto podmínky většinou stanovují dobu, po kterou zaměstnanec má být u zaměstnavatele zaměstnán či obdobné podmínky, z kterých nelze však dopředu určit, zda budou či nebudou splněny. Zaměstnanec tedy obdrží pouze příslib na prostředky, které jsou vedeny často u třetích osob, např. finančních institucí, trustů či v notářské úschově, často na jeho jméno, avšak v momentu úhrady prostředků zaměstnavatelem této třetí osobě není jasné, zda s těmito prostředky bude zaměstnanec moci volně nakládat či nikoliv, tzn. zda příjem zaměstnance se v budoucnu uskuteční či nikoliv. Třetí osoba, u které jsou prostředky pro možnou budoucí výplatu zaměstnanci vedeny, může tyto prostředky dále zhodnocovat, např. úročením složené částky, apod.

Zaměstnavatel obvykle ztrácí vlastnické právo k odváděným prostředkům třetí osobě určeným k odměňování zaměstnanců v rámci daného schématu. Nemůže tedy s prostředky jakkoli nakládat a tyto prostředky se vrátí v budoucnu zaměstnavateli, včetně jejich případného zhodnocení, pouze pokud zaměstnanec nesplní podmínky nutné k uvolnění prostředků k jeho použití.

Z výše uvedeného vyplývá, že se nejedná o standardní typ výplaty prostředků zaměstnavatelem zaměstnanci. V praxi jde však o velmi rozšířený způsob odměňování zaměstnance, který se vyskytuje v různých obměnách. Cílem je zejména motivovat zaměstnance a zároveň omezit fluktuaci zaměstnanců. Jelikož tento způsob podmíněného odměňování zaměstnance není řešen v ZDP, předkládám návrh daňového ošetření k diskusi na Koordinační výbor KDP a MF.

Návrh řešení a to pro období před i po 1. lednu 2001:

1. Příjem zaměstnance podléhající dani z příjmu obdrženo na základě výše uvedeného způsobu odměňování nastává až v okamžiku, kdy zaměstnanec bude moci volně s peněžními prostředky nakládat, tzn. až v okamžiku, kdy bude zřejmé, že splnil podmínky stanovené zaměstnavatelem, na základě kterých mu byly prostředky složené zaměstnavatelem u třetí osoby uvolněny k použití, např. po odpracování několika let pro zaměstnavatele. Zdanitelným příjmem tedy nejsou úhrady zaměstnavatele v okamžiku jejich uskutečnění třetí osobě či příslib zaměstnavatele na možnou budoucí výplatu částek zaměstnanci třetí osobou, za předpokladu splnění stanovených podmínek.
2. Zdanitelným příjmem zaměstnance ze závislé činnosti se tak stává celková částka, se kterou může zaměstnanec volně nakládat až v okamžiku uvolnění prostředků k použití zaměstnanci, tj. částky vložené zaměstnavatelem u třetí osoby včetně jejich zhodnocení, tj. např. včetně úroků.
3. Zaměstnavatel by měl účtovat o pravidelných úhradách příspěvků třetí osobě na účet zaměstnance, jehož zůstatek může být dle stanoveného schématu uvolněn k volnému nakládání s prostředky zaměstnanci, jako o běžných mzdových nákladech vázících se k období, za které byly vyplaceny. Zachycení těchto částek jako nákladů je nutno promítnout v okamžiku, kdy zaměstnavatel ztratil právo nakládat s těmito prostředky. Tyto prostředky tedy nejsou nákladem zaměstnavatele až v době jejich uvolnění k použití zaměstnanci po splnění předem daných podmínek, jelikož k těmto prostředkům nemá již zaměstnavatel právo nakládání s nimi. Případné zhodnocení prostředků posléze vyplacených zaměstnanci není tedy taktéž příjmem zaměstnavatele.
4. Pokud by podmínky k uvolnění prostředků k použití zaměstnanci nebyly splněny a prostředky byly vráceny třetí osobou zaměstnavateli, staly by se tyto prostředky, včetně jejich případného zhodnocení, zdanitelným příjmem zaměstnavatele v momentu vrácení.

Stanovisko MF:

Při posuzování daného problému je prvotní dále citované stanovisko věcně příslušného Ministerstva práce a sociálních věcí. K případnému zaujetí definitivního stanoviska je nezbytné zadání problému doplnit a zpřesnit ve smyslu dodatečných informací uplatněných předkladatelkou při jednání KV KDP.

Stanovisko odboru mzdové politiky ministerstva práce a sociálních věcí k odměňování prostřednictvím třetí osoby

K problematice zvláštního způsobu odměňování prostřednictvím třetí osoby uplatňovanému v některých zahraničních firmách sděluje Ministerstvo práce a sociálních věcí toto stanovisko:

Za vykonanou práci, kterou zaměstnanec vykonal pro zaměstnavatele, přísluší zaměstnanci od tohoto zaměstnavatele mzda. Podmínky pro její poskytování mohou být sjednány mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem (zaměstnanci) nebo mohou být zaměstnanci zaměstnavatelem jednostranně stanoveny. Jedná se tedy o vztah

výhradně mezi těmito osobami, kdy je zaměstnanec odpovědný za výkon práce podle podmínek, na kterých se se zaměstnavatelem dohodl a zaměstnavatel je odpovědný za poskytnutí odměny (mzdy) za tuto práci. Žádnou další osobu, na kterou by se mohly některé věci v procesu poskytování mzdy delegovat, mzdové předpisy nepředpokládají a nelze ani počítat s tím, že by mohla tato jiná třetí osoba převzít odpovědnost zaměstnavatele za tento proces. Jestliže by tato třetí osoba neposkytla mzdu podle podmínek sjednaných mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, nesl by v konečném důsledku odpovědnost jedině zaměstnavatel. Zaměstnanec se ani nemůže svých nároků na mzdu zříci ve prospěch třetí osoby před jejím vyplacením; toto může učinit po vyplacení mzdy mimo rámec pracovně právních vztahů. Jediné, co si lze představit v rámci racionalizace některých administrativních prací zaměstnavatele, že si dodavatelsky zajistí provádění některých prací, například výpočet mezd, zpracování mzdového předpisu apod. Ani v těchto případech však nemůže na tyto další firmy převést svoji odpovědnost za poskytování mzdy.

2. Odměňování zaměstnanců prostřednictvím opcí na nákup cenných papírů či poskytování cenných papírů za cenu nižší než obvyklou v roce 2000 a 2001 a ošetření opcí získaných před 1.1.2001 a realizovaných po tomto datu

Předkládá: Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 7
Jan Horešovský, daňový poradce, č. osvědčení 2787
Magdalena Vyškovská, daňový poradce, č. osvědčení 2371

V minulosti byla problematika daňového ošetření odměňování zaměstnanců prostřednictvím opcí na nákup cenných papírů (zejména šlo o opce nikoli dle § 14 ZCP) či poskytování cenných papírů za cenu nižší než obvyklou řešena v rámci individuálních dotazů plátců, poplatníků či jejich poradců a v rámci Koordinačních výborů KDP ČR a MF (např. v tomto roce KV 1/00 a KV 4/00 příspěvek Jana Horešovského: Odměňování pracovníků prostřednictvím opcí).

V přiloženém materiálu si dovoluji shrnout řešení tohoto specifického způsobu odměňování tak jak bylo v minulosti po výše uvedených odborných diskusích v praxi používáno. Novela zákona o daních z příjmů platná od ledna 2001 však přináší velmi podstatnou změnu v daňovém ošetření tohoto způsobu odměňování spolu s dalšími nejasnostmi zejména ve způsobu ocenění zdanitelného příjmu. Novela zákona o daních z příjmů pak již vůbec neřeší přechod od daňového ošetření odměňování platného před 1.1.2001 a po tomto datu. Z tohoto důvodu si dovoluji požádat o přijetí stanoviska na Koordinačním výboru v této záležitosti.

Návrh řešení:

1. Daňové ošetření odměňování zaměstnanců prostřednictvím opcí na nákup cenných papírů či poskytování cenných papírů za cenu nižší než obvyklou v letech před 1. 1. 2001

Daňové ošetření odměňování zaměstnanců prostřednictvím opcí na nákup cenných papírů či poskytování cenných papírů za cenu nižší než obvyklou v letech před 1. 1. 2001 lze shrnout následovně:

Poskytnutí opčního práva

Zaměstnavatel, popř. mateřská společnost zaměstnavatele (česká či zahraniční), poskytne zaměstnanci opční právo na nákup cenného papíru (obvykle veřejně obchodovatelných akcií zaměstnavatele či jeho mateřské společnosti) za garantovanou cenu (exercise price) po uplynutí určité stanovené doby. Smyslem je poskytnout zaměstnanci finanční výhodu plynoucí z očekávaného nárůstu ceny akcií na trhu za dobu trvání opce. Kritériem či podmínkou pro nabytí opčního práva může být délka pracovního poměru k zaměstnavateli, konkrétní pracovní zařazení apod. To znamená, že poskytnutá výhoda může mít charakter stabilizační výhody či odměny za výkon atd.

Dle všeobecně přijímaného názoru a stanoviska Ministerstva financí, které bylo v minulosti poskytnuto, nevzniká v okamžiku bezplatného získání tohoto práva opce daní z příjmů podléhající příjem, neboť se jedná o právo, které není obvykle samostatně obchodovatelné a je obtížně ocenitelné. Navíc převážně jde o situace, kdy zaměstnanec má možnost podle podmínek přistoupit k určitému programu, aniž by jakkoli projevil svoji vůli a nejedná se až do okamžiku uplatnění práva o žádný dvoustranný akt. Není rovněž jisté, že opce bude vykonána v budoucnu a že zaměstnanec získá v budoucnu nějaký příjem (např. že k datu realizace call opce bude realizační cena nižší než cena tržní). Pokud by toto právo bylo převoditelné, ani v tomto případě nepodléhá jeho poskytnutí daní z příjmů, především vzhledem ke skutečnosti, že k jeho zdanění dojde v okamžiku jeho prodeje či vykonání. Dalším prvkem, který znesnadňuje zdanění v okamžiku udělení práva opce, je možnost stanovení jeho přesné hodnoty. Pokud jde o opci podle § 14 ZCP, kde cenové ujednání má pouze dispozitivní charakter, cena nemusí být vůbec sjednána. Nedochozí-li v těchto případech ke zvýšení majetku (např. je-li právo opce sjednáno jako nepřevoditelné a nedá se ocenit), nezdaňuje se toto bezplatné nabytí práva opce daní z příjmů. Nejde ani o dar, neboť od zaměstnance je vždy očekáváno určité protiplnění. V případě jeho prodeje opčního práva by byl tento příjem hodnocen jako příjem z prodeje předkupního práva na akcie dle ustanovení § 8 odst. 3 písm. b) ZDP (dle písemného stanoviska Ministerstva), ačkoliv opce není předkupní právo na akcie. Základem daně z tohoto prodeje práva opce bude přitom celý příjem z uskutečněného prodeje neboť cena pořízení práva opce je obvykle nulová.

Z pohledu daně z příjmů právnických osob nevzniká zaměstnavateli účtujícímu podle účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele stanovené opatřením FMF č.j. V/20 100/1992 ve znění pozdějších změn a doplnění žádný důsledek v oblasti daně z příjmů právnických osob v okamžiku poskytnutí opčního práva, jelikož poskytnutím opčního práva nedochází k zaúčtování přímého nákladu zaměstnavatele. Zaměstnavatel maximálně zaúčtuje rezervu na náklady vyplývající z poskytnutého opčního práva. Tato rezerva bude daňově neuznatelným nákladem zaměstnavatele ve smyslu § 25 ZDP.

Uplatnění opčního práva / prodej či poskytnutí cenných papírů zaměstnanci za cenu nižší než tržní

V případě uplatnění opčního práva a nabytí akcií za nižší než tržní hodnotu v okamžiku uplatnění opce či v případě přímého prodeje cenných papírů za cenu nižší než obvyklou je vzniklý rozdíl mezi realizační cenou, za kterou jsou cenné papíry v rámci opce nakoupeny a tržní cenou nutno klasifikovat jako příjem vzniklý v souvislosti s výkonem závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a), pokud je poplatník povinen dbát příkazů plátce, nebo § 6 odst. 1 písm. d). Toto daňové ošetření se opírá

o úvahu, že kdyby uplatnitel opce/kupující nebyl zaměstnancem (současným či minulým), neobdržel by výhodu poskytnutí opčního práva a jeho následnou realizací možnost nákupu cenných papírů za cenu nižší než cenu tržní v okamžiku výkonu opce.

V případě, že v účetnictví zaměstnavatele bude zaúčtována nákladová položka související s prodejem akcií za cenu nižší (vyplývající ze sjednané opce) než cenu tržní, Ministerstvo financí vyjádřilo v minulosti názor, že tato nákladová položka není obecně daňově uznatelným nákladem a to i v případě, že prodej akcií či jejich poskytnutí zaměstnanci má charakter odměny za vykonanou práci (viz závěry z Koordinačního výboru ze dne 8.10.1997). Nicméně, nákladovou položkou zaúčtovanou u zaměstnavatele může být v této souvislosti (kromě např. účetní hodnoty bezúplatně poskytnutých akcií zaměstnanci, částky rozdílu mezi cenou tržní a nákupní přefakturované mateřskou společností zaměstnavateli v případě poskytnutí/prodeje akcií mateřskou společností apod.) také ztráta z prodeje cenných papírů, která je u poplatníka započitatelná proti ziskům z prodeje jiných cenných papírů a za splnění podmínek § 24 odstavec 2 písmeno r) ZDP v platném znění je daňově uznatelným nákladem poplatníka.

Způsob výběru daně z příjmů fyzických osob ze zdanitelného příjmu plynoucího z realizace výše zmíněné výhody bude záviset na tom, jestli přímý český zaměstnavatel bude mít ve svém účetnictví zaúčtovanou nákladovou položku související s poskytnutou výhodou. Jestliže tedy zaměstnavatel zaúčtuje nákladovou položku do svého účetnictví, lze se domnívat, že se jedná o zdanitelný příjem zaměstnance zaúčtovaný zaměstnanci, který je třeba zdanit prostřednictvím mzdové evidence vedené zaměstnavatelem, tzn. zaměstnavatel by měl v rámci mzdové evidence zdanit příjem ze závislé činnosti zaměstnanci a sraženou daň odvést příslušnému finančnímu úřadu. Jestliže výhodu poskytuje zaměstnanci přímo zaměstnavatel, je tento přístup proveditelný. Problém však nastává, jestliže výhodu poskytla např. zahraniční mateřská společnost zaměstnavatele a náklady spojené s poskytnutím výhody přefakturovala českému zaměstnavateli. Nákladová položka je plně zaúčtovaná u českého zaměstnavatele, např. na účtu 528 - Ostatní sociální náklady, ale český zaměstnavatel nic zaměstnanci nevyplácí (kromě pravidelné výplaty, která může být výrazně nižší než daň, kterou by měl zaměstnavatel srazit) a nemá z čeho srazit daň. Zajímavá situace nastává v případě, že se jedná o příjem podléhající sociálnímu a zdravotnímu pojištění, z kterého je nutné odvést pojistné za zaměstnavatele i zaměstnance. Jelikož v mnohých případech se jedná o zdanitelný příjem vysoce převyšující zdanitelnou mzdu či o příjem bývalého zaměstnance, není z čeho daň, resp. sociální a zdravotní pojištění, srazit a odvést, přestože je k tomu zaměstnavatel, jako plátce daně a pojistného na veřejnoprávní pojištění, povinen. V tomto případě zaměstnavatel splní své povinnosti v daňové oblasti zasláním dokladů o výši nedoplatku k dalšímu řízení příslušnému správci daně poplatníka a to do 30 dnů ode dne, kdy zjistí, že nedoplatek nelze poplatníkovi srazit (dle § 38i ZDP). Výběr daně pak provede správce daně poplatníka.

V případě, že přímý zaměstnavatel neúčtuje o nákladové položce související s výhodou poskytnutou zaměstnanci, např. v případě, že akcie za cenu nižší než tržní byly prodány zahraniční mateřskou společností zaměstnavatele přímo zaměstnanci a tato zahraniční společnost nepřeučtovala náklad s poskytnutím této zaměstnanecké výhody českému zaměstnavateli, je zaměstnanec povinen zdanit poskytnutou výhodu sám ve smyslu § 38g ZDP a to v rámci přiznání k dani z příjmů podaného za příslušné zdaňovací období.

Příjmy z držby a převodu nabytých cenných papírů

Příjmy plynoucí fyzické osobě/zaměstnanci z držby akcií, např. dividendy, příjmy z převodu akcií (v časovém testu 6 měsíců i mimo něj) nelze považovat za příjmy ze závislé činnosti, nýbrž podle povahy se jedná o příjmy zdanitelné především dle § 8 nebo § 10 ZDP.

Pokud budou nabyté akcie za cenu nižší než tržní zaměstnancem prodány do 6 měsíců od jejich nabytí, je tento příjem z prodeje akcií klasifikován jako příjem dle § 10 ZDP. Při prodeji akcií je výdajem cena akcií, za kterou je poplatník prokazatelně nabyt, viz § 10 odst. 5 ZDP. V dalším textu zákon používá pojem „nabývací cena“. Tento pojem je obsahově rovněž vymezen v § 24 odst. 7 zákona, kde je možné dovodit, že nabývací cenou je cena pořízení podle zákona o účetnictví. Cena pořízení je cena, za kterou byl majetek pořízen bez nákladů s jeho pořízením souvisejících. Tato definice doplňuje vymezení hodnoty cenného papíru pro potřeby § 24 odst. 2 písm. r) zákona a uvádí vedle § 10 odst. 5 zákona další způsob stanovení daňově uznatelného výdaje. V zásadě si tyto definice neodporují, pro potřeby zdanění ostatních příjmů fyzických osob je však rozhodující definice uvedená v § 10.

Zaměstnanec akcie nabyt za cenu, která se skládá ze dvou částí - z realizační ceny opce a z hodnoty nepeněžního příjmu, který podléhá dani z příjmů ze závislé činnosti. Při následném prodeji těchto akcií se majetek zaměstnance zvýší pouze o rozdíl mezi prodejní cenou akcie a cenou za kterou akcie nabyt, viz předcházející věta.

V případě, že by nabývací cena byla chápána pouze jako cena opční, docházelo by podle našeho názoru k nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Tuto nesrovnalost spatřujeme zejména v tom, že pokud by poplatník nepeněžní příjem nabyt formou daru (bez souvislosti se zaměstnáním), za výdaj by byla považována cena zjištěná pro účely daně darovací. Zaměstnanec by byl při zdanění svých příjmů znerovnoprávněn vůči jiným daňovým poplatníkům, kteří nemají příjmy ze závislé činnosti.

Obdobný princip je již v zákoně o daních z příjmů zakotven, kdy nepeněžním příjmem vlastníka jsou při splnění určitých podmínek výdaje vynaložené nájemcem na najatém majetku. Takový nepeněžní příjem vstupuje do základu daně u pronajímatele a zdaní jej. V souladu se zákonem pronajímatel o nepeněžní příjem navýší zůstatkovou cenu majetku a zahrne jej tak do nákladů, při prodeji nebo odpisování.

Skutečnost, že součástí ceny může být i nepeněžní plnění není v rozporu s ustanovením § 2 zákona č. 526/1990 o cenách (kde je stanoveno, že cena je peněžní částka sjednaná při nákupu a prodeji zboží nebo zjištěná podle zvláštního předpisu k jiným účelům než k prodeji), neboť je zřejmé, že pojem „peněžní částka“ zde neimplikuje pouze „peníze“, ale peněžní vyjádření určitým způsobem stanovené hodnoty.

Názor, že za nabývací cenu je třeba považovat cenu, kterou byla akcie oceněna pro účely dodanění daní z příjmů ze závislé činnosti, potvrzuje i stanovisko MFČR č.j. 153/62700/1995.

Nezdaňovat tytéž částky u jednoho poplatníka dvakrát je jedním ze základních principů zákona o daních z příjmů. Ke shodnému efektu tak lze dojít též uplatněním jiného ustanovení zákona, a to § 23 odst. 4 písm. d), kdy do základu daně podle

§ 23 odst 1 se nezahrnují částky, které již byly u téhož poplatníka podle tohoto zákona zdaněny.

Základ daně podle § 23 odst 1 je složen vždy z jedné nebo více částek (příjmů či rozdílů mezi příjmem a výdajem, popř. dalších součástí vyjmenovaných příkladmo v zákoně). Tyto součásti, složky základu daně dle § 23 odst. 1 lze nazvat částkami, jak se stalo i v případě písm d). V případě nabytí akcií dle § 6 a jejich následného prodeje ve lhůtě kratší než 6 měsíců od jejich nabytí je součástí základu daně i částka odpovídající nepeněžitému příjmu, který byl do něho dle § 6 zahrnut a dále částka odpovídající kladnému rozdílu mezi nabývací cenou akcie a cenou při jejím prodeji. V případě, kdy by tedy nabývací cena akcie, která je ze zákona uznatelným výdajem nezahrnovala vzniklý nepeněžitý příjem dle § 6, pak by se jednalo o částku, která by se v základu daně podle § 23 odst 1 ocitla dvakrát a měla by být dle § 23 odst. 4 písm d) vyloučena.

V případě, kdy zaměstnanec prodává akcie zpět subjektu, od kterého je při uplatnění opčního práva nakoupil (přímý zaměstnavatel nebo zahraniční matka), a to za situace poklesu jejich aktuální tržní ceny pod úroveň nabývací ceny, a prodává je v úrovni vyšší např. původní nabývací ceny, nevzniká příjem podle § 6 ale jde vždy o příjem podle § 10 ZDP.

Obdobně nevzniká příjem podle § 6, pokud zaměstnanec uplatnil opční právo poskytnuté přímým zaměstnavatelem nebo zahraniční matkou, akcie nakoupil, a kdykoli (ve lhůtě pro osvobození nebo i po ní) je zpět za vyšší tržní cenu přímému zaměstnavateli či zahraniční matce prodal.

2. Daňové důsledky odměňování zaměstnanců prostřednictvím opcí na nákup cenných papírů či poskytování cenných papírů za cenu nižší než obvyklou v letech po 1. 1. 2001

Daňové ošetření odměňování zaměstnanců prostřednictvím opčních práv na nákup cenných papírů či poskytování cenných papírů za cenu nižší než obvyklou v letech po 1.1.2001 lze navrhnout následovně:

Poskytnutí opčního práva

Přímý český zaměstnavatel, popř. mateřská společnost tohoto zaměstnavatele (česká či zahraniční), poskytne zaměstnanci opční právo na nákup cenného papíru (obvykle veřejně obchodovatelných akcií zaměstnavatele či jeho mateřské společnosti) za garantovanou cenu po uplynutí určité stanovené doby. Toto právo bývá poskytováno nejčastěji ve formě evropské call opce. Opět je smyslem poskytnout zaměstnanci finanční výhodu plynoucí z očekávaného nárůstu ceny akcií na trhu za dobu trvání opce. Kritériem či podmínkou pro nabytí opčního práva může být délka pracovního poměru k zaměstnavateli, konkrétní pracovní zařazení apod. To znamená, že poskytnutá výhoda může mít charakter stabilizační výhody či odměny za výkon atd.

Pokud zaměstnanec nabude právo od přímého zaměstnavatele a za to uhradí jakoukoliv částku, podléhá toto nabytí zdanění podle § 6 odst 3, a to ve výši rozdílu mezi úhradou a cenou podle § 3 odst. 3, naopak neuhradí-li žádnou částku, nelze toto ustanovení použít a poskytnutí opce se pak daní z příjmů nezdaňuje.

Pokud je opce prodána zaměstnanci za nižší hodnotu než je obvyklá hodnota opční prémie dané opce, vzniká zaměstnanci nepeněžní příjem a to ve výši, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté právo nižší než je cena

zjištěná podle zvláštního předpisu nebo cena, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám.

Problém nastává v otázce ocenění práva opce, které není obvykle samostatně obchodovatelné a je obtížně ocenitelné. Problematické nebude ocenění opce v okamžiku, kdy se jedná o opce obchodované na veřejných trzích. V tomto okamžiku bude existovat tržní cena opce. Ovšem veřejně obchodované opce jsou standardizované a většina plánů pro odměňování zaměstnanců prostřednictvím opcí pracuje s OTC opcemi (nestandardními, veřejně neobchodovanými).

Standardním modelem, který se používá pro ocenění opcí je Black-Scholesův model, případně jeho určité modifikace. Tento model, ačkoliv je používán finančními institucemi k běžnému oceňování při obchodování, není vhodný pro běžné použití daňovou správou.

Země, které zdaňují právo opce v okamžiku jeho udělení, proto používají v rámci daňové správy určité zjednodušené procedury pro ocenění opcí v okamžiku jejich udělení. Například v Belgii je právo opce udělené po 1. lednu 1999 oceněno jako součet vnitřní hodnoty opce (tj. rozdíl mezi současnou tržní cenou a realizační cenou) a 20 % tržní ceny akcie, resp. 10% za splnění určitých podmínek. V Nizozemí je příjem z udělení opce, pokud jsou opce zdaňovány v okamžiku udělení, oceněn pro daňové účely jako 7,5% z aktuální hodnoty tržní ceny akcie k datu udělení opce. Švýcarsko zdaňuje opce při udělení (pokud byly uděleny po 30. dubnu 1997) a příjem takto získaný je oceněn pomocí komplexního matematického modelu, založeného na modelu Black-Scholesově. Ocenění neprovádí daňový poradce nebo daňová správa, ale používá se služeb specializovaných znalců.

V případě udělení práva opce zaměstnavatel zaměstnanci nevyplácí žádný konkrétní příjem a zaměstnavatel nemá jako plátce daně z příjmů ze závislé činnosti zaměstnance z čeho srazit daň. Jelikož v mnohých případech se může jednat o zdanitelný příjem vysoce převyšující běžně vyplácenou zdanitelnou mzdu není z čeho daň srazit a odvést, přestože je k tomu zaměstnavatel, jako plátce daně a pojistného na veřejno-právní pojištění, povinen. V tomto případě zaměstnavatel splní své povinnosti v této oblasti zasláním dokladů o výši nedoplatku k dalšímu řízení příslušnému správci daně poplatníka a to do 30 dnů ode dne, kdy zjistí, že nedoplatek nelze poplatníkovi srazit (dle § 38i ZDP). Výběr daně pak provede správce daně poplatníka.

V případě, že opční právo nebylo poskytnuto přímým zaměstnavatelem, ale např. jeho zahraniční mateřskou společností, je zaměstnanec povinen zdanit poskytnutou výhodu dle § 6 odst. 3 ZDP sám ve smyslu § 38g ZDP a to v rámci přiznání k dani z příjmů podaného za příslušné zdaňovací období.

Pokud by právo opce bylo převoditelné, příjem z prodeje opčního práva by bylo možné posoudit jako příjem podle § 10 ZDP. Základem daně z prodeje práva opce bude přitom příjem z uskutečněného prodeje snížený o cenu, která byla použita ke stanovení zdanitelného příjmu ze závislé činnosti v okamžiku udělení opce.

Z pohledu daně z příjmů právnických osob nevzniká zaměstnavateli žádný důsledek v oblasti daně z příjmů právnických osob, jelikož poskytnutím opčního práva nedochází k realizaci nákladu zaměstnavatele (pokud zaměstnavatel účtuje podle účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele stanovené opatřením FMF č.j. V/20 100/1992 ve znění pozdějších změn a doplnění). Rovněž nevzniká zaměstnavateli povinnost zvýšit svůj základ daně z příjmů právnických osob, pokud

poskytl opci zaměstnanci za cenu nižší než obvyklou. Na vztah zaměstnance a zaměstnavatele nelze použít § 23 odstavec 7 ZDP, neboť se nejedná o ekonomicky nebo personálně spřízněné osoby. Toto bylo potvrzeno i stanoviskem Ministerstva financí ČR (č.j. 152/59 806/2000).

Uplatnění opčního práva / prodej či poskytnutí cenných papírů zaměstnanci za cenu nižší než tržní

Zaměstnanec nabyté právo podle podmínek buď prodá nebo uplatní (popř. neuplatní nikdy). V případech, kdy zaměstnanec uzavře smluvní vztah s přímým zaměstnavatelem, je relevantní pro posuzování při uplatnění práva ustanovení § 6 odst 1 písm a). V případě smluvního vztahu se zahraniční matkou ustanovení § 6 odst. 1 písm d).

V případě uplatnění opčního práva se pak případný kladný rozdíl mezi tržní cenou akcie hodnotou opce, která byla zdaněna daní ze závislé činnosti po jejím udělení zaměstnanci s ohledem na § 23 odst 4 písm d) (v těch případech, kdy vznikl nepeněžní příjem zaměstnance při udělení opce) již nezdaňuje.

V případě, kdy nebude opce realizována a příjem při jejím udělení byl zdaněn, nelze již zaplacenou daň poplatníkovi vrátit, ačkoliv žádný příjem nebyl realizován (např. došlo k poklesu tržní ceny akcií pod hodnotu realizační ceny call opce). Poplatník podle mého názoru ve výše uvedeném případě rovněž nebude moci podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost za zdaňovací období, kdy mu byla opce udělena a kdy ji zdanil.

V případě přímého prodeje cenných papírů za cenu nižší než obvyklou bez předchozího udělení opčního práva k nákupu těchto cenných papírů je vzniklý rozdíl mezi nákupní cenou a tržní cenou nutno klasifikovat jako příjem vzniklý v souvislosti s výkonem závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a), pokud je poplatník povinen dbát příkazů plátce, nebo § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Toto daňové ošetření se opírá o úvahu, že kdyby kupující nebyl zaměstnancem (současným či minulým), neobdržel by výhodu možnosti nákupu cenných papírů, kterou je pořízení cenných papírů za cenu nižší než cenu tržní.

Způsob výběru daně z příjmů fyzických osob ze zdanitelného příjmu plynoucího z přímého prodeje cenných papírů zaměstnanci bez předchozího udělení opčního práva bude záviset na tom, jestli přímý český zaměstnavatel, bude mít ve svém účetnictví zaúčtován náklad související s poskytnutou výhodou. Jestliže tedy zaměstnavatel zaúčtuje náklad do svého účetnictví, domníváme se, že se jedná o zdanitelný příjem zaměstnance zúčtovaný zaměstnanci, který je třeba zdanit prostřednictvím mzdové evidence vedené zaměstnavatelem, tzn. zaměstnavatel by měl v rámci mzdové evidence zdanit příjem ze závislé činnosti zaměstnanci a sraženou daň odvést příslušnému finančnímu úřadu. Jestliže výhodu poskytuje zaměstnanci přímo zaměstnavatel, je tento přístup proveditelný.

Problém však nastává, jestliže cenné papíry byly poskytnuty přímo, např. zahraniční mateřskou společností zaměstnavatele, která náklady spojené s poskytnutím výhody přefakturovala českému zaměstnavateli. Nákladová položka je zaúčtovaná v plné výši u českého zaměstnavatele, např. na účtu 528 - Ostatní sociální náklady, ale český zaměstnavatel nic zaměstnanci nevyplácí a nemá z čeho srazit daň. Jelikož v mnohých případech se jedná o zdanitelný příjem vysoce převyšující běžnou zdanitelnou mzdu či o příjem bývalého zaměstnance, není z čeho daň, resp. sociální a zdravotní pojištění, srazit a odvést, přestože je k tomu

zaměstnavatel, jako plátce daně a pojistného na veřejnoprávní pojištění, povinen. V tomto případě zaměstnavatel splní své povinnosti v této oblasti zasláním dokladů o výši nedoplatku k dalšímu řízení příslušnému správci daně poplatníka a to do 30 dnů ode dne, kdy zjistí, že nedoplatek nelze poplatníkovi srazit (dle § 38i ZDP). Výběr daně pak provede správce daně poplatníka.

Jestliže však přímý zaměstnavatel neúčtuje o nákladové položce související s výhodou poskytnutou zaměstnanci, např. v případě, že akcie za cenu nižší než tržní byly prodány zahraniční mateřskou společností zaměstnavatele přímo zaměstnanci a tato zahraniční společnost nepřeučtovala náklad s poskytnutím této výhody českému zaměstnavateli, je zaměstnanec povinen zdanit poskytnutou výhodou sám ve smyslu § 38g ZDP a to v rámci přiznání k dani z příjmů podaného za příslušné zdaňovací období.

V případě, že v účetnictví zaměstnavatele je zaúčtována nákladová položka související s prodejem akcií za cenu nižší než cenu tržní, Ministerstvo financí vyjádřilo v minulosti názor, že tato nákladová položka není obecně daňově uznatelným nákladem a to i v případě, že prodej akcií či jejich poskytnutí zaměstnanci má charakter odměny za vykonanou práci (viz závěry z Koordinačního výboru ze dne 8.10.1997). Nicméně, nákladovou položkou zaúčtovanou u zaměstnavatele může být v této souvislosti (kromě např. účetní hodnoty bezúplatně poskytnutých akcií zaměstnanci, částky rozdílu mezi cenou tržní a nákupní přefakturované mateřskou společností zaměstnavateli v případě poskytnutí/prodeje akcií mateřskou společností apod.) také ztráta z prodeje cenných papírů, kterážto je u poplatníka započitatelná proti ziskům z prodeje jiných cenných papírů a bude za splnění podmínek § 24 odstavec 2 písmeno r) ZDP ve znění platném k 1. lednu 2001 představovat daňově uznatelný náklad poplatníka.

Příjmy z držby a převodu nabytých cenných papírů

Příjmy plynoucí fyzické osobě/zaměstnanci z držby akcií, např. dividendy, příjmy z převodu cenných papírů (v časovém testu 6 měsíců i mimo něj) nelze považovat za příjmy ze závislé činnosti, nýbrž podle povahy se jedná o příjmy zdanitelné především dle § 8 nebo § 10 ZDP.

V případě prodeje cenných papírů nabytých realizací opčního práva, při kterém bylo poskytnuté opční právo zdaněno jako příjem ze závislé činnosti, je tento příjem nutné považovat za příjem dle § 10 ZDP. Pokud nebude tento příjem z prodeje cenných papírů osvobozen od daně z příjmů vzhledem k nesplnění 6 měsíčního časového testu, dojde v rámci § 10 ke zdanění částky, stanovené jako kladný rozdíl mezi prodejní cenou akcie a součtem částek ceny pořízení akcie (ta odpovídá realizační ceně opce) a částky příjmu, která byla již u poplatníka jednou zdaněna (t.j. hodnota práva opce). Tyto daňové důsledky vyplývají ze stejné úvahy jako v případě zdaňování těchto příjmů v roce 2000.

Pokud cenné papíry nabyté přímým prodejem zaměstnanci bez předchozího poskytnutí opčního práva za cenu nižší než tržní zaměstnancem prodány do 6 měsíců od jejich nabytí, je příjem z prodeje cenných papírů tedy klasifikován jako příjem dle § 10 ZDP a základem daně bude rozdíl mezi cenou prodejní a ceny pořízení. Od této částky bude dále odečten příjem, který byl již jednou u tohoto poplatníka zdaněn dle § 6. Tyto daňové důsledky vyplývají ze stejné úvahy jako v případě zdaňování těchto příjmů v roce 2000. Tyto daňové důsledky vyplývají ze stejné úvahy jako v případě zdaňování těchto příjmů v roce 2000.

3. Přejchod mezi daňovým ošetřením odměňování zaměstnanců prostřednictvím opcí na nákup cenných papírů platným před a po 1.1.2001

Při absenci přechodných ustanovení k problematice daňového ošetření odměňování zaměstnanců prostřednictvím opcí na nákup cenných papírů je možné dovodit následující řešení pro tyto případy. Pro opce udělené zaměstnanci před 1.1.2001 bude použito znění předpisů platných v roce 2000, kdy realizace opce nebude pokládána za zdanitelný příjem a za zdanitelný příjem bude pokládáno udělení opce zaměstnanci.

Jestliže tato opce bude realizována po 1.1.2001 bude v těchto případech aplikováno daňové ošetření platné pro rok 2001 a následující období, které je možné vykládat tak, že nákup cenných papírů realizovaných na základě uděleného práva opce za realizační cenu, která bude nižší než tržní cena cenného papíru v okamžiku realizace opce, se nepovažuje za zdanitelný příjem zaměstnance.

Stanovisko MF:

Ad 1) Není vhodné měnit již vydaná stanoviska ke konkrétním dotazům, ani rozšiřovat či zobecňovat jejich platnost i na další případy. Podle stanoviska věcně příslušného Ministerstva práce a sociálních věcí je popsán stav porušením mezinárodní úmluvy z roku 1959, o zákazu odměňování prostřednictvím cenných papírů, vč. opcí.

Ad 2) Pro rok 2001 bude problém řešen v návaznosti na novelu ZDP provedenou zákonem č. 492/2000 Sb.

3. Podmínky zahájení daňového odpisování u nové stavby

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757

I. Popis problematiky

V tomto příspěvku se chceme zabývat problematikou stanovení podmínek, za nichž je možné u nově pořizované stavby zahájit daňové odpisování. Výklady k této otázce se různí a cílem tohoto příspěvku je sjednocení těchto výkladů a odstranění právní nejistoty jak na straně správců daně, tak na straně daňových subjektů.

A) Podmínka kolaudace stavby (§ 82 stavebního zákona) z hlediska možnosti zahájit daňové odpisování

Termín kolaudace stavby, jakožto skutečnost rozhodná pro posouzení splnění podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů), resp. daňových odpisů není v ZDP nikde stanovena. Pokud je z pokynu MF ČR D-190 dovozováno, že rozhodnutí státního orgánu je právě rozhodnutí o kolaudaci, pak lze za takové rozhodnutí považovat i zápis stavby v katastru nemovitostí, který bezesporu osvědčuje vlastnictví ke stavbě. Jak bude dále uvedeno, je právě vlastnictví ke stavbě jedinou jednoznačně upravenou daňovou podmínkou rozhodnou pro zařazení do majetku a současně tak i zahájení daňového odepisování stavby.

***Ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „ZDP“)
jednoznačně stanoví, co je výdajem.***

Odstavec 1 tohoto ustanovení předpokládá, že se jedná o výdaj:

- a) poplatníkem prokázaný,***
- b) vynaložený na zajištění, dosažení a udržení příjmů,***
- c) ve stanovené výši.***

Jiná podmínka pro uznání výdajů pro daňové účely stanovena není.

***Odstavec 2 písm. a) § 24 ZDP obsahuje v demonstrativním výčtu dalších
možných výdajů i odpisy hmotného a nehmotného majetku s odkazem na § 26
až 33 ZDP.***

***Vycházíme-li z podstaty ustanovení § 24 ZDP, je výdajem každý výdaj, který
poplatník prokáže (tzn. doloží doklady, resp. prokáže jeho uskutečnění
ve smyslu ust. § 31 ZSDP), který má souvislost s předmětem podnikání, resp.
souvisí s dosažením, udržením a zajištěním příjmů. K tomuto závěru svědčí
i ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.***

***Ustanovení § 25 ZDP potom stanoví, co výdajem není, přičemž daný výčet,
i když demonstrativní, nestanoví, že jako výdaj nelze uznat např. odpisy
nezkolaudovaných staveb nebo výdaje vynaložené v souvislosti s nepovoleným
užíváním stavby, apod.***

**Na tomto místě považujeme za vhodné poukázat na fenomén uplatňovaný
běžně v daňovém řízení, a to, že v daňovém řízení jsou postihovány
nedostatky, které nepřísluší řešit správci daně. Zjednodušeně, pokud je
užívána stavba bez povolení, je oprávněn stavební úřad v souladu s právními
předpisy uložit i statisčové pokuty, nepřísluší však z žádného předpisu správci
daně posoudit prokazatelně uskutečněný výdaj na takové stavbě jako daňově
neuznatelný.**

**Stejná filozofie je uplatněna i v případě příjmů dosahovaných z nepovolených
činností. Pokud bude mít poplatník povolenu např. taxislužbu, zdaní se příjmy
dle § 7 ZDP, přičemž lze využít paušálních výdajů i uplatnění ztráty jako
odčitatelné položky. Druhý poplatník dosáhne stejných příjmů, ale bez
platného povolení, ale jeho příjmy by se dle výkladu uvedeném v pokynu D-190
(viz pokyn D-190 K § 7 zákona) měly zdaňovat dle § 10 ZDP - bez možnosti
uplatnění výdajů paušální částkou a také bez možnosti uplatnění daňové
ztráty. I v daném případě by měla být řešena především otázka, k jejímuž řešení
je příslušný živnostenský úřad, popř. soud, nikoli však správce daně.**

**V uvedených případech dochází dle našeho názoru k daňovému
znevýhodnění jednotlivých subjektů - viz ust. § 2 odst. 1, 2, 7, 8, 9 zákona
č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“).**

**Obecně nelze tedy přijmout závěr, že porušení jakéhokoliv platného právního
předpisu má vždy automatický dopad do daňové oblasti. To znamená například
v případě, že je smlouva z právního hlediska neplatná (třeba proto, že bylo dodrženo
ustanovení § 196a ObchZ), znamená to automatické vyloučení nákladů na základě
této smlouvy vzniklých a podobně. Pokud bychom takový názor uplatňovali skutečně
důsledně, znamenalo by to například, že náklady na služební cestu, při níž byl řidič
pokutován policií, by byly daňově neuznatelné, protože při této služební cestě byl
porušen zákon. Na uvedeném příkladu je názorně vidět, že závěr „porušení**

jakéhokoliv právního předpisu = daňový dopad“ není v takové obecné rovině možné přijmout.

Obecně je tady možné shrnout, že případné porušení jiných než účetních a daňových platných právních předpisů nemůže mít přímý vliv na způsob zdanění. Jinak řečeno, pokud je porušen nějaký nedaňový platný právní předpis, rozhodně to nemůže mít automaticky za následek daňovou neuznatelnost nákladů (například z titulu daňových odpisů), jiné posuzování dosažených příjmů a podobně.

Předmětem dalšího popisu problematiky aplikace ust. § 24, resp. § 26 až 33 ZDP může být následující modelový příklad:

Poplatník postaví hotel. Kolaudační rozhodnutí není vydáno, neboť nebyla dosud zcela dostavěna zahradní terasa, která je součástí stavby. Stavební úřad vydal rozhodnutí dle § 83 stavebního zákona o povolení k předčasnému užívání stavby před odevzdáním a převzetím všech dodávek, přičemž konstatoval, že stavba je způsobilá provozu, neboť byly splněny veškeré podmínky z hlediska příslušných předpisů (technické, bezpečnostní, hygienické,...). Poplatník provozoval stravovací i ubytovací služby (terasa nebyla zpřístupněna). Dosažené příjmy řádně uvedl v daňovém přiznání, vykázal (i po uplatnění odpisů) základ daně, daň a tuto zaplatil.

V praxi se stává, že v podobných případech jsou správcem daně daňové odpisy vylučovány s odůvodněním, že nelze uplatnit odpisy nedokončené stavby, tuto nelze zařadit do majetku a tudíž ji odepisovat. Jednorázovému výdaji (nákladu) se správci daně také brání s odůvodněním, že to § 24 ZDP neumožňuje.

Daňové aspekty takového postupu:

- Vyloučením odpisů jako výdajů vznikne bezdůvodně poplatníkovi vyšší daňová povinnost (o jejíž úhradě lze již pochybovat - vznik nedoplatku).
- Lze předpokládat, že v dalších letech bude dosaženo nižších příjmů a uplatněním odpisů vznikne ztráta - nulový daňový výnos.
- Vykazováním ztráty v dalších letech nebude poplatník moci využít ustanovení § 34 ZDP a umořit ji.

Právní aspekty takového postupu:

- Porušení ust. § 1 odst. 2 ZSDP - za správné stanovení daně nelze považovat takové, které jednoznačně bezdůvodně znevýhodňuje daňový subjekt před jinými (stejně příjmy jsou při stejných uskutečněných výdajích zdaněny různě).
- Porušení ust. § 24 odst. 1 ZDP - jedná se prokazatelně o výdaje, které byly uskutečněny a souvisejí s dosaženými, přiznanými a zdaněnými příjmy (výnosy), resp. bez jejich uskutečnění by nemohlo být příjmů (výnosů) ani dosaženo.
- Porušení ust. § 26 odst. 2 ZDP - odpisy se stanoví z hmotného majetku, kterým jsou mimo jiné dle odst. 2 c) i stavby (s uvedením výjimek, které jsou v dané věci bezpředmětné). V uvedeném případě není pochyb o tom, že se jedná o stavbu, a to řádně povolenou, zaregistrovanou v katastru nemovitostí jako stavbu (nikoli pouze stavební pozemek - viz stanoviska soudu k vymezení stavby) - což osvědčuje i vlastnictví stavby a dále stavbu

způsobilou užívání v souladu s rozhodnutím stavebního úřadu dle § 83 stavebního zákona (splnění požadovaných bezpečnostních aj. parametrů). Na základě výše uvedeného lze tedy stavbu ztěží považovat za zásobu nebo jiný hmotný majetek, resp. nehmotný majetek.

- Porušení ust. § 26 odst. 5 ZDP - odpisy lze uplatnit z hmotného a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka. ZDP výslovně zcela jednoznačně nedefinuje, co se pro tyto účely rozumí evidováním hmotného a nehmotného majetku v majetku poplatníka. Domníváme se, že vyjít z definice uvedené v § 34 odst. 4 ZDP, která odkazuje na účetní předpisy, je přinejmenším sporné. Z výše uvedeného vyplývá, že provázat možnost provádět daňové odpisování na uvedení majetku do užívání podle předpisů o účetnictví (jak je tato problematika vyložena - např. v pokynu D-190 v části K § 26 zákona bodě 9) je zřejmě sporné. Se stanoviskem, že splnění podmínky účetního zaevidování majetku není z pohledu možnosti provádět daňové odpisování relevantní, se lze setkat i v některých daňových judikátech (viz např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č.j. 10 Ca 67/97 ze dne 30. 4. 1997, publikovaný v časopise Finance a úvěr 11/1997, str. 695). V této souvislosti nutno podotknout, že ZDP neobsahuje nikde definici majetku poplatníka (a to ani použitím blanketového odkazu na zákon o účetnictví u tohoto výrazu). Pouze u DPFO je definován v § 4 odst. 3 obchodní majetek (i jeho definice je v uváděném případě naplněna, neboť stavba je ve vlastnictví poplatníka, poplatník rovněž je povinen účtovat v položce výdaje neovlivňující základ daně o výdajích uskutečněných v souvislosti se stavbou), přičemž obchodní majetek je nutno považovat ještě za užší vymezení majetku poplatníka.

Lze tedy shrnout, že jedinou, zcela jednoznačnou, podmínkou pro možnost provádět daňové odpisy je pouze podmínka vlastnictví k danému majetku - § 28 odst.1 ZDP.

Domníváme se, že i v případě, když přijmeme závěr, že pro možnost uplatňování daňových odpisů je relevantní splnění účetních předpisů (což z platného znění ZDP, jak již bylo výše uvedeno, zcela jednoznačně nevyplývá), nebude postup, kdy budou daňové odpisy uplatňovány v případě předčasného užívání stavby dle § 83 stavebního zákona v rozporu s tímto výkladem. Okamžik uvedení majetku do užívání je definován v účtové třídě 0 - Investiční majetek čl. II odst. 2 postupů účtování pro podnikatele (dále jen „ÚOÚP“). Uvedením do užívání se rozumí zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání majetku a splnění všech povinností stanovených právními předpisy (např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními, hygienickými, atd.). Je tedy možné říci, že ke dni uvedení do užívání musí být současně splněny dvě podmínky:

- a) Majetek musí být schopen fungovat pro účel, pro který byl pořízen (linka musí být provozuschopná, stavba dokončena tak, že je schopna užívání a podobně).
- b) Zároveň musí být splněny veškeré povinnosti stanovené pro činnost toho kterého majetku platnou legislativou.

Stavba, u které stavební úřad povolil předčasné užívání podle § 83 stavebního zákona, je zcela bezpochyby užívána v souladu s platnými právními předpisy a je provozuschopná a přináší zdanitelné příjmy (výnosy). Jsme přesvědčeni, že o tom, zda je či není stavba užívána v souladu s platnými právními předpisy, si správce daně nemůže učinit samostatně úsudek, protože se jedná o předběžnou otázku, ve které je kompetentní stavební úřad a správce

daně je v souladu s § 28 odst. 1 ZSDP takovým rozhodnutím stavebního úřadu vázán.

Z toho vyplývá, že i v případě, když použijeme účetní definici uvedení do užívání jako podmínky pro zahájení daňového odpisování, neznamená tato podmínka, že v případě předčasného užívání stavby (§ 83 stavebního zákona), jak je popsán výše, neumožňuje zahájit daňové odpisování.

Jako pomocný argument pro to, že kolaudace není jedinou obecnou podmínkou pro možnost zahájit daňové odpisování je možné použít jiná ustanovení ZDP, která se touto problematikou zabývají. S otázkou podmínky **kolaudace** se lze v ZDP totiž setkat nikoli pouze ve vztahu k uplatnění daňových výdajů (nákladů), ale i v jiných souvislostech. Protože se domníváme, že termín kolaudace stavby a jeho význam pro posouzení daňově rozhodných skutečností je třeba řešit komplexně, předkládám k posouzení i problematiku ve vztahu k **§ 4 ZDP**.

Problém nastává při prodeji stavby (rodinného domu, bytového domu...), a to ohledně splnění časového testu z hlediska § 4 odst. 1 písm. a) a b) ZDP.

Příklad:

Poplatník v roce 1994 dostaví domek do něhož se nastěhuje a trvale v něm bydlí. 10.5.1994 požádá o kolaudaci, stavební úřad dne 25.6.1994 vydá rozhodnutí o přerušení kolaudačního řízení, přičemž důvodem je nepředložení geometrického zaměření stavby. Současně je i v rozhodnutí uvedeno, stavba byla postavena v souladu s dokumentací a je schopna trvalého užívání pro účely bydlení. Uvedený nedostatek poplatník odstraní (požádá o zaměření a doplní zápis v katastru nemovitostí) až v roce 1999 a stavební úřad vydá kolaudační rozhodnutí 15.2.2000. V květnu 2000 poplatník stavbu prodává.

Poplatník tedy se souhlasem stavebního úřadu v domku bydlel a nebylo pochyb o jeho vlastnictví, jakož i o vlastnictví pozemku domkem zastavěným.

Názor, vycházející i z Pokynu D - 190 (viz pokyn D-190 K § 4 bod.2), že časový test je nutno počítat až ode dne vydání rozhodnutí orgánu státní správy - v daném případě rozhodnutí o kolaudaci, nemůže dle našeho názoru obstát. Na druhé straně takovým rozhodnutím by mohl být i zápis stavby do katastru nemovitostí (pokud je postaveno alespoň jedno nadzemní podlaží, resp. z dispozičního řešení stavby je zřejmé o jakou stavbu se jedná, zápis stavby lze provést).

Závěrem je třeba podotknout, že správce daně je povinen vycházet z ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (ZSDP) ve všech případech, tzn. je třeba brát v úvahu skutečný stav věci a a priori upřednostnit obsah před formou.

Uvedený případ lze uzavřít s tím, že časový test je nutno akceptovat jako splněný, neboť skutečnosti, s nimiž je třeba spojovat vznik podmínek daných zákonem pro daňové osvobození (tzn. vlastnictví a dobu bydlení) již nastaly v roce 1994 a trvaly v letech následujících, nikoli až vydáním kolaudačního rozhodnutí v roce 2000.

Je tedy možné uzavřít, že kolaudačního rozhodnutí není obecně podmínkou, bez které nelze zahájit daňové odpisování. Trvat na tom, že daňové odpisování je možné zahájit až v okamžiku kolaudačního rozhodnutí, by bylo v rozporu s platnými právními předpisy. Daňové odpisování je obecně možné zahájit také v případě povolení předčasného užívání stavby dle § 83 stavebního zákona.

B) Předčasné užívání stavby (§ 83 stavebního zákona) a prozatímní užívání stavby ke zkušebnímu provozu (§ 84 stavebního zákona) z hlediska možnosti zahájit daňové odpisování

V praxi se lze setkat se stanovisky (viz např. Ing. Milan Blatný, *Účtování nedokončených staveb, Účetnictví 5/2000, str. 33*), že jediným případem, kdy lze zahájit daňové odpisování u stavby před její kolaudací, je prozatímní užívání stavby ke zkušebnímu provozu (§ 84 stavebního zákona). Tato stanoviska jsou většinou odůvodňována následujícím způsobem (viz např. Ing. Milan Blatný, *Účtování nedokončených staveb, Účetnictví 5/2000, str. 33*):

- 1) V případě předčasného užívání (§ 83 stavebního zákona) nelze uvést stavbu do užívání, a to z těchto důvodů:
 - o předčasném užívání stavby rozhoduje stavební úřad bez dohody s dotčenými orgány státní správy,
 - předčasné užívání se provádí na nepředané a nepřevzaté stavbě.
- 2) V případě prozatímního užívání stavby ke zkušebnímu provozu (§ 84 stavebního zákona) je nutné uvést stavbu do užívání, protože:
 - o prozatímní užívání stavby ke zkušebnímu provozu rozhoduje stavební úřad jen v dohodě s dotčenými orgány státní správy
 - prozatímním užívání stavby ke zkušebnímu provozu se provádí na předané a převzaté stavbě.

S výše uvedeným stanoviskem nemůžeme v této obecné poloze souhlasit. Výše popsané stanovisko je zcela postaveno na formální stránce věci a vůbec nerespektuje skutečnou stránku věci. Platí totiž, že jak v případě předčasného užívání stavby dle § 83 stavebního zákona, tak v případě prozatímního užívání stavby ke zkušebnímu provozu dle § 84 stavebního zákona, může účetní jednotka stejně jako v případě kolaudace (§ 82 stavebního zákona) stavbu v souladu se stavebním zákonem užívat. To znamená, že ve všech třech těchto „režimech užívání stavby“ je splněna výše uvedená podmínka souladu s platnými právními předpisy. Rozhodnutí stavebního úřadu je nutno v daňovém řízení chápat jako „předběžnou otázku“ ve smyslu § 28 ZSDP a správce daně je takovým rozhodnutím vázán. Otázku případného uvedení stavby do užívání je tedy nutné posuzovat ve světle druhé podmínky pro možnost uvést stavbu do užívání, to je, zda je stavba provozuschopná. Obecně může dle našeho názoru platit, že ve všech třech výše uvedených „režimech užívání stavby“ (předčasného užívání stavby, prozatímního užívání stavby ke zkušebnímu provozu, užívání stavby na základě kolaudace) může, ale nemusí, být tato podmínka splněna. Dle našeho názoru budou pro posuzování této otázky relevantní především zdanitelné výnosy z dané stavby, respektive užívání stavby pro podnikání poplatníka.

Pokud stavba přináší zdanitelné výnosy, je možné ji považovat za uvedenou do užívání a začít uplatňovat daňové odpisy bez ohledu na to, zda je užívána na základě předčasného užívání stavby dle § 83 stavebního zákona, prozatímního užívání stavby ke zkušebnímu provozu dle § 84 stavebního zákona, případně na základě kolaudace dle § 82 stavebního zákona.

C. Otázka zkušebnímu provozu

Z pohledu výnosů ze stavby jako nosného kritéria pro možnost zahájit daňové odpisování je relevantní také otázka takzvaného zkušebnímu provozu. Domníváme se, že pro posouzení této otázky je rozhodující, k čemu tento zkušební provoz slouží,

respektive jaký je jeho charakter. Pokud je tento zkušební provoz součástí kolaudačního řízení (či jiného správního řízení, v rámci kterého dochází k povolení provozu toho kterého majetku), respektive slouží tento zkušební provoz k uvádění majetku do užívání (bez tohoto zkušební provozu by nebylo obecně možné majetek dokončit), není obecně možné považovat majetek v době zkušební provozu za "uvedený do užívání". Pokud má však zkušební provoz charakter provozu, kdy stavba, linka či jiný majetek ještě neběží sice na plný výkon, ale již nese určité výnosy (domníváme se, že ve smyslu akruálního principu a nutné věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů je existence výnosů jednou ze základních podmínek pro možnost zavedení majetku do užívání), a v rámci tohoto zkušební provozu jsou již jen nastavovány správné parametry majetku (dalo by se říci, že se obsluha učí s majetkem zacházet), je možné dle našeho názoru považovat majetek za uvedený do užívání.

Výše uvedené kritérium výnosů pro možnost uvést majetek do užívání určitým způsobem komplikuje opatření MF ČR č.j.281/78 180/1999 zveřejněné ve FZ 11/1999, kterým bylo s účinností od 1.1.2000 *do účtové třídy 0-Investiční majetek čl. VII odst. 1 ÚOÚP doplněno písmeno g*). V uvedeném ustanovení se hovoří o tom, že vznikne-li při zkouškách, kterými zhotovitel prokazuje řádné provedení díla, výnos (pokud dle smlouvy patří objednateli), snižuje tento výnos hodnotu nedokončené investice (měl by být účtován proti straně DAL účtu 042). Náklady na docílení těchto výnosů v rámci zkoušek (pokud je hradí objednatel) pak naopak mají cenu nedokončené investice zvyšovat (měly by být účtovány proti straně MD účtu 042). Z toho tedy také vyplývá, že i v případě, že majetek přináší výnos, nemůže být v některých případech dle tohoto doplnění uveden do užívání. Obecně nepovažujeme uvedené doplnění za systémové v souladu se základními účetními zásadami. V této souvislosti pak může vzniknout oprávněná otázka, zda by uvedené doplnění bylo právně závazné, pokud by bylo prokázáno, že je například v rozporu s akruálním principem a zásadou věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, které jsou zakotveny v ZoÚ (viz §§ 2 a 3 ZoÚ), což je právní předpis vyšší právní síly jako ÚOÚP. Mimo to se domníváme, že uvedené ustanovení může být v rozporu s oceňováním majetku a účetní zásadou opatrnosti. Jak již bylo výše uvedeno, náklady na docílení výnosů v rámci zkoušek mají cenu investice zvyšovat. V rámci těchto zkoušek téměř vždy platí, že náklady na zkoušky budou vždy vyšší jak docílené výnosy. Aplikujeme-li tyto závěry do praxe, bude na základě citovaného doplnění platit: čím více bude dodavatel v rámci zkoušek „nešikovný“ a bude tedy na základě zkoušek vznikat vyšší ztráta, tím bude mít investice vyšší cenu. Domníváme se, že je jednoznačně patrné, že takový způsob oceňování je v rozporu se zásadou opatrnosti a v těchto extrémních případech by zřejmě měl být ihned po uvedení investice do užívání proveden mimořádný účetní odpis daného majetku. Opačným případem může být stav, kdy se dodavateli výrobní linky dlouhodobě nedaří dosáhnout sjednané parametry a objednatel úspěšně prodává výrobky s nižšími parametry. Pak se může stát, že zůstatek na účtu 042 se přesune ze strany MD na stranu D, respektive hodnota investice je záporná. Při striktním respektování ÚOÚP bude mít majetek po kolaudaci zápornou hodnotu. Dovolujeme si dodat, že se jedná o případ z praxe, nikoliv smyšlený.

Na druhé straně se domníváme, že i při respektování citovaného doplnění je naše kritérium výnosů pro možnost uvést majetek do užívání nadále možné použít. Je nutné vyjít přesně ze znění daného ustanovení ÚOÚP, které hovoří o tom, že bude použito pouze v případě, kdy zhotovitel prokazuje zkouškami řádné provedení díla

(viz účtová třída 0-Investiční majetek čl. VII odst. 1 ÚOÚP písm. g)). Pokud se však již bude jednat například o zkušební provoz po předání majetku dodavatelem, který bude sice z počátku ztrátový (například z důvodu zaškolování obsluhy), je možné dle našeho názoru nadále použít kritérium výnosů pro posuzování okamžiku uvedení majetku do užívání.

Je tedy možné uzavřít, že zkušební provoz přinášející výnosy je možné považovat za dobu po uvedení majetku do užívání s výjimkou zkušebního provozu sloužícího výhradně k dokončení majetku (bez tohoto zkušebního provozu by majetek nemohl být dokončený a provozuschopný).

II. Shrnutí

Obecně je možné zahájit daňové odpisování jak v případě předčasného užívání stavby dle § 83 stavebního zákona, tak v případě prozatímního užívání stavby ke zkušebnímu provozu dle § 84 stavebního zákona, stejně jako v případě kolaudace dle § 82 stavebního zákona. Důležité bude především to, zda uvedená stavba přináší výnosy, je používán pro podnikání poplatníka v souladu s tím, jak je tato problematika výše popsána v části I pod body B a C tohoto příspěvku. Obdobný názor jako my mají na uvedenou problematiku i jiní odborníci (viz např. Ing. Ladislav Kohout, *Předčasné užívání stavby, Účetnictví 3/2000, str. 34*). K výše uvedenému názoru se přiklánějí i soudy - viz např. *rozsudek Krajského soudu v Plzni č.j.: 37 Ca 175/98 ze dne 13.1.2000*, ve kterém je mimo jiné soudem uvedeno: „...Oporu v zákoně pak nenachází argumentace žalovaného, že všechny technické funkce potřebné k užívání a všechny povinnosti stanovené právními předpisy jsou splněny až v okamžiku vydání kolaudačního rozhodnutí. Z ust. § 82 odst. 2 stavebního zákona totiž je naopak zřejmé, že stavební zákon umožňuje stavebnímu úřadu vydat kolaudační rozhodnutí i při zjištění drobných nedostatků v provedení stavby a stanovit zároveň lhůtu k jejich odstranění. Podmínkou je, že jde skutečně o nedostatky drobné, které neohrožují zdraví a bezpečnost osob a nebrání ve svém souhrnu řádnému a nerušenému užívání stavby k určenému účelu.

Soud tedy dospěl k závěru, že pro žalovaným přijatý právní názor, o který opřel své rozhodnutí, neexistuje opora ani v zákoně č. 586/1992 Sb. ani v zákoně 563/1991 Sb., avšak ani v Opatření Federálního ministerstva financí, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele či v ustanoveních stavebního zákona. Pokud tedy žalobkyně namítala vadný výklad a vadnou aplikaci článku II. odst. 2 přílohy č. 2 Opatření FMF ve vztahu k § 82 a § 83 zákona 50/1976 Sb., je její námitka důvodná.

Za opodstatněnou považuje soud též žalobní výhradu o porušení § 28 odst. 1 zákona 337/1992 Sb. Podle tohoto ustanovení vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení.

Jak už shora řečeno platná právní úprava opravňuje stavební úřady v řízení podle části druhé, oddílu sedmého stavebního zákona rozhodovat o povolení užívání stavby k určenému účelu. Svým individuálním správním aktem tento orgán státní správy stvrzuje, že jsou splněny předpoklady a podmínky stanovené ve stavebním povolení, tedy i případné požadavky vyslovené dotčenými orgány státní správy, povolanými hájit v rámci stavebního řízení různé zvláštní zájmy chráněné právními předpisy v nejrůznějších oblastech. Jinými slovy stavební úřad je ze zákona jediný věcně příslušný orgán státní správy oprávněný komplexně, tedy nejen z pohledu

stavebně právních předpisů v užším slova smyslu, nýbrž prostřednictvím dotčených orgánů státní správy též z pohledu řady dalších obecně závazných právních předpisů, chránících jednotlivé složky životního prostředí a jiné zvláštní zájmy, posuzovat, zda stavba je schopná užívání k určitému účelu či nikoliv. Vydá-li pak stavební úřad kolaudační rozhodnutí podle § 82 stavebního zákona nebo rozhodnutí o povolení k předčasnému užívání stavby podle § 83 téhož obecně závazného právního předpisu a takové rozhodnutí nabude právní moci, je podle názoru zdejšího soudu správce daně takovým rozhodnutím v posuzování otázky uvedení do užívání vázán. Nepřísluší mu pak ve smyslu věty druhé § 28 odst. 1 zákona 337/1992 Sb. činit si o takové otázce svůj vlastní úsudek a dokonce snad dospět k závěru opačnému...“

Je tedy možné shrnout, že možnost zahájit daňové odpisování v popisovaných případech vyplývá z těchto skutečností:

a) Uvedení majetku do užívání v souladu s účetní právními předpisy jako podmínka pro možnost zahájit daňové odpisování z platné právní úpravy zcela jednoznačně nevyplývá. Jedinou zcela jednoznačnou podmínkou pro možnost provádět daňové odpisy je pouze podmínka vlastnictví k danému majetku - § 28 odst.1 ZDP.

b) Z platné právní úpravy obecně nevyplývá, že pro možnost zahájit daňové odpisování je relevantní neporušování jiných než daňových a účetních právních předpisů.

c) V daném případě je dokonce splněná i podmínka užívání stavby v souladu s platnými právními předpisy a stavbu je možné uvést do užívání v souladu s účetními právními předpisy. Rozhodnutí stavebního úřadu (ať již jde o předčasné užívání stavby dle § 83 stavebního zákona, či o prozatímního užívání stavby ke zkušebnímu provozu dle § 84 stavebního zákona, případně kolaudační rozhodnutí dle § 82 stavebního zákona) má charakter předběžné otázky, ve které je v souladu s § 28 odst. 1 ZSDP správce daně vázán rozhodnutím stavebního úřad. Neuvedení stavby do užívání ve výše uvedených případech by bylo v rozporu s účetním akruálním principem a zásadou věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, které jsou zakotveny v ZoÚ (viz §§ 2 a 3 ZoÚ).

d) V případě, že by nebylo umožněno v popisovaných situacích uplatňovat daňové odpisy, vzniká otázka, zda by náklady (výdaje) na provedené investice nebyly v souladu s § 24 odst. 1 ZDP případně § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP plně daňově relevantním nákladem (výdajem). V okamžiku, kdyby stavba přinášela zdanitelné příjmy (výnosy) a nebylo by jí možné daňově odpisovat, je pro takový postup dle našeho názoru plně opodstatnění. Oporu pro takový postup lze nalézt i v daňové judikatuře:

Viz například rozsudek Krajského soudu v Brně č.j.: 30 Ca 57/98-25 ze dne 2.2.2000 publikovaný v Bulletinu KDP ČR 9/2000 na str.19). V daném rozsudku se soud zabýval otázkou daňové relevantnosti nákladů na opravy vynakládané jiným daňovým subjektem, než byl vlastník nemovitosti. K úhradě oprav cizí nemovitosti se daňový subjekt v daném případě zavázal „Smlouvou o umístění výherních a hracích přístrojů a spoluzodpovědností při jejich provozování“. Správcem daně byly náklady na opravy vyloučeny. Soud však s takovým právním hodnocením nesouhlasil a k věci dále uvedl:“...Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů po zjištění

základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Z citovaného ustanovení vyplývá - o čemž není mezi stranami sporu - že výdaj lze odečíst ze základu daně, pokud byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Sporné ve věci je posouzení nákladů žalobce, které spočívají v provedení oprav hotelu K., jehož není vlastníkem ani nájemcem, zda tyto náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Ustanovení § 24 obsahuje demonstrativní výčet výdajů (nákladů), které si poplatník může započítávat mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Nelze však vyloučit, že bude vynaložen i jiný výdaj, který zákon výslovně neuvádí, a který bude možno zahrnout pod výdaj, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných plnění, zejména pokud není uveden v ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů; v tomto ustanovení je výčet daňově neuznatelných nákladů uveden pouze demonstrativně. Krajský soud v Brně při posuzování, zda výdaje žalobce, které vynaložil na opravu hotelu K., byly vyloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných plnění, dospěl ke shodnému názoru se žalobcem. Vycházel přitom ze Smlouvy o umístění výherních a hracích přístrojů a spoluodpovědnosti při jejich provozování, uzavřené podle § 261 a násl. obchodního zákoníku mezi žalobcem a společností M. Souhlasí totiž s názorem žalovaného, že bez ohledu na charakter této smlouvy, řeší zejména způsob dělení příjmů z provozu přístrojů. Součástí citované smlouvy je Dodatek č. 1 ze dne 20.6.1995, z něhož v bodě II. ("finanční vypořádání") vyplývá, že se žalobce zavazuje uhradit veškeré náklady spojené s opravou vrchní herny do původního stavu a dále se zavazuje vybavit tuto hernu pro řádný provoz. Z uvedeného vyplývá, že výdaje na opravu hotelu K. nejsou ničím jiným, než součástí finančního vypořádání mezi žalobcem a společností M. za provoz přístrojů. Souvislost vynaložených výdajů s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelného příjmu je nepochybná. Žalobce, aby mohl podnikat, uzavřel smlouvu, v níž se zavázal, že z výtěžku příslušnou částku předá majiteli prostor, v nichž budou přístroje provozovány, a navíc provede opravy v těchto prostorách. Proto není zahrnutí výdajů na opravu hotelu K. do daňových nákladů žalobce porušením ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů; z tohoto důvodu soud napadené rozhodnutí zrušil.“

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud by v popisovaných případech nebylo možné stavbu daňově odpisovat, byly by náklady na ni vynaložené plně daňově relevantní. Ještě „silnější“ opora pro takový postup by vyplývala z § 24 odst. 2 písm. z) ZDP.

III Závěr

Doporučujeme zapracovat do některého z pokynů řady “D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem následující výklad:

Daňové odpisování je možné zahájit jak v případě předčasného užívání stavby dle § 83 stavebního zákona, tak v případě prozatímního užívání stavby ke zkušebnímu provozu dle § 84 stavebního zákona, stejně jako v případě kolaudace dle § 82 stavebního zákona. Relevantní je z tohoto pohledu, že stavba bude přinášet zdanitelné výnosy (příjmy), respektive bude používán pro podnikání poplatníka. To neplatí v případě zkušebního provozu sloužícího výhradně k dokončení stavby (bez tohoto zkušebního provozu by stavba nemohla být dokončena a provozuschopná).

Stanovisko MF:

V předložení podkladu (str. 15) se v souvislosti s předčasným užíváním stavby uvádí, že „stavba je způsobilá k užívání“, což je v rozporu se stavebním zákonem, který naopak stanoví, že má-li být stavba používána jako provozovna, je kolaudační rozhodnutí osvědčením, že provozovna je způsobilá provozu.

Nedokončená stavba se neúčtuje na účtu 021. Pokud při splnění podmínek stanovených v § 83 stavebního zákona je povoleno předčasné užívání stavby, účtují se výnosy v účtové třídě 6 a náklady v účtové třídě 5 s tím, že součástí nákladů nejsou např. účetní odpisy, tvorba rezervy na opravy hmotného majetku, daň z nemovitostí, apod.

4. Výnosy (příjmy) právního nástupce související s daňově nerelevantními náklady (výdaji) právního předchůdce

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce č. osvědčení 3

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757

V souvislosti s projednáváním příspěvku Ing. Ludmily Polonyiové, „Nárok na odpočet DPH v souvislosti se zánikem daňového subjektu“ na Koordinačním výboru dne 13.9.2000 byla projednána také problematika výnosů (příjmů) právního nástupce související s daňově nerelevantními náklady (výdaji) právního předchůdce. Jedná se například o rozpouštění rezerv a opravných položek u právních nástupců (například společností vzniklých na základě transformace ve smyslu § 69 a § 69a obchodního zákoníku), jejichž tvorba byla u právních předchůdců ve smyslu § 25 odst. 1 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“) daňově nerelevantním nákladem. Dále může jít například o náhradu škody požadovanou právním nástupcem, přičemž tato škoda byla způsobena právnímu předchůdci. Tato náhrada škody účtována u právního nástupce do výnosů bude ve výši, která byla u právního předchůdce daňově nerelevantním nákladem (například pokuta od hygieny, která byla u právního předchůdce daňově neuznatelným nákladem ve smyslu § 25 odst. 1 písm. f) ZDP). MF ČR na výše uvedené jednání Koordinačního výboru potvrdilo, že uvedené výnosy (příjmy) se u právního nástupce v souladu s § 23 odst. 4 písm. e) body 1. a 2. ZDP nezahrnují do základu.

Prosíme o písemné potvrzení tohoto stanoviska MF ČR.

Stanovisko MF:

Ministerstvo financí souhlasí se závěrem předkladatelů, který se týká posuzování výnosů souvisejících s rozpouštěním daňově neúčinných rezerv a opravných položek vytvořených právními předchůdci u jejich právních nástupců (§ 25 odst. 1 písm. v) a § 23 odst. 4 písm. e) bod 1 ZDP). Upozorňuje však na nepřesné znění předposlední věty, která by s ohledem na znění § 23 odst. 4 písm. e) bodu 2 ZDP měla správně znít: „Náhrada škody zaúčtovaná u právního nástupce do výnosů nemusí být zahrnuta ve vazbě na § 23 odst. 4 písm. e) do základu daně tohoto právního nástupce, avšak pouze do výše, ve které byla u právního předchůdce nedaňovým výdajem (v uváděném případě např. pokuta od hygienické služby podle § 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů)“.

5. Náklady vzniklé v souvislosti se zadáváním veřejných zakázek dle zákona č. 199/1994 Sb.

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757

1) Úvod - popis problematiky

V souvislosti s posledními novelami zákona č. 199/1994 Sb., o zadávání veřejných zakázek (dále jen „ZoZVZ“) se počet subjektů, na který uvedený zákon dopadá, značně rozšířily (viz § 2 ZoZVZ), z čehož vyplývá, že problematika popisovaná v tomto příspěvku se týká značného okruhu daňových subjektů. Poslední novely ZoZVZ také značně zpřísnily podmínky zadávání veřejných zakázek. To se zákonitě projeví v nárůstu nákladů, které u daňového subjektu v této souvislosti vzniknou. Na organizaci veřejných zakázek v souladu se ZoZVZ jsou většinou najímáni externí dodavatelé, ale daňový subjekt je může provádět i ve vlastní režii.

2) Účetní a daňový rozbor

Vzniká otázka, jak na náklady, které vzniknou na základě ZoZVZ, pohlížet z účetního a daňového hlediska. Obecně je možné tyto náklady charakterizovat jako náklady vzniklé z titulu výběrového řízení na dodavatele, přičemž odběratel je v tomto případě k tomuto výběrovému řízení přinucen platným právním předpisem. Jsme toho názoru, že z toho vyplývá, že tyto náklady mají charakter účetních nákladů (účet 518, případně 548), které jsou obecně plně daňově relevantním nákladem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. p) zákona 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“). Jsme přesvědčeni, že uvedený závěr platí bez ohledu na to, jaký dodavatel je vybírán, respektive co má uvedený dodavatel dodávat. Z toho vyplývá, že za daňově relevantní náklad budou tyto náklady považovány i v případě, že v rámci veřejné zakázky je vybírán dodavatel zásob (máme na mysli vše o čem je účtováno v rámci účtové třídy 1 - Zásoby) případně dodavatel majetku (máme na mysli vše, o čem je účtováno v rámci účtové třídy 0 - Investiční majetek). V těchto případech platné právní předpisy výslovně nestanovují, že by takovéto náklady měly být součástí ocenění majetku (viz Čl. VI a Čl. VII odst. 1 ÚČTOVÉ TRÍDY 0 - INVESTIČNÍ MAJETEK přílohy č. 2 k opatření FMF č.j.V/20 100/1992 (dále jen „PÚPÚ“)), případně součástí ocenění zásob (viz Čl. IV ÚČTOVÉ TRÍDY 1 - ZÁSoby). Je tedy nutné vyjít z obecných účetních zásad, a to v tomto případě především z účetní zásady opatrnosti. Z této účetní zásady vyplývá, že náklady vzniklé v souvislosti se ZoZVZ nemohou být součástí ocenění majetku či zásoby, protože rozhodně nelze říci, že zásoby či majetek jsou „cennější“, respektive jejich ocenění se zvýší po té, co na poplatníka dopadne ZoZVZ a vzniknou mu v tomto důsledku náklady na povinný (zákonem stanovený) výběr dodavatele. Zvoleny účetní postup bude v souladu s § 23 odst. 2 a 10 ZDP, případně § 29 ZDP plně daňově relevantní.

Náš výše popsany a odůvodněný názor ohledně posuzování nákladů vzniklých na základě ZoZVZ je plně v souladu se stanoviskem MF ČR k příspěvku Ing. Milana Pavelky „Výdaje na rekonstrukci státního a obecního majetku“, jak je zachyceno v zápise z Koordinačního výboru ze dne 22.9. 1999 (viz Bulletin KDP ČR 1/2000 str. 5). Z uvedeného zápisu jednoznačně vyplývá, že MF ČR souhlasí s tím, že u nákladů, k jejichž vynaložení je poplatník povinen dle zvláštních právních předpisů (v daném případě jde o ZoZVZ), se

jedná o plně daňově relevantní náklady, které nemohou zvyšovat vstupní cenu investice.

Chtěli bychom zdůraznit, že při posuzování daňové relevantnosti nákladů vzniklých na základě ZoZVZ je samozřejmě nutné respektovat i ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, případně § 2 odst. 7 zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

3) Závěr

Doporučujeme zpracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem, že náklady vzniklé na základě ZoZVZ jsou považovány v souladu s § 24 odst. 2 písm p) ZDP za plně daňově relevantní náklady.

Stanovisko MF:

V předložení podkladu jsou používány pojmy „dodavatel“ a „odběratel“. Pojem „odběratel“ si ministerstvo financí v souladu s příslušnými zákony vysvětluje jako „zadavatel“ nebo „vyhlašovatel“.

Pro posouzení nákladů souvisejících se zadáváním veřejných zakázek je rozhodné věcné vymezení předmětu veřejné zakázky.

Je-li předmětem veřejné zakázky

- služba, účtují se související náklady v účtové třídě 5,
- dodávka zásob, jsou související náklady součástí pořizovací ceny zásob,
- pořízení hmotného investičního majetku, jsou související náklady součástí pořizovací ceny tohoto majetku.

DPH

1. Oprava sazby daně a výše daně před vyměřením (§ 15a ZDPH)

Doplnění problému z důvodu nejasného závěru z Koordinačního výboru.

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce č. osvědčení 10

Jde o problematiku opravy sazby daně tak, jak byla popsána a projednávána na Koordinačním výboru dne 15.4.2000 pod bodem DPH 4.

Krátce k problému (ze zápisu z Koordinačního výboru) :

„Problematika se týká situace, kdy plátce daně vystaví řádný daňový doklad, např. 10. dne ve zdaňovacím období, kde uplatní základní sazbu daně a daň vypočte touto sazbou. Po deseti dnech zjistí, že uplatnil nesprávně základní sazbu daně, poněvadž měl uplatnit sazbu daně sníženou. Vystaví tedy 20 den ve stejném zdaňovacím období doklad, kterým opraví sazbu daně a tím i výši daně. K vystavení tohoto druhého dokladu tedy zcela jasně došlo před vyměřením daně. Je možné uplatnit tento postup?

Závěr z Koordinačního výboru:

Opravu sazby daně a výše daně vystavením opravného daňového dokladu je možno za podmínek stanovených v § 15a zákona o DPH provést po vyměření daně. Pojem vyměření daně je přitom chápán ve smyslu § 46 zákona č. 337/1992

Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Před vyměřením daně nelze opravný daňový doklad vystavit.¹⁾

Opravu sazby daně a výše daně před vyměřením zákon o DPH nezakazuje, nelze ji však provést vystavením opravného daňového dokladu. Opravu je možno v tomto případě provést účetním stornem (dobropisem) daňového dokladu s nesprávnou sazbou daně, které musí obě strany akceptovat a vystavením daňového dokladu se správnou sazbou daně.^{2),3)«}

Otázky k projednání z důvodu nejasnosti :

Může totiž dojít k podobné situaci, kdy plátce skutečně vystaví 10. den ve zdaňovacím období řádný daňový doklad, ale svou chybu zjistí až po měsíci, tedy 10. den následující zdaňovací období, kdy daňová povinnost za předchozí zdaňovací období není ještě vyměřena ?

Příklad uvedený v závěru z Koordinačního výboru (oprava po deseti dnech) je jednoduchý, kdy se většinou oba plátcí ještě domluví o výměně takto nesprávně vystaveného daňového dokladu a není pak nutné řešit tento problém.

- 1) Proč nelze opravný daňový doklad vystavit před vyměřením ? Vždyť to ZDPH nezakazuje?
- 2) V tomto případě bude mít účetní storno náležitosti daňového dobropisu, byť nepůjde o daňový dobropis ?
- 3) Jaký daňový doklad se správnou sazbou plátce znovu vystaví?

Návrh na opatření:

Po sjednocení názoru v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko odboru 18 MF:

Když byla nesprávně použita základní sazba daně a měla být použita snížená, popř. plnění bylo osvobozeno od povinnosti uplatnit daň na výstupu, nebo byla-li použita snížená sazba daně, přitom bylo uskutečněno plnění, u kterého se mělo uplatnit osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu. Pro tuto opravu ale nelze použít opravný daňový doklad podle § 15a zákona o DPH. Nelze použít ani daňový dobropis, neboť ten se vystavuje podle § 15 v jiných případech, než je oprava sazby daně. Opravu sazby daně a výše daně před vyměřením je možno v tomto případě provést „účetním stornem“. Toto účetní storno nemá zákonem o DPH předepsanou formu, může mít stejné náležitosti jako opravný daňový doklad. Z obsahu tohoto účetního storna však musí být prokazatelně zřejmé o jakou opravu sazby daně jde. V souladu s ustanovením § 3 zákona o účetnictví a s postupy účtování pak budou účtovat oba účastníci účetního případu tento účetní doklad s vlivem na výši DPH do účetního období, do kterého účetně náleží. Předpokladem zaúčtování v souladu se zákonem o účetnictví je skutečnost, že tento účetní doklad (storno) obdržel i druhý účastník tohoto účetního případu. Ve vedení záznamní povinnosti u těchto účetních storn se postupuje obdobně jako u daňových dobropisů.

2. Výdaje hrazené příjemcem služby z hlediska DPH

Předkládá: Ing. Marika Konečná, CSc., daňový poradce č. osvědčení 294
Mgr. Milan Tomiček, daňový poradce č. osvědčení 1026

Popis problému

Při uzavírání smluv o poskytování služeb se v praxi často zainteresované strany vzájemně dohodnou, že osoba, která si dohodnuté služby objedná, (příjemce) se zaváže za tyto služby jednak poskytnout úhradu v dohodnuté výši a jednak uhradit některé výdaje související s poskytováním těchto služeb. Povinnost zajistit podmínky či tyto výdaje hradit tedy vyplývá ze smlouvy. Tato základní struktura může mít v praxi různé podoby. Jedná se např. o následující situace:

1. Služby související s nabídkou administrativních a ostatních pracovníků

V současné době je již možno využít služeb specializovaných agentur spočívajících v tom, že na určitou, předem dohodnutou dobu (většinou relativně krátkou) poskytnou zájemcům určité typy pracovníků, např. hostesky, písařky či překladatelky pro plánovaný kongres atd.

Vzhledem k tomu, že poskytování těchto pracovníků je předmětem podnikatelské aktivity těchto agentur, se přitom nejedná dle našeho názoru o dočasné přidělení zaměstnance k výkonu práce k jiné osobě ve smyslu Zákoníku práce. Přestože tito pracovníci musí postupovat dle příkazů příjemce služby v prostorách jim určených, domníváme se rovněž, že by vztah mezi těmito pracovníky a příjemcem služby neměl být posouzen jako zakrytý pracovní-právní vztah.

Vzhledem k charakteru těchto služeb dostane poskytnutý pracovník od příjemce služby k dispozici např. kancelář, telefon, fax či automobil. Jak je uvedeno výše, strany si smluvně ujednaly, že příjemce služby náklady s používáním pevné linky či telefonu, automobilu, faxu apod. uhradí.

2. Služby poskytované na základě smlouvy o zprostředkování či obchodním zastoupení

Jedná se o situaci, kdy subjekty poskytující různé druhy pojištění či spoření (objednatel) uzavírají smlouvy o zprostředkování či smlouvy o obchodním zastoupení s fyzickými osobami, které pro ně získávají nové klienty. Dle smlouvy má daná fyzická osoba nárok na určitou provizi za každého získaného klienta. Aby si objednatel zajistil, že při nabízení jeho „produktů“ bude zachován obvyklý standard společnosti, je ve smlouvě rovněž dohodnuto, že tato činnost musí být vykonávána mimo prostor potenciálních klientů pouze v prostorách, které poskytne objednatel. Z těch samých důvodů se objednatel rovněž zavázal poskytnout těmto fyzickým osobám školení.

Kromě toho se objednatel zavazuje uhradit další náklady související s činností dané fyzické osoby při zajišťování záležitostí objednatele (reklama, fax, telefon).

3. Převod práv v souvislosti s organizováním různých společenských či sportovních akcí

Subjekt, oprávněný organizovat určitou společenskou či sportovní akci poskytne za úplaty veškerá obchodní práva vyplývající z této akce marketingové agentuře. Ta se zároveň stává spolupořadatelem celé akce. Marketingová agentura tedy získá exklusivní právo na zajišťování a prodej reklamy, pořádání doprovodných akcí atd. Na druhé straně se však ve smlouvě zavázala, že uhradí náklady s pořádáním dané akce. Jedná se především o ubytování populárních osob vystupujících na dané akci, jejich honorář, popř. o nepeněžitě výhry, jedná-li se o soutěž.

Výše uvedené případy sice nepokrývají všechny možné varianty, nicméně se jedná o základní typové příklady, z kterých je již možno si dovozovat další podobné situace, které v praxi vzniknou.

Při posouzení režimu DPH by z hlediska nároku na odpočet u těchto nákladů hrazených objednatelem by počínaje 1. dubnem 2000 neměly vzniknout žádné problémy. Veškerá přijatá zdanitelná plnění jsou používána při podnikání objednatele, který má tudíž (při splnění ostatních obecných podmínek) u těchto přijatých plnění nárok na odpočet daně (§19 odst. 1).

Problematictější se nám jeví otázka DPH na výstupu, tj. zda je objednatel povinen zároveň uplatnit u těchto plnění daň na výstupu či nikoliv, tedy zda při zajištění smluvních podmínek, za nichž budou realizovány služby, bude realizování nějaké „zdanitelné plnění“.

Dle našeho názoru není bohužel již možno použít stejný režim na všechny výše uvedené případy. Ustanovení zákona o DPH, jejichž uplatnění by teoreticky připadalo do úvahy, jsou následující:

Dle § 7 odst. 2 písm. a) se za zdanitelné plnění považuje rovněž použití zboží a služeb, u kterých byl plátcem uplatněn odpočet daně, pro účely nesouvisející s podnikáním.

Domníváme se, že v tomto případě není podstata tohoto ustanovení naplněna, jelikož vynaložené náklady jsou rozhodně použity pro účely související s podnikáním objednatele.

Druhou možností, dle které by musela být objednatelem uplatněna na tyto náklady daň na výstupu, je považovat situaci, kdy jsou přijatá zdanitelná plnění poskytována v rámci plnění závazků vyplývajících ze smlouvy osobám, které nejsou v pracovně-právním vztahu k tomuto objednateli za poskytování bezúplatných zdanitelných služeb.

V případech uvedených pod body 1 a 2 jsme toho názoru, že poskytnutí telefonů, automobilů atd. pracovníkům třetího subjektu, resp. fyzickým osobám, nenaplnuje podstatu uskutečnění zdanitelného plnění, jelikož jejich poskytnutím byly pouze naplněny smluvní podmínky pro přijetí dohodnuté služby a jsou stále využívány pouze pro účely podnikání objednatele (samozřejmě za podmínky, že poskytnuté věci nebudou využívány těmito pracovníky či fyzickými osobami k žádným jiným účelům, ať již soukromým či nesouvisejícím s dohodnutou službou).

Stejně je nutno posuzovat výdaje, uvedené v bodě 2, vynaložené na zajištění samotných prostor pro výkon činnosti, jelikož se v tomto případě naopak jedná o povinnost fyzické osoby se v těchto prostorách zdržovat a pouze v těchto prostorách poskytovat dohodnuté služby, a dále náklady vynaložené na zaškolení těchto osob.

V případě, uvedeném pod bodem 3 se již jedná o jiný případ, jelikož související výdaje nejsou hrazeny ve prospěch druhé smluvní strany, ale ve prospěch třetích osob, jejichž účast je nezbytně nutná pro zajištění celé akce. Uplatnění ustanovení ohledně poskytování bezúplatného plnění se nám jeví v tomto případě opět jako použitelné, a proto se domníváme, že v tomto případě by již bylo zřejmě nutno u těchto vynaložených výdajů uplatňovat daň na výstupu.

Návrh řešení:

Projednat v Koordinačním výboru a závěry vhodným způsobem publikovat v odborné literatuře.

Stanovisko odboru 18 MF:

V uváděných případech jsou zřejmě splněny základní podmínky pro uplatňování nároku na odpočet daně stanovené v § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jestliže na základě smlouvy jsou poskytovány plátcem dohodnuté služby a tento plátcem hradí některé výdaje související s poskytováním těchto služeb.

V případě služeb souvisejících bezprostředně s podnikáním plátcem nejsou splněny zákonné podmínky pro aplikaci § 7 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, nevzniká tedy povinnost dodanění těchto zdanitelných plnění, při jejichž pořízení byl uplatněn nárok na odpočet daně. V případě soukromých výdajů, přestože by se k jejich úhradě plátcem zavázal, vzniká plátcem povinnost provést dodanění podle § 7 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, protože fakticky došlo k použití přijatých zdanitelných plnění pro účely nesouvisející s podnikáním.

DAŇ DĚDICKÁ, DAROVACÍ, Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

1. Vklady nemovitého majetku s vazbou na daň z převodu nemovitostí

Předkládá: Ing. Milada Vaverková, daňový poradce č. osvědčení 318
Ing. Jiří Havránek, daňový poradce č. osvědčení 321
Ing. Anna Politzerová, daňový poradce č. osvědčení 577
Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

Podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění platných předpisů (dále jen „ZDDPN“) jsou od daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona (v odvolávce pod čarou je uvedeno „část druhá zákona č. 513/1991 Sb.“) do obchodních společností nebo družstev.

Podle § 59 zákona č. 513/1991 Sb. (dále jen „Obchodní zákoník“) je vkladem rozuměn souhrn peněžních prostředků a jiných penězi ocenitelných hodnot, které se společník zavazuje vložit do společnosti a podílet se jím na výsledku podnikání společnosti. Nepeněžitým vkladem může být jen penězi ocenitelná hodnota, kterou může společnost hospodářsky využít. Obchodní zákoník dále řeší situaci, kdy nedosáhne hodnota nepeněžitého vkladu částky stanovené při jejím založení a řeší i situaci, kdy rozdíl mezi hodnotou nepeněžitého vkladu a výší základního jmění je vyšší. Tento rozdíl se považuje za emisní ážio. Stejně je vymezeno emisní ážio v Postupech účtování pro podnikatele účtová tř. IV, Čl. II, odst. 5.

Hodnota nepeněžitého vkladu se stanoví na základě znaleckých posudků.

Vklad podniku je řešen v § 59 odst. 4 Obchodního zákoníku (s účinností od 1.1.2001 v § 59 odst. 5 Obchodního zákoníku). Přechodem vlastnických práv k podniku přechází na nabyvatele veškerá práva k věcem, jiná práva a jiné majetkové hodnoty, jež slouží k provozování podniku a také závazky. Při vkladu podniku znalec ve svém posudku stanovuje cenu jako objektivní odhad majetku

a závazků podniku ve smyslu příslušných ustanovení Obchodního zákoníku, přičemž výše základního jmění nesmí být vyšší než je výše čistého obchodního jmění (rozdíl mezi hodnotou majetku a závazků) podle znaleckého posudku.

Nemovitost může být do společnosti vložena vkladem jako samostatné aktivum nebo jako součást podniku (tzn. jako součást vkládaného majetku a závazků).

Správci daně uplatňují takový výklad, že vkladem vloženým do společnosti podle zvláštního zákona (Obchodní zákoník) je pouze vklad do základního jmění. Pokud je rozhodnutím valné hromady určeno, že část hodnoty vkladu je zaúčtována v pasivech společnosti jako základní jmění a další část tvoří příplatek nad hodnotu základního jmění a zaúčtuje se jako emisní ážio nebo jako rezervní fond, považuje správce daně takto zaúčtovanou část hodnoty vkladu za část vkladu, která nepodléhá osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN .

V případech, kdy je nemovitost vložena do obchodní společnosti jako součást vkladu podniku, považuje správce daně za část vkladu, která nepodléhá osvobození od daně z převodu nemovitosti, rozdíl mezi znaleckým oceněním nemovitosti a hodnotou části vkladu zaúčtované do základního jmění (kterým je zpravidla hodnota vkládaného podniku).

Dále je doměřován daní z převodu nemovitostí rozdíl mezi výší základního jmění, které bylo stanoveno na základě znaleckého posudku v době založení společnosti (notářský zápis o založení) a hodnotou nemovitosti dle znaleckého posudku k datu zápisu do Katastru nemovitostí (v případech, kdy v období mezi založením společnosti a zápisem v Katastru nemovitostí došlo ke změně předpisů o oceňování majetku).

Podle našeho názoru je ve všech výše uvedených případech zcela splněna podmínka pro osvobození od daně z převodu nemovitostí, protože se vždy jedná o vklad podle Obchodního zákoníku. Na tuto skutečnost nemá již vliv způsobu zaúčtování na jednotlivé účty, které představují vlastní jmění, ani změna vyhlášky o oceňování majetku. Obchodní zákoník ve svých ustanoveních hovoří o vkladu jako o souboru majetkových, hospodářsky využitelných hodnot. Tyto hodnoty jsou do společnosti vloženy jako celek a nelze je z hlediska daně z převodu nemovitostí dělit. Je zřejmé, že do obchodní společnosti nelze vložit část nemovitosti, ale pouze nemovitost celou. Při vkladu podniku nelze nemovitost rovněž posuzovat samostatně, ale v rámci souboru majetku a závazků. Pro společnost se nemovitost stává aktivem, které společnost používá ke svému podnikání a je evidována jako hmotný investiční majetek v hodnotě stanovené na základě znaleckého posudku, tzn. reprodukční pořizovací ceně (postupy účtování pro podnikatele, účtová tř. 0, Čl. III, odst. 3, písm. e) – reprodukční pořizovací cenou se oceňuje „*Vklad nehmotného nebo hmotného investičního majetku, s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak*“.

Dále z postupů účtování vyplývá, že vklad majetku i závazků (v případě vkladu podniku) je celý zaúčtován do aktiv a pasiv společnosti proti účtu 353 – Pohledávky za upsané vlastní jmění. Rozdíl se po převzetí vkladu vypořádá v dalším kroku s použitím účtů 412, 097 nebo 353.

Pokud se tedy společnost usnesla na tom, že nepeněžitý vklad je přijat do společnosti v hodnotě znaleckého posudku, ale část hodnoty bude zaúčtována jako základní jmění a část jako emisní ážio nebo jako rezervní fond, stále se jedná

o jeden „vklad vložený do obchodní společnosti“ a nemůže být od daně z převodu nemovitostí osvobozena pouze jeho část.

Jestliže bylo účelem zákona osvobodit pouze část hodnoty vkladu do základního jmění společnosti, je znění ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN v rozporu s tímto úmyslem a žádná valná hromada obchodní společnosti, přijímající nepeněžitý vklad do společnosti, by při znalosti tohoto úmyslu zákonodárce takto nepostupovala a vždy by rozhodla o přijetí celé hodnoty vkladu do základního jmění. I kdyby bylo úmyslem zákonodárce osvobodit pouze tu část hodnoty vkládané nemovitosti, která odpovídá hodnotě vkladu zapisované do základního jmění, není to relevantní, neboť z textu zákona takový závěr nevyplývá. V této souvislosti bychom chtěli připomenout, že relevantní je vždy text zákona, který je v případě pochybností vždy nutné vykládat ve prospěch daňového subjektu jakožto nositele základních práv a svobod (*viz nálezn Ústavního soudu ČR sp. zn. II. ÚS 485/98 ze dne 30.11.1999 publikovaný například v časopise Judikatura Ústavního soudu ČR 1/2000, str.12*). Tento výklad navíc znemožňuje, aby společnost, do které je nemovitost vkládána, respektovala jednu z hlavních účetních zásad – zásadu opatrnosti – *resp. uplatnění této zásady zdaňuje daní z převodu nemovitostí*.

Také v případě, kdy společnost rozhodne o jiné (nižší) hodnotě vkladu, než stanovuje znalecký posudek (a nemovitost je účetně evidována v aktivech i v pasivech společnosti v této nižší hodnotě), by popsán postup správce daně byl v rozporu s ustanovením o základu daně z převodu nemovitostí (§ 10 zákona ZDDPN, neumožňuje základ daně rozdělit na část podléhající dani a část od daně osvobozenou a pokud tak správce daně učiní, nemá pro to v zákoně oporu).

Chtěli bychom také zdůraznit, že je nutné rozlišovat hodnotu (respektive výši) vkladu, která je zapisovaná do základního jmění od hodnoty předmětu vkladu. Jednoznačně je toto dělení patrné z § 59 Obchodního zákoníku ve znění platném od 1.1.2001. I před 1.1.2001 však takové dělení z textu Obchodního zákoníku vyplývalo (*viz Obchodní zákoník – komentář, prof. JUDr. Jan Dědič a kol., PROSPEKTRUM, Praha 1997, str. 185*). V komentáři pana profesora Dědiče (*viz Obchodní zákoník komentář prof. JUDr. Jan Dědič a kol., PROSPEKTRUM, Praha 1997, str. 181*) je vklad charakterizován následovně: „Vklad můžeme charakterizovat jako přenechaný majetek společníka, který je předmětem závazku společníka „vložit majetek do společnosti“, jehož výše se započítává na výši základního jmění a jež ovlivňuje podíl společníka na společnosti. Podíl je tedy třeba chápat nejen jako míru účasti na čistém obchodním jmění podle § 61 odst.1, ale i jako majetkovou hodnotu, která je protiplněním za vklad společníka“. Z výše uvedeného je možné dovodit, že Obchodní zákoník zná pouze vklady do základního jmění bez ohledu na to, jak velká část hodnoty předmětu vkladu je zapisována do základního jmění. To potvrzuje i ustanovení § 163a odst. 3 Obchodního zákoníku. V tomto ustanovení je výslovně uvedeno, že do emisního ážia se nevkládá, nýbrž za emisní ážio „**se považuje**“ rozdíl mezi hodnotou vkladu a hodnotou předmětu vkladu (*prof. JUDr. Irena Pelikánová, KOMENTÁŘ K OBCHODNÍMU ZÁKONÍKU - 3. DÍL, Linde Praha, Praha 1996, str.169*). Z toho také jednoznačně vyplývá, že emisní ážio rozhodně nemůže být vkladem nezvyšujícím základní jmění. Vklad je totiž vždy pouze jeden. § 163a Obchodního zákoníku pouze upravuje, za co se považuje rozdíl mezi hodnotou vkladu a hodnotou předmětu vkladu. Nelze tedy rozhodně říci, že v případě emisního ážia se částečně vkládá do základního jmění a částečně jde o vklad nezvyšující základní jmění. Analogicky to samozřejmě platí i v případech, kdy bude rozdíl mezi hodnotou (respektive výší) vkladu a hodnotou předmětu vkladu považován za něco

jiného (například za rezervní fond). V ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN je uvedeno, že jsou osvobozeny od daně z převodu nemovitostí vklady vložené podle zvláštního zákona do obchodní společnosti nebo družstva. Z výše uvedených skutečností zcela jednoznačně vyplývá následující postup:

1) Nejprve je nutné určit hodnotu (respektive výši) vkladu, která bude zapisována do základního jmění. Určování této hodnoty (respektive výše) vkladu je v zásadě věcí dohody společníků s tím, že při této dohodě by měli ctít zásady, které jsou podrobně popsány dále.

2) V dohodě by také mělo být určeno, jakým způsobem bude uhrazena pohledávka (z pohledu společnosti) z titulu vkladu. V případě, že bude uhrazena nepeněžitým vkladem, je nutné hodnotu tohoto nepeněžitého vkladu určit s tím, že při určování této hodnoty je nutné postupovat dle § 59 Obchodního zákoníku. Obchodní zákoník stanoví pouze omezení „zespodu“, které spočívá v tom, že hodnota předmětu vkladu nesmí být nižší než výše (hodnota) vkladu. V případě, že hodnota předmětu vkladu je vyšší než hodnota (respektive výše) vkladu, upravuje Obchodní zákoník v § 163a, za co bude tento rozdíl považován.

3) V případě vkladu nemovitosti dochází po splnění bodů 1) a 2) k převodu nemovitosti na základě vkladu do obchodní společnosti. Právě tento právní akt, to je převod nemovitosti, je jako celek osvobozen od daně z převodu nemovitosti na základě ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN. Ke stejnému názoru dospívají i přední právní experti (*viz prof. JUDr. Jan Dědič a kol., Obchodní zákoník – komentář, PROSPEKTRUM, Praha 1997, str. 184*). Tento závěr platí bez ohledu na to, jaký je poměr mezi hodnotou (respektive výší) vkladu a hodnotou předmětu vkladu (jak již jsme výše uvedli, nemůže být pouze hodnota (respektive výše) vkladu vyšší jak hodnota předmětu vkladu).

Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že již několikrát citované ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN osvobozuje vklady nemovitostí vložené podle zvláštního zákona (obchodního zákoník) jako celek. K vkladu nemovitosti podle zvláštního zákona dochází vždy, když je přechodem nemovitosti „uhrazován“ závazek z titulu vkladu do základního jmění. Z toho vyplývá, že vlastní nemovitost do základního jmění nikdy vložit nelze. Do základního jmění se „vkládá“, přesněji řečeno zapisuje, pouze hodnota (respektive výše) vkladu. Na základě této skutečnosti vzniká pohledávka z pohledu společnosti a závazek z pohledu společníka, který je hrazen převodem nemovitosti a právě tento převod nemovitosti je v souladu s § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN osvobozen od daně z převodu nemovitostí. Pokud by měl platit výklad, že nemovitost je „vkládána“ do základního jmění, musel by takto být proveden i zápis o tomto vkladu v obchodním rejstříku. To znamená, že v obchodním rejstříku by muselo být u základního jmění zapsáno „část hodnoty vložené nemovitostí ve výši xxxxxx,-Kč“. Do základního jmění je však zapisována hodnota (respektive výše) vkladu a nikoliv hodnota předmětu vkladu. Pomineme-li, že jak bylo výše jednoznačně prokázáno, z povahy věci nelze nemovitost vkládat do základního jmění z předmětného osvobozovacího ustanovení (§ 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN) také rozhodně nevyplývá, že by byly osvobozeny pouze vklady nemovitosti do základního jmění. Osvobozen je totiž úkon to je vklad nemovitosti provedený na základě obchodního zákoníku. K takovému úkonu (převodu nemovitosti) dochází vždy, když je společníkem uhrazován závazek (respektive pohledávka z pohledu společnosti) z titulu vkladu do základního jmění.

Postup, kdy by se celá hodnota vkládané nemovitosti zapisovala do základního jmění (dále jen „ZJ“ s účinností od 1.1. 2001 „ZK“- základního kapitálu) by v mnoha případech byl v rozporu se základními zásadami a principy, na kterých je postaveno právo týkající se obchodních společností a družstev. Tyto základní zásady a principy jsou s účinností od 1.1. 2001 výslovně upraveny v § 56a Obchodního zákoníku (před tímto datem se tyto zásady a principy daly vyvodit z obecných ustanovení Obchodního zákoníku, to je především z § 1 Obchodního zákoníku). Z ustanovení § 56a Obchodního zákoníku vyplývá, že je v obchodních společnostech zakázáno zneužívání většiny i menšiny. Dále uvedené ustanovení výslovně zakazuje jednání, jehož cílem je znevýhodnit některého ze společníků na úkor jiného společníka. Zápis celé hodnoty nemovitosti do ZJ v případě, kdy bude vlastní jmění (dále jen „VJ“- s účinností od 1.1.2001 „VK“- to je vlastní kapitál), respektive čisté obchodní jmění (dále jen „ČOJ“- s účinností od 1.1.2001 „ČOM“- čistý obchodní majetek), větší než ZJ, by byl přesně tím případem, kdy by některý ze společníků byl znevýhodněn na úkor jiného společníka. Dále budeme pracovat s ČOJ, které by mělo lépe vyjadřovat reálné vztahy v obchodní společnosti či družstvu s tím, že při respektování účetní zásady opatrnosti by mělo platit, že ČOJ \geq VJ. Pokud by výše ČOJ byla větší než ZJ, byl neoprávněně obohacován vkládající společník oproti ostatním společníkům a měl by být zřejmě zdaněn daní darovací. V důsledku toho, že by celá hodnota vkládané nemovitosti byla zapsána do základního jmění, by tento společník de facto získal („převzal“) část ČOJ, které náleží ostatním společníkům. Tím postupem by docházelo k flagrantnímu porušování výše citovaného § 56a Obchodního zákoníku (v době před 1.1. 2001 § 1 Obchodního zákoníku). Výše uvedený závěr budeme demonstrovat na příkladu:

Máme společnost „A s.r.o.“ vlastněnou dvěma společníky „B“ a „C“ s tím, že každý má 50% podíl na ZJ. Výše ZJ činí 100 000,-Kč. Pro zjednodušení vyjděme z toho, že ČOJ=VJ. Společník „B“ chce do společnosti „A s.r.o.“ vložit nemovitost oceněnou znalcem na 100 000,-Kč. Předpokládejme dále, že VJ společnosti před vkladem činí 150 000,-Kč. Z toho vyplývá, že hodnota podílu každého společníka před vkladem činí 75 000,-Kč. Aby nebyl porušen § 56a Obchodního zákoníku (v době před 1.1.2001 § 1 Obchodního zákoníku) mělo by po provedení vkladu platit, že:

- Hodnota podílu společníka „B“ bude rovna 175 000,-Kč.
- Hodnota podílu společníka „C“ bude rovna 75 000,-Kč.

Pokud by však do základního jmění byla zapsána celá hodnota předmětu vkladu, dospěli bychom k těmto výsledkům:

$$\begin{aligned} \text{ZJ} &= 200\,000,-\text{Kč} \text{ z toho } \text{„B“} = 150\,000,-\text{Kč} \text{ (0,75 \%)} \\ & \text{„C“} = 50\,000,-\text{Kč} \text{ (0,25 \%)} \end{aligned}$$

Z toho dále vyplývá:

- Hodnota podílu společníka „B“ by byla rovna 187 500,-Kč.
- Hodnota podílu společníka „C“ by byla rovna 62 500,-Kč.

Je tedy vidět, že společník „B“ by se obohatil na úkor společníka „C“.

Aby nedošlo k obohacování jednoho společníka na úkor druhého, musela by být výše základního jmění určena následovně:

Výše ČOJ po vkladu: 250 000,- Kč = 150 000 + 100 000

Hodnota podílu společníka „C“ ve výši 75 000,- Kč odpovídá 30% $((75\ 000/250\ 000)) \times 100$), z čehož vyplývá, že výše základního jmění by po vkladu měla být ve výši:

166 000,-Kč = $((50\ 000/30)) \times 100$ (zaokrouhleně na tisíce dolů)

Do základního jmění je tedy nutné u společníka „B“ zapsat hodnotu (respektive výši) vkladu 66 000,-Kč. Předmětem vkladu bude nemovitost s tím, že hodnota předmětu vkladu bude činit 100 000,-Kč. Rozdíl mezi hodnotou předmětu vkladu a hodnotou (respektive výši) vkladu ve výši 34 000,-Kč **se bude považovat za emisní ážio, pokud nebude určeno jinak** (viz § 163a odst. 3 ObchZ).

Návrh řešení:

Navrhujeme v tomto smyslu sjednotit výklad uplatňování osvobození od daně z převodu nemovitostí v případě nepeněžitých vkladů nemovitostí včetně vkladu nemovitostí v rámci vkladu podniku, např. metodickým pokynem MF ČR a po projednání vhodným způsobem publikovat následující závěr:

„Vklady nemovitostí vložené do obchodních společností nebo družstev se považují za osvobozené od daně z převodu nemovitostí v plné výši za podmínky, že u společnosti, do které je vkládáno, je hodnota vkladu zachycena na účtu 411 - Základní jmění. Způsob zaúčtování rozdílu hodnoty předmětu vkladu a hodnoty (respektive výše) vkladu není pro osvobození od daně z převodu nemovitostí relevantní. Na osvobození od daně z převodu nemovitostí nemá vliv ani případ, kdy spolu s přechodem nemovitosti na základě vkladu přecházejí i závazky a část hodnoty nemovitosti je v pasivech společnosti kryta těmito závazky (k takové situaci dochází například v případě vkladu podniku - viz § 59 odst. 4 Obchodního zákoníku od 1.1.2001 § 59 odst. 5 Obchodního zákoníku). Nepřihlíží se rovněž k tomu, že v době mezi rozhodnutím o přijetí nepeněžitého vkladu a zápisem do Katastru nemovitostí došlo ke změně předpisů o oceňování. Z výše uvedeného je patrné, že od daně z převodu nemovitosti nejsou vůbec osvobozeny vklady, při kterých vůbec nedochází ke zvýšení základního jmění obchodní společnosti nebo družstva, do kterého je vkládáno“.

Stanovisko MF:

Jedná se o velmi komplikovanou problematiku, k jejímuž posouzení potřebuje MF větší časový prostor. Na jednání KV KDP bylo dohodnuto, že své stanovisko MF předloží na některém z příštích jednání.

2. Upřesnění zápisu z jednání KV KDP dne 27.10.2000

V části Správa daní a poplatků se zpřesňuje závěr k bodu 2, t.j. Zastupování právníckými osobami, takto:

Ministerstvo financí souhlasí s rozbořením otázky, kdo může za právníckou osobu jednat, s výjimkou textu uvedeného v bodě druhém ohledně § 10 odst. 3 ZSDP, neboť zde uvedený výklad se projednávaného bodu netýká. Pro jednání jménem právníckých osob je podstatné ustanovení § 9 odst. 2 ZSDP, podle něhož za právníckou osobu jedná ten, kdo se prokáže oprávněním k tomuto jednání. Doporučeno sjednotit vhodnou formou postup správců daně v situacích uvedených v příspěvku.

3. Informace o plnění závěru k bodu 1, t.j. Nová úprava lhůt pro vyměření daně, v části Daň z příjmů, programu projednaného v KV KDP dne 27.10.2000

Zástupci KDP konstatovali, že ve smyslu uvedeného závěru posoudili stanovisko Dr. Bárty a neshledali, že by při jeho aplikaci mohlo dojít k dopadům v neprospěch daňových subjektů. Současně uplatnili požadavek, aby byl problém uzavřen na nejbližším jednání KV KDP.

KDP navrhla pro další jednání KV KDP termín 24.1.2001.

V Praze dne 18. ledna 2001

Ing. Stanislav Špringl
ředitel odboru 39