

Ministerstvo financí  
Letenská 15, Praha 1

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 8.10.2003**

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 25.6.2003

1.1. Zástupci KDP neuplatnili k zápisu připomínky.

1.2. K neuzavřenému příspěvku 1 v části Daň z příjmů, t.j. „Uplatnění položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v některých případech změny právní formy dle § 69d a násl. Obchodního zákoníku“, bod 2.2.b) bylo zástupcem MF sděleno, že konzultace problematiky s legislativní odborem MF probíhá a definitivní stanovisko MF bude vydáno po jejím ukončení. Předkladatelé příspěvku a zástupci MF se v dalším průběhu jednání shodli na souvislosti problematiky s příspěvkem 6 v části Daň z příjmů programu tohoto zasedání – 8.10.2003 „Stanovení základu daně dle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP u komanditní společnosti po její přeměně ze společnosti s ručením omezeným“ a vydání společného stanoviska MF k uvedeným příspěvkům.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců vč. doplňků

## **DAŇ Z PŘÍJMŮ**

### **1. Problematika „reinvestičních“ odpočtů dle § 34 odst. 3 a násl.**

Předkládá: Ing. Ondřej Semecký, daňový poradce, č. osvědčení 2998  
Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce, č. osvědčení 1840

#### **Úvod**

Při praktické aplikaci problematiky položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 3 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (ZDP), tzv. „reinvestičních odpočtů“, narážíme ve stávajícím znění příslušných ustanovení ZDP na několik otázek, jejichž zodpovězení by měl přinést tento příspěvek.

#### **Popis problematiky**

Vznik nároku na reinvestiční odpočet:

V souladu s § 34 odst. 4 ZDP lze odpočet uplatnit „za to zdaňovací období, ve kterém je hmotný majetek

a) *evidován v majetku poplatníka; .....*

b) *přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání nájemci podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí movitého hmotného majetku.*“

Z uvedené citace vyplývá, že nárok na uplatnění vzniká **za zdaňovací období**, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky.

Možnost uplatnění reinvestičního odpočtu v pozdějším období:

Dle § 34 odst. 7 ZDP může být nárok na odpočet uplatněn i v pozdějším období: *„Nelze-li odpočet podle odstavce 3 uplatnit v roce, kdy nárok na odpočet vznikl z důvodu, že poplatník vykázal daňovou ztrátu nebo základ daně (základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu) nižší než odpočet podle odstavce 3, lze odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže základ daně (základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu).“*

Tedy např. u majetku zaevidovaného v roce 2001 (předpokládáme, že kalendářní rok je zdaňovacím obdobím) vzniká nárok za období 2001, a je-li za toto období vykázána daňová ztráta, lze odpočet uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém bude vykázán základ daně (2002, 2003, ...).

Zánik nároku na odpočet:

Nárok na odpočet zaniká za podmínek stanovených § 34 odst. 6 ZDP: *„Nárok na odpočet podle odstavce 3 písm. a) až d) zaniká, pokud došlo do 36 měsíců následujících po konci zdaňovacího období nebo jeho části, za které byly odpočet nebo jeho část uplatněny, k vyřazení majetku s výjimkou vyřazení v důsledku škody způsobené živelní pohromou [§ 24 odst. 2 písm. l)] .... Při zániku nároku na odpočet je poplatník povinen zvýšit hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o uplatněný odpočet podle odstavce 3 nebo jeho uplatněnou část podle odstavce 7 v tom zdaňovacím období, kdy tento nárok zanikl...“*

Zde je upraveno, že nárok na odpočet zaniká, došlo-li k určitým skutečnostem v průběhu 36 měsíců od konce zdaňovacího období, **za které byl odpočet uplatněn**. Tedy dle našeho názoru dle předchozího případu 36 měsíců od 31. 12. 2001, a to bez ohledu na to, ve kterém zdaňovacím období je odpočet skutečně uplatněn.

Ačkoli je nám známo, že část odborníků se neztotožňuje s uvedeným názorem, pokusíme se naše závěry podpořit ukázkou několika případů, ke kterým vede výklad, kdy časový test pro zánik nároku na odpočet je zahájen až ke konci období, kdy byl odpočet uplatněn.

Příklady, kdy nezáleží na způsobu posouzení časového testu:

- Majetek u kterého lze uplatnit reinvestiční odpočet byl zaevidován ve zdaňovacím období - roce 2001. Za tento rok byl vykázán kladný základ daně a odpočet byl uplatněn. V roce 2002 byl majetek vyřazen v důsledku škody způsobené povodněmi. Nárok na odpočet tedy jednoznačně nezanikl.

- Majetek byl na rozdíl od předchozího případu zaevidován až v roce 2002. Nárok tedy dle § 34 odst. 4 ZDP vzniká. K vyřazení majetku došlo ve stejném roce. Zde nelze aplikovat ustanovení § 34 odst. 6 ZDP, neboť k vyřazení majetku došlo v důsledku škody způsobené živelní pohromou a zároveň k vyřazení majetku nedošlo v průběhu 36 měsíců po uplatnění odpočtu.
- V případě, kdy bude majetek vyřazen ve stejném roce, ve kterém byl zaevidován, a to z jiných důvodů, např. z důvodu jeho prodeje, opět nelze aplikovat ustanovení § 34 odst. 6 ZDP, neboť k prodeji nedošlo do 36 měsíců po konci zdaňovacího období nebo jeho části, za které byl odpočet uplatněn. Tento případ dle našeho názoru neodpovídá záměrům zákonodárce a bylo by vhodné jej upravit novelou zákona.

Kdy záleží na posouzení časového testu:

- Majetek je zaevidován v roce 2002 a vzniká nárok na odpočet. Nárok na odpočet je vykázán v daňovém přiznání za rok 2002, ale odpočet nemůže být uplatněn z důvodů uvedených v § 34 odst. 7 ZDP. Dojde-li k prodeji majetku v roce 2003, kdy je vykázán kladný základ daně, nemůže být dle našeho názoru odpočet v souladu s ustanovením odstavce 6 uplatněn. Naopak při aplikaci názoru, kdy je časový test počítán až od konce zdaňovacího období, ve kterém je odpočet uplatněn, nemůže dojít k zániku nároku na odpočet, a to z důvodů uvedených v předchozím odstavci.
- Majetek je zaevidován v roce 2002 a vzniká nárok na odpočet. Nárok na odpočet je vykázán v daňovém přiznání za rok 2002, ale odpočet nemůže být uplatněn z důvodů uvedených v § 34 odst. 7 ZDP. Odpočet bude uplatněn v daňovém přiznání za rok 2003. Majetek bude prodán v roce 2006. Dle našeho názoru nárok nezaniká, neboť k prodeji došlo po 36 měsících od konce zdaňovacího období za které byl odpočet uplatněn. Naopak dle opačných názorů nárok na odpočet zaniká neboť časový test 36 měsíců byl splněn až v roce 2007.

Reinvestiční odpočet u finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku:

Za určitých podmínek může reinvestiční odpočet uplatnit i první nájemce, který uzavřel smlouvu o finančním leasingu hmotného majetku.

Nárok na odpočet u leasingového nájemce dle ustanovení § 34 odst. 6 zaniká „*pokud dojde k ukončení finančního pronájmu bez následné koupě najatého hmotného majetku s výjimkou ukončení finančního pronájmu v důsledku škody způsobené živelní pohromou podle § 24 odst. 2 písm. l) nebo tento najatý majetek dále pronajme ...*“

Uvedené tedy znamená, že nájemce nepodléhá časovému testu 36 měsíců od data vzniku nároku, ale pouze testu koupě najatého majetku.

Dojde-li tedy u nájemce ke vzniku nároku na uplatnění reinvestičního odpočtu, a k následnému odkoupení najatého majetku, může být tento majetek kdykoli po jeho odkoupení od pronajímatele dále prodán, přičemž tento prodej nebude mít vliv na zánik nároku na reinvestiční odpočet, a to zřejmě bez ohledu na to, zda odpočet již byl či nebyl uplatněn.

Uvedený postup využívaný u leasingových nájemců uvádíme na podporu našeho názoru, neboť předpokládáme, že úmyslem zákonodárce nebylo v případě reinvestičních odečtů znevýhodnění vlastníků vůči nájemcům.

### **Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru a sjednocení názorů vhodným způsobem publikovat a dále iniciovat změnu zákona v tom smyslu, že reinvestiční odpočet nemůže být uplatněn v případě, kdy došlo k vyřazení majetku s výjimkou vyřazení v důsledku škody způsobené živelní pohromou, ve stejném zdaňovacím období, v jakém došlo k jeho zaevidování v majetku poplatníka.

### **Stanovisko MF**

Nesouhlas s právním názorem předkladatele. V rámci jednání KV podrobně vysvětleno, že problematika zániku nároku na odpočet podle ustanovení § 34 odst. 3 písm. a) až d) je jednoznačně upravena ustanovením § 34 odst. 6) ZDP.

Hmotněprávní lhůta podle § 34 odst. 6 ZDP běží od okamžiku vzniku nároku na odpočet do konce šestatřicátého měsíce po skončení zdaňovacího období, ve kterém byl nárok na odpočet uplatněn. Nárok na odpočet vzniká zaevidováním předmětného majetku u poplatníka a může zaniknout i v případě, že ještě nebyl uplatněn. Na druhé straně je možné uplatnit vzniklý nárok na odpočet i v případě, že dotčený majetek je v době uplatnění již vyřazen z důvodu živelní pohromy. Lhůta, ve které mohou nastat skutečnosti, které jsou důvodem pro zánik nároku na odpočet, je tedy vždy nejméně 36 měsíců plus počet měsíců ze zdaňovacího období, ve kterém byl majetek zaevidován. Pokud poplatník nemůže uplatnit nárok na odpočet z důvodu vykázané daňové ztráty prodlužuje se tato lhůta o zdaňovací období, za které neb za která byla vykázána daňová ztráta.

Případ finančního leasingu a jeho předčasného ukončení z důvodu odkoupení předmětu leasingu nájemcem a jeho následný prodej ještě ve stanovené lhůtě, zákon výslovně neupravuje, a proto poplatníka nelze postihnout dodaněním reinvestičního odpočtu.

## **2. Poskytování zvýhodnění zaměstnancům třetích osob**

Předkládají: Ing. Michal Kozdera, daňový poradce, č. osvědčení 2328  
Ing. Mgr. Radek Halíček, daňový poradce, č. osvědčení 2585

### **Popis problému**

V praxi dochází stále častěji k situacím, kdy jsou zaměstnancům plošně nabízeny různé výhody, a to nikoliv pouze od jejich právního zaměstnavatele, ale rovněž od jiných společností v rámci téže obchodní či finanční skupiny, aniž by související náklady byly právnímu zaměstnavateli přefakturovány. V jiném případě se zaměstnanci bonitních či jinak prestižních zaměstnavatelů často stávají jednou z cílových skupin akcí marketingového typu organizovaných velkými obchodními společnostmi, při kterých jsou zaměstnanci konkrétního zaměstnavatele osloveni nabídkou slev z cen běžně nabízených produktů či jiných zvýhodnění.

U obou výše uvedených případů poskytování slev zaměstnancům je v zájmu poskytovatelů těchto slev i jejich příjemců řádně ošetřit případné daňové dopady. V tomto směru se v odborné veřejnosti objevily odlišné názory a přístupy. Cílem tohoto příspěvku je zajistit k této problematice jednotný výklad.

## **Právní rámec**

Podle ZDP<sup>1</sup> je za příjem ze závislé činnosti považován mimo jiné i příjem plynoucí poplatníkovi v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti nebo funkce, a to bez ohledu na to, zda plyne od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává (§ 6 odst. 1 písm. d) ZDP).

Pro poplatníka s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků ZDP zavádí legislativní zkratku „zaměstnanec“, plátce příjmu je v textu ZDP označován legislativní zkratkou „zaměstnavatel“ (§ 6 odst. 2 ZDP).

Příjmem zaměstnance je podle ZDP mimo jiné i částka, o kterou je úhrada odvedená zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci (kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí) nižší, než je cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku<sup>2</sup>, nebo cena, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám (§ 6 odst. 3 ZDP).

## **Rozbor problematiky**

### **1. Poskytování slev (a podobných výhod) v rámci motivačního programu skupiny**

V případě, že je poplatníkovi poskytována výhoda ve formě nižší ceny za právo, službu či zboží jeho právním zaměstnavatelem (tj. zaměstnavatelem, se kterým zaměstnanec měl, má nebo bude mít uzavřenu pracovní nebo obdobou smlouvu), je poskytnutá sleva podle ZDP výslovně příjmem poplatníka podle § 6 ZDP (pokud se nejedná o plnění či slevy standardně nabízené i jiným osobám než zaměstnancům, např. některým odběratelům v rámci obchodní sítě). Právní zaměstnavatel je v takovém případě povinen z výše uvedeného příjmu v podobě poskytnuté výhody srazit daň z příjmu fyzických osob.

Bude-li stejnou slevu z ceny či výhodu poplatníkovi poskytovat společnost, která není jeho právním zaměstnavatelem, ale poskytnutí slevy či výhody souvisí s motivačním programem skupiny, do které patří i právní zaměstnavatel, není podle našeho názoru otázka zdanění případného příjmu podle § 6 ZDP zcela jasná. Její řešení závisí především na výkladu pojmu „*plynoucí v souvislosti s ... výkonem závislé činnosti*“ použitého v § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, neboť pouze při splnění této podmínky je pro účely zákona vyplácející osoba považována za zaměstnavatele a plátce daně, ač zaměstnavatelem v pracovněprávním smyslu není (§ 6 odst. 2 ZDP ve spojení s § 6 odst. 1 písm. d) ZDP). Definici nebo upřesnění požadované souvislosti s výkonem zaměstnání zákon neupravuje.

---

<sup>1</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění („ZDP“)

<sup>2</sup> Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění

Domníváme se, že zákonodárce při formulaci ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) ZDP zamýšlel postihnout především případný časový nesoulad mezi trváním zaměstnání a výplatou příjmu související s tímto zaměstnáním, nikoli však situaci, kdy příjemce výhody pro poskytovatele výhody žádnou činnost nevykonával, nevykonává, ani v budoucnu vykonávat nebude.

Připouštíme však, že při striktním výkladu tohoto ustanovení by sleva mohla pro jejího příjemce představovat zdanitelný příjem, protože byla poskytnuta v souvislosti s výkonem závislé činnosti, i když pro jinou osobu ve skupině. Toto platí v případě, že je taková výhoda nabízena plošně a cíleně pouze zaměstnancům společností v rámci skupiny nebo vybrané skupině zaměstnanců splňujících určitá stejná kritéria (přičemž je výhoda součástí zaměstnaneckého programu), a nikoli běžným odběratelům.

Za předpokladu existence příjmu zaměstnance vyvstává otázka, který subjekt a jakým způsobem by měl z poskytnuté výhody srazit zaměstnanci daň z příjmů fyzických osob.

Domníváme se, že plátcem příjmu v ZDP označovaným jako zaměstnavatel není právní zaměstnavatel, ale právě společnost, která nese náklady spojené s poskytnutím výhody, jak předpokládá § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Na tuto společnost se tak vztahují všechny povinnosti, které zaměstnavatelům ukládá ZDP. Ačkoli jsme si vědomi, že tento přístup povede v mnoha případech k povinnosti zaměstnance podat daňové přiznání, byť byl po celé zdaňovací období právně zaměstnán jen u jedné společnosti, zákon podle našeho názoru jinou alternativu nenabízí.

Záloha na daň z příjmů fyzických osob by podle našeho názoru měla být stanovena tzv. brutací nepeněžního příjmu (podobně jako je tomu při odvodu srážkové daně z nepeněžních výher).

Podotýkáme, že ve výše popsané situaci je společnost poskytující výhodu zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) ZDP pouze pro účely daní z příjmů, nikoli obecně (např. pro účely předpisů upravujících pracovněprávní vztahy či zdravotní pojištění a sociální zabezpečení).

## **Závěr**

Navrhujeme potvrdit, že v případě poskytování motivačních slev (či jiných výhod) zaměstnancům konkrétního zaměstnavatele společností ze stejné skupiny, ke které patří i právní zaměstnavatel, se jedná o zdanitelný příjem příjemce výhody, pokud je tato výhoda nabízena plošně a cíleně pouze zaměstnancům společností ve skupině, například v rámci skupinového zaměstnaneckého motivačního programu, a pokud se nejedná o plnění či slevy standardně nabízené i jiným osobám než zaměstnancům v rámci skupiny, např. některým odběratelům v rámci obchodní sítě.

Poskytovatel výhody se tímto stává zaměstnavatelem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) ZDP a vztahuje se na něj povinnost srazit daň z příjmů fyzických osob, jakož i ostatní povinnosti, které zaměstnavateli ukládá ZDP. Záloha na daň z příjmů fyzických osob bude stanovena tzv. brutací nepeněžního příjmu. Z důvodu souběhu zaměstnání zaměstnancům vzniká povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

## **2. Poskytování výhod v rámci marketingových akcí**

V praxi nastávají rovněž situace, kdy se některé velké obchodní společnosti rozhodnou podpořit prodej svých výrobků či služeb prostřednictvím zvýhodněné nabídky zaměstnancům vytipovaných společností (prestižní firmy, regionálně významní zaměstnavatelé, apod.). Důvodem může být snaha o získání nových klientů, výprodej starších zásob, nižší náklady na marketing apod.

Při posouzení případných daňových dopadů takovéto formy poskytnutí je klíčové určit, zda se obecně jedná o zdanitelný příjem či nikoliv.

Sleva přijatá fyzickou osobou nepodnikatelem se běžně za příjem pro účely ZDP nepovažuje.

V případě zaměstnanců by sleva příjmem ve smyslu § 6 ZDP byla pouze tehdy, pokud by byla dosažena v souvislosti s výkonem závislé činnosti u jejich právního zaměstnavatele a nejednalo by se o standardně poskytovanou slevu i jiným osobám než zaměstnancům konkrétního zaměstnavatele.

Při marketingových akcích jsou zaměstnanci konkrétního zaměstnavatele pouze jednou z cílových skupin marketingových akcí (cílovou skupinou marketingové akce mohou být stejně tak např. osoby mladší 26 let, učitelé, důchodci, apod.), a poskytnutí slevy obvykle nemá přímou souvislost s fyzickým „výkonem“ závislé činnosti zaměstnance u jeho právního zaměstnavatele (pokud ovšem poskytnutí slevy není podmíněno dalším kvalitativním či kvantitativním kritériem, jako například skutečný výkon práce u zaměstnavatele v daném měsíci apod.). V těchto situacích nelze podle našeho názoru slevy poskytnuté zaměstnanci jiné společnosti se zjevným marketingovým účelem klasifikovat jako příjem podle § 6 ZDP.

### **Závěr**

Navrhujeme potvrdit, že v případě poskytnutí slevy v rámci marketingové akce se nejedná o zdanitelný příjem příjemce výhody či slevy.

### **Návrh**

Doporučujeme přijmout sjednocující závěry k oběma výše uvedeným problémům a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko MF**

Souhlas s navrženými závěry s upozorněním na možná daňová rizika při poskytování zaměstnaneckých výhod v rámci marketingových akcí.

Ve shodě se zástupci KDP bylo konstatováno, že sporná je druhá věta v druhém odstavci závěrů k bodu 1, tj. výpočet zálohy na daň tzv. brutací.

V případech, kdy plátce nemá zálohu na daň z čeho srazit, předpokládá se postup podle § 38i ZDP. Vzhledem k povaze případů by byl vhodnější postup v zákoně výslovně neuvedený, tj. výpočet a odvod zálohy z nenabrutované částky (a úhrada

odvedené zálohy tomuto „zaměstnavateli“ např. z čisté mzdy zaměstnance u zaměstnavatele, kde je zaměstnanec v pracovním poměru, samozřejmě s předchozím souhlasem zaměstnance).

Situace, že zaměstnanec má od zaměstnavatele zdanitelný příjem, ze kterého nelze technicky srážku daně provést, avšak nemá současně zdanitelný příjem v penězích, je obecným problémem, který může nastat u všech tuzemských zaměstnavatelů a ukazuje se potřeba hledat vhodné legislativní upřesnění.

### 3. „Průtokové“ dividendy - problematika související s pojmem „příslušné zdaňovací období“ - § 36 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)

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

#### 1. Úvod

Tento příspěvek se zabývá problematikou tzv. „průtokových“ dividend, podílů na zisku nebo jiných obdobných plnění z členství v družstvu (dále jen „podíl na zisku“) dle § 36 odst. 5 ZDP. Příspěvek navazuje na předchozí příspěvky projednávané na Koordinačním výboru na toto téma (viz závěr projednání příspěvku Bc. René Kulínského a Ing. Tomáše Hlaváčka „Problematika protékání dividend – výklad pojmu, poměrná část dividendového příjmu“ na Koordinačním výboru, konaném dne 13. 2. 2002 a závěr projednání příspěvku Ing. Aleše Cechela, Ing. Lud'ka Vacíka a Ing. Jiřího Nesrovnala „Problematika dividend a podílů na zisku při přeměnách společností dle § 69 a násl. obchodního zákoníku“ na Koordinačním výboru, zveřejněný v *Bulletinu KDP ČR 10/2002 na str. 14 až 18*). V příspěvku se zabývám problematikou zaúčtování přijatých dividend ve prospěch výnosů v příslušném zdaňovacím období (§ 36 odst. 5 ZDP), která v předchozích výše uvedených příspěvcích nebyla výslovně řešena a v poslední době působí určité výkladové problémy. Dopředu chci zdůraznit, že v tomto příspěvku posuzuji danou problematiku z pohledu „běžných“ obchodních společností a družstev (dále také jen „společnosti“), to znamená, nezabývám se touto problematikou z pohledu například investičních nebo podílových fondů. Vycházím také z toho, že je splněna obecná základní podmínka pro možnost aplikace ustanovení § 36 odst. 5 ZDP, to je, že k datu rozhodnutí valné hromady nebo členské schůze, která rozhoduje o výplatě podílu na zisku, má mateřská společnost nejméně 20% podíl na vlastním kapitálu dceřiné společnosti. To, že je uvedena podmínka splněna, bude dále vyjadřováno spojeními „mateřská společnost“ a „dceřiná společnost“. Vycházím také z toho, že podíl na zisku byl u mateřské společnosti zúčtován do výnosů v úrovni bez daně (viz. první věta za písmenem b) § 36 odst. 5 ZDP). Pro zjednodušení dále předpokládejme, že mateřská společnost má jediného společníka. Pokud by tato podmínka nebyla splněna (mateřská společnost by měla více společníků), bylo by vše, co je dále uvedeno, aplikováno analogicky při poměrném rozdělení na jednotlivé společníky (samozřejmě při respektování předchozích výkladů k této věci – viz. *závěr projednání příspěvku Bc. René Kulínského a Ing. Tomáše Hlaváčka „Problematika protékání dividend – výklad pojmu ‚poměrná část dividendového příjmu‘ na Koordinačním výboru konaném dne 13. 2. 2002*).



## 2. Vlastní popis problematiky

Pro možnost aplikace ustanovení § 36 odst. 5 je rozhodující podmínkou, že mateřská společnost může snížit svůj základ daně pro srážkovou daň z titulu podílu na zisku „...o poměrnou část níže vymezených příjmů zaúčtovaných ve prospěch výnosů v příslušném zdaňovacím období...“. Dále se zabývám některými výkladovými problémy, které může toto spojení způsobovat:

### 2.1. Co to je příslušné zdaňovací období

Domnívám se, že tímto „příslušným zdaňovacím obdobím“ je nutné rozumět období minimálně předcházející nebo starší oproti období, ve kterém je vyplácen podíl na zisku mateřskou společností (respektive je rozhodováno valnou hromadou mateřské společnosti o výplatě podílu na zisku). To znamená, že uvedené ustanovení se v případě rozdělování podílu na zisku u mateřské společnosti bude aplikovat na podíly na zisku, které mateřská společnost obdržela od dceřiné společnosti (a zaúčtovala do daňově nerelevantních výnosů) v účetních obdobích (viz. dále písmeno 2.2. *Problematika pojmu „zdaňovací období“*) předcházejících účetnímu období, ve kterém je podíl na zisku mateřskou společností rozdělován. To prakticky znamená, že pokud mateřská společnost bude v roce 2003 rozdělovat zisk, bude mít možnost ustanovení § 36 odst. 5 ZDP aplikovat na podíly na zisku, které tato mateřská společnost obdržela od dceřiné společnosti a zaúčtovala do daňově nerelevantních výnosů v roce 2002, respektive v letech předcházejících (to je 2001, 2000, 1999, 1998 a tak dále).

Z hlediska zaúčtování se domnívám, že v případě podílu na zisku od dceřiné společnosti by měl být tento účetní případ u mateřské společnosti účtován k okamžiku, ve kterém valná hromada dceřiné společnosti rozhodla o výplatě podílu na zisku bez ohledu na to, kdy bude podíl na zisku mateřské společnosti fakticky vyplacen.

V praxi se lze občas setkat i s výkladem, že „za příslušné zdaňovací období“ je možné považovat i aktuální období, ve kterém je vyplácen mateřskou společností podíl na zisku. To znamená, pokud je mateřskou společností vyplácen v roce 2003 podíl na zisku, bude § 36 odst. 5 ZDP aplikován také na podíly zisku, které mateřská společnost obdrží od dceřiné společnosti (má se na mysli zaúčtuje v souladu s předchozím do výnosů) v roce 2003, a to do doby rozdělení zisku. Je fakt, že takový výklad není standardní a v praxi se neobjevuje často. Je také otázkou, zda možnost takového výkladu byla cílem přeformulování předmětného ustanovení (§ 36 odst. 5 ZDP) novelou ZDP - zákonem č. 492/2000 Sb. Na druhé straně nelze takový výklad, pokud vycházíme přesně z textu předmětné právní úpravy, odmítnout. V daném ustanovení je totiž pojem „příslušné zdaňovací období“ uveden bez jakéhokoliv přívlastku, který by blíže specifikoval a upřednostňoval toto spojení. Tento výklad by tedy znamenal, že ustanovení § 36 odst. 5 ZDP by bylo možné aplikovat na veškeré podíly na zisku od dceřiné společnosti, které budou v souladu s výše uvedeným zaúčtovány do výnosů mateřské společnosti, nejpozději do rozhodnutí valné hromady mateřské společnosti o výplatě podílu na zisku. U podílů na zisku od dceřiné společnosti, které budou zaúčtovány do výnosů mateřské společnosti po rozhodnutí valné hromady mateřské společnosti o rozdělení zisku by ustanovení § 36 odst. 5 ZDP bylo aplikováno až při následné výplatě podílu na zisku mateřskou společností. Tento výklad obecně zabezpečuje, že předmětné ustanovení nebude u mateřské společnosti aplikováno dříve, než obdrží dividendu od dceřiné společnosti. Je fakt, že ve smyslu § 178 ObchZ nelze u společnosti vyplácet podíl na zisku aktuálního účetního období. Na druhé straně ustanovení § 36 odst. 5 ZDP je

daňový režim, který nemusí být apriori zcela navázán na úpravy v ObchZ. O tom mimo jiné svědčí to, že jak je dále zdůvodněno, není podmínkou aplikace § 36 odst. 5 ZDP docílení zisku mateřskou společností. Dále budu pracovat se „standardním“ výkladem § 36 odst. 5 ZDP, to je, že se toto ustanovení vztahuje na podíly na zisku obdržené (zaúčtované v souladu s výše uvedeným do výnosů) nejpozději v období, které předchází období, ve kterém rozhoduje valná hromada mateřské společnosti o výplatě podílu na zisku. Tento výklad považuji za základní (na tomto standardním (základním) výkladu jsou popisovány i veškeré další problémové aspekty předmětného ustanovení § 36 odst. 5 ZDP). Nicméně dávám na zvážení, zda by jako variantní výklad ustanovení § 36 odst. 5 ZDP nebylo možné považovat výše popsaný postup (v tomto případě by příčným způsobem byly upraveny i veškeré dále popisované sporné momenty předmětného ustanovení § 36 odst. 5 ZDP). Pokud by byl tento variantní postup shledán za možný, znamenalo by to, že by v praxi nebyly pozastavovány ani postupy dle „standardního“ (základního) výkladu. Na druhé straně se domnívám, že předmětné ustanovení § 36 odst. 5 ZDP nijak neváže možnost jeho aplikace na to, že musí být mateřskou společností vyplácen právě daný konkrétní podíl na zisku za období, kdy od dceřiné společnosti obdržela podíl na zisku. Taková podmínka (která z ustanovení § 36 odst. 5 ZDP nevyplývá) by byla i velmi obtížně splnitelná, protože po té, co valná hromada schválí účetní závěrku, stává se ze zisku, který není vyplácen (ani nijak jinak využit, například na přiděl do rezervního fondu), nerozdělený zisk minulých let (do konce roku 2002 účet 428). Pokud je tento zisk posléze vyplácen, není z hlediska obchodního zákoníku (dále jen „ObchZ“) podmínkou určovat, který konkrétní zisk (kterého konkrétního roku) je vyplácen, ale prostě je vyplácen podíl na zisku, přičemž zdrojem je nerozdělený zisk minulých let (viz. § 178 odst. 2 a 6 ObchZ). Domnívám se také, že z ustanovení § 36 odst. 5 ZDP neplyne, že podmínkou pro jeho aplikaci je, že v období, kdy mateřská společnost obdrží podíl na zisku od dceřiné společnosti musí skončit celkové hospodaření mateřské společnosti ziskově, případně že zisk musí být minimálně roven nebo vyšší jak podíl na zisku od dceřiné společnosti.

### **2.1.1. Závěr - shrnutí k bodu 2.1. Co to je příslušné zdaňovací období**

A) Na základě výše uvedených skutečností je dle mého názoru možné shrnout v tomto bodě popisovanou podmínku následovně:

V případě výplaty podílu na zisku mateřskou společností posuzuje mateřská společnost vyplácený podíl na zisku (dále také jen „MVPZ“) oproti celkové sumě podílu na zisku vypláceného dceřinou společností v minulých obdobích (to je v období předcházejícím a obdobích starších) mateřské společnosti (dále jen „SDVPZ“), s tím, že mohou nastat tři možné situace:

A1) MVPZ = SDVPZ

V tomto případě neuplatní mateřská společnost při výplatě podílu na zisku žádnou srážkovou daň. Pokud nebude v budoucnu dceřiná společnost vyplácet podíl na zisku, nemůže již mateřská společnost ustanovení § 36 odst. 5 ZDP aplikovat.

A2) MVPZ < SDVPZ

V tomto případě neuplatní mateřská společnost při výplatě podílu na zisku žádnou srážkovou daň. Mimo to mateřské společnosti (i v případě, že dceřiná společnost nebude vyplácet v budoucnu žádný podíl na zisku) zůstává částečně zachována výhoda pro nezdaňování podílu na zisku dle § 36 odst. 5 ZDP, a to ve výši:

SDVPZ – MVPZ

Pokud ani při následující výplatě podílu na zisku mateřskou společností není vyčerpána zbývající část SDVPZ, přesouvá se zbytek na následující výplatu podílu na zisku, dokud mateřská společnost nevyčerpá celou SDVPZ. Přitom platí, že ustanovení § 36 odst. 5 ZDP nestanoví žádné omezení ohledně lhůt, kdy je nutné začít „čerpat“ výhodu dle § 36 odst. 5 ZDP, respektive do kdy je nutné ji vyčerpat.

A3) MVPZ > SDVPZ

V tomto případě bude základ pro srážkovou daň z titulu podílu na zisku u mateřské společnosti ve výši:

MVPZ – SDVPZ

Pokud nebude v budoucnu dceřiná společnost vyplácet podíl na zisku, nemůže již mateřská společnost ustanovení § 36 odst. 5 ZDP aplikovat.

B) Z hlediska § 36 odst. 5 ZDP dále platí:

B1) O nároku na podíl na zisku od dceřiné společnosti je u mateřské společnosti účtováno ke dni rozhodnutí valné hromady dceřiné společnosti o výplatě podílu na zisku mateřské společnosti bez ohledu na to, kdy je podíl na zisku mateřské společnosti fakticky vyplácen.

B2)

B21) Základní výklad

Ustanovení § 36 odst. 5 ZDP je možné aplikovat na podíly na zisku, které mateřská společnost zaúčtuje do výnosů nejpozději v období které předchází, období ve kterém rozhoduje valná hromada mateřské společnosti o výplatě podílu na zisku.

B22) Variantní výklad

Ustanovení § 36 odst. 5 ZDP je možné aplikovat na podíly na zisku, které mateřská společnost zaúčtuje do výnosů nejpozději do rozhodnutí valné hromady mateřské společnosti o výplatě podílu na zisku mateřskou společností. Jde o variantní výklad, to znamená, že pokud by bylo odsouhlaseno, že je možné ustanovení § 36 odst. 5 ZDP tímto způsobem aplikovat, nebyl by v tomto případě pozastavován ani postup mateřské společnosti dle výkladu B21.

B3) Aplikaci § 36 odst. 5 ZDP nebrání skutečnost, že účetní období mateřské společnosti, ve kterém je do výnosů mateřské společnosti účtován podíl na zisku od dceřiné společnosti, neskončilo ziskem (to je skončilo ztrátou nebo hospodářským výsledkem ve výši 0), respektive, že zisk mateřské společnosti je nižší jak podíl na zisku od dceřiné společnosti. Je samozřejmé, že aby mateřská společnost mohla vyplácet podíl na zisku, musí být splněny podmínky dle § 178 ObchZ.

## 2.2. Problematika pojmu „zdaňovací období“

Ustanovení § 36 odst. 5 ZDP používá při vymezení období, kdy má být podíl na zisku od dceřiné společnosti zaúčtován do výnosů mateřské společnosti, pojmu „zdaňovací období“. S účinností od 1.1.2001 je v ZDP rozlišován pojem zdaňovací období (viz. § 17a ZDP) a pojem účetní období, které není zdaňovacím, přičemž se za ně podává daňové přiznání (viz. § 38m odst. 3 ZDP). Z výkladů vyplývá, že hlavním cílem tohoto rozlišení je především omezení v možnosti tvorby daňově relevantní rezervy na opravy (dle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „ZoR“)) a provádění 20% odpisu pohledávek dle Čl. II bod 7 zákona č. 492/2000 Sb. v účetních obdobích kratších jak 12 měsíců (s výjimkou uvedenou v § 17a písm. c) ZDP a v § 3 odst. 1 ZoR). Nicméně toto rozlišování působí mnohé výkladové problémy, když ZDP váže uplatňování mnohých položek na pojem „zdaňovací období“ (viz. např. § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, § 33 ZDP, § 34 ZDP a § 35 ZDP). MF ČR bylo obecně potvrzeno, že tento určitý rozpor je možné

v těchto případech překlenout výkladem (viz. *výsledek projednání příspěvku Ing. Miroslava Mrázka a Mgr. Jiřího Teichmanna „Problematika přechodu účetního období z kalendářního roku na hospodářský rok“ na Koordináčním výboru, zveřejněný v Bulletinu KDP ČR 10/2001, str. 21 až 31*). Domnívám se, že mezi taková ustanovení, kde je nutné rozdílit mezi pojmem „zdaňovací období“ a „účetní období, které není zdaňovacím, ale podává se za něj daňové přiznání“ překlenout výkladem, je nutné zařadit také ustanovení § 36 odst. 5 ZDP. V opačném případě by postup dle § 36 odst. 5 ZDP nebylo možné použít, pokud by podíl na zisku byl zúčtován do výnosů mateřské společnosti v jiném období, než je zdaňovací, což by dle mého názoru odůvodňovalo aplikaci prominutí daně z důvodů nesrovnalostí v uplatňování daňových zákonů dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

### **2.2.1. Závěr - shrnutí k bodu 2.2. Problematika pojmu „zdaňovací období“**

Pro aplikaci ustanovení § 36 odst. 5 ZDP je rozhodující, že podíl na zisku od dceřiné společnosti byl u mateřské společnosti zaúčtován do výnosů v účetním období bez ohledu na to, zda je toto účetní období zároveň obdobím zdaňovacím.

### **2.3. Problematika různých účetních období u mateřské a dceřiné společnosti**

Určité výkladové problémy může také působit různá kombinace zdaňovacích období a účetních období, která nejsou zdaňovacími, ale podává se za ně daňové přiznání (viz. předchozí bod 2.2. *Problematika pojmu „zdaňovací období“*) u dceřiné a mateřské společnosti. Může jít jak o kombinace hospodářského a kalendářního roku, tak o kombinace vzhledem k délce účetních a zdaňovacích období a podobně. Z hlediska § 36 odst. 5 ZDP však bude relevantní, že:

a) Mateřská společnost musí předmětný podíl na zisku zaúčtovat do svého příslušného účetního období bez ohledu na to, jak je dlouhé, zda jde o kalendářní či hospodářský rok, či zda se jedná či nejedná o zdaňovací období (viz. předchozí bod 2.2. *Problematika pojmu „zdaňovací období“*). Z hlediska zaúčtování u mateřské společnosti bude relevantní rozhodnutí valné hromady dceřiné společnosti o výplatě podílu na zisku mateřské společnosti, opět bez ohledu na to, za jaké účetní období dceřiné společnosti je zisk vyplácen (viz. bod 2.1. *Co to je příslušné zdaňovací období*).

b) Výhodu dle § 36 odst. 5 ZDP může mateřská společnost nejdříve využít po té, co bude schvalovat účetní závěrku za účetní období, kdy byl podíl na zisku u mateřské společnosti zaúčtován do výnosů dle předchozího bodu a).

#### **2.3.1. Závěr - shrnutí k bodu 2.3. Problematika různých účetních období u mateřské a dceřiné společnosti**

Obecně by mělo být standardně dle předchozích bodů 2.1. *Co to je příslušné zdaňovací období* a 2.2. *Problematika pojmu „zdaňovací období“* postupováno také v případech, kdy dochází k různým kombinacím účetních období dceřiné a mateřské společnosti. To znamená:

a) Podíl na zisku od dceřiné společnosti musí být zaúčtován do účetního období (viz. výše 2.2. *Problematika pojmu „zdaňovací období“*) mateřské společnosti, ve kterém

valná hromada dceřiné společnosti rozhodla o výplatě podílu na zisku mateřské společnosti.

b) Postup dle § 36 odst. 5 ZDP uplatní mateřská společnost nejdříve (viz. bod 2.1. *Co to je příslušné zdaňovací období*) při schválení a výplatě podílu na zisku za účetní období (viz výše 2.2. *Problematika pojmu „zdaňovací období“*), do kterého byl podíl na zisku dle písmene a) zaúčtován.

### **3. Závěr**

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji výklady k popsané problematice, jak jsou uvedeny v závěrech jednotlivých popisovaných problémů (viz. části 2.1.1. *Závěr - shrnutí k bodu 2.1. Co to je příslušné zdaňovací období*, 2.2.1. *Závěr - shrnutí k bodu 2.2. Problematika pojmu „zdaňovací období“* a 2.3.1. *Závěr - shrnutí k bodu 2.3. Problematika různých účetních období u mateřské a dceřiné společnosti*), zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

### **Stanovisko MF**

MF trvá na výkladu, který je v příspěvku označován jako standardní. Zápočet podle § 36 odst. 5 lze uplatnit pouze vzhledem ke srážkové dani zaúčtované do výnosů ve zdaňovacím období, za které je rozdělován zisk. Ustanovení § 36 odst. 5 nelze použít, pokud v období, ve kterém byla přijata dividenda nebyl vytvořen žádný zisk nebo za toto období nebyl zisk nikdy rozdělen (např. veškerý zisk byl investován). Nelze připustit započítávání daně sražené dceřinou společností oproti dani sražené mateřskou společností z rozdělovaného zisku, který nezahrnuje dividendu rozdělenou dceřinou společností. V opačném případě by zcela došlo k potlačení smyslu a cíle ustanovení § 36 odst. 5, jímž je vyloučit mnohonásobné zdanění opakovaně rozdělovaného zisku. MF považuje příspěvek za účelový a neadekvátní situaci kdy aplikace § 36 odst. 5 je téměř ukončena. Příspěvkem je dle názoru MF sledován jediný cíl, a to jak uplatnit nevyčerpané sražené daně k zápočtu oproti jakýmkoliv srážkovým daním ze zisků mateřské společnosti. Tento cíl je třeba označit jako velmi nežádoucí a v rozporu s platnou právní úpravou. Poplatníci a plátcí, kteří přesto navržený nestandardní postup využijí se vystavují vážnému riziku, že správce daně dodatečně stanoví jejich daňovou povinnost za využití veškerých možných sankcí daných zákonem o daních z příjmů a zákonem o správě daní a poplatků.

MF souhlasí s názorem, že režim § 36 odst. 5 ZDP lze uplatnit i v obdobích, která nejsou zdaňovacím obdobím, avšak za předpokladu, že i za tato kratší období lze na valné hromadě společnosti rozhodovat o rozdělení zisku.

### **4. Krácení odpisů z důvodů „soukromé“ spotřeby spoluvlastníků**

Předkládají: Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osvědčení 2987  
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320

### **Použité zkratky právních předpisů**

ZDP zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů  
ZSDP zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

## Legislativní východiska

- **§ 11 ZDP:** ... *Plynou-li příjmy z užívání věci ve spoluvlastnictví nebo na základě písemné smlouvy jen určitým spoluvlastníkům, rozdělují se příjmy nebo výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle této smlouvy. ...7*
- **§ 28 odst. 5 ZDP:** *Při odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrná část odpisů.*
- **§ 28 odst. 4 ZDP:** *Je-li majetek ve spoluvlastnictví, pak pro posouzení toho, zda dosáhl vstupní ceny uvedené v odstavci 2, je rozhodující vstupní cena, která se rovná součtu hodnot spoluvlastnických podílů u jednotlivých spoluvlastníků, a nikoliv vstupní cena jednotlivého spoluvlastnického podílu.*
- **§ 29 odst. 5 ZDP:** *Vstupní cenou hmotného majetku ve spoluvlastnictví je u spoluvlastníka vstupní cena podle odstavce 1 ve výši hodnoty jeho spoluvlastnického podílu. Hodnota technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku ve spoluvlastnictví se u jednotlivých spoluvlastníků určí podle jejich spoluvlastnického podílu.52)*

## Stručný popis problému

V řadě případů využívají poplatníci k zajištění svých zdanitelných příjmů majetek, ke kterému vlastní jen určitý spoluvlastnický podíl. Příčiny vzniku spoluvlastnictví jsou různé např. zdědění majetku. Spoluvlastníci se mohou dohodnout, že každý z nich bude využívat určenou část majetku, což je často praktické zejména u nemovitostí. Pokud ostatní spoluvlastníci využívají jim určené části tohoto majetku výhradně pro zajištění jejich zdanitelných příjmů, krátí poplatník daňové odpisy podle § 28 odst. 5 ZDP pouze o svoji vlastní „osobní“ spotřebu. Zde je patrně vše v pořádku. Je však otázkou, jestli se má do krácení daňových odpisů poplatníka promítat také „osobní“ spotřeba ostatních spoluvlastníků. Domníváme se, že nikoliv. Dále se pokusíme tento názor stručně zdůvodnit.

## Návrh řešení

Naznačený problém se týká pouze hmotného majetku. Např. při výdajích na spotřebu materiálu tento výkladový problém nevzniká. Pokud tak poplatník např. nakoupí polovinu plného pytle písku a tuto svoji polovinu písku použije pro podnikání, je poměrně jednoznačné, že jeho výdaje na nákup poloviny pytle písku budou v plné výši daňově relevantní, a to bez ohledu na to, jak využije svoji polovinu pytle písku druhý spoluvlastník. K obdobnému závěru pak dojdeme např. i u dlouhodobého hmotného majetku, který není hmotným majetkem podle ZDP, nebo i v případě dlouhodobého nehmotného majetku.

Vraťme se nyní zpět k otázce hmotného majetku ve spoluvlastnictví.

Každý spoluvlastnický podíl má daňově svůj vlastní osud a to zejména v závislosti na svém majiteli. Vstupní cenou majetku ve spoluvlastnictví je dle ustanovení § 29 odst.

5 ZDP hodnota spoluvlastnického podílu. Hodnota spoluvlastnického podílu tak obecně má význam např. pro posouzení limitu 40.000 Kč pro vznik hmotného majetku v případě samostatných movitých věcí (§ 26 odst. 2 písm. a) ZDP). Speciální ustanovení § 26 odst. 4 ZDP pak uvádí, že pro posouzení vzniku hmotného majetku je třeba posoudit součet vstupních cen jednotlivých spoluvlastnických podílů.

Pokud např. jiný spoluvlastník prodá svůj podíl nemá to žádný vliv na výši daňových odpisů poplatníka nebo na vznik povinnosti vrátit odpočet na reinvestice dle § 34 odst. 6 ZDP. Pokud nemá na daňové záležitosti poplatníka přímý vliv prodej jiných spoluvlastnických podílů, bylo by z logiky věci s podivem, kdyby měl mít na poplatníka přímý daňový vliv způsob využívání ostatních spoluvlastnických podílů jejich vlastníky.

Spoluvlastnický podíl představuje hodnotu majetku spoluvlastníka. Nechť poplatník uzavře s ostatními spoluvlastníky smlouvu, na základě které může pro své účely plně využívat vymezenou část společného majetku, která podle vzájemné dohody odpovídá výši jeho spoluvlastnického podílu. Tato smlouva tak poplatníkovi v podstatě zajistí, že svůj spoluvlastnický podíl plně využívá pro svoje potřeby. Pokud poplatník smlouvou vymezené prostory plně využije k podnikání, využívá tak svůj spoluvlastnický podíl plně k zajištění zdanitelných příjmů a není žádný důvod ke krácení odpisů podle ustanovení § 28 odst. 5 ZDP. V případě, že poplatník použije smlouvou vymezené prostory jak k podnikání, tak např. k zajištění vlastního bydlení, je povinen krátit daňové odpisy podle § 28 odst. 5 ZDP v tomto poměru: prostory nevyužívané k zajištění příjmů vůči celkovým prostorům vymezeným poplatníkovi k užívání smlouvou. Jakým způsobem naloží s využitím svých podílů ostatní spoluvlastníci, nemá v daném případě na aplikaci ustanovení § 28 odst. 5 ZDP žádný vliv.

### **Příklad**

Dva spoluvlastníci se smluvně dohodnou, že každý z nich bude využívat jedno patro dvoupatrové budovy, kterou společně vlastní, každý z 50-ti %. Spoluvlastník A využívá celé „své“ prostory k zajištění svých zdanitelných příjmů, spoluvlastník B používá celé „své“ podlaží pouze pro osobní soukromé využití. Pro zjednodušení předpokládáme, že jediným výdajem je zde odpis hmotného majetku. Pro porovnání je uveden případ poplatníka C, který sám vlastní jednopodlažní budovu, která cenou a možností využití „odpovídá“ jednomu podlaží domu spoluvlastníků A a B.

### **VARIANTA 1 – KRÁCENÍ ODPISŮ O „SOUKROMOU“ SPOTŘEBU DRUHÉHO SPOLUVLASTNÍKA**

	Dvoupodlažní dům		Jednopodlažní dům
	Spoluvlastník A	spoluvlastník B	Poplatník C
Podíl	50 %	50 %	100 %
Nabývací cena	150	150	150
Rozdělení dle smlouvy	1. Podlaží	2. Podlaží	
osobní spotřeba	0 %	100 %	0 %
Příjmy	10		10
výdaje (odpis)	5	5	5
výdaje po krácení - § 28/5 ZDP	<b>2,5</b>	0	<b>5</b>
základ daně	7,5	0	5

**Varianta 1** příkladu vychází z výkladu, se kterým nesouhlasíme, nicméně jej zde pro názornost uvádíme.

Přestože spoluvlastník A využívá svůj spoluvlastnický podíl k podnikání v podstatě celý, je nucen své výdaje krátit v důsledku osobní spotřeby druhého spoluvlastníka. Do daňových výdajů může uplatnit pouze polovinu výše odpisu oproti poplatníkovi C, který sám vlastní 100% jinou „poloviční“ věc (tj. jednopodlažní dům stejných parametrů – nabývací cena 150) a využívá ji shodným způsobem. V tom případě základ daně činí 5 jednotek, tedy o 2,5 méně než ukazuje náš příklad u poplatníka A.

Rozdíl ve výši 2,5 je výsledkem nerovného postavení poplatníků, které by pak v případě aplikace tohoto výkladu, mělo být, podle našeho názoru, posouzeno jako nesrovnalost ustanovení § 28 odst. 5 ZDP a § 29 odst. 5 ZDP, v případě fyzických osob pak i ustanovení § 11 ZDP, a byly by tak splněny předpoklady pro aplikaci prominutí daně podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, např. i ve formě vydání generálního pardonu Ministerstva financí ČR. Tento způsob výkladu je tedy zřejmě nevhodný.

## **VARIANTA 2 – NEDOCHÁZÍ KE KRÁCENÍ ODPISŮ O „SOUKROMOU“ SPOTŘEBU DRUHÉHO SPOLUVLASTNÍKA**

	Dvoupodlažní dům		Jednopodlažní dům
	Spoluvlastník A	Spoluvlastník B	Poplatník C
Podíl	50 %	50 %	100 %
Nabývací cena	150	150	150
Rozdělení dle smlouvy	1. Podlaží	2. Podlaží	
Osobní spotřeba	0 %	100 %	0 %
Příjmy	10		10
Výdaje (odpis)	5	5	5
Výdaje po krácení - § 28/5 ZDP	<b>5</b>	0	<b>5</b>
Základ daně	5	0	5

**Varianta 2** příkladu tak demonstuje, že námi přijatý výklad je akceptovatelný také z pohledu logiky a zásady rovného postavení daňových subjektů. Vychází z výše zdůvodněné aplikace uvedených ustanovení ZDP, tedy z posuzování každého spoluvlastnického podílu pro účely odepisování jako samostatného majetku.

### **Poznámka k otázce příjmů spoluvlastníka dle ustanovení § 11 ZDP**

Na Koordinačním výboru KDP ČR a MF ČR byl dne 28.11.2001 projednán příspěvek předkladatele Ing. Jana Procházky: Výpočet příjmů spoluvlastníka § 11 ZDP (publikováno v Bulletinu KDP 2/02 str. 3). K tomuto příspěvku byl přijat následující závěr: Bude vytvořena pracovní skupina mezi členy KDP a pracovníky MF, která do konce února r. 2002 připraví návrh nového znění § 11. V žádných informačních zdrojích se nám nepodařilo nalézt zmínku o dalším postupu v této věci. Souhlasíme



s názory předkladatele i ministerstva uvedenými v cit. příspěvku, že nevhodná formulace ustanovení § 11 ZDP má za následek nejasnosti v jeho výkladu a bylo by vhodné navrhnout jeho novelizaci. Bohužel však musíme konstatovat, že od 1.1.2001 zůstává text ustanovení § 11 ZDP do dnešního dne bez jakékoliv změny.

## **Závěr**

V případě, kdy poplatník, který daňově odepisuje hmotný majetek ve spoluvlastnictví a uzavřel s ostatními spoluvlastníky smlouvu, která mu vymezuje k užívání určitou část majetku, se ustanovení § 28 odst. 5 ZDP aplikuje podle rozsahu, v jakém poplatník využívá k zajištění svých příjmů jemu smlouvou vymezenou část majetku. „Soukromá“ spotřeba jiných spoluvlastníků v částech majetku, které jim vymezuje smlouva, nemá na případné krácení daňových odpisů poplatníka žádný vliv.

## **Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

## **Stanovisko MF**

Uvedený problém lze řešit aplikací ustanovení druhé věty § 11 ZDP.

## **5. Posouzení stanovení doby držby účasti na společnosti s ručením omezeným**

Předkládá: Ing. Tomáš Urbášek, daňový poradce č. osvědčení 2747  
Ing. Petr Mašek, daňový poradce č. osvědčení 3633

### **1. Popis problematiky**

V tomto příspěvku se zabýváme aplikací časového testu, který je podmínkou osvobození příjmů z převodu účastí na společnostech s ručením omezeným od daně z příjmů fyzických osob, v případě sloučení společností. Pro případ příjmů z prodeje cenných papírů byla již problematika při sloučení řešena v příspěvku Ing. Aleše Cechele a Ing. Aleše Zídka „Daňová problematika osvobození příjmů z prodeje cenných papírů od daně z příjmů fyzických osob“ projednávaném na Koordinačním výboru dne 12.9.2001. Náš příspěvek se zabývá prodejem účasti na společnosti s ručením omezeným, tedy problematikou související s jiným ustanovením zákona o daních z příjmů, která doposud nebyla Koordinačním výborem řešena ani projednávána.

V praxi se stále častěji setkáváme s níže uvedenou situací, na kterou mají z důvodu chybějící úpravy v zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů („ZDP“) rozdílné názory jak daňoví poradci, tak pracovníci Ministerstva financí. Fyzická osoba, nepodnikatel, pořídila účast na společnosti s ručením omezeným. Tato společnost se po několika letech sloučila s dalšími společnostmi s ručením omezeným. Všichni společníci zanikajících společností (X,Y,Z) se stali ke dni sloučení společníky v nástupnické

společnosti (A) a současně společníci společnosti A, kteří byli jejími společníky před sloučením, zůstali jejími společníky i po sloučení.

Nyní zamýšlí společníci prodat svoji účast na společnosti A. Dle ustanovení § 4, odst. 1, písm. r, ZDP, jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny mimo jiné příjmy z převodu účasti na obchodních společnostech, nejde-li o prodej cenných papírů, přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let (dále také „časový test“).

Pokud prodávající společník vlastnil již před sloučením účast na společnosti A, je počítání časového testu řešeno zmíněným ustanovením ZDP a test začal běžet okamžikem nabytí účasti na společnosti A. Sporné je počítání časového testu v případě, kdy společník vlastnil pouze účast na některé ze zanikajících společností X,Y,Z.

Na základě níže provedeného právního rozboru jsme přesvědčeni, že do časového testu se zahrne jak doba držby účasti na zanikající společnosti, tak doba držby na právním nástupci.

## **2. Právní a daňová analýza problému**

### **2.1. Právní rozbor**

Sloučení je jedním ze způsobů přeměn obchodních společností upravených zákonem č. 513/1991 Sb., obchodním zákoníkem („obchodní zákoník“). Při sloučení dochází ke spojení podniků dvou či více společností spjatému se zánikem právní subjektivity jedné či více společností, jejichž podniky se spojují.

Při sloučení nepřevádí společník zanikající společnosti svoji účast na obchodní společnosti. Nemůže zde dojít k převodu, jelikož společník obchodní účast na obchodní společnosti vůbec nepozbývá (viz. níže). K převodu obecně navíc může dojít pouze mezi dvěma rozdílnými subjekty, kterážto podmínka při procesu sloučení rozhodně splněna není.

Účast společníka na obchodní společnosti, která byla před uskutečněním sloučení vyjádřena obchodním podílem na některé ze společností, jejichž podniky se v rámci sloučení spojují, je po uskutečnění sloučení vyjádřena obchodním podílem ve společnosti, která je v souladu s obchodním zákoníkem označována jako nástupnická. Tato nástupnická společnost představuje společnost zahrnující v sobě podniky všech zúčastněných společností. V nástupnické společnosti jsou spojeny obchodní účasti, které byly před uskutečněním sloučení vyjádřeny jednotlivě obchodními podíly na zúčastněných společnostech.

Účast společníka kterékoliv ze zúčastněných společností na obchodní společnosti tudíž nepřetržitě trvá a v rámci procesu sloučení nedochází ani k zániku této účasti ani k nabytí jakékoliv nové účasti na obchodní společnosti.

### **2.2. Důsledky z hlediska zákona o daních z příjmů**

Daňový režim příjmů z prodeje podílu na společnosti s ručením omezeným je upraven ustanovením § 4, odst. 1, písm. r ZDP. Na základě tohoto ustanovení jsou

od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny mimo jiné příjmy z převodu účasti na obchodních společnostech, nejde-li o prodej cenných papírů, přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let.

Na základě právní analýzy v bodu 2.1. a s ohledem na terminologii použitou ZDP v ustanovení o osvobození příjmů z prodeje účasti na obchodní společnosti je zřejmé, že při sloučení společností nedochází k převodu účasti na zrušené společnosti na jiného společníka/společnost. Proto sloučením nepřestane běžet časový test, který začal běžet okamžikem nabytí účasti na zanikající společnosti. Současně nedochází ani k nabytí nové obchodní účasti, a proto nedochází k běhu nového časového testu.

Tím, že v nástupnické společnosti jsou spojeny obchodní účasti, které byly před uskutečněním sloučení vyjádřeny jednotlivě obchodními podíly na zúčastněných společnostech, tyto účasti nepřetržitě trvají, a proto nemohou mít dva časové testy, jeden který by běžel od okamžiku nabytí účasti na zanikající společnosti a druhý, který by začal běžet okamžikem sloučení.

Z výše uvedených důvodů nemůže být při sloučení společností časový test definovaný ZDP pro držbu účasti přerušen a pětiletá lhůta běží bez přerušení od okamžiku nabytí účasti na společnosti, která v důsledku sloučení zanikla.

Podpůrným argumentem je i zásada rovnosti daňových subjektů. Obecná shoda panuje v tom, že sloučením nedochází k přerušení časového testu u společníka, který byl před sloučením současně společníkem v nástupnické společnosti. Pokud bychom připustili výklad, že sloučením dochází k přerušení časového testu pouze u společníků, kteří neměli před sloučením účast na nástupnické společnosti, došlo by k diskriminaci jedné skupiny společníků oproti skupině jiné, ačkoliv sloučení společností by mělo mít z hlediska daně z příjmů fyzických osob pro zúčastněné fyzické osoby naprosto shodné důsledky. Není tedy jakékoliv opodstatnění pro rozdílný režim zdanění příjmů z prodeje účasti na nástupnické společnosti.

### **3. Závěr a návrh**

Při počítání lhůty časového testu je nutné v případě sloučení společností s ručením omezeným vycházet z kontinuity držby účasti na obchodní společnosti, zejména vzhledem k tomu, že při sloučení nedochází k převodu účasti na společnosti a současně ZDP výslovně nestanoví, že se lhůta časového testu v případě sloučení obchodních společností přerušuje.

Sloučení neovlivní počítání časového testu stanoveného ZDP pro uplatnění osvobození od daně z příjmů fyzických osob v případě prodeje účasti na nástupnické obchodní společnosti. Výsledek počítání časového testu bude stejný, jako by byl, kdyby ke sloučení nedošlo.

Vládní návrh zákona, kterým se mění ZDP, a některé další zákony, který je projednáván Poslaneckou sněmovnou Parlamentu České republiky vkládá v § 4 odst. 1 písm. r) za větu první větu: "Doba 5 let mezi nabytím a převodem členských práv

družstva, majetkových podílů na transformovaném družstvu<sup>13)</sup> nebo účasti na obchodní společnosti, nejde-li o prodej cenných papírů, se zkracuje o dobu, po kterou poplatník byl společníkem obchodní společnosti nebo členem družstva před přeměnou této společnosti nebo družstva.“ Toto legislativně technické opatření bylo iniciováno Komorou daňových poradců, aby odstranilo výkladové nesrovnalosti plynoucí z původního ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) ZDP. Dále se v § 4 odst. 1 písm. r) vkládá věta: „Jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo 23c, doba 5 let mezi nabytím a převodem se nepřerušuje při výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společnosti.“

Navrhované ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) ZDP je v souladu s námi provedenými závěry, že doba držby v případě sloučení má zahrnovat jak dobu držby účasti na zanikající společnosti, tak držbu po sloučení. Navrhujeme proto, aby ministerstvo financí potvrdilo, že do časového testu pro účely § 4 odst. 1 písm. r) ZDP se zahrne jak doba držby účasti na zanikající společnosti, tak doba držby na právním nástupci pro všechny formy sloučení, které byly a jsou upraveny zákonem 513/1991 Sb., obchodní zákoník i před účinností navrhované úpravy ZDP.

Po projednání v rámci Koordinačního výboru navrhujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

## **Stanovisko MF**

Vyjádřen nesouhlas s navrženým závěrem a to z důvodu vyplývajícího z ustanovení § 61, § 68 a 69a obchodního zákoníku. Dojde-li ke sloučení, původní společnost zaniká, a tedy zaniká i účast společníka na této společnosti. Po sloučení vzniká společníkovi nová účast, a to již v nové společnosti. Proto je třeba časový test stanovený § 4 odst. 1 písm. r) ZDP počítat od vzniku nové společnosti, vzniklé sloučením.

## **6. Stanovení základu daně dle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP u komanditní společnosti po její přeměně ze společnosti s ručením omezeným**

Předkládá: Ing. Ludmila Polonyiová, daňová poradkyně č. osvědčení 44  
Ing. David Borkovec, daňový poradce č. osvědčení 3403

### **1. Popis problematiky**

Mění-li společnost s ručením omezeným a akciová společnost právní formu a přeměňuje se na komanditní společnost nebo na veřejnou obchodní společnost, podává dle § 38m odst. 3 b) ZDP daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob. Dosáhne-li společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost ve zkráceném období, za které podává daňové přiznání, zisk, odvede z tohoto zisku daň z příjmu a na účtu 431 Výsledek ve schvalovacím řízení jí ke dni zápisu změny právní formy zůstane zisk po zdanění.

Nerozdělený zisk po přeměně právní formy přechází na komanditní nebo veřejnou obchodní společnost. V souladu se zněním §§ 82 a 100 (2) Obchodního zákoníku veřejná obchodní a komanditní společnost zisk rozdělí.

Část zisku připadající na komanditistu je při rozdělení zdaněna srážkovou daní, komanditista dostane podíl na zisku zdaněný stejně jako společník společnosti s ručením omezeným. Komplementář a společník veřejné obchodní společnosti by měl obecně dostat nezdaněný podíl na základu daně komanditní společnosti (KS) a veřejné obchodní společnosti (VOS). V případě zisku, který VOS a KS získá přeměnou ze společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti, bude mít na účtu nerozděleného zisku částku, která by se měla rozdělit mezi jejich společníky, avšak byla již celá zdaněna daní z příjmů právnických osob.

Paragraf 20 odst. 5 a odst.6 ZDP stanoví, jaká část základu daně VOS a KS se zahrnuje do základu daně jejich společníků, nestanoví však, jakým způsobem by měl být rozdělen zisk,

který společnost získá jinak, než vlastním vytvořením.

## **2. Daňové důsledky**

Zákon o daních z příjmu v § 23 obecně vyjímá u poplatníka ze základu daně příjmy již jednou zdaněné. Ustanovení § 23 odst.4 d), které stanoví částky nezahrnované do základu daně však nelze v tomto případě využít, neboť se nejedná o částky „ které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace...“

Přeměnou společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti na VOS a KS dochází ke změně poplatníka, ale podle novely Obchodního zákoníku, platné od 1.1. 2001, §69d,

odst. 1 se nejedná o zánik poplatníka bez provedení likvidace. Způsob zdanění jeho příjmu, který mu z titulu právního nástupnictví může vzniknout, není v ZDP ošetřen. Pokud by bylo využito ustanovení § 20 odst. 5 a odst.6 ZDP, zahrnul by se tento příjem u společníka VOS a u komplementáře KS do základu daně.

Příjem společníka VOS a KS, který jim vznikne z nerozděleného zisku společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti po jejich přeměně na VOS a KS, by byl dvojnásobně zdaněn.

## **3. Návrh řešení**

Jsme toho názoru, že toto zdanění není v souladu s obecnými principy zdanění zákona o daních z příjmu a že nebylo jeho záměrem.

Navrhuje úpravu znění § 23 odst. 4 d):

**částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, kdy jsou příjmem jeho právního nástupce, a dále u společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti část zisku společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, který je jim po přeměně na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost rozdělován**

Jsme si vědomi toho, že touto úpravou nebude zcela odstraněn nepříznivý dopad zdanění příjmu u komplementáře v případě, že by komplementářem byla fyzická osoba, která by nedosáhla úrovně 31% zdanění příjmů.

Daňové důsledky navrhovaného řešení:

1. Příjem z nerozděleného zisku společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti po jejich přeměně na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost, nebude při jeho rozdělení již dále zahrnován do základu daně u jejich společníků.

2. Tento příjem nebude možné kompenzovat s případnou ztrátou vytvořenou veřejné obchodní společností nebo komanditní společností.

## Stanovisko MF

Nerozdělený zisk je příjmem, který bude-li po přeměně rozdělen společníkům veřejné obchodní společnosti, bude spadat do obecného základu daně. Příjem nepodléhá zdanění zvláštní sazbou daně, protože v souladu s Obchodním zákoníkem se nejedná o dividendu ani jiný podíl na zisku.

Předkladatelem popsaná problematika souvisí s neuzavřeným příspěvkem 1 v části Daň z příjmů, t.j. „Uplatnění položek odčitatelných od základu daně dle § 34 odst. 1 a 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v některých případech změny právní formy dle § 69d a násl. Obchodního zákoníku“, bod 2.2.b), ze zasedání konaného 25.6.2003. Zástupci MF a předkladatelé příspěvku se shodli na vydání společného stanoviska MF po ukončení konzultací shora uvedeného příspěvku z 25.6.2003 s legislativním odborem MF.

# DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

## 1. Osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb.

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14

V praxi se množí problémy s výkladem § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), který se týká osvobození nových staveb od daně z převodu nemovitostí. Tyto problémy byly v pracovním styku předjednány s příslušnými pracovníky majetkových daní MF a v návaznosti na to jsou rozčleněny do dvou skupin.

První skupinu tvoří problémy, u kterých v pracovním styku došlo k názorové shodě; tyto problémy jsou v předkládaném příspěvku rozebrány pouze rámcově, neboť se předpokládá názorová shoda i na jednání Koordinačního výboru.

Druhou skupinu tvoří problémy, u kterých v pracovním styku nedošlo k názorové shodě; tyto problémy jsou v předkládaném příspěvku rozebrány podrobně jako podklad pro diskusi a uzavření na společném jednání Koordinačního výboru.

### A) Text zákona

#### 1. Záměr zákonodárce

Protože pro právní výklad ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani je významná interpretace podle záměru zákonodárce, rekapituluji vznik a vývoj tohoto ustanovení.

První znění § 20 odst. 7 je z novely zákona o trojdani zákonem č. 18/1993 Sb. K návrhu neexistuje důvodová zpráva, ale poslanec Richard Mandelík zdůvodňoval svůj pozměňovací návrh takto (převzato ze stenoprotokolu digitální knihovny Parlamentu, text kurzívou):

*Předložené znění zákona „...by znamenalo to, že tato stavba (rozuměj: nová stavba k prodeji) by podléhala dani z převodu nemovitostí, což by podle mého názoru neúměrně zvyšovalo ceny staveb, neboť podnikatelé by si pochopitelně tuto daň započítali do ceny a investory by to stálo více peněz.*

*Tato navrhovaná změna situaci řeší, a první převod takovéto stavby dani nepodléhá. Je od daně osvobozen. Má to příznivý účinek na stavební ruch...*

*Místopředseda ČNR Jiří Vlach: Děkuji panu poslanci Mandelíkovi.... Chci se zeptat pana ministra, zda je připraven vyjádřit se k jedinému pozměňovacímu návrhu, který zazněl....*

*Místopředseda vlády ČR a ministr financí Ivan Kočárník: Ano, souhlasíme s tím. Je to vylepšení. ...Souhlasíme.“*

S tímto zdůvodněním byl také text schválen schůzí ČNR. Ze zdůvodnění je záměr zákonodárce zřejmý: osvobodit od daně z převodu nemovitostí novostavby k prodeji, bez ohledu na jejich druh nebo účel. Tedy generální osvobození těchto novostaveb s cílem nezvyšovat daní cenu konečnému uživateli a podporovat vznik nových staveb a stavební ruch.

Dále došlo ke dvěma změnám komentovaného ustanovení (zákonem č. 322/1993 Sb. a zákonem 103/2000 Sb.); tyto změny ani v jednom případě neměnily záměr

zákonodárce (zde opět vycházím z důvodových zpráv a z projednávání v Parlamentu).

Lze tedy spolehlivě dovodit, že dále setrvává původní záměr zákonodárce: generálně osvobodit nové stavby vzniklé pro prodej s cílem nezvyšovat daní cenu konečnému uživateli a podporovat vznik nových staveb a stavební ruch. Tento záměr koresponduje i se stávajícím programovým prohlášením Vlády ČR.

## 2. Platný text zákona

Stávající znění komentovaného § 20 odst. 7 zákona o trojdani zní:

*(7) Od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví*

- a) ke stavbě, která je novou stavbou, na niž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu,<sup>12d)</sup>*
- b) k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby<sup>12e)</sup> a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu,<sup>12f)</sup>*

*jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo*  
*je-li* *převodcem* *obec.*

---

<sup>12d)</sup> § 84 zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění zákona č. 83/1998 Sb.

<sup>12e)</sup> § 139b odst. 3 zákona č. 50/1976 Sb., ve znění zákona č. 83/1998 Sb.

<sup>12f)</sup> Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.

## **B) Problémy, u kterých v pracovním styku došlo k názorové shodě**

### **1) Osvobození nebytových prostor**

Spíše výjimečně se objevuje názor, že osvobození od daně z převodu nemovitostí se nevztahuje na nebytové prostory. Údajně proto, že nebytové prostory nejsou jmenovitě uvedené v § 20 odst. 7 zákona o trojdani, kde pod písm. a) jsou pouze stavby (nikoli nebytové prostory) a pod písm. b) jsou pouze byty (nikoli nebytové prostory).

Lze dovodit, že takový izolovaně jazykový výklad zákona je vadný, protože pojem stavba z § 20 odst. 7 písm. a) zahrnuje i nebytové prostory jako jednotky ve smyslu zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. To je zřejmé z řady ustanovení zákona o vlastnictví bytů: z § 2 písm. h) (jednotka je vymezená část domu a tedy stavby), z § 3 odst. 2 (právní vztahy k jednotkám se pak řídí ustanoveními právních předpisů, které se týkají nemovitostí, tedy i staveb) a z dalších ustanovení. Jednotka je stavbou i pro účely zákona o trojdani, což je zřejmé z dikce závěrečného odstavce § 20 odst. 7, který nepochybně považuje bytové jednotky za stavbu.



Tomu pak odpovídá i vztah písm. a) a písm. b) z § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Podle písm. a) se osvobozují stavby včetně bytů a nebytových prostor, zatímco písm. b) obsahuje nadstandardní osvobození výhradně bytů v případech, na které se písm. a) nevztahuje (např. byt vzniklý změnou dokončené stavby).

### **Závěr 1:**

Osvobození staveb podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona o trojdani se vztahuje na stavby včetně bytů a nebytových prostor. Ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) pak obsahuje nadstandardní osvobození bytů pro některé případy neuvedené pod písm. a).

### **2) Zánik nedokončené stavby a vznik nové stavby**

Celkem časté jsou koupě nedokončených staveb, které vlivem přerušené výstavby a působení povětrnostních podmínek jsou ve špatném technickém stavu, často s narušenou statikou. Bývá nutné je odstranit, obvykle až na základovou desku, a provést novou výstavbu.

Soukromoprávně tedy původní stavba zaniká jako věc a na jejich místě kupující postaví novou stavbu jako věc novou.

Podle některých názorů se na převod (přechod) druhé nové stavby nevztahuje osvobození podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona o trojdani, neboť jde o druhý úplatný převod, protože v katastru nemovitostí nedochází v souvislosti se zánikem staré a vznikem nové stavby ke změně nebo zániku práva.

Lze dovodit, že takový výklad je vadný. Pojem stavba v zákoně o trojdani má nepochybně význam soukromoprávní, stavba je zde věcí nebo simulací věci (u jednotek) a kdy stavba vzniká a zaniká je nutné posuzovat podle předpisů soukromoprávních a nikoli katastrálních. Nadzemní stavba zaniká a přestává být věcí v právním smyslu tehdy, není-li již patrné dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží původní stavby, tj. zpravidla destrukcí obvodového zdiva pod úroveň stropu nad prvním podlažím. Okamžikem vzniku stavby jako věci je stav, kdy je již jednoznačně a nezaměnitelným způsobem patrné alespoň dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží. Viz např. Nejvyšší soud 33 Cdo 111/98 a 20 Cdo 931/99 nebo Vrchní soud 3 Cdo 95/92 k zániku stavby, Nejvyšší soud 20 Cdo 931/99 ke vzniku nadzemní stavby jako věci.

Katastrální předpisy vznik a zánik stavby jako věci nevymezují, obsahem katastru jsou údaje o právních vztazích jako údaje, které nejsou závazné.

Je tedy zřejmé, že pokud na místě zaniklé stavby jako věci vznikla nová stavba jako věc, pak její převod (přechod) je nově osvobozen od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona o trojdani jako u kterékoliv jiné nové stavby. Poplatník samozřejmě musí unést důkazní břemeno k tvrzení, že původní stavba jako věc skutečně zanikla.

### **Závěr 2:**

Pokud zanikla původní nedokončená stavba jako věc a na jejím místě vznikla nová stavba jako věc, pak převod této nové stavby je osvobozen od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 bez ohledu na nezměněný zápis v katastru nemovitostí. Je na poplatníkovi, aby zánik původní stavby jako věci prokázal.

### 3) Osvobození podle § 20 odst. 7 písm. a) i b)

V praxi se stává, že developer koupí nedokončenou stavbu s osvobozením podle § 20 odst. 7 písm. a), stavbu dokončí, prohlášením vlastníka rozdělí na jednotky, které dále prodává. Objevují se názory, že převod jednotek již nemůže být osvobozen od daně z převodu nemovitostí, protože by šlo o druhé osvobození.

Tento názor je snad správný, pokud se týká nebytových jednotek. V jejich případě skutečně asi jde o druhý úplatný převod (přechod) staveb, na který se osvobození podle § 20 odst. 7 písm. a) nevztahuje.

Pokud jde o bytové jednotky (byty), jsou osvobozené podle § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani. Vztah mezi písm. a) a b) z § 20 odst. 7 není vymezen spojkou „nebo“, zákon nevylučuje osvobození nejprve podle písm. a) a následně podle písm. b).

Jak již bylo uvedeno u problému ad 1), byty mají v zákoně o trojdani oproti ostatním stavbám zvláštní, nadstandardní osvobození.

#### Závěr 3:

Osvobození stavby podle § 20 odst. 7 písm. a) nevylučuje osvobození bytů podle § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani.

### 4) Příslušenství bytu a věci

Jde o postavení příslušenství bytů (nebytových prostor) jako jednotek podle zákona č. 72/1994 Sb. Tento zákon rozeznává dvojí příslušenství: příslušenství domu a příslušenství bytu.

- **Příslušenství domu** (§ 2 odst. g zákona č. 72/1994 Sb.). Patří sem například drobné venkovní stavby (studny, oplocení, klepadla, přístěnky na popelnice oplocení, studny, pochozí chodníčky, jsou-li samostatnou věcí) a společná zařízení domu (například vybavení společné prádelny). Ze zákona o vlastnictví bytů jsou všechny tyto předměty součástí společných částí domu a sdílejí tedy právní režim společných částí domu.

Pokud je převod stavby (bytu, nebytového prostoru) osvobozen od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani spolu se společnými částmi domu zahrnující uvedené předměty, pak jsou tyto předměty součástí osvobozeného převodu (přechodu) společných částí domu.

- **Příslušenství bytu** (§ 2 odst. g zákona č. 72/1994 Sb.). Příslušenství bytu nevymezuje zákon o vlastnictví bytů, ale § 121 odst. 2 občanského zákoníku. Příslušenstvím bytu jsou vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány. Může jít o neobydlené kuchyně, neobytné haly a komory, koupelny, záchody, spíže, šatny, předsíně apod. Za vedlejší prostory, které leží mimo byt, lze považovat např. komoru, sklep, prádelnu, dřevník, kolnu. Příslušenství bytu sleduje právní režim bytu, s čímž koresponduje právní úprava ze zákona o vlastnictví bytů, podle které příslušenství bytu výslovně nemůže být nebytovým prostorem (jednotkou).

Při převodu (přechodu) bytu (nebytového prostoru), který je osvobozen od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani, je toto příslušenství součástí osvobozeného převodu (přechodu) bytu (nebytového prostoru).

Garáž jako jednotka nemůže být pro účely zákona o vlastnictví bytů ani příslušenstvím domu, ani příslušenstvím bytu (nebytového prostoru) a proto její převod má vlastní právní režim (viz např. § 24 odst. 1, 2 a 3 zákona o vlastnictví bytů). Nelze tedy osvobodit převod garáže jako jednotky spolu s převodem bytu osvobozeným podle § 20 odst. 7 písm. b) s odůvodněním, že jde o příslušenství bytu.

Garážová stání, která nejsou samostatnou jednotkou, ale představují pouze vymezenou část společných částí domu (obvykle vymezenou čarami na podlaze), sledují právní režim společných částí domu.

**Poznámka:** Podle názoru MF garážová stání nemohou být ve společné části domu určené pro společné užívání. Tuto skutečnost MF ověřuje ještě na Ministerstvu pro místní rozvoj. Pokud by nemohla být garážová stání společnou částí domu, bod 4) by byl přesunut do části problémů, u kterých nedošlo k názorové shodě.

#### **Závěr 4:**

Příslušenství domu, které je považováno za společné části domu (§ 2 písm. g) zákona č. 72/1994 Sb.) a příslušenství bytu či nebytového prostoru sledují právní režim jednotky (bytu nebo nebytového prostoru). včetně osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Toto se nevztahuje na garáže jako jednotky, které pro účely zákona o vlastnictví bytů nemohou být příslušenstvím domu, bytu či nebytového prostoru.

Garážová stání, která nejsou samostatnou jednotkou, ale představují pouze vymezenou část společných částí domu, sledují právní režim jednotky.

### **5) Oprávněné osoby**

Osvobození z § 20 odst. 7 zákona o trojdani je podmíněno tím, že převodcem je *„...fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů...“*.

Živnostenský zákon ani navazující předpisy však neznají podnikatelskou činnost „výstavba nebo a prodej staveb a bytů“. Izolovaným jazykovým výkladem zákona bychom došli k závěrům, že pokud někdo nemá živnostenské oprávnění výslovně na výstavbu nebo prodej staveb a bytů, pak převody (přechody) staveb a bytů nebudou osvobozeny. Při absenci takové živnosti by nebyl osvobozen žádný převod (přechod).

Proto je nutné preferovat výklad záměrem zákonodárce a zkoumaný text vyložit tak, že podmínkou osvobození je jakkoli znějící živnostenské oprávnění, které umožňuje výstavbu nebo prodej staveb a bytů bez ohledu na přesnou dikci ze živnostenského listu.

Vycházejí z Nařízení vlády č. 469/2000 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností, je takovou živností:

- „Realitní činnost“ (bod 90 z volných živností - Nákup nemovitostí za účelem jejich dalšího prodeje a prodej, zprostředkování nákupu, prodeje a pronájmu nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, pokud jsou pronajímatelem poskytovány jiné než základní služby zajišťující řádný provoz těchto prostor.

- „Provádění staveb, jejich změn a odstraňování“ (skupina 213 z vázaných živností: Provádění staveb, jejich změn a odstraňování a Provádění jednoduchých a drobných staveb, jejich změn a odstraňování)

**Poznámka:** Podle názoru MF je živnost „Realitní činnost“ uvedena nikoli nařízením vlády č. 469/2000 Sb., ale v nařízení vlády č. 140/2000 Sb.

Podle názoru předkladatele je však správné použít pro zjištění obsahu živnosti právě nařízení vlády č. 469/2000 Sb., které výslovně a závazně stanovuje obsahové náplně jednotlivých živností, zatímco nařízení vlády č. 140/2000 Sb. pouze sumarizuje seznam oborů volných živností. Protože však obě nařízení vlády upravují obsah živnosti shodně, jde o rozpor pouze formální. Vzhledem k mimořádně častým změnám živnostenského zákona (66 novelizací od roku 1991) i jeho prováděcích předpisů, doporučuje předkladatel vymezit závěr obecně tak, jak je dále uvedeno.

#### **Závěr 5:**

Podmínkou osvobození převodů staveb podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani je živnostenské oprávnění, které umožňuje výstavbu nebo prodej staveb a bytů při splnění dalších podmínek stanovených v zákoně č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

#### **Stanovisko MF:**

Souhlas s uvedeným zněním závěrů 1 - 5

### ***C ) Problémy, u kterých v pracovním styku nedošlo k názorové shodě***

#### **6) Převod „zainvestovaných pozemků“**

V praxi se prodávají tzv. zainvestované pozemky. Tedy takové pozemky, na kterých je zahájena stavba např. budovy v takovém stádiu realizace, že dosud není patrné stavebně technické a funkční uspořádání ani prvního nadzemního podlaží. V okamžiku prodeje pozemku existuje - například - pouze základová deska nebo sklepy.

Takováto nedokončená stavba je stavbou ve smyslu stavebně právním (§ 139b stavebního zákona), ale není to ještě stavba jako věc ve smyslu občanskoprávním (§ 118 odst. 1 či § 119 občanského zákoníku). Takováto nedokončená stavba je soukromoprávně součástí pozemku, sleduje jeho právní režim, protože sama o sobě ještě není schopná být předmětem občanskoprávních vztahů (§ 118 občanského zákoníku). V podrobnostech odkazují na sjednocenou judikaturu uvedenou pod bodem B) 2) tohoto příspěvku.

Tomuto právnímu stavu odpovídá i kupní smlouva: je pouze na pozemek, nikoli na stavbu. Převod „zainvestovaného pozemku“ pak podléhá dani z převodu nemovitostí u pozemku a nikoli u stavby, která jako věc ještě neexistuje a není evidována katastrem nemovitostí.

Po nabytí vlastnického práva k zainvestovanému pozemku kupující dokončuje stavbu jako věc a tuto stavbu jako věc dále prodává. Nárokuje osvobození podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona o trojdani, neboť jde o první úplatný převod stavby; při předchozím nabytí pozemku nemohlo dojít k nabytí stavby, protože ta jako věc a předmět občanskoprávních vztahů tehdy neexistovala.

Objevují se názory správců daně, podle kterých prodej dokončené stavby v uvedené situaci je již druhým úplatným prodejem. A to údajně proto, že v souvislosti s tehdejší prodejem pozemku již jednou došlo k převodu vlastnického práva ke stavbě a prodej dokončené stavby je tedy druhým úplatným převodem. Zdůvodnění těchto názorů se ze strany státní správy objevuje ve dvou variantách.

**Podle první varianty** je převod zainvestovaného pozemku, jehož součástí je stavba ještě nikoli jako věc, údajně i převodem stavby, a to převodem úplatným. Tato varianta je však soukromoprávně nemožná. Stavba, která dosud není věcí ve smyslu § 118 občanského zákoníku, nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů, nelze ji samostatně koupit, směnit, zastavit, neboť k ní ještě neexistuje vlastnické právo. Popisovaná první varianta je pouze důsledkem neznalosti rozdílu mezi stavbou ve smyslu § 139b stavebního zákona a stavbou ve smyslu § 118 a § 119 občanského zákoníku. Lze tedy shrnout, že názory správců daně podle první varianty jsou právně chybné.

**Podle druhé varianty** správci daně zpochybňují důkazní prostředky, podle kterých stavba nadzemní budovy na zainvestovaném pozemku ještě není věcí v právním smyslu a tvrdí, že v okamžiku převodu vlastnického práva k pozemkům již stavba jako věc existovala a byla úplatně převedena (např. zatajenou smlouvou mimo katastr nemovitostí), čím se „vyčerpá“ první úplatný převod a druhý úplatný převod již osvobození nepodléhá. Jde celkem o rozšířenou konstrukci správců daně. Stávající platné předpisy však takovou konstrukci neumožňují.

Aby zkoumaná stavba nadzemní budovy mohla být věcí v právním smyslu, musela by být alespoň takovém stupni rozestavěnosti, že by bylo patrné stavebně technické a funkční uspořádání prvního nadzemního podlaží. Pak by ale vznik, změna nebo zánik vlastnického práva k takové stavbě podléhal evidenci katastru nemovitostí (§ 27 písm. l), § 2 odst. 1 písm. e) katastrálního zákona)). A pokud by stavba byla věcí a podléhala evidenci v katastru nemovitostí, pak by její převod kupní smlouvou byl možný pouze za podmínek § 133 odst. 2 občanského zákoníku, tedy jen vkladem do katastru nemovitostí (pokud zvláštní zákon nestanoví jinak).

A pokud ke dni převodu pozemků zkoumaná stavba v katastru vůbec nebyla evidována, nemohl být proveden ani vklad vlastnického práva a nemohlo dojít ani k převodu vlastnického práva, který je předmětem daně z převodu nemovitostí. Případná kupní smlouva „mimo katastr“ by byla absolutně neplatná pro rozpor s § 133 občanského zákoníku, nebo by podle ní nevznikly věcně právní účinky.

Shrnuji tedy, že podle stávajících předpisů jsou pouze dvě možnosti:

- 1) Kupující nabyt pozemek, kde ještě nebyla stavba budovy jako věc. Budova jako věc vznikla až následkem vlastní výstavby u kupujícího. Pak je soukromoprávně vše v pořádku a prodeji dokončené budovy náleží osvobození od daně z převodu nemovitostí za podmínek § 20 odst. 7 písm. a) Z3D.
- 2) Budova jako věc existovala již v době převodu vlastnického práva k pozemkům, ale vlastnické právo k této budově nepřešlo na kupujícího (absence zápisu do katastru nemovitostí). Pak má kupující budovu pouze v držbě, nevlastní ji, bez právního důvodu budovu dokončí, ale její prodej uskutečnit nemůže (absence vlastnického práva). Protože by v tomto případě nešlo o „úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem“ (viz § 9 odst. 1 písm. a/ zákona o trojdani), nevznikla by kvaziprodejem daňová povinnost a kvaziprodejce nemá za povinnost

ani podat daňové přiznání, ani daň platit. Budova je totiž stále ve vlastnictví původního majitele pozemku a zákonná daňová povinnost nevznikne.

V obou případech se daň platit nebude. V první možnosti je nárok na osvobození, při druhé možnosti absentuje předmět daně. Třetí možnost podle stávající právní úpravy neexistuje.

Pokud Ministerstvo financí s tímto názorem nesouhlasí, bylo by vhodné pro správce daně i pro odbornou veřejnost objasnit, jak v uvedeném případě může dojít v souvislosti s tehdejší prodejem pozemků:

- k převodu vlastnického práva ke stavbě, která jako věc dosud neexistuje, nebo
- k převodu vlastnického práva ke stavbě, která je podle katastrálního zákona předmětem evidence v katastru nemovitostí, ale převádí se mimo zápis v katastru nemovitostí, v rozporu s § 133 občanského zákoníku.

#### **Závěr 6:**

Bude proveden po projednání na Koordinačním výboru

#### **Stanovisko MF:**

Předkladatelem popsaná problematika souvisí s uplatněním nároku na osvobození úplatného převodu vlastnického práva k nové stavbě. V případě, kdy poplatník v přiznání k dani z převodu nemovitostí uplatní nárok na osvobození podle ust. § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, je správce daně povinen prověřit, zda jsou splněny veškeré zákonem stanovené podmínky pro přiznání tohoto osvobození. Tj. zda jde o stavbu neužívanou, zda se skutečně jedná o první převod stavby (ať rozestavěné či dokončené) jako samostatné věci v právním slova smyslu a zda převodcem je osoba, již zákon osvobození přiznává. Důkazní břemeno spočívá ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na poplatníkovi a na něm je, zda důkazní břemeno unese a hodnověrně uvedené skutečnosti prokáže.

Pokud kupující nabude pozemek, jehož součástí je rozestavěná stavba ve smyslu stavebněprávním, která není samostatnou věcí, následně stavbu dokončí do stadia věci způsobilé být předmětem občanskoprávních vztahů, prodej takto dokončené stavby bude prvním převodem či přechodem vlastnictví ke stavbě ve smyslu ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Bude-li na pozemku stavba, která je již věcí způsobilou být předmětem občanskoprávních vztahů (rozestavěná budova), je vlastník povinen rozestavěnou budovu při jejím prodeji nechat zapsat do katastru nemovitostí. Pokud tak neučiní, obchází katastrální zákon, občanský zákoník a ve snaze vyhnout se dani z převodu nemovitostí i zákon č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Před dalším (druhým) převodem rozestavěné, dokončené nebo zkolaudované budovy je do katastru nemovitostí na základě stavebního povolení (právní nástupce stavebníka) nebo kolaudačního rozhodnutí zapsán nabyvatel nemovité věci. Stav zápisu v katastru nemovitostí pak není na překážku návaznému dalšímu převodu vlastnického práva k takové budově. Správce daně, zjistí-li, že došlo k již druhému převodu nemovité věci způsobilé být předmětem občanskoprávních vztahů, má právo důkazní prostředky předložené převodcem a poplatníkem daně zpochybnit.

## 7) Užívání stavby (bytu)

### Obecně k pojmům

Podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani je podmínkou osvobození skutečnost, že „...stavba nebyla dosud užívána...“, nebo že „...byt nebyl dosud užíván...“. Vzniká tím otázka, co je to užívání stavby (bytu) ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani.

Zákon o trojdani tyto pojmy nevymezuje. Rovněž nelze mechanicky převzít pojem užívání stavby ze stavebních předpisů. Stavební právo předpokládá užívání pouze dokončené stavby (viz § 82 a § 85, výjimky v § 83 a 84 stavebního zákona), zatímco § 20 odst. 7 předpokládá i užívání stavby nedokončené. Co je však podstatné, stavební právo pojem užívání stavby rovněž nevymezuje, takže neznáme jeho obsah a nelze ho aplikovat pro účely § 20 odst. 7 zákona o trojdani.

Jazykovým výkladem dojdeme k závěru, že užíváním se rozumí braní užitných vlastností věci (stavby). Při jazykovém výkladu tohoto pojmu bychom však došli k absurdním závěrům. Například: Ještě před kolaudací ve stavbě svačí o přestávce tapetář, revizní technik kontroluje elektrorozvody v celém stavbě, kolaudační komise při kolaudaci stavbou prochází a podává se jí občerstvení apod. Ti všichni berou užitné vlastnosti stavby před prvním úplatným převodem. Při akceptaci názoru, že jde o užívání stavby, by nebyl osvobozen převod žádné nové stavby, což by bylo ve zjevném rozporu se záměry zákonodárce i vžitou praxí. Takže jazykový výklad je pro vymezení pojmu „užívání“ stavby (bytu) nepoužitelný.

Podle názoru předkladatele a po konzultacích se specialisty na soukromé právo je užívání stavby (bytu) z § 20 odst. 7 zákona o trojdani užíváním věci z § 123 občanského zákoníku, který upravuje tzv. vlastnickou třídu. Jde o obecnou úpravu vlastnictví, vycházející z Listiny základních práv a svobod (2/1993 Sb.), použitelnou při absenci jiného vymezení i pro právo veřejné.

Podle § 123 občanského zákoníku je vlastník v mezích zákona oprávněn předmět svého vlastnictví (1) držet, (2) **užívat**, požívat jeho plody a užitky a (3) nakládat s ním.

Právní teorie a v souladu s ní u soudní praxe chápou užívání věci tak, že „...vlastník sám využívá věc, resp. její užitné vlastnosti za tím účelem, aby realizoval své zájmy a potřeby, ať již ve formě individuální potřeby či podnikatelské (resp. výrobní) spotřeby...Vlastník na základě některých právních úkonů (konkrétně smlouvy nájemní, smlouvy o výpůjčce atd.) může ...přenechat využívání své věci jiné fyzické či právnické osobě. (Knap V. a kol: Občanské právo hmotné, Svazek 1. Kodex. Praha 1997. Str. 218.).

Toto vymezení užívání věci vylučuje výše uvedené případy tapetáře, revizního technika a kolaudační komise z užívání stavby (tyto osoby nerealizují ve stavbě své zájmy a potřeby, nýbrž zájmy a potřeby vlastníka či stavebníka) a současně koresponduje se záměry zákonodárce – osvobodit od daně z převodu nemovitostí nové stavby k prodeji s cílem podporovat vznik nových staveb a stavební ruch.

V praxi může nastat široká škála sporných případů užívání stavby, které je nutné posuzovat individuálně podle vymezení užívání věci (práva) ve smyslu § 123 občanského zákoníku. Samostatným problémem užívání věci podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani je však otázka podílového spoluvlastnictví.

## **Podílové spoluvlastnictví**

Z ustanovení § 137 odst. 1 občanského zákoníku vyplývá, že podíl vyjadřuje míru, jakou se spoluvlastníci podílejí na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví ke společné věci.

V případě užívání věci to znamená, že podíl vyjadřuje omezenou míru, v jaké je spoluvlastník oprávněn realizovat své zájmy a potřeby z užitných vlastností věci. Spoluvlastník, zejména pak minoritní, nemůže plně realizovat své zájmy a potřeby (viz vymezení užívání věci výše), ale je v užívání věci omezen právy ostatních spoluvlastníků. Nejde tedy o plné užívání věci ve smyslu § 123 občanského zákoníku, ale o užívání omezené (viz Knap V. a kol: Občanské právo hmotné, Svazek 1. Kodex. Praha 1997. Str. 209.).

Jestliže úplný vlastník má zákonné právo užívat věc v rozsahu 100 %, pak třetinový spoluvlastník má omezené zákonné právo užívat věc jen v rozsahu 1/3. Zákonnému vymezení oprávnění spoluvlastníků pak obvykle odpovídá dohoda spoluvlastníků o způsobu užívání společné věci. Na jejím základě užívá každý ze spoluvlastníků takovou reálnou část věci (stavby), která odpovídá výši jeho spoluvlastnického podílu.

Uvedený výklad a vžitá praxe mají oporu i v ustálené judikatuře:

Nejvyšší soud ČSR RC 37/71 2 Zc 51/70 (na ASPI 1182 JUD)

***Spoluvlastnický podíl vyjadřuje míru, jakou se spoluvlastníci podílejí na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví ke společné věci (§ 137 odst. 1 o. z.); určuje tedy také, jak se spoluvlastníci podílejí na užívání společné věci a jak mají přispívat na náklady spojené s jejím užíváním a udržováním.***

Nejvyšší soud ČR 28 Cdo 1213/99 OZ

***Spoluvlastnický podíl je mírou účasti na vztahu ke společné věci i pokud jde o užívání věci.***

Nejvyšší soud ČR RC 34/2003 25 Cdo 2608/2000 (na ASPI 24560 JUD)

*I když tedy užívání společné věci některým z jejích spoluvlastníků je součástí obsahu jeho vlastnického práva v míře dané velikostí jeho spoluvlastnického podílu.*

Lze tedy shrnout, že spoluvlastnický podíl vyjadřuje i omezenou míru užívání věci (stavby).

**Je tedy zřejmé, že (není-li sjednáno jinak), může spoluvlastník užívat věc (stavbu) pouze v rozsahu svého spoluvlastnického podílu, takže nemůže užívat stavbu v rozsahu, který se vztahuje k ostatním spoluvlastnickým podílům. Podílový spoluvlastník tedy nemá oprávnění užívat stavbu v plném rozsahu § 123 občanského zákoníku a oprávnění dalších spoluvlastníků užívat věc není dosud realizováno.**

Dohoda spoluvlastníků o způsobu užívání společné věci je pak plošným či prostorovým vyjádřením výše spoluvlastnického podílu.

S touto soukromoprávní úpravou koresponduje i úprava veřejnoprávní z § 20 odst. 7 zákona o trojdani.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Přestože to není v zákoně výslovně uvedeno, nikdo nezpochybňuje,



že předmětem daně je i převod spoluvlastnického podílu. Lze tedy spolehlivě dovodit, že kde zákonodárce používá převod nebo přechod vlastnictví, má na mysli i převod nebo přechod vlastnictví i spoluvlastnického podílu. I v tomto případě platí, že ke konkrétnímu spoluvlastnickému podílu se vztahuje konkrétní oprávnění spoluvlastníka pouze v rozsahu, který odpovídá výši spoluvlastnického podílu (omezené užívání stavby).

Ve vazbě na § 20 odst. 7 zákona o trojdani to znamená, že za splnění dalších podmínek je od daně z převodu nemovitostí osvobozen:

1. první úplatný převod nebo přechod vlastnictví, pokud konkrétní stavba nebyla v rozsahu tohoto jednoho konkrétního vlastnického práva dosud užívána (obdobně byt);
2. první úplatný převod nebo přechod spoluvlastnického podílu, pokud stavba v rozsahu tohoto jednoho konkrétního spoluvlastnického podílu nebyla dosud užívána (obdobně byt).

Pak platí, že od daně z převodu nemovitostí je osvobozen i převod nebo přechod spoluvlastnického podílu ke stavbě (bytu), pokud stavba (byt) nebyla dosud užívána v rozsahu, který se vztahuje k tomuto jednomu konkrétnímu spoluvlastnickému podílu. Omezené užívání stavby dřívějším spoluvlastníkem při tom není na závadu; dřívější spoluvlastník mohl stavbu užívat pouze v rozsahu svého spoluvlastnického podílu a nikoli v rozsahu, který se vztahuje k ostatním spoluvlastnickým podílům.

Pokud má mít ke stavbě postupně vlastnické právo 100 spoluvlastníků, pak první převod (přechod) spoluvlastnického podílu je běžně osvobozený a pokud první spoluvlastník užívá stavbu **ve výši jen své 1/100**, není to na zábranu tomu, aby byl od daně osvobozen převod (přechod) druhé 1/100 spoluvlastnického podílu. A pokud druhý spoluvlastník užíval stavbu **ve výši opět své 1/100** spoluvlastnického podílu, není to na zábranu tomu, aby byl od daně osvobozen převod (přechod) třetí 1/100 spoluvlastnického podílu.

Pokud by však prodávající spoluvlastník 98/100 spoluvlastnického podílu začal svůj spoluvlastnický podíl užívat, pak zaniká možnost všech dalších osvobození, protože spoluvlastník již svůj konkrétní spoluvlastnický podíl užíval.

Uvedenému právnímu názoru svědčí:

- a) soulad se soukromoprávní úpravou užívání věci a soukromoprávní úpravou spoluvlastnictví (viz výše);
- b) soulad s ustálenou judikaturou k problematice užívání věci ve spoluvlastnictví (viz výše);
- c) soulad se záměrem zákonodárce v případě ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani; **jakýkoli jiný výklad je v přímém rozporu se záměrem zákonodárce „nezvyšovat daní cenu konečnému uživateli a podporovat vznik nových staveb a stavební ruch“** (viz výše);
- d) logický výklad, kdy od daně z převodu nemovitostí osvobozen vždy převod nové, dosud neužívané hodnoty stavby;
- e) výklad ad absurdum; při neakceptaci uvedeného právního názoru by prodej jedné miliontiny spoluvlastnického podílu na nové stavbě bylo na závadu osvobozenému prodeji celé zbylé stavby;

- f) postavení spoluvlastnického podílu v účetnictví, v daních z příjmů i na dani z přidané hodnoty, kde každý spoluvlastnický podíl jako samostatná majetková složka (hodnota) se považuje za samostatný majetek s vlastním samostatným daňovým režimem a není důvod, proč v zákoně o trojdani by měl být výklad, podle kterého při užívání jednoho spoluvlastnického podílu se mění daňový režim převodu všech ostatních spoluvlastnických podílů;
- g) výslovné postavení spoluvlastníka v zákoně o trojdani, kdy podle § 8 odst. 2 je v případě podílových spoluvlastníků je každý spoluvlastník samostatným poplatníkem a platí daň podle velikosti svého podílu; to potvrzuje samostatný daňový režim každého spoluvlastnického podílu
- h) procesní pohled; prodávající neví a těžko může zjistit, ve kterém okamžiku který spoluvlastník začal věc skutečně užívat a tady od kterého okamžiku by mělo zaniknout osvobození; tyto informace nemá a žádný právní předpis mu jejich zajištění neukládá. Nabytí vlastnického práva a faktické užívání věci (stavby) spoluvlastníkem mohou být ve značném časovém posunu.

Proti uvedenému právnímu názoru svědčí pouze izolovaně jazykový výklad, podle kterého stavba je – sémanticky vzato – užívána (jsou brány užité vlastnosti věci) již prvním spoluvlastníkem. Jak vyplývá z předchozího textu, jazykový výklad je nepoužitelný, protože podle jazykového výkladu stavbu užívá i již zmíněný tapetář nebo revizní technik nebo kolaudační komise a žádná stavba by podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani by nemohla být osvobozena. Současně by takový výklad by v rozporu se záměrem zákonodárce, logickým výkladem a věcnou argumentací uvedenou výše.

### **Podílové spoluvlastnictví společných částí domu**

V modelové situaci je nový dům rozdělený prohlášením vlastníka ve smyslu § 4 zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, na 280 bytových jednotek. Vlastník prodá byt prvním kupujícímu – ze zákona spolu s 1/280 spoluvlastnického podílu na společných částech domu. První vlastník bytu byt začne byt užívat spolu se společnými částmi domu: chodí po společném schodišti, užívá společnou kočárkárnu, pere ve společné prádelně.

Otázkou je, zda toto omezené užívání společných prostor stavby nebrání tomu, aby dalších 279 bytových jednotek spolu se spoluvlastnickým podílem na společných částech domu bylo osvobozeno od daně z převodu nemovitostí. Pokud první kupující jako spoluvlastník užívá společné části domu, pak stavbu fyzicky používá a mohlo by se to posuzovat jako užívání stavby a zábrana dalším osvobozeným převodům (přechodům).

Při akceptaci výše uvedeného vymezení užívání stavby dojdeme k názoru, že užívání společných prostor prvním kupujícím spoluvlastníkem není užíváním ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani, protože jde pouze o omezené užívání stavby spoluvlastníkem společných částí domu pouze v rozsahu jeho spoluvlastnického práva, tedy pouze ve výši 1/280 spoluvlastnického podílu.

Pak platí, že druhý a každý další kupující úplatně pořizuje spoluvlastnický podíl, v jehož rozsahu stavba dosud nebyla užívána; stavba byla dosud užívána pouze v rozsahu dříve převedených spoluvlastnických podílů.

Z tohoto důvodu užívání společných částí domu prvním kupujícím spoluvlastníkem není na závadu osvobození dalších převodů (přechodů) jednotek a spoluvlastnických podílů na společných částech domu.

Tento názor zastává z pracovních jednání i MF a není zde tedy názorový rozpor.

### **Podílové spoluvlastnictví u garáží**

V domě, kde je 280 bytových jednotek, je jeden velký nebytový prostor – garáž, ve kterém je 280 garážových stání, vymezených čarami na podlaze. Ke každému bytu se prodává i 1/280 spoluvlastnického podílu na nebytovém prostoru s právem užívat jedno konkrétní garážové stání. První kupující začne užívat byt a společné části domu a garáž jako podílový spoluvlastník.

Zde platí totéž, co v případě bytů. První spoluvlastník garáže a spoluvlastník společných částí domu má práva odpovídající pouze 1/280 vlastnických práv a pouze v tomto omezeném rozsahu je oprávněn stavbu užívat. V širším užívání je omezen ve svých vlastnických právech vlastnickými právy dalšího spoluvlastníka (spoluvlastníků). Pak platí, že druhý a každý další kupující úplatně pořizuje spoluvlastnický podíl, v jehož rozsahu stavba dosud nebyla užívána; stavba byla dosud užívána pouze v rozsahu dříve převedených spoluvlastnických podílů.

Z tohoto důvodu omezené užívání garáže (jedno garážové stání) prvním kupujícím spoluvlastníkem není na závadu osvobození dalších převodů (přechodů) spoluvlastnických podílů ke garáži.

MF s tímto názorem nesouhlasí a zastává právní názor, že užívání garáže prvním spoluvlastníkem je na zábranu osvobození dalších spoluvlastnických podílů.

Shrnuji, že mohou nastat dvě alternativy:

1. Jazykovým výkladem pojmu „užívání stavby“ (bytu) dojdeme k závěru, že jakékoli brání užitných vlastností stavby je užíváním stavby ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani a toto užívání brání osvobození převodu stavby od daně z převodu nemovitostí.

Pak by platilo, že užíváním stavby ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani se rozumí, když v nedokončené stavbě (například) svačí tapetář, pracuje revizní technik nebo prochází kolaudační komise, když první vlastník bytu užívá společné prostory domu, když první podílový spoluvlastník garáže začne garáž užívat v omezeném rozsahu svého spoluvlastnického práva. Všechny tyto případy by zabraňovaly osvobození od daně z převodu nemovitostí.

2. Ostatními výklady pojmu „užívání stavby“ (bytu) dojdeme k závěru, že užíváním stavby (bytu) ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani se rozumí užívání ve smyslu § 123 občanského zákoníku. V případě podílového spoluvlastnictví to znamená, že ke každému konkrétnímu spoluvlastnickému podílu se vztahuje konkrétní oprávnění spoluvlastníka stavbu (bytu) omezeně užívat v rozsahu spoluvlastnického podílu. Tím se nezasahuje do užívacích práv ostatních podílových spoluvlastníků, **jejich oprávnění užívat věc není realizováno a v rozsahu jejich práv stavba není dosud užívána.**

Pak by platilo, že užíváním stavby ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani není, když v nedokončené stavbě (například) svačí tapetář, pracuje revizní technik nebo prochází kolaudační komise, když první vlastník bytu užívá společné prostory domu, když první podílový spoluvlastník garáže začne garáž užívat jen v omezeném rozsahu svého spoluvlastnického práva.

Podle názoru předkladatele je správná druhá alternativa; podrobné zdůvodnění je uvedeno výše.

Pokud MF financí s tímto názorem nesouhlasí, bylo by vhodné pro správce daně i pro odbornou veřejnost objasnit důvody. Zejména uvést:

- své vlastní vymezení pojmu užívání stavby (bytu) pro účely § 20 odst. 7 zákona o trojdani;
- jak koncipovat výklad ustanovení § 2 odst. 7 tak, aby byl naplněn záměr zákonodárce „nezvyšovat daní cenu konečnému uživateli a podporovat vznik nových staveb a stavební ruch“ (viz výše);
- jak se vyrovnat s ustálenou judikaturou Nejvyššího soudu, podle které může (není-li sjednáno jinak) spoluvlastník užívat věc (stavbu) pouze v rozsahu svého spoluvlastnického podílu, takže nemůže užívat stavbu v rozsahu, který se vztahuje k ostatním spoluvlastnickým podílům;
- proč – při stávajícím výkladu MF – není užíváním stavby (bytu), když v nedokončené stavbě (například) svačí tapetář, pracuje revizní technik nebo prochází kolaudační komise, když první vlastník bytu užívá společné prostory domu, ale naopak užíváním stavby je omezené užívání garáže podílovým spoluvlastníkem;
- proč MF nepovažuje omezené spoluvlastnické užívání společných prostor domu za užívání stavby ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani, ale omezené spoluvlastnické užívání garáže považuje za užívání stavby ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani; v obou případech (společné části domu, garáž) jde vždy o stavbu a posuzování jejího užívání musí být jednotné;
- jakým způsobem má prodávající nést důkazní břemeno ve věci užívání/neužívání stavby (bytu) prvním spoluvlastníkem, když žádný předpis mu povinnost takové evidence neukládá a nejde ani o zvyklost.

#### **Závěr 7:**

Bude proveden po projednání na Koordinačním výboru.

#### **Stanovisko MF**

Nesouhlas s právním názorem předkladatele. Český právní řád nezná tzv. reálné spoluvlastnictví, tj. takové, kdy jednotlivým spoluvlastníkům přísluší právo k přesně vymezené části nedílné věci. Spoluvlastnické vztahy jsou tedy spoluvlastnictvím ideálním, což znamená, že všichni spoluvlastníci se pokládají za spoluvlastníky společné věci a výkon práv a povinností k této společné věci je vymezen rozsahem jejich podílu na společné věci. Podíl nevymezuje určitou reálnou část věci, k níž by byl spoluvlastník oprávněn vykonávat své vlastnické právo, ale vyjadřuje právní postavení spoluvlastníka k ostatním spoluvlastníkům, určuje jak se spoluvlastníci podílejí na užitečných věcech a jaké nesou náklady. Nelze tedy říci, že každý spoluvlastník užívá pouze konkrétně vymezený spoluvlastnický podíl, ale užívá společnou věc. Z uvedeného vyplývá, že podmínka „stavba nebyla dosud užívána“, resp. „podíl na stavbě nebyl dosud užíván“ je splněna pouze v případě převodu na prvního nového vlastníka, resp. spoluvlastníka. Pokud nový vlastník, resp. spoluvlastník začne nemovitost užívat ve smyslu ustanovení § 123 občanského zákoníku, pak u dalších převodů nebude podmínka „stavba nebyla dosud užívána“ splněna a osvobození od daně nelze přiznat.

# Komplexní problém

## 1. Posouzení dobropisů k vystaveným fakturám z účetního a daňového hlediska

Předkládá: Ing. Lenka Mrázová, daňový poradce č. osvědčení 1228

Ing. Kateřina Stonišová, daňový poradce č. osvědčení 3458

### 1. Popis problematiky

V praxi velmi často nastávají případy, kdy je účetní jednotka z důvodu neplnění dohodnutých smluvních podmínek při dodávce zboží/poskytování služeb nucena poskytnout slevu z ceny. V takovém případě je povinna vystavit dobropis k již vydané faktuře. Jednání o takovéto slevě z ceny bývají často ukončena až po skončení účetního období, ve kterém bylo zboží dodáno/služby poskytnuty, avšak ještě před okamžikem sestavení účetní závěrky. V těchto případech vzniká otázka, do jakého účetního období je nutné snížení ceny zohlednit. Pokud se dobropis týká významné částky, je zvláště nutné, aby společnost správně posoudila zohlednění tohoto účetního případu jak z účetního, tak i daňového hlediska.

Vzhledem k tomu, že daňové posouzení této problematiky závisí na správném účetním posouzení, řeší tento příspěvek primárně způsob správného účtování vystavených dobropisů, ze kterého pak vychází i správné daňové řešení. V tomto příspěvku není řešena otázka DPH související s vystavováním a účtováním dobropisů.

### 2. Návrh řešení

#### Účetní hledisko

Zásada věcné a časové souvislosti

Dle §3, odst. 1 zákona o účetnictví je účetní jednotka povinna účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. V případě, že tuto zásadu nelze dodržet, účtuje účetní jednotka do období, kdy tyto skutečnosti zjistila.

Správné vykázání hospodářského výsledku účetní jednotky za účetní období tedy předpokládá zahrnutí všech nákladů a výnosů, které do něj hospodářsky patří, i když z různých důvodů v běžném účetním období nebyly zaúčtovány. Cílem této zásady účetnictví je do daného účetního období zahrnout veškeré účetní jednotce známé a uskutečněné transakce, které ovlivnily či mohou ovlivnit náklady, výnosy či aktiva podniku a které nebyly nebo nemohly být z jakéhokoliv důvodu vyfakturovány ještě před koncem účetního období. Naopak je třeba vyloučit z nákladů a výnosů položky, které sice byly v běžném účetním období vyfakturovány, avšak týkají se příštích účetních období. Pro tyto účely může účetní jednotka využít účtů časového rozlišení.

Platné Postupy účtování pro podnikatele v článku VIII úvodních ustanovení blíže specifikují zásady pro účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišování. Časové rozlišení přitom není nutné používat v případech:

- kdy jde o nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku,
- jde-li o pravidelně se opakující výdaje, popř. příjmy.

Toto ustanovení je pouze fakultativní a v případě, že se účetní jednotka rozhodne jej respektovat, musí testovat dvě výše uvedené podmínky. Pokud dobropis představuje nevýznamnou částku (nevýznamnou z hlediska poměru k obratu, vlastnímu jmění nebo hospodářského výsledku), musí účetní jednotka prokázat, že tato operace záměrně neovlivňuje hospodářský výsledek. Pokud se jedná o významnou částku, nelze výše uvedené ustanovení Postupů účtování použít. Vystavení dobropisu k vydané faktuře nepředstavuje obvykle pravidelně se opakující účetní případ.

Pokud je tedy skutečnost vedoucí k vystavení dobropisu zřejmá již v době přípravy účetní závěrky a částka dobropisu je významná, je v souladu s výše uvedeným účetní jednotka povinna tuto skutečnost zohlednit v daném účetním období pomocí účtů časového rozlišení.

V případech, kdy není možno zásadu časového rozlišení dodržet tj. v případech, kdy se účetní jednotka o nutnosti vystavení dobropisu dozví až v okamžiku, kdy jej již není možno zohlednit do období, se kterým věcně a časově souvisí, tj. po uzavření účetních knih, postupuje účetní jednotka v souladu s druhou částí §3, odst. 1 zákona o účetnictví, tj. účetní jednotka účtuje do období, kdy tyto skutečnosti zjistila (viz také závěry z koordinačního výboru KDPCR z června 2003).

#### Zásada věrného zobrazení skutečnosti

Ustanovení § 7 zákona o účetnictví požaduje, aby účetní jednotka vedla účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Účetnictví je úplné, pokud účetní jednotka zaúčtovala všechny účetní případy týkající se daného účetního období.

Jak z tohoto ustanovení vyplývá, účetnictví je úplné, pokud účetní jednotka účtovala o všech známých skutečnostech týkajících se daného účetního období, tedy i o snížení výnosů z titulu budoucího vystavení dobropisu.

Zákon o účetnictví v § 24, odst. 2 a § 25, odst. 2 dále požaduje, aby účetní jednotka zohlednila při oceňování majetku a závazků a při účtování o výsledku hospodaření veškeré náklady a výnosy, které se vztahují k účetnímu období bez ohledu na datum jejich placení a dále veškerá rizika, ztráty a znehodnocení, která se týkají majetku a závazků a které jsou účetní jednotce známy ke dni sestavení účetní závěrky.

Z tohoto ustanovení vyplývá, že pokud je účetní jednotce v okamžiku uzavírání účetních knih známa skutečnost, že výnosy daného účetního období neodpovídají skutečné výši a je zřejmé, že dojde ke snížení/zvýšení výnosů daného účetního období, musí tuto skutečnost v tomto účetním období zohlednit.

Pokud je tedy do data sestavení účetní závěrky jisté, že účetní jednotka musí vystavit dobropis ve významné výši k faktuře týkající se daného účetního období a tento dobropis bude vystaven po rozvahovém dni daného účetního období, musí být tato skutečnost zohledněna pomocí časového rozlišení (popř. dohadné položky v případě, že neznám přesnou výši dobropisované částky do okamžiku sestavení účetní závěrky) do daného účetního období, se kterým časově a věcně souvisí. Opačný postup by umožnil vykázat, realizovat a v dividendách rozdělit zisk, který nebyl účetní jednotkou dosažen.

## **Daňové hledisko**

Na základě ustanovení §23 odst. 2 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku. Hospodářský výsledek stanovený na základě správného zaúčtování se upravuje v souladu s §23 odst. 1 a následných ustanovení zákona o daních z příjmů.

V souladu s §23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle dalších odstavců §23 zákona o daních z příjmů.

Žádné z daných ustanovení zákona o daních z příjmů nestanoví daňovému subjektu povinnost upravit jiným způsobem, než zachycují předpisy pro podvojně účetnictví, hospodářský výsledek o hodnotu dobropisů či vrubopisů vztahujících se k danému účetnímu/zdaňovacímu období. Na základě toho se domníváme, že daňové řešení zohlednění dobropisů k prodanému zboží/poskytnutým službám zcela následuje účetní řešení této problematiky.

Jak také vyplývá ze zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 25.6.2003 v části „Časová a věcná souvislost nákladů a výnosů“, aplikaci zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů je třeba posuzovat s ohledem na významnost částek a dodržení účetní legislativy (zákon o účetnictví, vyhláška a postupy účtování pro podnikatele) a daňové legislativy (zákon o daních z příjmů, popř. pokyn D-190). Jak potvrzuje i závěr tohoto jednání Koordinačního výboru, „pokud se jedná o významnou položku nebo pokud nebyla tvořena dohadná položka nebo nebylo provedeno časové rozlišení a dohadná položka nebo časové rozlišení měly být tvořeny, měly by být opravy minulého období považovány za případy minulého zdaňovacího období a případně by mělo být podáno dodatečné daňové přiznání.“ Stanovisko odboru 54 ministerstva financí k této věci je souhlasné „za předpokladu, že účtování o dohadných položkách, resp. účtování do nákladů nebo do výnosů bez časového rozlišení, bude v souladu s účetními předpisy. Pouze v těchto případech je možné při zjištění základu daně z příjmů za příslušné zdaňovací období uplatnit částky nákladů a výnosů zaúčtované v tomto zdaňovacím období do hospodářského výsledku“. Dovožeme tedy, že v ostatních případech (např. pokud se jedná o významné částky) je třeba zohlednit náklady a výnosy, zaúčtované správně v daném účetním období a týkající se daného

účetního a zdaňovacího období, v základu daně tohoto zdaňovacího období, se kterým časově a věcně souvisí.

Z výše uvedeného také vyplývá, že daňové posouzení problematiky zohlednění vystaveného dobropisu k vystavené faktuře musí být posuzováno v návaznosti na účetní posouzení. Vystavený dobropis k vydané faktuře pak musí být zohledněn v základu daně toho zdaňovacího období, ve kterém je správně zaúčtován dopad vystaveného dobropisu na hospodářský výsledek.

### **3. Závěr**

Má-li hospodářský výsledek podávat věrný a poctivý obraz o efektivnosti hospodaření a o stavu majetku společnosti, musí být počítán z veškerých výnosů a nákladů, které s účetním obdobím věcně a časově souvisejí a účetní jednotka je zjistila do okamžiku sestavení účetní závěrky. Znamená to, pokud je společnosti v okamžiku sestavování účetní závěrky známa skutečnost, že výnosy daného účetního období neodpovídají skutečnosti, a to o významnou částku, a společnost musí vystavit dobropis k výnosům daného účetního období, je společnost povinna tuto skutečnost zohlednit v účetnictví daného účetního období, se kterým dobropis věcně a časově souvisí, pomocí účtu časového rozlišení nebo dohadné položky.

Vzhledem k tomu, že daňové posouzení této problematiky následuje účetní řešení, je také z daňového hlediska účetní jednotka povinna zohlednit časové rozlišení/dohadnou položku na vystavený dobropis ve zdaňovacím období, ve kterém je o tomto časovém rozlišení/dohadné položce účtováno.

Po projednání v rámci Koordinačního výboru navrhuje přijaté závěry vhodným způsobem publikovat. Změna účetní ani daňové legislativy v tomto ohledu není nutná.

### **Stanovisko MF**

S ohledem na proběhlou diskusi odbor účetnictví MF považuje za potřebné problematiku ještě projednat v rámci MF a poté předložit k ukončení na některém z příštích koordinačních výborů.

xx

Termín příštího jednání KV KDP byl dohodnut na 12.11.2003, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin.

V Praze dne 7.11.2003

Ing. Stanislav Š p r i n g l ,  
ředitel odboru 54