

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN, V KONKRÉTNÍCH BODECH S ROZPOREM

Daň z příjmů

587/24.11.21 Vstupní cena zásob a majetku, který není hmotným majetkem a nehmotného majetku, u přijímajícího poplatníka

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

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

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

Ing. Jiří Hlaváč Ph.D. daňový poradce, č. osv. 3221

Tento příspěvek navazuje na předchozí příspěvek na toto téma (*Ing. Jan Kotala, Mgr. Zenon Folwarczny, LL.M., Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, 573/24.03.21 Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku, nabývací cena cenných papírů a obchodních podílů a daňově uznatelné náklady u ostatního majetku evidovaného u přijímajícího poplatníka, „předchozí KV“*). V tomto příspěvku se zabýváme majetkovými složkami, které nebyly specifikovány v předchozím KV, a které je možné vyčlenit do svěrenského fondu, resp. vložit do obchodní korporace či rodinné fundace – (i) zásobami a hmotným majetkem, který není hmotným majetkem dle ZDP a (ii) nehmotným majetkem (v tomto příspěvku neřeším problematiku nehmotného majetku dle § 32a ZDP ve znění platném do 31.12.2020, který byl předmětem výše uvedeného předchozího příspěvku, ale pouze nehmotný majetek dle účetních předpisů). V tomto případě je věc částečně výslovně řešena v § 24 odst. 2 písm. v) ZDP a § 24 odst. 11 ZDP. Nicméně tato ustanovení nepokrývají všechny situace, které mohou v praxi nastat. V souladu se stanovisky GFŘ k předchozímu KV i u výše zmíněných majetkových složek platí, že ZDP výslovně nedefinuje jejich „daňovou nabývací hodnotu“, ale předmětná relevantní ustanovení (§ 24 odst. 2 písm. v) ZDP a § 24 odst. 11 ZDP) pouze v některých případech omezují daňovou uznatelnost účetních nákladů, které v těchto případech vznikají, tj. účetních odpisů a nákladů z titulu spotřeby zásob či jiných situací, kdy je možné zásoby uplatnit jako daňový výdaj (např. škoda). Pokud danou situaci výslovně nepokrývají daná ustanovení mělo by v souladu s § 21h ZDP platit, že účetní náklady budou daňově relevantní.

Osobu, která majetek vkládá či vyčleňuje do svěrenského fondu, rodinné fundace či obchodní korporace dále označujeme jako převodce a svěrenský fond, rodinnou fundaci či obchodní korporaci, která majetek nabývá, pak jako nabyvatele.

1. Zásoby

V případě zásob je výslovně řešena a upravena situace, kdy převodce je účetní jednotka nebo jde o fyzickou osobu, která měla tyto zásoby zahrnuté v obchodním majetku. Smyslem úpravy § 24 odst. 11 ZDP je zamezení tzv. přečeňovacího efektu a zachování z pohledu daňového původních cen u převodce.

Ustanovení takto reguluje i situace, kdy dochází k násobným vkladům či přeměnám. Z jazykového vyjádření § 24 odst. 11 ZDP by se na první pohled mohlo zdát, že jde o regulaci pouze maximální hodnoty, kterou z hlediska daňového je možné dát do daňových nákladů. Nicméně se domníváme, že z hlediska principu a podstaty dané regulace (to je při zohlednění jiného než pouze jazykového výkladu daného ustanovení a zásady v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu) by tento systém měl být aplikován i v situacích, kdy v rámci vyčlenění či vkladu dojde k ocenění na nižší částku, než v jaké byly zásoby zachyceny u převodce. V takovéto situaci by měl rozdíl mezi vyšší původní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele základ daně snižovat.

Na druhé straně ustanovení § 24 odst. 11 ZDP nedopadá na situaci, kdy převodcem zásob je fyzická osoba, která neměla tyto zásoby zahrnuté v obchodním majetku. V takové situaci se domníváme, a to i v návaznosti na závěry k předchozímu KV (573/24.03.21), že v souladu s § 21h ZDP bude plně daňově přebíráno účetní zachycení u nabyvatele, tj. včetně cen, ve kterých budou tyto zásoby oceněny v účetnictví nabyvatele bez jakéhokoliv omezení.

1.1. Závěry

1.1.1. Převodce je účetní jednotka

- 1.1.1.1. Z hlediska uplatnění do daňových výdajů u nabyvatele platí omezení dle § 24 odst. 11 ZDP, tj. do daňově relevantních nákladů je možné uplatnit maximálně částku zachycenou v účetnictví převodce při zohlednění případných účetních opravných položek (§ 24 odst. 11 ZDP).
- 1.1.1.2. Pokud by došlo k tomu, že zásoby budou v rámci vkladu či vyčlenění oceněny nižší částkou, než je původní cena u převodce, bude v případě spotřeby možné u nabyvatele rozdíl uplatnit jako položku snižující základ daně.
- 1.1.1.3. Výše uvedené omezení se uplatní i v případě, kdy došlo k opakovaným vkladům či přeměnám.

1.1.2. Převodcem je fyzická osoba, která měla zásoby zahrnuté v obchodním majetku

- 1.1.2.1. V tomto případě platí obdobné omezení ve výši hodnoty zachycené v daňové evidenci obdobně jako v předchozím případě 1.1.1., a to v souladu s § 24 odst. 11 ZDP. V zásadě ve většině případů půjde o pořizovací cenu zásob.
- 1.1.2.2. Pokud by došlo k tomu, že zásoby budou v rámci vkladu či vyčlenění oceněny nižší částkou, než je hodnota původní cena zachycená v daňové evidenci u převodce, bude v případě spotřeby možné u nabyvatele rozdíl uplatnit jako položku snižující základ daně.

1.1.3. Převodce je fyzická osoba, která neměla zásoby zahrnuté v obchodním majetku.

V tomto případě se úprava § 24 odst. 11 ZDP nepoužije a na základě § 21h ZDP a v souladu ze závěry k předchozímu KV (573/24.03.21) bude plně přejímán postup z účetnictví nabyvatele, to znamená, že daňově relevantním nákladem v případě spotřeby bude účetní hodnota zásob zachycená u nabyvatele.

Stanovisko GFŘ

K dílčímu závěru č. 1.1.1. (převodce je obchodní korporace)

k bodu 1.1.1.1.

Souhlas se závěrem předkladatele, že v případě prodeje zásob nabytých vkladem se u nabyvatele uplatní omezení dle § 24 odst. 11 ZDP.

k bodu 1.1.1.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 24 odst. 11 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj při prodeji zásob nabytých vkladem, tj. limituje výdaj, který je ve smyslu § 21h ZDP při prodeji zásob u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výši jeho hodnoty evidovanou v účetnictví vkladatele. Pokud je tedy u nabyvatele výdaj související s prodejem vložených zásob vyšší než hodnota zásob u vkladatele uplatní se limitace daňově uznatelného výdaje uvedená v § 24 odst. 11 ZDP. V situaci, kdy při prodeji vložených zásob je u nabyvatele související výdaj nižší než hodnota zásob u vkladatele se ustanovení § 24 odst. 11 ZDP neuplatní, neboť výdaj související s prodejem zásob nepřekračuje výši jeho hodnoty u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v hodnotě zásob snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

k bodu 1.1.1.3.

Souhlas se závěrem předkladatele, že v případě prodeje zásob, které byly nabyty opakovaným vkladem, se u nabyvatele uplatní omezení dle § 24 odst. 11 ZDP.

K dílčímu závěru č. 1.1.2. (převodce je fyzická osoba, která měla zásoby zahrnutý v obchodním majetku)

k bodu 1.1.2.1.

Souhlas se závěrem předkladatele, že v případě prodeje zásob nabytých vkladem se u nabyvatele uplatní omezení dle § 24 odst. 11 ZDP. Pouze upozorňujeme, že u neúčtujících poplatníků je nákup zásob jednorázově uplatněn ve výdajích, takže hodnota evidovaná u vkladatele bude nula a ne pořizovací cena.

k bodu 1.1.2.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 24 odst. 11 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj při prodeji zásob nabytých vkladem, tj. limituje výdaj, který je ve smyslu § 21h ZDP při prodeji zásob u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výši jeho hodnoty evidovanou v daňové evidenci vkladatele. Pokud je tedy u nabyvatele výdaj

související s prodejem vložených zásob vyšší než hodnota zásob u vkladatele uplatní se limitace daňově uznatelného výdaje uvedená v § 24 odst. 11 ZDP. V situaci, kdy při prodeji vložených zásob je u nabyvatele související výdaj nižší než hodnota zásob u vkladatele se ustanovení § 24 odst. 11 ZDP neuplatní, neboť výdaj související s prodejem zásob nepřekračuje výši jeho hodnoty u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v hodnotě zásob snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

K dílčímu závěru č. 1.1.3. (převodce je fyzická osoba, která neměla zásoby zahrnuté v obchodním majetku)

Souhlas se závěrem předkladatele, že v tomto případě se při prodeji zásob nabytých vkladem u nabyvatele neuplatní omezení dle § 24 odst. 11 ZDP.

2. Hmotný majetek, který není hmotným majetkem dle ZDP

I v tomto případě je zde omezení při uplatňování účetních odpisů jakožto daňově uznatelného nákladu v situacích, kdy převodce je právnická osoba nebo fyzická osoba, která měla majetek zahrnut v obchodním majetku. V těchto situacích jsou daňově uznatelné náklady z titulu účetních odpisů omezeny zůstatkovou účetní cenou u převodce.

Částečně spornou je však otázka, co se má rozumět pod zůstatkovou účetní cenou v případě poplatníka, který vede daňovou evidenci, když ustanovení § 24 odst. 11 ZDP na tuto situaci výslovně pamatuje a hovoří o hodnotě zachycenou v daňové evidenci. Domníváme se, že zde mohou být dva alternativní závěry, a sice, že půjde o hodnotu zachycenou v daňové evidenci (jde o pořizovací cenu v případě úplatného nabytí) nebo, že díky absenci této hodnoty (účetní zůstatkové ceny), se daná restrikce neuplatní. Jelikož takováto hodnota v daňové evidenci není k dispozici, vyjde se z první části věty § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP (tzn., že daňově relevantním nákladem je účetní odpis) a omezení, které stanoví druhá část věty nebude aplikováno.

Také v této situaci není jakkoli regulována situace, kdy převodce je fyzická osoba, která takovýto majetek neměla zahrnut v obchodním majetku. Domníváme se, že v této situaci v souladu s první větou § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP budou daňovým nákladem účetní odpisy z takovéhoho majetku bez jakéhokoliv omezení.

Obdobně jako v případě zásob by z jazykového výkladu mohlo vyplývat, že z omezení daňových výdajů zůstatkovou účetní cenou se uplatní pouze v případě, kdy dojde v rámci vyčlenění či vkladu ke zvýšení hodnoty tohoto majetku. Stejně jako v případě zásob se domníváme, že z hlediska smyslu a principu dané právní úpravy by mělo platit, že v případě, kdy dojde k ocenění takovéhoho majetku směrem dolů, měl by být rozdíl mezi zůstatkovou účetní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele položkou snižující základ daně.

Na rozdíl od úpravy § 24 odst. 11 ZDP nejsou výslovně regulovány situace přecenění při násobných vkladech či přeměnách. Účetní odpisy z hlediska daňové relevance jsou tak u nabyvatele omezeny zůstatkovou účetní cenou u převodce i v případě, kdy před tím (před realizací vkladu) došlo u převodce k navýšení vstupní a tím i zůstatkové účetní ceny například z titulu přeměn či vkladů.

2.1. Závěry

2.1.1. Převodce je obchodní korporace

- 2.1.1.1. V tomto případě budou daňově uznatelné účetní odpisy u nabyvatele omezeny zůstatkovou účetní cenou u převádějící obchodní korporace.
- 2.1.1.2. Na rozdíl od zásob v tomto případě neplatí daná restrikce na násobné vklady či přeměny. To znamená, že u nabyvatele se vychází ze zůstatkové účetní ceny u převodce bez ohledu na to, jestli nebyla předtím navýšena vstupní účetní cena takového majetku a tím i zůstatková účetní cena u převodce z titulu vkladu či přeměny.
- 2.1.1.3. Pokud by došlo k tomu, že majetek bude přeceněn směrem dolů, bude rozdíl mezi zůstatkovou účetní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele položkou snižující základ daně. Toto snížení je možné realizovat buďto jednorázově nebo postupně po dobu účetního odpisování.

2.1.2. Převodce je fyzická osoba, která měla daný majetek evidován v obchodním majetku.

- 2.1.2.1. I v tomto případě by mělo platit, že daňová relevance účetních odpisů u nabyvatele je omezena zůstatkovou účetní cenou. Je otázka, o jakou hodnotu se jedná v případě fyzické osoby, která vede daňovou evidenci. Domníváme se, že v tomto případě mohou být dva alternativní závěry:
 - 2.1.2.1.1. Půjde o hodnotu zachycenou v daňové evidenci (ve většině případů o pořizovací hodnotu takového majetku).
 - 2.1.2.1.2. Alternativním výkladem by pak bylo, že jelikož takováto hodnota není v případě daňové evidence k dispozici, daná restrikce se neuplatní a v souladu s první větou § 24 odst. 1 písm. v) bod 1. ZDP budou účetními odpisy bez dalšího daňově relevantní.
- 2.1.2.2. Pokud by došlo k tomu, že majetek bude přeceněn směrem dolů, bude rozdíl mezi zůstatkovou účetní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele položkou snižující základ daně. Toto snížení je možné realizovat buďto jednorázově nebo postupně po dobu účetního odpisování.

2.1.3. Převodce je fyzická osoba, která neměla daný majetek zahrnutý v obchodním majetku.

V tomto případě nebude uplatněno popsané omezení v daňové uznatelnosti účetních odpisů a v souladu s § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP budou daňovým výdajem účetní odpisy bez dalšího.

K dílčímu závěru č. 2.1.1. (převodce je obchodní korporace)

k bodu 2.1.1.1.

Souhlas se závěrem předkladatele, že v tomto případě budou účetní odpisy z hmotného majetku, který není hmotným majetkem podle ZDP, u nabyvatele daňově

uznatelným výdajem pouze do výše zůstatkové ceny tohoto majetku evidované u vkladatele ke dni vkladu (viz § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP).

k bodu 2.1.1.2.

Souhlas se závěrem předkladatele.

Při nabytí hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP, na základě opakovaného vkladu bude u nabyvatele účetní odpis dle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1 ZDP daňovým výdajem jen do výše zůstatkové ceny tohoto majetku u „předchozího“ vkladatele ke dni vkladu, a to i v případě, že byl tento majetek u vkladatele rovněž nabyt vkladem.

k bodu 2.1.1.3.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 24 odst. v) bod 1 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj z hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP, nabytého vkladem, tj. limituje účetní odpisy, které jsou ve smyslu § 21h ZDP u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výší zůstatkové ceny tohoto majetku evidované u vkladatele ke dni vkladu. Pokud je tedy u nabyvatele zůstatková cena vloženého majetku vyšší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu uplatní se limitace daňově uznatelných účetních odpisů uvedená v § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP, a to až od okamžiku, kdy úhrn účetních odpisů převyší tuto zůstatkovou cenu. V situaci, kdy u vloženého majetku je u nabyvatele zůstatková cena nižší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu se ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 neuplatní, neboť účetní odpisy z hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP nepřekračují zůstatkovou cenu u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v zůstatkových cenách snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

K dílčímu závěru č. 2.1.2. (převodce je fyzická osoba, která měla hmotný majetek, který není hmotným majetkem dle ZDP zahrnutý v obchodním majetku)

k bodu 2.1.2.1. (k bodu 2.1.2.1.1. a 2.1.2.1.2.)

Souhlas se závěrem předkladatele, že i v tomto případě by mělo platit, že daňová uznatelnost účetních odpisů u nabyvatele je omezena zůstatkovou cenou ke dni vkladu u vkladatele, který vede daňovou evidenci.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že pokud je převodcem fyzická osoba, která vede daňovou evidenci, bude u nabyvatele výše účetních odpisů z tohoto majetku jako daňově uznatelného nákladu limitována hodnotou majetku zachycenou v daňové evidenci vkladatele (fyzické osoby) nebo nebude limitována vůbec, vzhledem ke skutečnosti, že limitující zůstatková cena majetku není v daňové evidenci k dispozici.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP limituje účetní odpisy výší zůstatkové ceny evidované u vkladatele, kdy u pojmu zůstatková cena je uveden odkaz na účetní předpisy, a to bez ohledu na to, zda vkladatel byl či nebyl účetní jednotkou. Z pohledu účetních předpisů má pak pojem zůstatková cena zcela jednoznačný obsah, neboť se jí rozumí „netto“ hodnota aktiva vykázaná v rozvaze či přehledu o majetku a závazcích. Pro fyzickou osobu, která vede daňovou evidenci, a vkládaný majetek

uplatnila ve výdajích, je tak nutné zůstatkovou cenou rozumět pořizovací cenu sníženou o hodnotu majetku zahrnutou do výdajů. Tato koncepce odpovídá i smyslu limitace v § 24 odst. 2 písmn. v) zákona o dních z příjmů, tj. omezit opětovné uplatnění výdaje z vloženého majetku.

Pokud fyzická osoba tento majetek s nulovou zůstatkovou cenou vloží do obchodní korporace, pak jeho nabyvatel nemůže účetní odpisy z tohoto majetku uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj, neboť není naplněna podmínka § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1 pro uplatnění účetních odpisů, a to do výše zůstatkové ceny u vkladatele ke dni vkladu.

k bodu 2.1.2.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 24 odst. v) bod 1 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj z hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP, nabytého vkladem, tj. limituje účetní odpisy, které jsou ve smyslu § 21h ZDP u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výší zůstatkové ceny tohoto majetku evidované u vkladatele ke dni vkladu. Pokud je tedy u nabyvatele zůstatková cena vloženého majetku vyšší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu uplatní se limitace daňově uznatelných účetních odpisů uvedená v § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP, a to až od okamžiku, kdy úhrn účetních odpisů převyšší tuto zůstatkovou cenu. V situaci, kdy u vloženého majetku je u nabyvatele zůstatková cena nižší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu se ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 neuplatní, neboť účetní odpisy z hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP nepřekračují zůstatkovou cenu u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v zůstatkových cenách snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

K dílčímu závěru č. 2.1.3. (převodce je fyzická osoba, která neměla hmotný majetek, který není hmotným majetkem dle ZDP, zahrnutý v obchodním majetku)

Souhlas se závěrem předkladatele.

V této souvislosti je nutné si uvědomit, že z § 4 odst. 4 ZDP vyplývá, že obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob se pro účely daní z příjmů rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci. Ohledně daňové evidence pak z § 7b odst. 1 ZDP vyplývá, že daňová evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích v zákonem stanoveném členění a údaje o majetku a dlužích. Pokud tedy poplatník pořízení majetku zaevidoval v daňových výdajích v daňové evidenci, stal se tento majetek součástí obchodního majetku poplatníka.

3. Nehmotný majetek

Úprava je v tomto případě obdobná jako v případě hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP (viz. předchozí bod 2.) s tím, že daná restrikce je přísnější, kdy je jednak stanovena podmínka úplatného nabytí majetku převodcem (dále vycházíme z tohoto, že tato podmínka je splněna) a dále je daná restrikce z jazykového hlediska vyjádřena tak, že pokud by se jednalo o vklad od fyzické osoby, která daný majetek neměla zahrnut v obchodním majetku, nebude možné žádné účetní odpisy uplatnit jako daňově uznatelný náklad.

Pro tyto případy je zde ještě speciální úprava pro daňové nerezidenty, kdy výše účetních odpisů je omezena výší úhrady, kterou musí prokázat vkladatel. Domníváme se, že jde o úhradu, za kterou daný nehmotný majetek nerezident nabyt. Tato omezení budou platit bez ohledu, zda jde o podnikatele či nepodnikatele, o účetní či neúčetní jednotku a není také relevantní, zda a jaké náklady z titulu vkládaného nehmotného majetku případně uplatňoval převodce v zahraničí. Pro účely přepočtu na koruny se použije kurz ČNB ke dni vyčlenění nebo vkladu.

3.1. Závěry

3.1.1. Převodce je obchodní korporace

V tomto případě platí závěry uvedené výše pod body pod body 2.1.1.1. až 2.1.1.3.

3.1.2. Převodce je fyzická osoba, která měla daný majetek evidován v obchodním majetku.

V tomto případě platí závěry uvedené výše pod body pod body 2.1.2.1 a 2.1.2.2.

3.1.3. Převodce je fyzická osoba, která neměla daný majetek zahrnutý v obchodním majetku.

3.1.3.1.1. V tomto případě je textace § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP nastavena tak, že zřejmě žádné účetní odpisy jako daňový výdaj nebude možné uplatnit.

3.1.3.1.2. V této souvislosti uvádíme, že považujeme tento závěr za restriktci, kterou zákonodárce nezamýšlel, a vyšla najevo až díky zrušení kategorie daňového NM – v porovnání s předchozí daňovou úpravou (uvedenou v předchozím příspěvku). Neodůvodněně poškozuje poplatníky a byla by vhodná legislativní úprava při nejbližší novelizaci daňových předpisů.

3.1.4. Převodcem je daňový nerezident

- 3.1.4.1. Výše účetních odpisů je omezena výší úhrady, za kterou daňový nerezident nehmotný majetek nabyt. Výši úhrady musí prokázat převodce.
- 3.1.4.2. Výše úhrady prokázaná převodcem platí pro všechny případy, kdy je převodce daňový nerezident (podnikatel, nepodnikatel, účetní jednotka) a nijak se nemění i v případě, kdy daňový nerezident uplatňoval v zahraničí u daného vkladného nehmotného majetku nějaké daňově relevantní náklady.
- 3.1.4.3. Pro účely přepočtu na koruny se použije kurz ČNB ke dni vyčlenění nebo vkladu.

K dílčímu závěru č. 3.1.1. (převodce je obchodní korporace)

Souhlas se závěrem předkladatele, že v tomto případě budou účetní odpisy z nehmotného majetku u nabyvatele daňově uznatelným výdajem pouze do výše zůstatkové ceny tohoto majetku prokázané u vkladatele ke dni jeho vkladu (viz § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP).

Souhlas se závěrem předkladatele, že při nabytí nehmotného majetku na základě opakovaného vkladu bude u nabyvatele účetní odpis dle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 2 ZDP daňovým výdajem jen do výše zůstatkové ceny tohoto majetku u „předchozího“

vkladatele ke dni vkladu, a to i v případě, kdy byl tento majetek u vkladatele rovněž nabyt vkladem.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že v případě, že vkládaný nehmotný majetek bude přeceněn směrem dolů, bude rozdíl mezi zůstatkovou účetní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele položkou snižující základ daně.

Ustanovení § 24 odst. v) bod 2 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj z nehmotného majetku nabytého vkladem, tj. limituje účetní odpisy, které jsou ve smyslu § 21h ZDP u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výší zůstatkové ceny tohoto majetku prokázané u vkladatele ke dni jeho vkladu. Pokud je tedy u nabyvatele zůstatková cena vloženého majetku vyšší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu uplatní se limitace daňově uznatelných účetních odpisů uvedená v § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP. V situaci, kdy u vloženého nehmotného majetku je u nabyvatele zůstatková cena nižší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu se ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) neuplatní, neboť účetní odpisy z nehmotného majetku nepřekračují zůstatkovou cenu u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v zůstatkových cenách snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

K dílčímu závěru č. 3.1.2. (převodce je fyzická osoba, která měla nehmotný majetek zahrnutý v obchodním majetku)

Souhlas se závěrem předkladatele, že i v tomto případě by mělo platit, že daňová uznatelnost účetních odpisů u nabyvatele je omezena zůstatkovou cenou ke dni vkladu u vkladatele, který vede daňovou evidenci.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že pokud je převodcem fyzická osoba, která vede daňovou evidenci, bude u nabyvatele výše účetních odpisů z tohoto majetku jako daňově uznatelného nákladu limitována hodnotou majetku zachycenou v daňové evidenci vkladatele (fyzické osoby) nebo nebude limitována vůbec, vzhledem ke skutečnosti, že limitující zůstatková cena majetku není v daňové evidenci k dispozici.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP limituje účetní odpisy nehmotného majetku výší zůstatkové ceny evidované u vkladatele, kdy u pojmu zůstatková cena je uveden odkaz na účetní předpisy, a to bez ohledu na to, zda vkladatel byl či nebyl účetní jednotkou. Z pohledu účetních předpisů má pak pojem zůstatková cena zcela jednoznačný obsah, neboť se jí rozumí „netto“ hodnota aktiva vykázaná v rozvaze či přehledu o majetku a závazcích. Pro fyzickou osobu, která vede daňovou evidenci, a vkládaný majetek uplatnila při jeho pořízení ve výdajích, je tak nutné zůstatkovou cenou rozumět pořizovací cenu sníženou o hodnotu majetku zahrnutou do výdajů. Tato koncepce odpovídá i smyslu limitace v § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, tj. omezit opětovné uplatnění výdaje z vloženého majetku.

Pokud fyzická osoba tento majetek s nulovou zůstatkovou cenou vloží do obchodní korporace, pak jeho nabyvatel nemůže účetní odpisy z tohoto majetku uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj, neboť není naplněna podmínka § 24 odst. 2 písm. v) bodu 2 pro uplatnění účetních odpisů, a to do výše zůstatkové ceny u vkladatele ke dni vkladu.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že v případě, že vkládaný nehmotný majetek bude přeceněn směrem dolů, bude rozdíl mezi zůstatkovou účetní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele položkou snižující základ daně.

Ustanovení § 24 odst. v) bod 2 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj z nehmotného majetku nabytého vkladem, tj. limituje účetní odpisy, které jsou ve smyslu § 21h ZDP u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výší zůstatkové ceny tohoto majetku prokázané u vkladatele ke dni jeho vkladu. Pokud je tedy u nabyvatele zůstatková cena vloženého majetku vyšší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu uplatní se limitace daňově uznatelných účetních odpisů uvedená v § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP. V situaci, kdy u vloženého nehmotného majetku je u nabyvatele zůstatková cena nižší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu se ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 neuplatní, neboť účetní odpisy z nehmotného majetku nepřekračují zůstatkovou cenu u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v zůstatkových cenách snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

K dílčímu závěru č. 3.1.3. (převodce je fyzická osoba, která neměla nehmotný majetek zahrnutý v obchodním majetku)

k bodu 3.1.3.1.1.

Souhlas se závěrem předkladatele, že v případě, kdy vkladatelem nehmotného majetku je fyzická osoba, která neměla nehmotný majetek zahrnutý v obchodním majetku, nemůže nabyvatel účetní odpisy z tohoto majetku uplatnit jako daňově uznatelný výdaj (viz § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP).

k bodu 3.1.3.1.2.

K návrhu předkladatele na legislativní úpravu § 24 odst. 2 písm. v) bodu 2 ZDP uvádíme, že příslušná změna ZDP není v kompetenci Generálního finanční ředitelství.

K dílčímu závěru č. 3.1.4. (převodce je daňový nerezident)

k bodu 3.1.4.1.

Souhlas s návrhem předkladatele, že výše účetních odpisů jako daňově uznatelného nákladu je limitována prokázanou výší úhrady, za kterou daňový nerezident (vkladatel) nehmotný majetek nabyl. Výše úhrady je prokazována u vkladatele, ale jako limit daňové uznatelnosti účetních odpisů ji musí prokázat nabyvatel.

k bodu 3.1.4.2.

Souhlas s návrhem předkladatele, že výše úhrady prokázané vkladatelem se použije jako limit daňové uznatelnosti účetních odpisů u nabyvatele bez ohledu na charakter vkladatele (podnikatel, nepodnikatel, účetní jednotka) a na skutečnost, zda z majetku byly v zahraničí uplatněny daňově relevantní náklady.

k bodu 3.1.4.3.

Souhlas s návrhem předkladatele.

Ke všem dílčím odpovědím z oblasti nehmotného majetku pak GFR v souladu s předkladatelem tohoto příspěvku zdůrazňuje, že tato část příspěvku neřeší problematiku nehmotného majetku dle § 32a ZDP ve znění platném do 31.12.2020 (viz čl. XII body 10. až 12. zákona č. 609/2020 Sb.), který byl předmětem příspěvku 573/24.03.21 Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku, nabývací cena cenných papírů a obchodních podílů a daňově uznatelné náklady u ostatního majetku

evidovaného u přijímajícího poplatníka, ale pouze nehmotný majetek dle účetních předpisů.