

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 14.12.2016****DPH****490/14.12.16 Vklad – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv mezi účetnictvím a znaleckým posudkem**

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

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

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

**1. Popis problematiky**

Tento příspěvek navazuje na příspěvek (č. 482/16.06.15 Přeměny a daňová neutralita – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv mezi účetnictvím a znaleckým posudkem). Účelem tohoto příspěvku je metodicky dořešit případ, kdy je vkládán pozemek (nejde o vklad obchodního závodu) a u vkládajícího se k tomuto pozemku vztahují účetní aktiva, která nejsou věcí v právním slova smyslu a jsou tak sama o sobě nepřevoditelná. Jako příklad lze uvést již v předchozím příspěvku (č. 482/16.06.15) zmiňovanou zůstatkovou účetní cenu stavby vyřazované v důsledku budoucí výstavby či úroky z investičního úvěru (vycházíme z toho, že se účetní jednotka rozhodla úroky kapitalizovat). Podle záměru účetní jednotky mohou být tyto náklady zachyceny v rámci účetní skupiny 12 jako nedokončená výroba nebo 02, resp. 04 jako hmotný majetek. Předpokládejme dále, že společnost, do které je pozemek vložen, bude v uvedeném záměru (nedokončená výroba nebo pořízení hmotného majetku) dále pokračovat, případně pozemek následně prodá. Z občanskoprávního hlediska je vkládán pouze pozemek a ten je také oceněn znalcem (§ 144 a násl. ZOK a § 251 ZOK a násl.) či alternativně (§ 468 ZOK). Znalec pak nemůže ocenit neexistující věc, resp. nemůže ji ocenit k datu, kdy již neexistuje, ale jedině k datu, kdy fakticky existovala. V ocenění pozemku se pak promítne například také to, že pozemek je již srovnán a neobsahuje původní nemovitost, kterou by bylo nutné zlikvidovat. V uvedeném případě pak nelze využít úpravu goodwillu ani oceňovacího rozdílu, protože ty jsou vyhrazeny pouze pro dispozice s obchodním závodem a pro přeměnu. V této souvislosti pak může být minimálně sporné, zda lze aplikovat úpravu § 24 odst. 3 písm. b) ZoÚ týkající se poměrného rozpočítání celkové pořizovací ceny. Podmínkou aplikace dané úpravy je totiž nabytí více složek majetku přechodem či převodem. Domníváme se, že v daném případě nedochází „k převodu resp. přechodu“ kapitalizovaných úroků či zůstatkové ceny zlikvidované stavby (podrobněji k dané věci viz. například 7 Afs 18/2010-131 ze dne 7.10.2010) a není tak naplněna podmínka nabytí současně více složek majetku.

Nicméně se domníváme, že i v tomto případě je nezbytné zachovat neutralitu v případě dané operace a uvedené náklady zohlednit v nákladech společnosti, do níž je vkládáno. To je možné dovodit ze smyslu a účelu úpravy pokračování v daňovém

odpisování (§ 30 odst. 10 písm. b) ZDP), resp. podobné úpravy omezující přečehovací efekt (§ 24 odst. 2 písm. v) ZDP, § 24 odst. 11 ZDP). Jinak řečeno, není možné dospět k závěru, že náklady, které nebyly před vkladem u vkladatele uplatněny v daňových nákladech (jako součást ocenění majetku či nedokončené výroby) se z důvodu realizace vkladu v daňových nákladech neuplatní. Tento závěr je možné podpořit nepřímo i některými z rozhodnutí NSS vycházejícími z pokračování v odpisování v případě vkladu i v situacích, kdy vkládající nemohl zahájit daňové odpisování (6 Afs 15/2004-95 ze dne 10.5.2005).

V těchto případech by se postupovalo tak, že uvedené položky by se staly součástí daňového ocenění buďto pozemku (pokud by společnost, do které je vkládáno, pozemek například prodala) nebo do vybudované stavby (ať již bude zachycena jako nedokončená výroba nebo jako majetek). Došlo by tak k rozdílu mezi účetní a daňovou vstupní cenou.

### **Závěr**

V případech popsaných výše, kdy nebude možné aplikovat úpravu § 24 odst. 3 písm. b) ZoÚ, protože nedochází v rámci vkladu k převodu jiných majetkových složek, než je samotný pozemek, se výše zmíněné náklady (například již uvedená zůstatková účetní cena likvidované stavby či kapitalizované úroky) stanou součástí vstupní ceny daňové hlavního aktiva, což může být:

b1) Pozemek (například v případě, kdy po vkladu bude pozemek prodán).

b2) Následně vznikla stavba. V případě, kdy v rámci vkladu přejde na společnost pouze pozemek a následně bude vybudována stavba, uvedené náklady se mohou stát součástí vstupní ceny daňové této stavby, ať již půjde o nedokončenou výrobu (účetní skupina 12) nebo hmotný majetek (účetní skupina 02, resp. 04).

### **Stanovisko GFR:**

#### **Nesouhlas se závěrem předkladatele.**

*Předmětem příspěvku je vklad pozemku, ke kterému se věcně váže účet 042, na kterém je zaúčtována zůstatková cena zlikvidované stavby či kapitalizované úroky.*

*Zde je třeba mít na zřeteli, že transakce (vklad pozemku) probíhá mezi dvěma nezávislými subjekty a nelze na ně aplikovat pravidla příslušející přeměně.*

*Pro posouzení každého případu je třeba nejprve přesně definovat, co je předmětem vkladu. Podle ustanovení § 15 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, je předmětem vkladu věc, kterou se společník zavazuje vložit do obchodní korporace za účelem nabytí nebo zvýšení účasti v ní.*

*Z výše uvedeného ustanovení zákona o obchodních korporacích je zřejmé, že předmětem vkladu může být v daném případě výhradně pozemek. Tento pozemek bude v účetnictví vkladatele v souladu s § 25 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví*

oceněn pořizovací cenou, jejíž součástí jsou i náklady s jeho pořízením související (viz § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli). Z uvedeného § 47 pak mimo jiné vyplývá, že mezi tyto výdaje související s pořízením pozemku nelze zařadit náklady spojené s pořízením stavby (viz § 47 odst. 2 písm. j) uvedené vyhlášky).

Pořizovací náklady (účet 042, příp. účtová skupina 12) zůstávají vždy v účetnictví původního vkladatele, protože předmětem vkladu být nemohou. S ohledem na skutečnost, že vkladatel již investici nedokončí, má možnost účet 042 zúčtovat do nákladů s dopadem podle § 24 odst. 1 ZDP.

Vzhledem k tomu, že předmětem vkladu je jednotlivý majetek (pozemek), nelze u nabyvatele aplikovat ustanovení § 24 odst. 3 zákona o účetnictví.

V účetnictví nabyvatele bude pozemek oceněn v souladu s § 25 zákona o účetnictví reprodukční pořizovací cenou (v úrovni znaleckého posudku, kterým je pozemek oceněn pro účely vkladu) – za předpokladu, že není ve společenské smlouvě nebo zakladatelské listině oceněn jinak.

Pokud u nového vlastníka pozemku dojde k realizaci stavby, nemá tento poplatník žádné náklady spojené s likvidací předchozí stavby vkladatelem.