

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 17.6.2020**

### Majetkové daně

#### **562/18.03.20 Daň z nabytí nemovitých věcí v případě snížení základního kapitálu a v případě vrácení příplatku mimo základní kapitál**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

#### Úvod

Předmětem tohoto příspěvku je vyjasnění režimu daně z nabytí nemovitých věcí („DNNV“) v případě snížení základního kapitálu anebo vrácení příplatku mimo základní kapitál společníkovi v nepeněžní formě prostřednictvím vrácení původně vložené nemovité věci společností společníkovi.

Jedná se o situaci, kdy nejprve společník vložil do kapitálové společnosti nemovitou věc, a to buď jako vklad do základního kapitálu nebo jako příplatek mimo základní kapitál. Následně dochází k situaci, kdy je takový vklad společností společníkovi vrácen, a to buď snížením základního kapitálu nebo vrácením příplatku do ostatních kapitálových fondů společnosti.

Pro zjednodušení je předpokládáno, že předmětem původního vkladu do základního kapitálu a ostatních kapitálových fondů byly **stejně nemovité věci**, které se následně vrací **stejnému vlastníkovi, resp. společníkovi**. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit režim DNNV tohoto zpětného převodu, resp. vrácení vkladu nemovité věci. Předmětem tohoto příspěvku nejsou žádné jiné daně, než je daň z nabytí nemovitých věcí, zejména neřeší pojem „úplata“ pro účely daně z příjmů.

#### Analýza

Dle § 2 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí („ZDNNV“):

*(1) Předmětem daně je **úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci**, která je:*

- a) pozemkem, stavbou nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky,*
- b) právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území České republiky, nebo*
- c) spoluvlastnickým podílem na nemovité věci uvedené v písmenech a) nebo b).*

Dle § 4 odst. 1 ZDNNV:

*(1) **Úplatou** se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.*

Ačkoliv ZDNNV výslovně neuvádí, že za úplatné nabytí vlastnického práva se považuje také vklad do základního kapitálu a příplatek mimo základní kapitál formou převodu nemovité věci společníkem na společnost, vyplývá uplatnění DNNV v těchto případech z toho, že dle § 18 odst. 1 ZDNNV je zvláštní cena pro určení základu daně v případě:

- c) vkladu nemovité věci do kapitálové společnosti cena nemovité věci určená  
1. znalcem při ocenění nepeněžitého vkladu,*

2. pro účely zvyšování základního kapitálu kapitálové společnosti podle zákona o obchodních korporacích,

- d) příplatku společníka na vytvoření vlastního kapitálu obchodní společnosti nepeněžním plněním ve formě nemovité věci nad svůj vklad cena této nemovité věci určená podle zákona o obchodních korporacích.

Režim DNNV při snížení základního kapitálu s výplatou v nepeněžní formě a při vrácení nepeněžního příplatku společníka není v ZDNNV upraven. Pouze v § 6 odst. 1 písm. c) bod 3 ZDNNV ve znění účinném do 31. října 2016 bylo uvedeno, že:

- (1) *Od daně je osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci*  
c) *územním samosprávným celkem, došlo-li k nabytí vlastnického práva k nemovité věci v souvislosti se*  
3. **snížením základního kapitálu obchodní korporace, je-li územní samosprávný celek jejím jediným členem.**

V důvodové zprávě k tomuto ustanovení ZDNNV bylo uvedeno, že: „při snížení základního kapitálu se mění výše vkladů a hodnota podílů, částka odpovídající snížení základního kapitálu může být vyplacena nepeněžní formou, mimo jiné i převodem nemovité věci. Je-li územní samosprávný celek jediným členem této obchodní korporace, navrhuje se nabytí vlastnického práva k nemovité věci osvobodit od daně.“

Ze ZDNNV ve znění účinném do 31. října 2016 tedy mohlo vyplývat, že:

- a) snížení základního kapitálu a vrácení příplatku formou převodu nemovitosti zpět na společníka obecně DNNV podléhá,  
b) v jiných případech, než je uvedeno v § 6 ZDNNV, nelze takový převod od daně osvobodit.

Ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) ZDNNV bylo novelou č. 254/2016 Sb. s účinností od 1. listopadu 2016 změněno tak, že:

- (1) *Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci*  
c) *územním samosprávným celkem nebo dobrovolným svazkem obcí.*

Podle důvodové zprávy k návrhu nového znění § 6 odst. 1 písm. c) ZDNNV se: „navrhuje nově upravit, resp. rozšířit, osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, dochází-li k nabytí vlastnického práva k nemovité věci územními samosprávnými celky nebo dobrovolnými svazky obcí. Podle současné právní úpravy je podle § 6 odst. 1 písm. c) od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci územním samosprávným celkem pouze v taxativně vypočtených případech za splnění zákonem stanovených podmínek. Nově se navrhuje toto osvobození rozšířit a osvobodit nabytí vlastnického práva k nemovité věci územními samosprávnými celky nebo dobrovolnými svazky obcí.“

Z čistě jazykového výkladu zákona by mohlo vyplývat, že osvobodit od daně lze pouze takovou skutečnost, která sama dani podléhá. Pokud totiž něco dani nepodléhá, pak nedává smysl skutečnost nepodléhající dani od daně osvobozovat. Z toho by

vyplývalo, že jak podle ZDNNV ve znění účinném do 31. října 2016, tak i podle ZDNNV ve znění účinném po novele č. 254/2016 Sb. vrácení vkladu společníkovi ve formě nemovité věci dani podléhá.

Naproti tomu však stojí **faktická absence úplaty mezi obchodní společností a společníkem při vrácení vkladu společníkovi jako esenciální podmínky zdanění ve smyslu § 2 odst. 1 ZDNNV**. Společník sice nabývá zpět nemovitost, kterou před vkladem do obchodní společnosti vlastnil, ale za tuto nemovitost **neobdrží společnost od společníka žádnou úplatu**.

Podle § 4 odst. 1 se **úplatou** se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty **za přijaté plnění**. Vzhledem k tomu, že v předmětném případě nedochází k převodu peněžních prostředků mezi společností a společníkem, muselo by dojít za přijaté plnění (nemovitou věc) alespoň k nepeněžnímu plnění. Společník ale za přijaté plnění ve formě nemovité věci společnosti nic neposkytuje a ani se nesnižuje jeho případný dluh vůči společnosti.

Navíc otázku vrácení vkladu společníkovi neřeší ani důvodová zpráva k ZDNNV. U § 18 odst. 2 ZDNNV důvodová zpráva pouze uvádí, že: *vklad nemovité věci z majetku člena obchodní korporace je úplatným převodem za protihodnotu, kterou je nabytí nebo zvýšení podílu člena na obchodní korporaci. Analogicky je úplatou při převodu nemovité věci i převzetí závazku člena obchodní korporací. Obchodní korporace tak nabývá nemovitou věc a za tuto nemovitou věc poskytuje protihodnotu, kterou je poskytnutí nebo zvýšení hodnoty podílu a současně převzetí závazku, resp. povinnosti uhradit dluh věřiteli namísto člena obchodní korporace. Navrhuje se, aby v případech, kdy znalec oceňující nemovitou věc podle zákona o obchodních korporacích započel do její ceny dluhy převzaté obchodní korporací, byla zvláštní cenou cena nemovité věci bez započtení těchto dluhů.*

Vrácením vkladu společníkovi se sice sníží hodnota podílu společníka ve společnosti, ale vzhledem k tomu, že splacený vklad do základního kapitálu ani poskytnutý příplatek mimo základní kapitál nelze považovat za pohledávku společnosti za společníkem, resp. dluh společníka vůči společnosti, nesníží se vrácením vkladu závazky společnosti vůči společníkovi, neboť vklady jsou vlastní prostředky společnosti.

ZDNNV řeší otázku zdanění převodu nemovité věci ze společnosti zpět na společníka pouze pro případ nabytí vlastnického práva při převodu jmění na společníka, k čemuž došlo novelou ZDNNV č. 254/2016 Sb. Touto novelou byl v § 5 písm. b) ZDNNV z osvobození u přeměn specificky vyloučen převod jmění na společníka a zároveň v § 18 odst. 1 písm. e) byl specificky upraven základ daně jako cena nemovité věci určená znalcem pro účely doložení přiměřenosti výše vypořádání poskytovaného ostatním společníkům. V důvodové zprávě k novele č. 254/2016 Sb. je uvedeno, že: *při této formě přeměny dochází k úplatnému nabytí nemovité věci a vyloučením z předmětu daně může docházet k nežádoucí daňové optimalizaci ze strany poplatníků.*

DNNV je daní transakční a nikoliv důchodovou. Pokud úplata ve smyslu § 4 ZDNNV chybí, tzn. převodce v důsledku převodu nemovité věci od nabyvatele nebo od třetí osoby neobdrží žádné protiplnění, pak se DNNV nemůže uplatnit. Nicméně i kdyby bylo možné eventuelně připustit, že vrácení vkladu společníkovi podléhá DNNV, chybí

v ZDNNV jasná úprava pro stanovení základu DNNV. V případě vkladu problém s absencí úplaty lze výkladově překlenout tím, že § 18 ZDNNV explicitně upravuje způsob stanovení základu daně.

Pokud by zákonodárce měl v úmyslu zdanit i vrácení vkladů, pak by tak nepochybně v § 18 ZDNNV ve vztahu k určení základu daně učinil. Absence výslovné úpravy zdanění resp. stanovení základu daně v případě vrácení vkladu spolu se zákazem analogie<sup>6</sup> v neprospěch daňového subjektu svědčí o tom, že takový úmysl zákonodárce neměl, resp. výslovně ho měl pouze pro případ uvedený v § 6 ZDNNV ve znění účinném do 31. října 2016. Pokud tedy zákonodárce sice určitou skutečnost chtěl dani podrobit, ale neupravil způsob stanovení daně, pak fakticky tuto skutečnost zdanit nelze, neboť zákon nestanoví způsob, jak daňovou povinnost stanovit. Opačný přístup by byl v rozporu s čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

### Závěr

**Vrácení vkladu do základního kapitálu a příplatku do ostatních kapitálových fondů provedené kapitálovou společností ve formě nemovité věci společníkovi, který tento vklad resp. příplatek formou převodu této nemovité věci na kapitálovou společnost původně provedl, nepodléhá dani z nabytí nemovitých věcí, neboť nejde o úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci dle § 2 odst. 1 ZDNNV.**

**I kdyby bylo toto vrácení vkladu bylo předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, nepodléhá toto vrácení vkladu dani z nabytí nemovitých věcí z důvodu absence zákonné úpravy způsobu stanovení základu daně.**

### **Stanovisko GŘ:**

**Nesouhlasné stanovisko:**

### **Odůvodnění:**

**Podle § 2 zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření“), je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k v citovaném ustanovení jmenovaným nemovitým věcem. Ve svém důsledku je pro určení předmětu daně podstatné, zda je nabývána nemovitá věc uvedená v citovaném ustanovení a zda je**

---

<sup>6</sup> Dle rozhodnutí NSS č.j. 2 Afs 178/2005 – 72: V takto „nevyrovnaném“ vztahu mezi státem a soukromou osobou nutno klást obzvláštní důraz na ochranu právní pozice soukromé osoby proti státu odnímajícímu jí část jejího majetku (v tomto smyslu tedy stěžovatel zcela důvodně poukazuje na principy judikované v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, zveřejněném pod č. 145 na str. 295 ve sv. 31 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu). Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil (viz např. jeho rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 -44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS), v oboru daňového práva je proto nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména *princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).*

*takové nabytí prokazatelně úplatné. Podle § 4 zákonného opatření se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté plnění. Přičemž hodnota nepeněžitého plnění se určí podle zákona upravujícího oceňování majetku.*

*Podle § 10 zákonného opatření je základem daně nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj a podle § 11 zákonného opatření je nabývací hodnotou cena sjednaná, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena nebo zvláštní cena. Ze skutečnosti, že pro účely vkladu do obchodních korporací upravuje v ust. § 18 zákonné opatření zvláštní cenu, kterou jsou ceny vycházející z ocenění nemovité věci pro účely vkladu nemovité věci do obchodní korporace podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů, tedy ve své podstatě již nějakým zákonem určené ceny resp. jejich zjištění, nelze dovozovat, že, při absenci obdobné úpravy pro stanovení zvláštní ceny ve vztahu k vrácení vkladu do základního kapitálu a příplatku do ostatních kapitálových fondů provedenému kapitálovou společností ve formě nemovité věci společníkovi, nelze tyto případy podřadit pod předmět daně z nabytí nemovitých věcí. Zvláštní ceny jsou v § 17 - § 21 v zákonném opatření jednoznačně vymezeny pouze pro případy, kdy je nadbytečné poplatníka daně zatěžovat vyhotovováním znaleckého posudku pro účely stanovení nabývací hodnoty, protože je k dispozici nějaká jiná objektivní cena určená pro účely uskutečněného právního jednání, kterou lze využít i v daňovém řízení. V této souvislosti nelze dovozovat, že úplatná nabytí vlastnického práva neupravená v ustanoveních týkajících se stanovení zvláštní ceny pro určení nabývací hodnoty nejsou předmětem daně ve smyslu § 2 zákonného opatření.*

*Z pohledu společnosti vzniká při vrácení vkladu do základního kapitálu a příplatku do ostatních kapitálových fondů provedeném kapitálovou společností závazek vůči společníkovi a z pohledu společníka vzniká pohledávka za společností. Z toho důvodu lze sanaci této pohledávky v podobě převodu nemovité věci ze společnosti na společníka považovat za úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci ve smyslu § 2 a § 4 zákonného opatření.*

*Z obecné úpravy zákonného opatření pak vyplývá, že nelze-li postupovat při stanovení nabývací hodnoty podle § 12 odst. 1, 2 a 4 zákonného opatření, postupuje se podle § 12 odst. 3 písm. a) zákonného opatření a nabývací hodnotou je zjištěná cena nabývané nemovité věci (100 %).*

### **Závěr:**

*Pro posouzení, zda je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí vrácení vkladu do základního kapitálu a příplatku do ostatních kapitálových fondů provedeném kapitálovou společností ve formě nemovité věci společníkovi, je rozhodné, zda k takovému nabytí nemovité věci dohází prokazatelně úplatně. Sanaci pohledávky v podobě převodu nemovité věci ze společnosti na společníka lze považovat za úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci ve smyslu § 2 a § 4 zákonného opatření.*

*V případě, že předmět daně vzniká, a nelze-li postupovat při určení nabývací hodnoty podle § 12 odst. 1, 2 a 4 zákonného opatření, je nabývací hodnotou ve smyslu § 12 odst. 3 písm. a) zákonného opatření zjištěná cena nemovité věci.*