

**PŘÍSPĚVEK V PROJEDNANÝCH ČÁSTECH UZAVŘEN BEZ
ROZPORU KE DNI 16. 6. 2021**

PŘÍSPĚVEK V ČÁSTI II. VKLAD CENNÝCH PAPÍRŮ a PODÍLŮ, ODLOŽEN

Daň z příjmů

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

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

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je stanovení daňové vstupní ceny u majetku a jiných majetkových složek a dále nabývací ceny cenných papírů a obchodních podílů (dále jen „**podílů**“) a částek, které budou považovány za daňově uznatelné u ostatních majetkových složek dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „**ZDP**“) u „přijímajícího“ poplatníka v případě, že poplatník tento majetek nabyl vkladem/vyčleněním od svého společníka/zakladatele či třetí osoby (dále jen „**vkladatel**“).

Výše uvedená oblast v případě jiného než hmotného a nehmotného majetku nebyla v minulosti řešena, a navíc, zákonná úprava je v této oblasti velmi strohá. Problematika je aktuální nejen v případě vkladů majetků do obchodních korporací, ale i v případě vyčlenění majetku do fundace, ústavu či svěřenského fondu (dále jen „**svěřenský fond**“ nebo „**obchodní korporace**“), jelikož se ve smyslu § 21f ZDP se pro účely daně z příjmů na vyčlenění nebo zvýšení majetku ve svěřenském fondu **hledí jako** na vklad do obchodní korporace.

Závěry tohoto příspěvku jsou aplikovatelné jak na **vklady do obchodních korporací, tak na vyčlenění majetku do svěřenských fondů**. Níže uvedená analýza se týká pouze **přijímajícího poplatníka**, který nabývá majetek **od vkladatele, zakladatele či třetí osoby** (dále jen „**vklad**“).

Chtěli bychom také tímto příspěvkem aktualizovat témata řešená v příspěvku č. 415/18.12.13 *Výklad některých základních ustanovení novely zákona o daních z příjmů a zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s ohledem na daňový režim svěřenských fondů* (dále jen „**Výklad č. 415/18.12.13**“), jelikož od jeho projednání došlo k poměrně významným změnám právní úpravy.

Předmětem tohoto příspěvku jsou pouze vklady takového majetku, který byl dlouhodobým hmotným majetkem nebo dlouhodobý nehmotný majetkem dle ZDP do dne nabytí účinnosti zákona č. 609/2020 Sb. (daňový balíček 2021).

2. Popis situace

Osobu vkladatele omezujeme pro účely tohoto příspěvku na daňového rezidenta ČR, jímž je

- a. fyzická osoba, přičemž ta může mít dvě postavení, a to
 - nepodnikající fyzická osoba (tj. „občan“) a
 - podnikající fyzická osoba, která měla příslušný majetek zahrnutý ve svém obchodním majetku ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP (pouze vybrané případy);
- b. právnická osoba, která je účetní jednotkou vedoucí účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“)

Vkladatel vložil do obchodní korporace následující majetek:

- I. hmotný a nehmotný majetek dle ZDP;
- II. cenné papíry a podíly;
- III. pozemky; a
- IV. pohledávky.

Obchodním majetkem rozumíme majetek, který byl (nebo je) zahrnut v obchodním majetku vkladatele, fyzické osoby, ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP, tj. vkladatel o tomto majetku účtoval ve smyslu ZoÚ nebo o něm vedl daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP.

S ohledem na výše uvedené je potřebné rozhodnout, **v jaké výši bude stanovena vstupní cena, nabývací cena a daňově uznatelné náklady** majetku u obchodní korporace při vkladu nebo prodeji nebo jiných daňově relevantních operacích.

3. Návrh řešení

Níže analyzujeme kategorie majetku zmíněné výše s ohledem na to, zda, případně jak ZDP upravuje v jejich případě daňovou nabývací cenu u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu.

I. Vklad hmotného a nehmotného majetku dle ZDP

V případě hmotného a nehmotného majetku obsahuje ZDP úpravu – až na některé výjimky u majetku, u kterého docházelo u vkladatele k jeho odpisování. Daňovou hodnotou se v případě nabytí hmotného a nehmotného majetku rozumí vstupní cena stanovená dle § 29 ZDP, ze které obchodní korporace či svěřenský fond tento majetek odpisuje způsobem uvedeným v § 30 a dále ZDP.

a) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu v době **kratší než 5 let** po jeho nabytí fyzickou osobou, pokud tento **nikdy nebyl zahrnut do obchodního majetku fyzické osoby § 29 odst. 8 ZDP**

- „U hmotného majetku, který poplatník uvedený v § 2 ZDP (tj. fyzická osoba) pořídil v době kratší než 5 let před jeho vložením do obchodní korporace a nebyl zahrnut do obchodního majetku, je u nabyvatele vstupní cenou, byl-li pořízen úplatně, pořizovací cena, byl-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, jsou vstupní cenou vlastní náklady, a při nabytí hmotného majetku bezúplatně, cena hmotného majetku podle zvláštního právního předpisu o

oceňování majetku ke dni nabytí...Dnem vkladu do obchodní korporace se pro účely tohoto zákona rozumí den uvedený ve smlouvě o vkladu.“

b) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu v době delší než 5 let po jeho nabytí fyzickou osobou, pokud tento nikdy nebyl zahrnut do obchodního majetku fyzické osoby

§ 29 odst. 1 písm. d) ZDP

- „*Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu ...“*

Jelikož ZDP neuvádí žádné ustanovení, které by specificky řešilo vklad hmotného majetku, který nebyl zahrnut v obchodním majetku a byl vložen v době delší jak 5 let po nabytí vkladatelem, použije se v těchto případech obecné pravidlo – vstupní cena hmotného majetku bude u obchodní korporace a svěřenského fondu ve výši reprodukční pořizovací ceny ke dni vkladu.

c) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu právnickou osobou nebo fyzickou osobou, která tento majetek měla zahrnutý ve svém obchodního majetku

§ 30 odst. 10 písm. b) bod. 1 ZDP

- „*Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem*

- **... b) poplatník u hmotného majetku nabytého**

- **1. vkladem společníka, který byl zároveň u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku au právnické osoby v jejím majetku, ...“**

d) Vklad nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu

Pro vklad nehmotného majetku je relevantní ustanovení § 32a odst. 7 ZDP, které říká, že pokud není v ZDP uvedeno jinak, použijí se ustanovení pro hmotný majetek obdobně i pro nehmotný majetek. Daňové odpisování se však u hmotného majetku řídí jinými pravidly než odpisování majetku nehmotného – například u nehmotného majetku § 32a odst. 4 stanoví „... *U nehmotného majetku, nabytého vkladem nebo přeměnou, pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním odpisovatelem za podmínky, že vkladatelem, zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány ...“*

*Tato textace § 32a odst. 4 se dostala do ZDP novelou zákon č. 669/2004 Sb. – sněmovní tisk č. 718 a v důvodové zprávě zákonodárce uvádí: „V obou případech se shodně navrhuje doplnění, které řeší problém následných vkladů nehmotného majetku v případě, kdy předcházející uživatel **měl právo** odpisy v základu daně z příjmů uplatňovat, tzn., že vždy je předpokladem původně nabytí práv k nehmotnému majetku **za úplatu, popř. zděděním nebo darováním**. Pokud první uživatel **nepořídil právo k užívání úplatně (zděděním, darováním)** a v **důsledku toho neodpisuje účetně ani daňově**, nelze takový majetek odpisovat ani v případě jeho vkladu či převodu na nástupnickou*

společnost, kdy dochází pro účely vkladu nebo přeměny k ocenění převáděného práva.“

Zde vzniká otázka, co znamená slovo „**mohly**“ ve větě „**mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány ...**“;

1. Vkladatel fyzická osoba měl nehmotný majetek vždy mimo svůj obchodní majetek, ale (i) mohl ho zařadit do obchodního majetku a (ii) mohl/měl právo majetek odepisovat; NEBO
2. Vkladatel fyzická osoba pro uplatnění výše uvedeného ustanovení § 32a odst.4 ZDP musel mít nehmotný majetek ve svém obchodním majetku, protože jen tehdy mohl/měl právo majetek daňově odpisovat.

Navrhujeme, že ustanovení § 32a odst. 4 ZDP se má vykládat způsobem uvedeným výše v bodě č. 2, jelikož se domníváme, že tímto postupem dojde ke sblížení uplatňování vstupní ceny u příjemce vkladu (tj. obchodní korporace či svěřenského fondu) v případech hmotného i nehmotného majetku.

Pro situaci v bodě 1. je ustanovení § 32a odst. 4 ZDP nerelevantní.

Dílčí závěr č. 1:

1. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem fyzickou osobou, která tento majetek neměla nikdy zahrnutý ve svém obchodním majetku a tento majetek nabyta v době kratší než 5 let před jeho vložením, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat pořizovací ceně majetku u vkladatele, byl-li pořízen úplatně**, vlastním nákladům, byl-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, reprodukční pořizovací ceně majetku podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí, byl-li pořízen vkladatelem jinak než úplatně nebo ve vlastní režii.
2. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem fyzickou osobou, která tento majetek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku vůbec a nabyta ho v době delší než 5 let před jeho vkladem, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat reprodukční pořizovací ceně**.
3. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem právnickou osobou či fyzickou osobou, která tento majetek měla zahrnutý v obchodním majetku, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat vstupní ceně majetku u vkladatele snížené o daňové odpisy uplatněné vkladatelem (nabyvatel bude pokračovat v započatém odpisování při zachování způsobu odpisování)**.
4. V případě vkladu nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu, pokud měl vkladatel tento majetek zahrnut ve svém obchodním majetku (mohl uplatňovat odpisy), bude u příjemce vkladu vstupní cenou majetku „**daňová zůstatková cena**“ nehmotného majetku evidovaná u vkladatele.

5. V případě vkladu nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu, pokud vkladatel tento majetek neměl zahrnut ve svém obchodním majetku, bude u příjemce vkladu vstupní cenou majetku „**reprodukční pořizovací cena**“ neb ZDP explicitně neupravuje situaci pro vkladatele převádějího majetek jiný než „obchodní“.

Stanovisko GFŘ:

K dílčímu závěru č. 1

k bodu 1

Souhlas se závěrem předkladatele.

Při stanovení vstupní ceny vloženého hmotného majetku se postupuje dle § 29 odst. 8 ZDP.

k bodu 2

Souhlas se závěrem předkladatele.

Vstupní cena vloženého hmotného majetku bude stanovena dle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP.

k bodu 3

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Nabyvatel vkladu dle § 30 odst. 10 ZDP pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem (tj. vkladatelem), a to ze vstupní ceny, ze které odpisoval vkladatel při zachování způsobu odpisování. To znamená, že nabyvatel vkladu musí od vkladatele převzít vstupní cenu (§ 29 odst. 1 ZDP), zůstatkovou cenu (§ 29 odst. 2 ZDP), způsob odpisování (§ 30 odst. 2 ZDP) i dobu odpisování (§ 30 odst. 1 ZDP). V případě, kdy vkladatel nezapočal odpisování vloženého hmotného majetku, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku vstupní cena, z níž by vkladatel odpisy uplatňoval (§ 29 odst. 1 ZDP).

k bodu 4

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Nabyvatel vkladu dle § 32a odst. 4 ZDP pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem (tj. vkladatelem, který měl majetek zahrnut ve svém obchodním majetku, a mohl jej odpisovat). To znamená, že nabyvatel vkladu musí od vkladatele převzít vstupní cenu.

k bodu 5

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 32a odst. 4 ZDP, dle kterého nabyvatel u vloženého nehmotného majetku pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem (tj. vkladatelem), se vztahuje pouze na případy, kdy vkladatelem mohly být u tohoto majetku uplatňovány daňové odpisy (tj. např. vkladatel, který je fyzickou osobou, měl nehmotný majetek zahrnut v obchodním majetku).

Vzhledem ke skutečnosti, že ZDP explicitně neupravuje postup u nabyvatele v případě vkladu nehmotného majetku, u kterého nemohly být u vkladatele uplatňovány daňové odpisy (např. vkladatel, který je fyzickou osobou, neměl nehmotný majetek zahrnut v obchodním majetku), použije se na tento případ ve smyslu ustanovení § 32a odst. 7 ZDP postup pro stanovení vstupní ceny uvedený pro hmotný majetek v ustanovení § 29 odst. 8 ZDP a § 29 odst. 1 písm. d) ZDP. To znamená, že v případě vkladu nehmotného majetku fyzickou osobou, který nebyl zahrnut v obchodním majetku vkladatele a byl fyzickou osobou pořízen v době kratší než 5 let před jeho vložením, je u nabyvatele vstupní cenou dle § 29 odst. 8 ZDP pořizovací cena (při úplatném pořízení majetku), vlastní náklady (u majetku vyrobeného ve vlastní režii) nebo cena stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí (jedná-li se o majetek nabytý vkladatelem bezúplatně). V případě vkladu nehmotného majetku fyzickou osobou, který nebyl zahrnut v obchodním majetku vkladatele a byl fyzickou osobou pořízen v době delší než 5 let před jeho vložením, je u nabyvatele vstupní cenou dle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP reprodukční pořizovací cena. Ve všech případech se musí jednat o nehmotný majetek, který je způsobilý k odpisování.

II. Vklad cenných papírů a podílů

Úvodem se vypořádáme (pro tento příspěvek) s irrelevantními ustanoveními týkajícími se cenných papírů a podílů:

- Ustanovení o nabývací ceně cenného papíru a podílu uvedené v **§ 24 odst. 7 ZDP** resp. **§ 10 odst. 5 ZDP** je pro tento příspěvek nerelevantní, neboť se vztahuje na definici cenného papíru a podílu z pohledu vkladatele.
- Dále nebudeme vycházet ze zvláštní definice hodnoty podílu uvedené v **§ 23b odst. 5 ZDP**, která řeší specifickou situaci výměny podílů - pro námi popisované účely nejsou podmínky tohoto ustanovení naplněny.

II.1. Výše nabývací ceny

Určení nabývací ceny cenného papíru a podílu u příjemce vkladu – obchodní korporace či svěřenského fondu – je pro účely ZDP důležitá, protože

- i. snižuje základ daně u příjmů z titulu výplat z držby cenných papírů a podílů nabytých vkladem/vyčleněním a z titulu snížení základního kapitálu, podílu na likvidačním zůstatku, výplaty vypořádacího podílu a výplaty ostatních kapitálových fondů/ážia a
- ii. bude relevantní jako daňově uznatelný náklad v případě prodeje cenných papírů a podílů (a to buď celá nabývací cena nebo její část, pokud došlo k daňově relevantnímu přecenění cenných papírů).

ZDP neobsahuje žádné ustanovení pro **určení nabývací ceny** podílu či cenného papíru **u příjemce** vkladu (obchodní korporace či svěřenského fondu), a proto se při přijetí cenných papírů a podílů stanoví nabývací cena pro účely ZDP v účetní hodnotě

přijatého vkladu, tj. v reprodukční pořizovací ceně ke dni vkladu/vyčlenění. Domníváme se, že při absenci explicitního ustanovení ZDP je účetní hodnota položkou, která se použije i pro daňové účely. Ostatně v jistém smyslu vztah ZDP a účetních předpisu zmiňuje § 21h ZDP.

II.2. Výplaty z vlastního kapitálu u podílů a cenných papírů přijatých vkladem

Do výše účetní (=daňově) nabývací ceny cenných papírů a obchodních podílů, by fakticky nepodléhaly zdanění příjmy z titulu snížení základního kapitálu, podílu na likvidačním zůstatku, výplaty vypořádacího podílu a výplaty ostatních kapitálových fondů/ážia. Tyto výplaty nejsou „prodejem“ ani „spotřebou“ zmiňovanou jako podmínka v §24 odst. 11 ZDP, a proto se toto ustanovení neuplatní.

II.3. Prodej cenných papírů a podílů přijatých vkladem

Pokud jde o prodeje cenných papírů a podílů nabytých vkladem, u obchodní korporace či svěřenského fondu budou relevantní „standardní“ ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) a § 24 odst. 11 ZDP.

S ohledem na komplikovanost textace ustanovení **§ 24 odst. 11 ZDP** jej citujeme níže: „Při **prodeji** majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona ani podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾, nebo obdobného právního předpisu v zahraničí a byl nabyt vkladem, při přeměně, při převodu obchodního závodu podle § 23a, při fúzi obchodních společností nebo při rozdělení obchodní společnosti podle § 23c, lze související výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele, u zanikající, u rozdělované nebo u převádějící obchodní korporace **před oceněním tohoto majetku reálnou hodnotou**. ... Obdobně se postupuje při vyřazení majetku z důvodu spotřeby. Takto stanovený výdaj (náklad) se použije i při následném vkladu, následné přeměně¹³¹⁾, převodu obchodního závodu podle § 23a nebo fúzi obchodních společností nebo rozdělení obchodní společnosti.

Pokud shrneme pro tento příspěvek relevantní závěry z ustanovení **§ 24 odst. 11 ZDP**, pak toto ustanovení určuje

1. daňově uznatelný náklad při **prodeji** či **spotřebě** majetku
2. (re-vklad tj.) nabývací cenu podílu u příjemce majetku nabytého vkladem v případě, že majetek je dále vložen do obchodní korporace
... a týká se majetku
3. nabytého mj. **vkladem „u příjemce vkladu“**, ale **pouze**
4. **pokud** vkladatel **vedl účetnictví nebo měl vkládaný majetek v daňové evidenci**.

Pokud níže použijeme slovo „omezení“ či „limit“, pak dle §24 odst. 11. ZDP tím myslíme „**hodnoty evidované v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele**“.

Pro správné stanovení daňově uznatelného nákladu při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem lze učinit následující závěr:

- A. při prodeji je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní pouze ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **nikoliv limit** § 24 odst. 11 ZDP, pokud se prodává podíl či cenný papír nabytý vkladem/vyčleněním **od fyzické osoby z jejího „soukromého majetku“**.
- B. při prodeji je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP, pokud se prodává podíl či cenný papír nabytý vkladem/vyčleněním **od účetní jednotky nebo fyzické osoby, která majetek v okamžiku vkladu/vyčlenění evidovala v daňové evidenci/měla ve svém obchodním majetku**.

II.4. Vklad cenných papírů a podílů přijatých vkladem („re-vklad“)

Poslední věta § 24 odst. 11 ZDPzní „*Takto stanovený výdaj (náklad) se použije i při následném vkladu...*“. Intepretaci této věty demonstrujeme na níže uvedených příkladech:

1. Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly X od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry a podíly X od A. Osoba A je (i) **účetní jednotkou** či (ii) fyzickou osobou **držící** cenné papíry a podíly **ve svém obchodním majetku/daňové evidenci**.
 - a. U poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů X se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP **převzatý (přes B) od A**. (analogie se závěrem II.3.B)
 - b. Nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu „limitu“ dle § 24 odst. 11 ZDP převzatého (přes B) od A.
2. Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly X od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry a podíly X od A. Osoba A je fyzickou osobou **držící** cenné papíry a podíly X **v „soukromém“ majetku**.
 - a. U poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů X se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP, ale **neuplatní se limit** § 24 odst. 11 ZDP neb pro poplatníka B tento limit neplatil (viz závěr II.3.A), a tím pádem poplatník C tento limit nemohl převzít.

- b. Nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu zachycenou v knihách B při přijetí cenných papírů či podílů X od A.

Dílčí závěr č. 2:

Pokud níže uijeme slovo „omezení“ či „limit“, pak dle §24 odst. 11 ZDP tím myslíme „*hodnoty evidované v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele*“.

1. **U příjemce** vkladu (obchodní korporace či svěřenského fondu) bude nabývací cenou podílu nebo cenného papíru nabytého vkladem / vyčleněním pro účely ZDP jeho **ocenění v účetnictví příjemce vkladu (resp. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění)**.

2. **Příjmy** obchodní korporace či svěřenského fondu z titulu výplat z držby cenných papírů a podílů nabytých vkladem/vyčleněním plynoucích ze snížení základního kapitálu, podílu na likvidačním zůstatku, výplaty vypořádacího podílu a výplaty ostatních kapitálových fondů/ážia:

- a. nejsou „prodejem“ ani „spotřebou“ zmiňovanou jako podmínka v §24 odst. 11 ZDP, a proto se toto ustanovení na ně neuplatní;
- b. **nebudou** u příjemce **podléhat zdanění do výše** nabývací ceny cenných papírů a podílů **upravené** o (i) předchozí výplaty či vklady do vlastního kapitálu a (ii) daňově relevantní přecenění cenných papírů.

3. **Při prodeji** cenných papírů a podílů nabytých vkladem/vyčleněním:

- a. je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní pouze ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **nikoliv limit** § 24 odst. 11 ZDP, **pokud** se prodává podíl či cenný papír nabytý vkladem/vyčleněním **od fyzické osoby z jejího „soukromého majetku“**.
- b. je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP, pokud se prodává podíl či cenného papír nabytý vkladem/vyčleněním **od účetní jednotky nebo fyzické osoby, která majetek v okamžiku vkladu/vyčlenění evidovala v daňové evidenci/měla ve svém obchodním majetku**.

4. Při vkladu cenných papírů a podílů přijatých vkladem („re-vklad“) platí, že

- a. v příkladu níže
- u poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP **převzatý (přes B) od A**;

- nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu „limitu“ dle § 24 odst. 11 ZDP převzatého (přes B) od A.

Příklad: Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry či podíly od A. Osoba A je (i) **účetní jednotkou** či (ii) fyzickou osobou **držící** cenné papíry či podíly **ve svém obchodním majetku/daňové evidenci**.

b. V příkladu níže

- u poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP, ale **neuplatní se limit** § 24 odst. 11 ZDP neb pro poplatníka B tento limit neplatil, a tím pádem poplatník C tento limit nemohl převzít;

- nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu zachycenou v knihách B při přijetí cenných papírů či podílů X od A.

Příklad: Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry či podíly od A. Osoba A je fyzickou osobou **držící** cenné papíry či podíly **v „soukromém“ majetku**

Stanovisko GFŘ:

V této části je příspěvek odložen.

III. Vklad pozemků

Pro účely určení nabývací ceny pozemku je důležité zmínit, že pozemek v průběhu držby obchodní korporace či svěřenský fond nemůže (v účetnictví podle českých účetních standardů či) pro účely ZDP „přeceňovat“. V okamžiku prodeje bude tedy do daňově uznatelných nákladů vstupovat daňově relevantní nabývací cena. ZDP nestanoví vyšší daňově relevantní nabývací ceny, ale pro některé situace obsahuje ustanovení o vyšší daňově uznatelných nákladů při prodeji pozemku nabytého vkladem/vyčleněním – z této hodnoty lze dovodit daňově relevantní nabývací cenu pozemku nabytého vkladem.

Dle našeho názoru je relevantní u pozemků *lex specialis* § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP a také §24 odst. 11 ZDP. **Tj. postupně**

- revidujeme § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP, pakliže nenalzáme odpověď,
- analyzujeme §24 odst. 11 ZDP, a když i toto ustanovení nedává odpověď,
- je cena stanovena znalcem pro účely vkladu/vyčlenění nejbližší možnou volbou (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

Pro úplnost uvádíme § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP:

Nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se rozumí: „u obchodní korporace cena pozemku nabytého vkladem člena, který je fyzickou osobou, který neměl pozemek zahrnutý v obchodním majetku a vklad uskutečnil do 5 let od nabytí pozemku; touto cenou pozemku se rozumí:

- 1. pořizovací cena, která byla zjištěna u člena obchodní korporace, pokud jej nabyl úplatně,
- 2. cena podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku ke dni nabytí pozemku členem obchodní korporace, pokud jej nabyl bezúplatně.

Z výše uvedeného lze dovodit:

1. ZDP neupravuje situaci, kdy vkladatel nepodnikající fyzická osoba (tj. „občan“) uskutečnila vklad/vyčlenění v době delší než 5 let (včetně), a proto se domníváme, že cena uvedená v účetnictví obchodní korporace či svěřenského fondu je v takovém případě nejbližší možnou volbou - je to cena stanovená znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

2. Jelikož je pozemek majetkem, který se neodpisuje podle ZDP ani podle ZoÚ, uplatní se při jeho prodeji ustanovení § 24 odst. 11 ZDP. Pro úplnost uvádíme, že limit dle § 24 odst. 11 ZDP se neuplatní v případě nepodnikající fyzické osoby, která neměla pozemek zahrnutý ve svém obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění.

Dílčí závěr č. 3:

1. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem/vyčleněním od nepodnikající fyzické osoby, která tento pozemek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění, a vklad/vyčlenění uskutečnila do 5 let od nabytí pozemku, se řídí limitem § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP; tentýž limit platí při prodeji pozemku.
2. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem či vyčleněním od nepodnikající fyzické osoby, která tento pozemek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku, a vklad/vyčlenění uskutečnila po 5 letech od nabytí pozemku, není relevantní § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP ani 24 odst. 11 ZDP. Pozemek se pro účely ZDP ocení nabývací cenou ve výši stanovené znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cenou ke dni vkladu/vyčlenění); tentýž limit platí při prodeji pozemku.
3. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem/vyčleněním od právnické osoby nebo fyzické osoby, která tento majetek měla zahrnut v obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění, (ne)uplatňuje limit § 24 odst. 11 ZDP (viz analogicky Dílčí závěr č.2 bod 1.C. a 3.C.);

Stanovisko GFR:

K dílčímu závěru č. 3

k bodu 1

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

Při prodeji pozemku nabytého vkladem od vkladatele, který je fyzickou osobou, která neměla pozemek zahrnut v obchodním majetku a vklad uskutečnila do 5 let od nabytí pozemku, může nabyvatel uplatnit dle § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP jako daňově uznatelný výdaj pořizovací cenu pozemku, za kterou jej úplatně nabyl vkladatel, nebo cenu podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku ke dni nabytí pozemku vkladatelem, pokud jej nabyl bezúplatně.

K nabývací hodnotě pozemku k okamžiku jeho vyčlení/vkladu se nevyjadřujeme, neboť ustanovení § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP je aplikovatelné pouze při prodeji pozemku nabytého vkladem/vyčleněním.

Pro vymezení nabývací ceny pozemku nabytého vkladem u jeho příjemce by byla nutná legislativní úprava v ZDP.

k bodu 2**Částečný souhlas se závěrem předkladatele.**

Při prodeji pozemku nabytého vkladem od vkladatele, který je fyzickou osobou, která neměla pozemek zahrnut v obchodním majetku a vklad uskutečnila po 5 letech od nabytí pozemku, může nabyvatel uplatnit jako daňově uznatelný výdaj reprodukční pořizovací cenu ke dni vkladu, tj. cenu stanovenou podle právních předpisů upravujících oceňování majetku pro účely vkladu.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ta) ani § 24 odst. 11 ZDP limitující daňově uznatelný výdaj v případě prodeje pozemku nabytého vkladem nelze v tomto případě uplatnit.

K nabývací hodnotě pozemku k okamžiku jeho vyčlení/vkladu se nevyjadřujeme, neboť ustanovení § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP je aplikovatelné pouze při prodeji pozemku nabytého vkladem/vyčleněním.

Pro vymezení nabývací ceny pozemku nabytého vkladem u jeho příjemce by byla nutná legislativní úprava v ZDP.

k bodu 3**Nesouhlas se závěrem předkladatele.**

Ustanovení § 24 odst. 11 ZDP se neuplatňuje u nabyvatele při nabytí pozemku vkladem od právnické osoby nebo fyzické osoby, která tento pozemek měla zahrnut v obchodním majetku, ale uplatní se u nabyvatele až v případě prodeje takto nabytého pozemku, kdy nabyvatel může jako daňově uznatelný výdaj uplatnit cenu pozemku evidovanou v jeho účetnictví maximálně však do výše hodnoty pozemku evidované v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele.

III. Vklad pohledávek

U pohledávek je vhodné zvážit relevantnost několika ustanovení:

U obchodních korporací při „prvotním“ nepeněžitým vkladu při založení společnosti je nutné pohledávku **ocenit znalcem** dle § 143 odst. 4 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „ZOK“). Při zvyšování základního kapitálu dle § 469 odst. 1 ZOK postačí ocenění obecně uznávaným nezávislým odborníkem.

Dále je relevantní **§ 25 odst.1 písm. zc) ZDP**

Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména ...odpis pohledávky^{22b)} nebo tvorbu opravné položky^{22a)} u pohledávky nabyté obchodní korporací na základě vkladu uskutečněného od 1. července 1996, s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 9 [týká se pohledávky nabyté při přeměně],

Z výše uvedeného plyne, že

- (i) daňovou cenou pohledávky ke dni jejího nabytí obchodní korporací či svěřenským fondem je hodnota stanovená znalcem, příp. po založení svěřenského fondu postačuje posudek vyhotoven uznávaným odborníkem.
- (ii) k takové pohledávce nelze tvořit daňově účinnou opravnou položku

Dílčí závěr č. 4:

1. ZDP explicitně neřeší nabývací cenu pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním u příjemce - v takovém případě je daňově relevantní nabývací hodnotou cena stanovená znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

2. Při prodeji (resp. postoupení) pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním, bude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP pouze v případě, že pohledávka byla evidována v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele – pohledávka se promítne v nákladech do výše hodnoty evidované v účetnictví nebo daňovou evidencí „vkladatele“.

3. Při prodeji (resp. postoupení) pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním, nebude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP v případě, že pohledávka nebyla evidována v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele. Daňově relevantním nákladem je hodnota evidovaná v účetnictví u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu.

4. Při následném vkladu/vyčlenění pohledávky nabyté vkladem nebude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP u následného přijímajícího poplatníka (viz analogicky Dílčí závěr č.2 bod 1.C.)

5. Při úhradě pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním bude relevantní účetní hodnota pohledávky zachycená u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu (neplatí limit § 24 odst. 11 ZDP, neboť se nejedná o „spotřebu“ pohledávky).

6. Tvorba daňově relevantní opravné položky či odpis této pohledávky není možný dle § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP. (pro účely tohoto příspěvku vycházíme z toho, že se nejedná o vklad obchodního závodu či jeho části dle § 23a ZDP).

Stanovisko GFŘ:**K dílčímu závěru č. 4****k bodu 1**

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Skutečnost, že ZDP výslovně neupravuje výši nabývací ceny pohledávky nabyté vkladem u jeho příjemce (obchodní společnosti nebo svěrenského fondu) není důvodem k tomu, aby byla konstruována nabývací cena pro účely ZDP ve výši účetní hodnoty přijatého vkladu, tj. v reprodukční pořizovací ceně ke dni vkladu/vyčlenění. Při nakládání s těmito pohledávkami bude jejich nabyvatel uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj „hodnotu“ pohledávky, která je stanovena v příslušných ustanoveních ZDP (např. § 24 odst. 2 písm. s), § 24 odst. 11 ZDP). Pro vymezení nabývací ceny pohledávky nabyté vkladem u jejího příjemce by byla nutná legislativní úprava v ZDP.

k bodu 2

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 3

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 4

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Při prodeji (resp. postoupení) pohledávky nabyté následným vkladem se uplatní ustanovení § 24 odst. 11 ZDP, přičemž příslušný výdaj bude možné uplatnit jako daňově uznatelný pouze do výše hodnoty pohledávky evidované v účetnictví nebo daňové evidenci u „prvního“ vkladatele (právnícké osoby nebo fyzické osoby, která měla pohledávu zahrnutou v obchodním majetku).

Příklad: Poplatník C (obchodní korporace) nabytl pohledávku vkladem (za 120) od společníka B (obchodní korporace), která ji rovněž nabyla vkladem (za 100) od fyzické osoby A, která ji měla v „soukromém“ majetku (za 60). Při prodeji (postoupení) pohledávky může společnost C dle § 24 odst. 11 ZDP uplatnit související výdaj jako daňově uznatelný pouze do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví společníka B ve výši 100, hodnotou výdaje ve výši 60 u poplatníka A, který měl pohledávku v „soukromém“ majetku, nebude výdaj u společníka C limitován.

k bodu 5

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 6

Souhlas se závěrem předkladatele.