DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 297/24.02.10 – MF předkládá stanovisko k doplněnému příspěvku

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

297/24.02.10 - Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o.

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec, daňový poradce, č. osvědčení 4106

Předkladatel doplnil příspěvek za stanoviskem MF.

V odborných kruzích se objevují otázky týkající se zdaňování nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům, a dále otázky ohledně způsobu účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva. Tento příspěvek si proto klade za cíl některé sporné otázky týkající se těchto problémů vyřešit.

1. Podmínky pro osvobození od daně z příjmů právnických osob nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům:

V současnosti existuje několik typů bytových družstev, tj. družstev, jež pronajímají (zejména) části domů (byty, garáže atd.) v jejich vlastnictví svým členům – družstevníkům, jež jsou vůči těmto družstvům v postavení nájemců (dle §221 odst. 2 obch.zák. je družstvo, které zajišťuje bytové potřeby svých členů, družstvem bytovým) - v souladu s ustálenou soudní judikaturou není tato činnost považována za podnikání (bytová družstva samozřejmě mohou vykonávat i jiné činnosti, například pronájem bytů či nebytových prostor nájemcům – nečlenům družstva, nicméně tyto jiné činnosti nebudou v tomto příspěvku pro zjednodušení uvažovány). To, že družstva nejsou v souladu s §18 odst. 8 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) považována pro účely tohoto zákona za nepodnikatelské subjekty, na věci samozřejmě nic nemění.
Prvním typem bytových družstev jsou družstva zřízená po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů (dále jen „stavební bytová družstva“). Druhým typem jsou bytová družstva, označovaná podle dřívějších předpisů jako „lidová bytová družstva“ (viz např. zákon č. 53/1954 Sb., o lidových družstvech a o družstevních organizacích, ve znění zákonného opatření Předsednictva Národního shromáždění č. 20/1956 Sb., a následující předpisů). Třetím typem jsou pak veškerá ostatní bytová družstva – zejména se jedná o tzv. družstva nájemníků, tj. družstva vzniklá za účelem odkupu domu vč. případného pozemku pod ním od původních majitelů, jimž byly nejčastěji obce, městské části případně i stát (dále jen „nová bytová družstva“).
Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů. Stanovení tohoto nájemného (tzv. „věcně usměrňovaného nájemného“) je upraveno § 3 vyhlášky č. 85/1997 Sb. o nájemném z bytů pořízených v družstevní bytové výstavbě a úhradě za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů. Dle tohoto ustanovení musí být (zjednodušeně řečeno) věcně usměrňované nájemné stanoveno ve výši tzv. „oprávněných nákladů“, tj. vyhláškou vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na technické

zhodnocení domu (dále jen „TZ domu“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle vyhláškou stanovených pravidel.
Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z nájemného z bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, a z nájemného z bytů a garáží užívaných společníky nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním uvedených bytů a garáží, a to za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17. prosince 2002 týkající se uvedených bytů, pokud zvláštní právní předpis nestanoví pravidla jiná. Tato pravidla regulace zde představuje Ústavním soudem zrušený výměr MF č. 06/2002, ze dne 15. listopadu 2002, kterým se stanoví maximální nájemné z bytu, maximální ceny služeb poskytovaných s užíváním bytu a pravidla pro věcně usměrňované nájemné v bytě a mění výměr MF č. 01/2002., a to konkrétně 3. část tohoto výměru, dle kterého musí být (zjednodušeně řečeno) toto nájemné stanoveno ve výši výměrem vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na TZ domu (tzv. „oprávněných nákladů“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle podlahových ploch těchto jednotlivých družstevních bytů.

Z výše uvedeného vyplývá následující:
a) v případě stavebních bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného (věcně usměrňovaného nájemného) v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,
b) v případě lidových bytových družstev a nových bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

Závěry k bodu 1
1.1 Věcně usměrňované nájemné hrazené nájemci – členy stavebních bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,
1.2 Nájemné hrazené nájemci – členy lidových bytových družstev a nových bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

2. Způsoby účtování nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev

V závislosti na úpravě nájemného v interních družstevních předpisech (např. ve stanovách, v rozhodnutí členské schůze, v nájemních smlouvách uzavřených s nájemci-družstevníky atd.) existují 2 způsoby účetního zachycení předpisu tohoto nájemného a následného použití prostředků z tohoto nájemného družstvem na úhradu nákladů a výdajů z něj hrazených.

2.1. Prvním způsobem účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva (pro účely tohoto příspěvku jej nazvěme „způsob výsledkový“) je standardní účtování předpisu (nejčastěji) měsíčního nájemného, kdy na jedné straně vzniká pohledávka za daným družstevníkem – nájemcem a na druhé straně pak výnos jako „odměna“ pronajímateli – družstvu za pronájem daného bytu nájemci – družstevníkovi. Tento způsob účtování se využívá v případech, kdy je interními družstevními předpisy stanoveno, že jednotliví nájemci-družstevníci měsíčně hradí pronajímateli-družstvu nájemné v předem kalkulované výši. Zpravidla je toto nájemné kalkulováno ve výši na měsíce rozvržených předpokládaných budoucích oprávněných nákladů včetně výdajů na TZ domu, jež během běžného roku či následujících let vzniknou, ponížených o případné ostatní výnosy družstva, jako jsou např. úroky z bankovních účtů, nájemné hrazené nedružstevníky atd.

Příklad účtování (pro zjednodušení jsou příklady účtování v tomto příspěvku vždy ve formátu MD(má dáti) číslo účetní skupiny / D(dal) číslo účetní skupiny):

- *Předpis měsíčního nájemného družstevníků* *10 tis. MD31 / D60*
  Tvorba rezerv na náklady družstva *8 tis. MD55 / D45*
- *Čerpání rezerv na náklady družstva* *8 tis. MD45 / D55*

Jak již bylo řečeno, v praxi je pravidlem, že nájemné hrazené družstevníky není stanoveno v tržní výši, ale pouze ve výši předpokládaných oprávněných nákladů včetně výdajů na TZ domu ponížených o případné ostatní výnosy družstva (tzn. bez zakalkulování jakékoliv ziskové přirážky). V takovém případě představují případné kladné hospodářské výsledky obecně pouze zdroj krytí výdajů na TZ domu a těch (oprávněných) nákladů, na jejichž úhradu nebyly tvořeny rezervy.

2.2. Druhým způsobem účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva (pro účely tohoto příspěvku jej nazvěme „způsob zálohový“) je postup aplikovaný zejména stavebními bytovými družstvy, který však postupně převzaly i ostatní typy bytových družstev. Tento způsob účtování se využívá v případech, kdy je interními družstevními předpisy stanoveno, že jednotliví nájemci-družstevníci měsíčně hradí pronajímateli-družstvu zálohy na nájemné s tím, že teprve na konci roku se stanoví nájemné z družstevních bytů, a to nejčastěji ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu, jež během roku vznikly, ponížených o případné ostatní výnosy družstva, a provede se jeho úhrada z těchto záloh na nájemné. Nevyčerpané zálohy na nájemné se pak obvykle převádí do následujících období na úhradu budoucího nájemného. Hospodářský výsledek je při tomto způsobu účtování často nulový.

Příklad účtování:

- *Předpis měsíčních záloh na nájemné* *10 tis. MD31 / D47 či D32*
- *Vznik oprávněných nákladů vč. TZ domu* *8 tis. MD5x či MD02 / D3x*
- *Předpis nájemného ve výši ročních oprávněných nákladů včetně TZ domu*
  8tis. MD31 / D60
- *Úhrada nájemného ze záloh na toto nájemné* *8 tis. MD47 či MD32 / D31*

Oporou pro možnost využívat tohoto způsobu účtování jsou i odstavce 3.2.3 ČUS č. 017 a 3.3.9 ČUS č. 018.

V případě provedení technického zhodnocení na domě dochází v souladu s obchodním zákoníkem v praxi často ke zvýšení členských vkladů jednotlivých družstevníků (tj. ke zvýšení základního kapitálu družstva), a to ve výši tohoto technického zhodnocení. Na úhradu tohoto zvýšení členských vkladů jednotlivých družstevníků se obvykle použijí zálohy na nájemné hrazené těmito jednotlivými družstevníky. Do výpočtu ročního nájemného hrazeného družstevníky se pak toto TZ již nezahrnuje. *Příklad účtování:*

- *Vznik TZ domu* *8 tis.* *MD02 / D3x*
- *Zvýšení základního kapitálu družstva* *8 tis.* *MD35 / D41*
- *Úhrada (dalších) členských vkladů jednotlivých družstevníků z jimi uhrazených záloh na nájemné* *8 tis.* *MD47 či MD32 / D35*

Závěr k bodu 2

Bytové družstvo může při účetním zachycení nájemného hrazeného družstevníky používat buď výsledkový způsob účtování (2.1) nebo zálohový způsob účtování (2.2), a to v závislosti na úpravě nájemného interními družstevními předpisy (stanovami, rozhodnutím členské schůze, nájemními smlouvami uzavřenými s nájemci-družstevníky atd.). Způsob účtování by měl být uveden v příloze v účetní závěrce.

3. Dodržení podmínek osvobození příjmů z nájemného v případě výsledkového způsobu účtování:

Jak již bylo řečeno při návrhu řešení Bodu č. 1 tohoto příspěvku, musí být pro účely osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky v souladu s § 19 odst. 1 písm. c) ZDP toto nájemné stanoveno dle určitých pravidel, stanovených buď vyhláškou 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či bývalým výměrem MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva). Jedním z těchto pravidel je i to, že do nájemného nesmí být zahrnut zisk. Zejména v případě výsledkového způsobu účtování nájemného hrazeného družstevníky však družstvo často dosahuje kladných hospodářských výsledků. Otázkou proto je, zda vykázání účetního zisku za dané období znamená vždy automatické porušení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, tj. porušení pravidla, že nájemné nesmí obsahovat zisk, tedy v podstatě že nesmí být stanoveno v tržní výši (pro zjednodušení zde předpokládejme, že příjmy z nájemného hrazeného družstevníky jsou jedinými příjmy družstva).

Dle mého názoru tomu tak není. V případě, kdy je nájemné hrazené družstevníky kalkulováno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu (ponížených o případné ostatní výnosy družstva), pak případně vykázaný kladný hospodářský výsledek představuje pouze zdroj financování těchto nákladů a TZ domu.

Navíc v souladu s účetními i daňovými předpisy nelze na výdaje na TZ domu tvořit rezervy, a proto v případě, kdy je v nájemném zakalkulován i příspěvek na TZ domu, dosáhne bytové družstvo v případě výsledkové metody účtování účetního zisku téměř vždy. Proto by bytové družstvo muselo při této metodě účtování porušovat podmínky pro osvobození nájemného hrazeného družstevníky v podstatě pokaždé, a to nikoliv „nesprávným“ stanovením výše nájemného, ale pouhým účtováním v souladu s účetními předpisy. To by postrádalo jakoukoliv logiku a bylo by to bezpochyby i v rozporu s úmyslem zákonodárce. Z tohoto důvodu proto nemůže pouhé vykázání účetního zisku automaticky znamenat důkaz o porušení cenových

předpisů a tedy i o nemožnosti uplatnit osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky.
Podle mého názoru proto bez ohledu na způsob účtování stačí pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, pouze prokázat kalkulací tohoto nájemného, že neobsahuje jakoukoliv ziskovou přirážku.

Závěr k bodu 3
Pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázání kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přirážka, a tedy, že toto nájemné bylo stanoveno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu snížených o případné ostatní výnosy družstva.

4. Nedodržení podmínek pro osvobození příjmů nájemného hrazeného družstevníky od daně z příjmů právnických osob:

V případě, kdy nejsou dodržena pravidla regulace při stanovení nájemného z bytů a garáží užívaných družstevníky, tj. nejsou dodrženy podmínky pro stanovení výše tohoto nájemného uvedené ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či v Ústavním soudem zrušeném výměru MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva), není možné uplatnit osvobození tohoto nájemného dle § 19 odst. 1 písm. c) ZDP (ostatní možné negativní dopady nedodržení těchto cenových předpisů neuvažujme). Může k tomu dojít například v případě, kdy není nájemné stanoveno na jednotlivé družstevní byty dle jejich podlahových ploch (lidová a nová bytová družstva) nebo dle způsobu uvedeného ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) atd. V takovém případě představuje toto nájemné standardní zdanitelný příjem bytového družstva. V případě účtování výsledkovou metodou nepředstavuje systém danění tohoto příjmu žádný problém – výsledkové účty (účty účtové skupiny č. 60), na něž se měsíčně účtuje předpis tohoto nájemného, představují daňově účinné výnosy, jež po odečtení daňově účinných nákladů dle § 24 ZDP představují základ daně z příjmů právnických osob daného bytového družstva. Problémy mohou nastat až v případě zálohového způsobu účtování nájemného (využití tohoto způsobu účtování není podmíněno daňovým osvobozením příjmů z tohoto nájemného). Není totiž zcela jasné (v praxi existují rozdílné názory na daný problém), zda dani z příjmů podléhá již předpis záloh na toto nájemné (tj. zaúčtování jejich předpisu na účty účtových skupin 32 a 47), nebo až předpis vlastního nájemného, na jehož úhradu se tyto zálohy použijí (tzn. až při účtování na účty účtové skupiny č. 60).
Dle mého názoru podléhá zdanění až vlastní nájemné. V souladu s ustanovením § 23 odst. 2 písm. a) ZDP vychází zákon o daních z příjmů při zdaňování výnosů obecně z hospodářského výsledku vykázaného v souladu s účetními předpisy. Jakékoliv rozdíly mezi účetním hospodářským výsledkem a základem daně pak musí být tímto zákonem definovány. Vzhledem k tomu, že v ZDP není žádné ustanovení, jež by naznačovalo, že zákon o daních z příjmů při zdaňování v tomto případě nerespektuje účetní zachycení nájemného ve výnosech družstva (pakliže je provedeno v souladu s účetními předpisy), nezbývá než dovodit, že zdanění při zálohovém způsobu účtování podléhá až vlastní předpis tohoto nájemného v účetnictví družstva, a to i kdyby bylo toto nájemné stanoveno pouze ve výši nákladů včetně TZ domu, které během roku družstvu vznikly, ponížených o případné ostatní výnosy tohoto družstva (avšak samozřejmě stále ještě v rozporu s vyhláškou 85/1997 Sb. či výměrem MF č.

6/2002). Případný převod přeplatků záloh na toto nájemné do následujících období na úhradu budoucího nájemného, nemá na zdanění žádný vliv. Rovněž nemá na zdanění obecně vliv ani případné použití záloh na nájemné na úhradu předepsaných dalších členských vkladů jednotlivých družstevníků, kteří tyto zálohy družstvu uhradili (viz bod č.2 tohoto příspěvku).

Závěr k bodu 4

V případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného družstevníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů družstva (účtová skupina č. 60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví družstva v souladu s účetním předpisy zaúčtováno.

5. Problematika bytových společností s ručením omezeným

V případě tzv. „privatizace bytového fondu“, jsou domy vč. pozemků nabízeny jejich majiteli (nejčastěji obcemi či státem) nájemcům těchto domů k odkupu. Nájemci proto založí bytové družstvo, které dům odkoupí a po jeho splacení původnímu majiteli (obci či ministerstvu) může jednotky v tomto domě převést do vlastnictví jednotlivých družstevníků – nájemců (při analýze Bodu č. 1 tohoto příspěvku byla tato družstva označena za „nová bytová družstva“). V praxi se však stává, že není založeno družstvo, ale společnost s ručením omezeným. Stejně jako v případě bytového družstva, kdy zajišťování bytových potřeb jeho členů není považováno za podnikatelskou činnost, ani takováto společnost s ručením omezeným, založená za účelem zajišťování bytových potřeb společníků, není založena za účelem podnikání, což je plně v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 obchodního zákoníku. Jediným rozdílem mezi novým bytovým družstvem založeným za účelem „privatizace bytového fondu“ a společností s ručením omezeným založenou za zcela shodným účelem (dále jen „bytová s.r.o.“) je proto jen a pouze odlišná právní forma. Z tohoto důvodu musí pro tato bytová s.r.o. platit závěry uvedené u bodů č. 1 až 4 tohoto příspěvku obdobně jako platí pro nová bytová družstva. V opačném případě by byla porušena jak zásada rovnosti daňových subjektů, tak i zásada shodného posuzování nově obsažená v § 8 odst. 2 nového daňového řádu platného od 1. 1. 2011, podle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Závěr k bodu 5

Pro bytová s.r.o., tedy společnosti založené za účelem zajišťování bytových potřeb svých členů (společníků), platí ty závěry uvedené v tomto příspěvku, jež se vztahují k novým bytovým družstvům, obdobně, tj.:

a) nájemné hrazené nájemci – společníky bytových s.r.o. těmto společnostem - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit) – viz závěr u bodu č. 1,
b) bytové s.r.o. může při účetním zachycení nájemného hrazeného společníky používat buď výsledkový způsob účtování nebo zálohový způsob účtování, a to v závislosti na úpravě nájemného interními předpisy společnosti (stanovami, rozhodnutím valné hromady, nájemními smlouvami uzavřenými s nájemci-společníky atd.). Způsob účtování by měl být uveden v příloze v účetní závěrce - viz závěr u bodu č. 2,
c) pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného společníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv

vlastní vykázání kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přirážka, a

d) v případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného společníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů společnosti (účtová skupina č. 60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví společnosti v souladu s účetním předpisy zaúčtováno - viz závěr u bodu č. 4.

Návrh na opatření:

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry publikovat.

Zdroje:

[1] ING. MARTA NEPLECHOVÁ: Účetnictví pro bytová družstva a společenství vlastníků jednotek od A do Z včetně příkladů souvztažností, 4. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2008, ISBN: 80-7263-458-3

[2] PETR PELECH - VLADIMÍR PELC: Daně z příjmů s komentářem k 1. 4. 2006, 7. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2006, ISBN: 80-7263-341-4

Stanovisko Ministerstva financí odboru 28 účetnictví:

Odbor 28 chápe, že v rámci problematik, které jsou projednávány na Koordinačním výboru KDP jsou uváděny i právní názory předkladatelů k řešeným otázkám. Odbor 28 však nemůže posuzovat „správnost“ uváděných právních názorů, přestože směřují k naplnění ust. § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, pokud se jedná o vztahy vyplývající z jiných právních předpisů, tzn. mimo oblast účetnictví. Proto nemůže ani v tomto případě posuzovat vztahy mezi „interními družstevními předpisy“ a příslušnými právními předpisy, resp. „spekulativně“ posuzovat jejich důsledky pro zobrazení v účetní závěrce. Lze pouze konstatovat, že účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 cit. zákona a způsoby naplnění těchto požadavků upravuje zejména ust. § 7 odst. 2 cit. zákona. Pokud bude předložen právní rozbor, který by bylo možné považovat za právní názor Ministerstva financí, bude moci vyjádřit i odbor 28 svůj právní názor z hlediska právních předpisů v oblasti účetnictví.

Stanovisko Ministerstva financí odboru 15 legislativa daní z příjmů:

K bodu 1

Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP jsou za splnění podmínek osvobozeny příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží od všech nájemníků uvedených družstev, ne jenom příjmy od členů těchto družstev. Stejný daňový režim osvobození je u vybraných příjmů u lidových bytových družstev dle § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP. Pouze u „nových bytových družstev“ nebo „bytových s.r.o.“ jsou za splnění podmínek osvobozeny pouze příjmy od členů nebo společníků.

K bodu 3

Souhlas se závěrem.

Ze stanoviska odboru Cenové politiky Ministerstva financí vyplývá, že z pohledu cenové regulace nárok na osvobození od daně z titulu respektování pravidel regulace cen, platných do 17.12.2002 pro nájemné z bytů, by měl být přiznán tehdy, pokud vlastník (pronajímatel), splňující znaky uvedené v zákonu, nájemné kalkuluje pouze na základě vyjmenovaných položek nákladů a nezahrnuje do něj ziskovou přirážku. Poté se jedná o nájemné neziskové, zahrnující pouze ekonomicky oprávněné náklady (tedy náklady nenadhodnocené). Vznik po určité časové období určitého přebytku na vybraném nájemném před jeho investováním do opravného zhodnocení domu a bytů by neměl znamenat důvod pro zánik osvobození .

K bodu 4

Souhlas se závěrem. Základ daně z příjmů vychází ze správně stanoveného výsledku hospodaření právnické osoby .

K bodu 5

Souhlas s výhradou uvedenou ve stanovisku k bodu 2.

Příspěvek upravený předkladatelem na základě závěrů z jednání Koordinačního výboru dne 12.5.2010 (upraven bod 2 a 5)

V odborných kruzích se objevují otázky týkající se zdaňování nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům, a dále otázky ohledně způsobu účetního zachycení tohoto nájemného v účetnictví bytového družstva. Tento příspěvek si proto klade za cíl některé sporné otázky týkající se těchto problémů vyřešit.

1. Podmínky pro osvobození od daně z příjmů právnických osob nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev pronajímatelům – bytovým družstvům:

V současnosti existuje několik typů bytových družstev, tj. družstev, jež pronajímají (zejména) části domů (byty, garáže atd.) v jejich vlastnictví svým členům – družstevníkům, jež jsou vůči těmto družstvům v postavení nájemců (dle §221 odst. 2 obch.zák. je družstvo, které zajišťuje bytové potřeby svých členů, družstvem bytovým) - v souladu s ustálenou soudní judikaturou není tato činnost považována za podnikání (bytová družstva samozřejmě mohou vykonávat i jiné činnosti, například pronájem bytů či nebytových prostor nájemcům – nečlenům družstva, nicméně tyto jiné činnosti nebudou v tomto příspěvku pro zjednodušení uvažovány). To, že družstva nejsou v souladu s §18 odst. 8 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) považována pro účely tohoto zákona za nepodnikatelské subjekty, na věci samozřejmě nic nemění.
Prvním typem bytových družstev jsou družstva zřízená po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů (dále jen „stavební bytová družstva“). Druhým typem jsou bytová družstva, označovaná podle dřívějších předpisů jako „lidová bytová družstva“ (viz např. zákon č. 53/1954 Sb., o lidových družstvech a o družstevních organizacích, ve znění zákonného opatření Předsednictva Národního shromáždění č. 20/1956 Sb., a následující předpisů). Třetím typem jsou pak veškerá ostatní bytová družstva – zejména se jedná o tzv. družstva nájemníků, tj. družstva vzniklá za

účelem odkupu domu vč. případného pozemku pod ním od původních majitelů, jimž byly nejčastěji obce, městské části případně i stát (dále jen „nová bytová družstva“).
Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů. Stanovení tohoto nájemného (tzv. „věcně usměrňovaného nájemného“) je upraveno § 3 vyhlášky č. 85/1997 Sb. o nájemném z bytů pořízených v družstevní bytové výstavbě a úhradě za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů. Dle tohoto ustanovení musí být (zjednodušeně řečeno) věcně usměrňované nájemné stanoveno ve výši tzv. „oprávněných nákladů“, tj. vyhláškou vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na technické zhodnocení domu (dále jen „TZ domu“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle vyhláškou stanovených pravidel.
Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z nájemného z bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, a z nájemného z bytů a garáží užívaných společníky nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním uvedených bytů a garáží, a to za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17. prosince 2002 týkající se uvedených bytů, pokud zvláštní právní předpis nestanoví pravidla jiná. Tato pravidla regulace zde představuje Ústavním soudem zrušený výměr MF č. 06/2002, ze dne 15. listopadu 2002, kterým se stanoví maximální nájemné z bytu, maximální ceny služeb poskytovaných s užíváním bytu a pravidla pro věcně usměrňované nájemné v bytě a mění výměr MF č. 01/2002., a to konkrétně 3. část tohoto výměru, dle kterého musí být (zjednodušeně řečeno) toto nájemné stanoveno ve výši výměrem vyjmenovaných nákladů včetně výdajů na TZ domu (tzv. „oprávněných nákladů“) snížených o případné ostatní příjmy z domu, a dále nesmí zahrnovat zisk a musí být rozpočítáno na jednotlivé družstevní byty dle podlahových ploch těchto jednotlivých družstevních bytů.

Z výše uvedeného vyplývá následující:
a) v případě stavebních bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného (věcně usměrňovaného nájemného) v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,
b) v případě lidových bytových družstev a nových bytových družstev jsou příjmy z nájemného bytů a garáží hrazené těmto družstvům jejich členy – nájemci osvobozeny od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

Závěry k bodu 1
1.1 Věcně usměrňované nájemné hrazené nájemci – členy stavebních bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s vyhláškou 85/1997 Sb. v platném znění,
1.2 Nájemné hrazené nájemci – členy lidových bytových družstev a nových bytových družstev těmto družstvům - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst.

1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit).

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

2. Účetní zachycení nájemného hrazeného nájemci – členy bytových družstev

Nejčastějšími způsoby účetního zachycení tohoto nájemného je v praxi buď účtování prostřednictvím záloh na nájemné, anebo přímé výnosové účtování. Použitý způsob účtování však musí být vždy v souladu s účetními předpisy, tj. zejména účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a způsoby naplnění těchto požadavků pak musí být zejména v souladu s ust. § 7 odst. 2 cit. zákona.

Závěr k bodu 2
Účetní zachycení nájemného musí být vždy v souladu s účetními předpisy, tj. zejména účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a způsoby naplnění těchto požadavků pak musí být zejména v souladu s ust. § 7 odst. 2 cit. zákona.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

3. Dodržení podmínek osvobození příjmů z nájemného v případě výsledkového způsobu účtování:

Jak již bylo řečeno při návrhu řešení Bodu č. 1 tohoto příspěvku, musí být pro účely osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky v souladu s § 19 odst. 1 písm. c) ZDP toto nájemné stanoveno dle určitých pravidel, stanovených buď vyhláškou 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či bývalým výměrem MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva). Jedním z těchto pravidel je i to, že do nájemného nesmí být zahrnut zisk. Zejména v případě výsledkového způsobu účtování nájemného hrazeného družstevníky však družstvo často dosahuje kladných hospodářských výsledků. Otázkou proto je, zda vykázání účetního zisku za dané období znamená vždy automatické porušení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, tj. porušení pravidla, že nájemné nesmí obsahovat zisk, tedy v podstatě že nesmí být stanoveno v tržní výši (pro zjednodušení zde předpokládejme, že příjmy z nájemného hrazeného družstevníky jsou jedinými příjmy družstva).
Dle mého názoru tomu tak není. V případě, kdy je nájemné hrazené družstevníky kalkulováno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu (ponížených o případné ostatní výnosy družstva), pak případně vykázaný kladný hospodářský výsledek představuje pouze zdroj financování těchto nákladů a TZ domu.
Navíc v souladu s účetními i daňovými předpisy nelze na výdaje na TZ domu tvořit rezervy, a proto v případě, kdy je v nájemném zakalkulován i příspěvek na TZ domu, dosáhne bytové družstvo v případě výsledkové metody účtování účetního zisku téměř vždy. Proto by bytové

družstvo muselo při této metodě účtování porušovat podmínky pro osvobození nájemného hrazeného družstevníky v podstatě pokaždé, a to nikoliv „nesprávným“ stanovením výše nájemného, ale pouhým účtováním v souladu s účetními předpisy. To by postrádalo jakoukoliv logiku a bylo by to bezpochyby i v rozporu s úmyslem zákonodárce. Z tohoto důvodu proto nemůže pouhé vykázání účetního zisku automaticky znamenat důkaz o porušení cenových předpisů a tedy i o nemožnosti uplatnit osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky.
Podle mého názoru proto bez ohledu na způsob účtování stačí pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, pouze prokázat kalkulací tohoto nájemného, že neobsahuje jakoukoliv ziskovou přirážku.

Závěr k bodu 3
Pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného družstevníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázání kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze ta skutečnost, že do kalkulace tohoto nájemného nebyla zahrnuta zisková přirážka, a tedy, že toto nájemné bylo stanoveno pouze ve výši oprávněných nákladů včetně TZ domu snížených o případné ostatní výnosy družstva.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

4. Nedodržení podmínek pro osvobození příjmů nájemného hrazeného družstevníky od daně z příjmů právnických osob:

V případě, kdy nejsou dodržena pravidla regulace při stanovení nájemného z bytů a garáží užívaných družstevníky, tj. nejsou dodrženy podmínky pro stanovení výše tohoto nájemného uvedené ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) či v Ústavním soudem zrušeném výměru MF č. 6/2002 (lidová a nová bytová družstva), není možné uplatnit osvobození tohoto nájemného dle § 19 odst. 1 písm. c) ZDP (ostatní možné negativní dopady nedodržení těchto cenových předpisů neuvažujme). Může k tomu dojít například v případě, kdy není nájemné stanoveno na jednotlivé družstevní byty dle jejich podlahových ploch (lidová a nová bytová družstva) nebo dle způsobu uvedeného ve vyhlášce 85/1997 Sb. (stavební bytová družstva) atd. V takovém případě představuje toto nájemné standardní zdanitelný příjem bytového družstva. V případě účtování výsledkovou metodou nepředstavuje systém danění tohoto příjmu žádný problém – výsledkové účty (účty účtové skupiny č. 60), na něž se měsíčně účtuje předpis tohoto nájemného, představují daňově účinné výnosy, jež po odečtení daňově účinných nákladů dle § 24 ZDP představují základ daně z příjmů právnických osob daného bytového družstva. Problémy mohou nastat až v případě zálohového způsobu účtování nájemného (využití tohoto způsobu účtování není podmíněno daňovým osvobozením příjmů z tohoto nájemného). Není totiž zcela jasné (v praxi existují rozdílné názory na daný problém), zda dani z příjmů podléhá již předpis záloh na toto nájemné (tj. zaúčtování jejich předpisu na účty účtových skupin 32 a 47), nebo až předpis vlastního nájemného, na jehož úhradu se tyto zálohy použijí (tzn. až při účtování na účty účtové skupiny č. 60).
Dle mého názoru podléhá zdanění až vlastní nájemné. V souladu s ustanovením § 23 odst. 2 písm. a) ZDP vychází zákon o daních z příjmů při zdaňování výnosů obecně z hospodářského

výsledku vykázaného v souladu s účetními předpisy. Jakékoliv rozdíly mezi účetním hospodářským výsledkem a základem daně pak musí být tímto zákonem definovány. Vzhledem k tomu, že v ZDP není žádné ustanovení, jež by naznačovalo, že zákon o daních z příjmů při zdaňování v tomto případě nerespektuje účetní zachycení nájemného ve výnosech družstva (pakliže je provedeno v souladu s účetními předpisy), nezbývá než dovodit, že zdanění při zálohovém způsobu účtování podléhá až vlastní předpis tohoto nájemného v účetnictví družstva, a to i kdyby bylo toto nájemné stanoveno pouze ve výši nákladů včetně TZ domu, které během roku družstvu vznikly, ponížených o případné ostatní výnosy tohoto družstva (avšak samozřejmě stále ještě v rozporu s vyhláškou 85/1997 Sb. či výměrem MF č. 6/2002). Případný převod přeplatků záloh na toto nájemné do následujících období na úhradu budoucího nájemného, nemá na zdanění žádný vliv. Rovněž nemá na zdanění obecně vliv ani případné použití záloh na nájemné na úhradu předepsaných dalších členských vkladů jednotlivých družstevníků, kteří tyto zálohy družstvu uhradili (viz bod č.2 tohoto příspěvku).

Závěr k bodu 4

V případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného družstevníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů družstva (účtová skupina č. 60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví družstva v souladu s účetním předpisy zaúčtováno.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

5. Problematika bytových společností s ručením omezeným

V případě tzv. „privatizace bytového fondu“, jsou domy vč. pozemků nabízeny jejich majiteli (nejčastěji obcemi či státem) nájemcům těchto domů k odkupu. Nájemci proto založí bytové družstvo, které dům odkoupí a po jeho splacení původnímu majiteli (obci či ministerstvu) může jednotky v tomto domě převést do vlastnictví jednotlivých družstevníků – nájemců (při analýze Bodu č. 1 tohoto příspěvku byla tato družstva označena za „nová bytová družstva“). V praxi se však stává, že není založeno družstvo, ale společnost s ručením omezeným. Stejně jako v případě bytového družstva, kdy zajišťování bytových potřeb jeho členů není považováno za podnikatelskou činnost, ani takováto společnost s ručením omezeným, založená za účelem zajišťování bytových potřeb společníků, není založena za účelem podnikání, což je plně v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 obchodního zákoníku. Jediným rozdílem mezi novým bytovým družstvem založeným za účelem „privatizace bytového fondu“ a společností s ručením omezeným založenou za zcela shodným účelem (dále jen „bytová s.r.o.“) je proto jen a pouze odlišná právní forma. Z tohoto důvodu musí pro tato bytová s.r.o. platit závěry uvedené u bodů č. 1 až 4 tohoto příspěvku obdobně jako platí pro nová bytová družstva. V opačném případě by byla porušena jak zásada rovnosti daňových subjektů, tak i zásada shodného posuzování nově obsažená v § 8 odst. 2 nového daňového řádu platného od 1. 1. 2011, podle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Závěr k bodu 5

Pro bytová s.r.o., tedy společnosti založené za účelem zajišťování bytových potřeb svých členů (společníků), platí ty závěry uvedené v tomto příspěvku, jež se vztahují k novým bytovým družstvům, obdobně, tj.:

a) nájemné hrazené nájemci – společníky bytových s.r.o. těmto společnostem - pronajímatelům je osvobozeno od daně z příjmů dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, a to zejména za splnění podmínky stanovení tohoto nájemného v souladu s nyní již neplatným výměrem MF č. 6/2002 (případně v souladu s jiným předpisem, jenž tento výměr může v budoucnu nahradit) – viz závěr u bodu č. 1,
b) účetní zachycení nájemného musí být vždy v souladu s účetními předpisy, tj. zejména účetní závěrka musí naplňovat především požadavky stanovené v ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a způsoby naplnění těchto požadavků pak musí být zejména v souladu s ust. § 7 odst. 2 cit. zákona - viz závěr u bodu č. 2,
c) pro posouzení dodržení jedné z podmínek nutných pro osvobození příjmů z nájemného hrazeného společníky, a to té, že toto nájemné nesmí obsahovat zisk, je důležité nikoliv vlastní vykázání kladného hospodářského výsledku, ale obecně pouze
d) v případě zálohové metody účtování od daně neosvobozeného nájemného hrazeného společníky podléhá zdanění až nájemné zaúčtované do výnosů společnosti (účtová skupina č. 60), a to v tom zdaňovacím období a v té výši, v jaké bylo toto nájemné do účetnictví společnosti v souladu s účetním předpisy zaúčtováno - viz závěr u bodu č. 4.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

Návrh na opatření:

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry publikovat.

Zdroje:

[1] ING. MARTA NEPLECHOVÁ: Účetnictví pro bytová družstva a společenství vlastníků jednotek od A do Z včetně příkladů souvztažností, 4. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2008, ISBN: 80-7263-458-3

[2] PETR PELECH - VLADIMÍR PELC: Daně z příjmů s komentářem k 1. 4. 2006, 7. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2006, ISBN: 80-7263-341-4