

Ing. Vladimír Šretr - daňový poradce

Informace o vkladech a nabytí nemovitostí z účetního a daňového hlediska

V podnikatelské praxi je zcela běžné, že některé vklady do obchodních společností se řeší formou nepeněžitého vkladu nemovité věci ve vlastnictví vkladatele, kterým může být fyzická i právnická osoba. Dále uvedené postupy je možno využívat jak při zakládání nové obchodní společnosti, tak i při zvyšování základního kapitálu již existující obchodní společnosti.

V této metodické pomůcce uvádíme některé základní informace týkající se účetních a daňových postupů při nepeněžitých vkladech nemovitých věcí do obchodních společností a s tím související i některá hlediska pro oceňování vkládaného majetku, jakož i pro odpisování vloženého majetku.

Nejčastějším případem nepeněžitého vkladu je **založení dceřiné obchodní společnosti mateřskou obchodní společností vkladem nemovitosti**, která je doposud v majetku zakladatelem, tj. mateřské společnosti. Obecně jsou tyto nepeněžitě vklady řešeny v ustanovení § 15 zákona 90/2012 Sb. o obchodních korporacích. Jen připomínáme, že v těchto **případech nepeněžitých vkladů musí být vkladová povinnost splněna ještě před zápisem vkladu do obchodního rejstříku.**

Východiskem pro ocenění vkládané nemovitosti musí být znalecký posudek. U nabyvatele nesmí cena uvedená v účetnictví překročit cenu dle znaleckého posudku.

Příklad č. 1:

Mateřská společnost vkládá administrativní budovu do základního kapitálu nově zakládané dceřiné společnosti. Podle posudku znalce činí hodnota vkládané nemovitosti 5 000 000,- Kč, hodnota základního kapitálu byla stanovena na 4 000 000,- Kč.

Pořizovací cena budovy u mateřské společnosti činila 2 500 000,- Kč (účet 021), ke dni vkladu činí oprávky (účet 081) 1 800 000,- Kč.

Účtování u vkladatele:

1) Počáteční stav před vkladem-poř.cena	2 500 000	021 / -
Počáteční stav před vkladem-oprávky	1 800 000	- / 081
2) Zúčtov.zůstat.ceny při vkladu	700 000	378 / 081
3) Vyřazení majetku	2 500 000	081 / 021
4) Zúčtování hodnoty obchod.podílu v dceř.spol.	700 000	061 / 378

Účtování u nabyvatele:

1) Účtování o pohled. za upsaný vklad	5 000 000	353 / 419
2) Předání nemovitosti správci vkladu	5 000 000	021 / 353
3) Zúčtování části hodnoty vkladu do základ.kapit.	4 000 000	419 / 411
4) Emisní ážio vkladu	1 000 000	419 / 413

Účtování o vkladech u vkladatele nebo nabyvatele neovlivňuje hospodářský výsledek těchto obchodních společností.

Údaje o počátečních stavech vycházejí z tzv. historických cen, což je aktuální cena v době pořízení majetku.

Označení výše uvedených účtů je nutno považovat za orientační, účetní jednotka si může v rámci příslušné závazné účtové skupiny dle směrné účtové osnovy zvolit i jiné označení příslušných syntetických účtů podle vlastní účtové osnovy.

Daňové aspekty vkladu nemovité věci:

- Vkladatel může v daném zdaňovacím období uplatnit pouze jednu polovinu hodnoty daňových odpisů – viz § 26/7/a ZDP
- Vkladatel musí zrušit veškeré rezervy (zákonné i účetní), pokud byly k vkládané nemovitosti tvořeny z důvodu změny vlastníka – viz § 7 zákona o rezervách – rezervu na opravy mohou tvořit pouze vlastníci majetku.
Podle charakteru rezervy bude mít zrušení rezerv vliv na účetní hospodářský výsledek, v případě daňových rezervy bude jejich zrušení ovlivňovat i základ DPPO.
- Nabyvatel vkladu musí pokračovat v daňovém odpisování započatém u původního vlastníka – viz § 30/10 ZDP
Podle údajů z *Příkladu č. 1* tak může nabyvatel zahrnout do daňových nákladů pouze částku 700 000,- Kč.

Rozdíly účetních a daňových odpisů u nabyvatele pak musí být řešeny v daňovém priznání k DPPO jako rozdíly účetních a daňových odpisů v položkách zvyšujících nebo snižujících základ DPPO.

- Vzhledem ke zrušení daně z nabytí nemovitých věcí v průběhu roku 2020 již nebude tato daň uplatňována
- Nabyvatel nemovitostí musí podat do konce měsíce ledna následujícího roku (po roce, ve kterém byl vklad proveden) správci daně daňové priznání k dani z nemovitých věcí

Kromě výše uvedeného nejrozšířenějšího způsobu získání nemovité věci nepeněžitým vkladem, může obchodní společnost získat do vlastnictví nemovitou věc i jinými způsoby, např. **darováním nebo i děděním.**

Vzhledem k tomu, že získání majetku dědictvím nebývá u obchodní společnosti tak časté, je v následujícím příkladu popsán případ darování.

Příklad č. 2:

Obchodní společnost získala darem od fyzické osoby bytový dům se čtyřmi bytovými jednotkami, který bude předmětem modernizace a bude využitý pro podnikatelskou činnost obchodní společnosti.

V uzavřené darovací smlouvě je uvedena hodnota darovaného majetku ve výši 9 500 000,- Kč. Ocenění bylo provedeno v reprodukční pořizovací ceně dle § 29/1/d ZDP, stanovené znaleckým posudkem.

Účtování u nabyvatele:

1) Účtování pohledávky dle darovací smlouvy	9 500 000	378 / 648
2) Nabytí majetku dle darovací smlouvy	9 500 000	021 / 378
3) Hodnota technického zhodnocení	4 500 000	021 / 321
4) Úhrada závazků za provedené TZ	4 500 000	321 / 221

Vzhledem k tomu, že tento případ darování majetku není možno považovat jako příjem osvobozený od DPPO dle § 19 ZDP, musí být hodnota darovaného majetku zúčtována do výnosů obchodní společnosti.

Z hodnoty reprodukční pořizovací ceny budou u nabyvatele uplatňovány daňové odpisy dle § 26 ZDP a dalších, protože vstupní cena darované nemovitosti byla zdaněna daní z příjmu právnických osob – viz zúčtování do výnosů na účet 648.

V tomto případě se neuplatní postup dle § 27/j ZDP, podle kterého je za majetek vyloučený z odpisování považován takový majetek, který byl pořízen bezúplatně, ale jehož pořízení bylo od daně z příjmu osvobozeno nebo nebylo předmětem daně z příjmu.

K nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem v obou případech dochází po zápisu nového vlastníka na katastru nemovitostí.

Častými případy jsou také vzájemné **směny nemovitostí** v různých cenách mezi dvě obchodními společnostmi.

Příklad č. 3:

Dvě obchodní společnosti mají v majetku zahrnuty každá jednu nemovitost a chtějí si tyto nemovitosti v různých cenách vyměnit.

Společnost ALFA – pořizovací cena 5 000 000,- Kč, oprávky 1 300 000,- Kč, ocenění dle znaleckého posudku 7 400 000,- Kč

Společnost BETA - pořizovací cena 7 300 000,- Kč, oprávky 2 800 000,- Kč, ocenění dle znaleckého posudku 5 600 000,- Kč

Údaje o počátečních stavech rovněž vycházejí z tzv. historických cen, tj. aktuálních cen v době pořízení majetku.

Účtování u společnosti ALFA:

1) Pořizovací cena vyměňované nemovit.	5 000 000	021/ -
2) Hodnota oprávek	1 300 000	- / 081
3) Zúčtování účetní zůstat.ceny při směně	3 700 000	551 / 081
4) Vyřazení směňované nemovitosti	5 000 000	081 / 021
5) Nabytí nemovitosti od společnosti BETA	5 600 000	021 / 648

Účtování u společnosti BETA:

1) Pořizovací cena vyměňované nemovit.	7 300 000	021/ -
2) Hodnota oprávek	2 800 000	- / 081
3) Zúčtování účetní zůstat.ceny při směně	4 500 000	551 / 081
4) Vyřazení směňované nemovitosti	7 300 000	081 / 021
5) Nabytí nemovitosti od společnosti ALFA	7 400 000	021 / 648

Vzájemná směna nemovitostí bude ovlivňovat účetní hospodářské výsledky obou obchodních společností.

Podle ustanovení § 23/6 ZDP se za příjmy ke zdanění považují i nepeněžní příjmy v ocenění dle znaleckých posudků, přičemž **příjmy získané směnou se u každého vlastníka posuzují obdobně, jako by se jednalo o příjmy získané prodejem.**

Obdobně jako u *Příkladu č. 1* může původní vlastník nemovitosti uplatnit v roce provedení směny **daňové odpisy tohoto majetku pouze ve výši jedné poloviny** daňových odpisů pro dané období – viz § 26/7/a ZDP.

Hodnoty účetních odpisů si ve všech uvedených případech stanoví účetní jednotka vlastním odpisovým plánem.

Rozdíl účetních a daňových odpisů, jakož i rozdíl účetních a daňových zůstatkových cen směňovaného majetku musí být řešen při zpracování přiznání k DPPO formou položek zvyšujících nebo snižujících základ DPPO.

Vzhledem k tomu, že cena vyměňovaných nemovitostí dle znaleckého posudku byla účtována do výnosů příslušného období, je tato cena také vstupní cenou pro daňové odpisování směněného majetku o nových vlastníků.

Pro doplnění problematiky vkladů obecně upozorňuji také na odlišnosti případných **vkladů nemovité věci u fyzické osoby do obchodního majetku fyzické osoby.**

Obchodním majetkem fyzické osoby se rozumí taková část jeho majetku, o které bylo nebo je účtováno (dle zákona o účetnictví) nebo byla nebo je vedena v daňové evidenci (dle § 7b ZDP).

U fyzických osob uplatňujících paušální výdaje k celkovým příjmům dle evidence příjmů tak obchodní majetek nevzniká.

Pokud však vkládá fyzická osoba vlastní nemovitost do obchodního majetku, např. z důvodu možnosti uplatňování daňových odpisů nebo nákladů na opravy nemovitosti do daňových nákladů, rozumí se vstupní cenou pro účely vkladu:

- pořizovací cena při úplatném pořízení, pokud toto úplatné pořízení bylo uskutečněno v době kratší než 5 let od vložení do obchodního majetku,
- vlastní náklady v případě pořízení majetku ve vlastní režii uskutečněné v době kratší než 5 let od vložení do obchodního majetku,
- reprodukční pořizovací cena dle znaleckého posudku v případech, kdy ke vkladu nemovitosti do obchodního majetku dochází po lhůtě 5 let od úplatného pořízení nebo pořízení ve vlastní režii.

V případě, že dochází ke vložení do obchodního majetku ve lhůtě do 5 let od pořízení majetku dle první a druhé odrážky, je možno tuto částku ještě zvýšit o náklady prokazatelně vynaložené na opravy nebo technické zhodnocení vkládaného majetku.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 20.10.2020