

Dopad rekodifikace soukromého práva do daňových předpisů od 1.1.2014

S účinností od 1. 1. 2014 nabude účinnosti dvojice zákonů, které zásadním způsobem zasáhnou do soukromého i podnikatelského práva. Jedná se o zákon č. 89/2012 Sb. – občanský zákoník (dále jen „NOZ“) a zákon č. 90/2012 Sb. – zákon o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“). S jejich účinností dojde současně ke zrušení řady dosud platných právních předpisů. Vzhledem k tomu, že NOZ a ZOK obsahují mnohdy značně odlišnou terminologii a samozřejmě i zásadní koncepční změny, znamená jejich existence nutnost provedení rozsáhlých změn v navazující legislativě. To samozřejmě platí i pro daňové zákony či bezprostředně související účetní předpisy. Problematika začlenění NOZ do navazujících předpisů je značně složitá, obsahuje velké množství terminologických změn v navazujících předpisech. Níže uvedený text si klade za cíl upozornit z našeho pohledu na nejzásadnější, především věcné změny v daňových předpisech, které by měly nabýt účinnosti od 1.1.2014. Jedná se o změny, které jsou obsaženy zejména v Zákonném opatření Senátu, které vyšlo ve Sbírce zákonů pod číslem č.344/2013 Sb..

Daňové změny

Rekodifikace se dotkne ve větší či (výjimečně) menší míře všech daňových zákonů. Součástí novel daňových zákonů (zvláště zákona o daních z příjmů) je však i realizace „předstupně“ – tedy první fáze přechodu zákona o daních z příjmů na proces zavedení jednotného inkasního místa. Samotný zákon o jednotném inkasním místě však nabude účinnosti až k 1. 1. 2015. Dalším rysem novelizace daňových zákonů je zrušení zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí a jejího částečného nahrazení zákonem o dani z nabytí nemovitých věcí, v oblasti daně dědické a darovací pak daní z příjmů. Zákon o dani z nemovitostí se přejmenovává na zákon o nemovitých věcech. Daňové změny provází rozsáhlé změny v terminologii, které navazují na rekodifikaci práva.

K základním změnám v jednotlivých daňových zákonech

Zákon o daních z příjmů

změny v předmětu daně z příjmů

Vzhledem ke zrušení zákona o dani dědické a darovací dochází k začlenění předmětu těchto daní do zákona o daních z příjmů. Tato změna týkající se jak fyzických, tak i právnických osob, vyvolá zásadní rozšíření předmětu daně z příjmů, na druhé straně naopak rozšíření výjimek a osvobození bezúplatného nabytí. Pokud nově bezplatné nabytí majetku bude podléhat dani, bude se jednat o daň z příjmů, která bude tyto příjmy danit svojí „klasickou“ sazbou daně (15 % u fyzických osob, v případě právnických osob pak 19 %). Bezúplatné příjmy, ač budou primárně předmětem daně, budou v řadě případů z předmětu daně dále vyňaty a v dalších případech od daně osvobozeny. Poněkud odlišná situace nastane u právnických osob, které jsou veřejně prospěšnými poplatníky, u kterých je tato oblast upravena odlišně proti jiným poplatníkům.

Kromě terminologických změn vyplývajících s nutností „sladit“ daňové zákony s NOZ obsahuje Senátní opatření i věcné změny v daních z příjmů, které nejsou přímo ovlivněny rekodifikací soukromého práva. Dále se budeme snažit upozornit na ty, dle našeho názoru, nejvýznamnější z nich:

Změny v oblasti daně z příjmů fyzických osob

- ✓ Významná změna se bude týkat zdanění příjmů z **převodu podílů v obchodní korporaci /dříve podílu na obchodní společnosti a družstvu** [§ 4 odst. 1 písm. r) ZDP]. I nadále bude platit, že převod podílu v obchodní korporaci bude osvobozen od daně z příjmů, přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu 5 let. Zásadní věcná změna spočívá v tom, že dosud se lhůta pro osvobození počítala od data nabytí podílu, a to i v případě, že v průběhu let došlo k navýšení obchodního podílu např. převodem od jiného společníka. Nově se 5 letá lhůta bude počítat v případě navýšení obchodního podílu znovu, a nebude tak vztahována k „prvnímu“ nabytí obchodního podílu v obchodní korporaci. Tato věcná změna se dle přechodných ustanovení bude týkat až obchodních podílů nabytých po účinnosti zákonného opatření, dříve nabytá zvýšení obchodního podílu těmito způsoby jsou i nadále od daně osvobozená na základě teorie „jednoho podílu“. Nově nabyté další podíly na téže společnosti pak budou podléhat samostatným časovým testům;
- ✓ Další změna se týká **příjmů z prodeje cenných papírů** [§ 4 odst. 1 písm. w) ZDP], kde se lhůta pro osvobození prodlužuje z 6 měsíců na 3 roky od nabytí. Nová tříletá lhůta se bude týkat dle přechodných ustanovení zákona až cenných papírů nabytých od 1.1.2014. Současně dochází k zavedení ročního limitu 100 000 Kč pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů, které nejsou součástí obchodního majetku. Pozor na převod kmenového listu, který nově bude vydáván jako cenný papír u společností s ručením omezeným. Přesto, že kmenové listy budou cenným papírem, budou jejich převody podléhat stejným pravidlům jako převod podílů, tj. lhůta na osvobození bude 5 let. Důvodem je skutečnost, že kmenový list je ve své podstatě materializovaným podílem;
- ✓ Zůstává zachována lhůta 2 let, resp. 5 let z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, jednotky ostatních nemovitých věcí, pokud nebyly zařazeny v obchodním majetku poplatníka v domě2 nebo 5 let před prodejem. Nově nebude od daně z příjmu osvobozen prodej práva stavby, není-li na něm zřízena stavba vyhovující právu stavby;
- ✓ Další věcnou změnou je „pozastavení“ účinnosti ustanovení § 4 odst. 4 ZDP a to na zdaňovací období roku 2013 až 2015. Jedná se o osvobození pravidelně vyplácených penzí, pokud součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 přesáhne u poplatníka v daném období částku 840 000 Kč. Jedná se tedy o jedno z mála retroaktivních ustanovení zákona.;
- ✓ V § 6 odst. 1 ZDP, tj. oblasti zdanění závislé činnosti, je obsaženo nové vymezení příjmů ze závislé činnosti;
- ✓ V závislé činnosti se příjmy zdaňované srážkovou daní zvyšují z původních 5 tis. Kč na 10 tis. Kč měsíčně od jednoho plátce, přičemž se musí jednat o příjmy plynoucí pouze na základě dohod o provedení práce.;
- ✓ Za osvobozené budou považovány příjmy žáků a studentů (§ 6 odst. 1 ZDP), které pobírají z praktického výcviku. Osvobození příjmů žáků a studentů z praktického výcviku není vázáno na žádný finanční limit; tento bod nahrazuje dosavadní zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček;
- ✓ § 7 odst. 1 ZDP obsahuje rovněž nové vymezení pojmu „příjem ze samostatné činnosti“;
- ✓ U příjmů ze samostatné činnosti, dochází ke zvýšení limitu příjmů autorů podle autorského práva zdaňovaného srážkovou daní na hodnotu 10 000 Kč měsíčně od jednoho plátce (dosud byla tato hranice 7.000,- Kč měsíčně);
- ✓ Mezi ostatní příjmy v § 10 se nově řadí příjmy z bezúplatného nabytí, pokud jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny. V samotném § 10 jsou přidány další případy osvobození těchto příjmů.

Pokud je bezúplatně nabytý příjem zdaňován, jedná se o „klasickou“ sazbu daně 15% a to bez ohledu na výši takového příjmu;

- ✓ Nadále platí, že na ostatní příjmy (§ 10) a příjmy z nájmu (§ 9) nemůže být aplikováno solidární zvýšení daně;
- ✓ Dochází ke zvýšení hranice osvobození u příjmů z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem a to z 20 tis. Kč na 30 tis. Kč;
- ✓ Nově je v §16b definováno zdaňovací období fyzických osob jako kalendářní rok;
- ✓ Odčitatelné položky od základu daně jsou měněny v případě darů, kde dochází především ke zvýšení maximální hodnoty daru, a to na 15 % ze základu daně;
- ✓ I pro zdaňovací období roku 2014 zůstává zachována 15% sazba daně z příjmů fyzických osob dle §16 a solidární daně dle § 16a ZDP;
- ✓ Omezuje se možnost uplatnění daňových úlev pro fyzické osoby – nerezidenty s výjimkou rezidentů EU, Norska a Islandu;
- ✓ Nezměněna zůstává i procentní výše paušálních výdajů u fyzických osob.

Změny na dani z příjmů právnických osob

- ✓ V § 17 je odlišně definována osoba poplatníka daně z příjmů právnických osob, neboť sem budou zahrnuty nejen známé formy obchodních společností, ale i rozsáhlý soubor dřívějších neziskových organizací včetně poplatníků bez právní osobnosti – dříve právní subjektivity (např. svěřenské fondy apod.). Původní neziskové subjekty jsou nově nazývány veřejně prospěšnými poplatníky (nový § 17a ZDP). Veřejně prospěšní poplatníci jsou zákonem vymezeni ve vztahu ke svému předmětu činnosti – tedy pozitivní definicí. Následuje však vymezení skupiny právnických osob, které veřejně prospěšnými poplatníky být nemůžou – veřejně prospěšní poplatníci jsou vymezeni i negativně. Speciálně zákonem vybraní veřejně prospěšní poplatníci budou mít specificky definovaný základ daně (tzv. úzký základ daně), ostatní veřejně prospěšní poplatníci pak budou mít základ daně definovaný podobně jako korporace (tzv. široký základ daně);
- ✓ Podobně jako u fyzických osob, i v oblasti zdanění právnických osob dojde k zahrnutí předmětu daně dědické a darovací do předmětu daně z příjmů a z toho vyplyne řada nových ustanovení, výjimek a osvobození;
- ✓ Předmět daně z příjmů bude nově definován s ještě užší vazbou na účetnictví, čímž zcela odpadá problém s (ne)daněním nerealizovaných kursových rozdílů, které by jakožto výnos samy od sebe do základu daně vstupovaly;
- ✓ Významnou věcnou změnou je u právnických osob daňová uznatelnost ztráty z prodeje pozemku; toto platí pouze pro právnické osoby, u fyzických osob je ztráta z prodeje pozemku i nadále daňově neuznatelná;
- ✓ Odčitatelné položky od základu daně jsou měněny v případě darů, kde dochází k mírné změně v okruhu příjemců, tak i účelu poskytnutých darů, stejně tak i maximální výše hodnoty daru, a to na 10 % ze základu daně
- ✓ Beze změny zůstává sazba daně z příjmů právnických osob, tj. ve výši 19%.

Další změny společné fyzickým i právnickým osobám

- ✓ Věcná změna se promítla do § 23 odst. 7, tj. uplatnění zásady obvyklých cen mezi spojenými osobami, nově je v tomto paragrafu uvedeno, že pravidlo obvyklých cen se uplatní i v případě, kdy cena je mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule. Pravidlo § 23 odst. 7 ZDP nebude použito v případě výprosy a výpůjčky. Použití tohoto pravidla bude modifikováno v případě neúročených či nízkouročených úvěrových finančních nástrojů uzavíraných mezi spojenými osobami, pokud věřitelem bude nerezident, člen obchodní korporace – rezident ČR, nebo fyzická osoba;
- ✓ Dochází ke zvýšení limitu daňové uznatelnosti motivačního příspěvku na studenty střední škol a žáků z původních 2 000 Kč na 5 000 Kč měsíčně a u studentů vysokých škol z 5 000 Kč na 10 000 Kč měsíčně;
- ✓ Oblast daňového odpisování majetku se věcně nemění, odpisování majetku bude poznamenána terminologickými změnami (například definicí osoby odpisovatele), příloha č. 1 zákona opustí klasifikaci SKP, nicméně bez rozsáhlých věcných změn v zařazení majetku do jednotlivých odpisových skupin. Samostatnému režimu bude podroben majetek nabytý bezúplatně;
- ✓ Zjednodušená a optimalizovaná ve prospěch poplatníků jsou pravidla pro tvorbu zákonných opravných položek k pohledávkám v § 8a zákona o rezervách. Změna se však dotkne pouze pohledávek vzniklých po nabytí účinnosti novely zákona. Pro dříve vzniklé pohledávky budou i nadále platit původně platné podmínky pro tvorbu opravných položek. I přes pozitivní zjednodušenou změnu, se oblast tvorby a kontroly zákonných opravných položek značně ztíží „dvojkolejným“ posuzováním dříve a nově vzniklých pohledávek. Naopak beze změny zůstala oblast insolvenčních opravných položek v § 8 ZOR a 100%ní opravné položky do 30 tis. Kč v § 8c ZOR. Na změnu v zákonných opravných položkách pak navazuje ustanovení o daňově účinném odpisu pohledávek v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP;
- ✓ Zákonné opatření obsahuje významnou změnu v oblasti možnosti odpočtu výdajů na podporu výzkumu a vývoje (možnost odečtení až 110% hodnoty nákladů vynaložených na projekt výzkumu a vývoje za předpokladu meziročního nárůstu nákladů) a podporu vzdělávání (nákup majetku na odborné vzdělávání, podpora výdajů vynaložených na žáka nebo studenta);
- ✓ Pojem závazků je v zákoně nahrazen pojmem dluh tak, jak je definován NOZ;
- ✓ Upravuje se lhůta pro provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti, která se zkracuje z 31.března na 15.března. Nově se tedy přeplatek z ročního zúčtování bude vracet do 31.března, nikoliv při zúčtování mzdy za měsíc březen. Dle informace GFŘ z listopadu 2013 se nepoužije toto ustanovení na roční zúčtování záloh za rok 2013;
- ✓

Co nakonec nebylo schváleno

Vzhledem k téměř rok trvajícím vývoji a postupnému schvalování a zamítání neobsahuje Zákonné opatření Senátu některé změny, o kterých se v průběhu projednávání hovořilo. Jedná se o:

- mimořádné daňové odpisy a mimořádný finanční leasing,
- osvobození dividend a podílů na zisku i vůči fyzickým osobám a právnickým osobám, které nesplňovaly podmínky pro osvobození
- jednoznačné vymezení nabyvatele jako poplatníka v dani z nabytí nemovitých věcí

- zákon o statutu veřejné prospěšnosti a jeho návaznosti do zákona o daních z příjmů.

Rozsáhlé terminologické změny

Změny v NOK znamenají, že daňové právo bude využívat terminologii dvojího druhu:

- daňové zákony budou **přebírat terminologii soukromého práva** (zejména NOZ a ZOK);
- jednotlivé daňové zákony si **vytvářejí vlastní definice pojmů**, které platí jen pro účely daného zákona. Daň z příjmů například zavádí pojem finanční leasing a ruší pojem pronájem s následnou koupí najaté věci, odlišně od soukromého práva definuje pojem věc, cenný papír, nově je definován pojem majetku pro právnické osoby, pojem „nájem“ pro účely zákona o daních z příjmů zahrnuje i pacht, pojem „manžel“ zahrnuje i partnera podle zákona o registrovaném partnerství apod.

Zákon o dani z přidané hodnoty (ZDPH)

Zákon o dani z přidané hodnoty patří mezi daňové zákony, kterého se změny související s novým občanským zákoníkem dotknout hlavně v terminologické části, systémových změn je minimum.

Přestože systémových změn je minimum, budou s největší pravděpodobností způsobovat vážné výkladové problémy. Největší dopad a současně nejvíce problémů přinášejí do ZoDPH změny, které se týkají **nemovitostí**. Nemovitost je nadále považována za věc a **nově tedy bude ZDPH považovat nemovitost za zboží** (nikoliv jako dosud samostatně definované zdanitelné plnění, které nebylo zbožím ani službou). Do ZoDPH se dostává **přeformulované ustanovení § 56** (paragraf, který se týká osvobození plnění při dodání vybraných nemovitých věcí) a zcela nové ustanovení § 56a, které definuje podmínky osvobození u nájmu vybraných nemovitých věcí.

§ 56 ZDPH zavádí **pojem dodání vybraných nemovitých věcí**, za které je považováno dodání pozemku, práva stavby, stavby, podzemní stavby se samostatným účelovým určením, inženýrské sítě a jednotky.

Zásadní změna se týká zdanění pozemků. **S účinností od 1.1.2014 zákon osvobozuje dodání nezastavěného pozemku (tj. pozemku na němž není inženýrská síť nebo nemovitá stavba) a dodání pozemku bez stavebního povolení. Všechny ostatní pozemky budou podléhat zdanění (§ 56 odst. 2 ZDPH)**. Tato definice osvobození při převodu pozemků je zcela odlišná od dosud platné právní úpravy, kdy generálně byly převody pozemků od DPH osvobozeny s výjimkou stavebních pozemků (ty byly definovány jako nezastavěný pozemek, na který bylo vydáno stavební povolení).

V úpravě od 1.1. 2014 ZoDPH definici stavebního pozemku neobsahuje.

Od 1.1.2014 může být pozemek osvobozen od DPH ve dvou situacích :

- Dle ustanovení **§ 56 odst. 2** zákona o DPH – dodání pozemku je osvobozeno tehdy, pokud na něm není umístěna stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť a současně, na kterém nemůže být podle platného a účinného stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby, stavba provedena. I nesplnění jedné z těchto podmínek má za následek, že nebude moci být převod takového pozemku osvobozen (zjednodušeně od 1.1.2014 bude osvobozen jen převod nezastavěného pozemku bez stavebního povolení bez souhlasu s provedením stavby);
- Dle ustanovení **§ 56 odst. 3** zákona o DPH. V případě, že pozemek nesplňuje limity pro osvobození uvedené v § 56 odst. 2, může být převod pozemku osvobozen dle ust. § 56 odst. 3 zákona o DPH. Je

třeba přitom vycházet z toho, že pozemek je podle § 56 odst. 1 vybranou nemovitou věcí a je-li zastavěn, příp. je-li k němu vydáno stavební povolení, může být tato vybraný nemovitá věc osvobozena dle odst. 3 nového znění § 56. Dle vydané Informace GFŘ (ze dne 9.12.2013) by se pak mělo při výkladu zdanění převodu těchto pozemků vycházet z toho, **že při uplatňování DPH se bude vycházet z nedělitelnosti režimu zdanění stavby a přílehlajícího pozemku.** Podle odst. 3 se tedy osvobodí i převod pozemku, pokud na něm stojí stavba splňující podmínky osvobození. Podmínkou pro osvobození převodu vybrané nemovité věci je pak uplynutí lhůty 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo 5 let ode dne, kdy začala být stavba užívána ve smyslu stavebního zákona, podle toho, co nastalo dříve. **Daňový režim pozemku tak bude určen režimem stavby na něm umístěné.** Pojem stavba použitý v § 56 odst. 3 dle GFŘ tak zahrnuje jak stavby (stavby pevně spojené se zemí, včetně inženýrských sítí), tak jednotky.

Samozřejmě platí, že plátce daně se může rozhodnout, že i po uplynutí této 5-ti leté lhůty uplatní daň.

Informace GFŘ pak v návaznosti na uplatnění principu stejného režimu zdanění stavby a pozemku vymezuje i **pojem pozemku** pro účely zákona o DPH. V tomto ohledu se pozemkem rozumí pozemek geometricky a polohově určený a zobrazený v katastru nemovitostí a označený takto samostatným parcelním číslem. Bude-li stavba umístěna, byť i jen částečně, na více parcelách, je třeba v zásadě všechny tyto parcely považovat za pozemky, na kterých je zřízena stavba. Zjednodušeně shrnuto je tedy pozemek přílehlající ke stavbě parcela (samostatné parcelní číslo), na které se stavba nachází.

Podle vydané Informace GFŘ k § 56 by se pravidlo nedělitelnosti stavby a pozemku, na němž stavba stojí, mělo použít i z pohledu sazby daně. Snížená sazba se uplatní při dodání samostatné stavby pro sociální bydlení a také u samostatného převodu pozemku zastavěného touto stavbou nebo práva stavby, jehož součástí stavba pro sociální bydlení bude. V ostatních případech se u převodu pozemku uplatní základní sazba daně.

Právo stavby a jeho převod z pohledu DPH

Nově se mezi vybrané nemovité věci dostává také právo stavby (§ 56 odst. 1 písm.b)), které je považováno za samostatnou nemovitou věc. Toto právo může být „nehmotné“, tj. může obsahovat pouhé právo postavit na cizím pozemku stavbu, nebo v sobě toto právo může obsahovat již stavbu postavenou (tj. zhmotnělé“ právo stavby). Pro účely uplatnění DPH při převodu práva stavby je třeba tyto dvě situace rozlišovat. Kritérium pro osvobození i pro právo stavby je uvedeno v § 56 odst. 3 zákona o DPH a osvobození se bude odvíjet od stavby na pozemku umístěné. V případě, že se bude převádět právo stavby, jehož součástí je existující stavba, bude se zdanění nebo osvobození práva stavby řídit časovým testem 5 let od první kolaudace nebo prvního užívání stavby. Dle charakteru převáděné stavby by se pak měla řídit i použitá sazba daně, pokud převod práva nebude od DPH osvobozen. Pokud převáděná stavba bude splňovat podmínky stavby pro sociální bydlení, měla by být při převodu práva stavby použita snížená sazba daně. V případě převodu „nehmotného“ práva stavby (tj. v případě, že žádná stavba ještě neexistuje v rámci daného práva stavby), se bude jednat vždy o zdanitelné

plnění a to v základní sazbě daně (nebudou nikdy naplněny podmínky osvobození uvedené v § 56 odst. 3 zákona o DPH).

U nájmu vybraných nemovitých věcí nedochází k věcné změně oproti stávající právní úpravě z hlediska podmínek, kdy je nájem těchto věcí osvobozeným plněním.

I přes uvedenou informaci GŘ nelze tuto oblast považovat za uzavřenou, zůstává zde celá řada dalších situací, které se budou dále upřesňovat.

Další změnou v oblasti DPH je také **úprava institutu ručení za daň** (§ 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH). Jedná se o nové omezení vzniku ručitého závazku – příjemce plnění ručí za daň dodavatele, pokud je poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně (tj. v současnosti limit 700 tis. Kč). Výše uvedené tedy znamená, že budeme ručit za DPH pouze u bezhotovostní úhrady na neregistrovaný účet dodavatele, pokud úplata bude přesahovat 700 tis. Kč. Pro naplnění institutu ručení musí být splněny obě podmínky současně, tj. jak neregistrovaný účet, tak částka přesahující limit.

Nově s účinností od 1.1.2014 vzniká povinnost pro poplatníky podávat daňová přiznání k dani z přidané hodnoty pouze elektronicky. Výjimku tvoří pouze fyzické osoby, jejichž obrat za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, nepřesáhl částku 6 mil. Kč. Tito poplatníci i nadále mohou podávat daňová přiznání v papírově podobě. Elektronická podání se týkají i přihlášek k registraci a změn v registračních údajích, dodatečných daňových přiznání a příloh daňových přiznání.

Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí

S účinností od 1. ledna 2014 měl začít platit zcela nový zákon o dani z nabytí nemovitých věcí. Tento zákon má nahradit stávající úpravu daně z převodu nemovitostí. Nezbytnost přijetí tohoto zákona vyplynula z potřeby zajistit zdanění převodů a přechodů nemovitých věcí i poté, co stávající zákon o „trojdaní“ (zákon o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí) bude zrušen od 1.1.2014. Daň z převodů nemovitostí tak jako jediná (vedle daně dědické a darovací), nebude přesunuta pod zákon o dani z příjmů, nýbrž měla by být v budoucnu upravena samostatným zákonem o dani z nabytí nemovitých věcí. Vzhledem k legislativnímu chaosu v souvislosti s rozpuštěním parlamentu nebyl zákon o dani z nabytí nemovitostí přijat a fakticky byl nahrazen pouze Zákonem o opatřeních senátu, které vyšlo ve Sbírce zákonů pod č. 340/2013 Sb.. V oblasti převodu nemovitých věcí se změnilo prakticky vše s výjimkou sazby daně. Sazba daně z nabytí nemovitostí i nadále zůstává ve výši 4%.

Oproti původně navrhované úpravě, zůstává i nadále v případě převodu nemovitostí koupí nebo směnou poplatníkem daně z nabytí nemovitostí převodce. Změnou proti dosavadní úpravě však je, že smluvně lze dohodnout, že poplatníkem se může stát i nabyvatel nemovité věci. Dále jsou poplatníci nově rozšířeni i o

podílové fondy a svěřenské fondy. Změna osoby poplatníka se promítá i do ustanovení o daňové účinnosti daně z převodu nemovitostí, kde byla vypuštěna možnost platby ručitelem.

Nově u směny nemovitostí bude poplatníkem převodce, směna bude fakticky posuzována jako dvě koupě (nikoliv jako dosud, kdy daň byla při směně nemovitostí vybírána z nemovitostí „hodnotnější“).

Rozsáhlé změny se promítly i do **stanovení základu daně**, kterým je nově tzv. nabývací hodnota věci snížení o uznatelný výdaj. Nabývací hodnotou tak kromě ceny smluvní (sjednané) a ceny stanovené posudkem znalce, ze které se základ daně zjišťoval i v minulosti, se nově bude považovat i **zvláštní cena a srovnávací daňová hodnota**. Stanovení základu daně tak nebude v novém pojetí jednoduchou záležitostí. Zákon popisuje jednotlivé metody pro stanovení nabývací hodnoty a způsoby jejich použití.

Zásadní systémovou změnou, je zrušením osvobození vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací. Jakýkoliv vklad nemovité věci do obchodní korporace, ať již do základního kapitálu, či mimo něj, bude dani z nabytí nemovitých věcí podléhat, a to u příjemce vkladu.

Naopak předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nebude nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem přeměnami obchodních korporací (tj. fúze, sloučení, splynutí, rozdělení, převod jmění). Dosud tyto převody byly podobně jako vklady do základního kapitálu obchodní společnosti od daně osvobozeny.

Zůstává zachováno osvobození u prvních úplatných převodů k novým stavbám, jednotkám (a to včetně pozemku, na kterém je stavba umístěna), pokud k převodu dojde nejpozději do 5 let ode dne, od kterého lze podle stavebního zákona novou stavbu, nově vzniklou jednotku nebo jednotku změněnou stavební úpravou užívat. (Proti dosavadní úpravě odpadá podmínka, že tato nová nemovitost nemohla být před prvním převodem užívána). Zachováno rovněž zůstává osvobození při nabytí jednotek u „bytových“ družstev a SVJ.

Zákon o dani z nemovitých věcí

Přestože dochází rekodifikací soukromého práva k mnoha změnám v oblasti nemovitostí, cílem zákonodárce bylo i nadále zákonem o dani z nemovitých věcí zdaňovat zvlášť pozemek a zvlášť stavby. Zákon obsahuje novou definici staveb podléhajících dani, nová definice osvobození od daně (např. u staveb využívaných pro oblast kultury, vzdělávání atd.). Sazby daně z nemovitých věcí zůstanou beze změny. Dojde k úpravě vymezení zdanění staveb pro podnikatelskou činnost, kdy u každého dalšího nadzemního podlaží bude sazba zvýšena o 0,75,- Kč na m², pokud další nadzemní podlaží bude přesahovat 1/3 zastavěné plochy. K určitému zvýšení daně by mohlo dojít u vlastníků jednotek, kteří s jednotkou vlastní k poměrnou část pozemku přesahující zastavěnou plochu domu a to v důsledku změny koeficientu používaného pro přepočtení podlahové plochy jednotky (dosud byl koeficient 1,2 nove 1,22). Tento pozemek nebude současně předmětem daně z pozemků.

Změny v účetních předpisech

Zákonné opatření Senátu., obsahuje rovněž novelu zákona o účetnictví, která reaguje především na rozšíření okruhu účetních jednotek o nové formy právnických osob a o některé účetní jednotky, které nejsou

právníky osobami, neboť samy o sobě nemají právní osobnost (jedná se například o svěřenské fondy). Svěřenské fondy jsou zmíněny i v § 20 ve vztahu k povinnému ověření účetní závěrky auditorem. V oblasti účetních předpisů se očekává vydání prováděcích předpisů, zejména úprava vyhlášek k zákonu o účetnictví a účetních standardů, které by měly podrobněji reagovat na změny v souvislosti NO Z (zejména v oblasti vymezení dlouhodobého majetku, problematické je vymezení práva stavba jako účetní kategorie atd.).

Další podstatné změny

V souvislosti s NOZ a ZOK se objevily některé záležitosti, které přímo nesouvisí s daňovou problematikou, ale považujeme za vhodné na ně upozornit. Jedná se zejména o následující dvě záležitosti:

- ✓ ZOK přináší významnou změnu v oblasti výplaty podílů na zisku a to v tom smyslu, že umožňuje vyplácet zálohy na podíl na zisku, případně vyplácení podílu na zisku jiným osobám, než společníkům obchodní korporace, pokud tuto skutečnost umožňují zakladatelské listiny korporace. ZOK obsahuje přesné podmínky, za kterých lze zálohy na podíl na zisku vyplácet (tj. na základě mezitímní účetní závěrky, důraz je kladen především na požadavek, že výplata zálohy na podíl na zisku nesmí přivodit úpadek obchodní korporace atd.). Z pohledu daní je nutné se na zálohu na podíl na zisku dívat stejně jako na výplatu podílu na zisku, tj. i výplata zálohy na podíl na zisku bude podléhat srážkové dani 15% s povinností odvést tuto daň nejpozději do konce třetího měsíce po měsíci, kdy bylo výplatě zálohy rozhodnuto, nebo byla vyplacena. Je třeba rovněž počítat s tím, že se jedná o výplatu zálohy na podíl na zisku a že podobně jako jiné zálohy bude muset být „zúčtována“. Proto následně by měla být valnou hromadou schvalující účetní závěrku a rozdělení výsledku hospodaření záloha buď schválena a započtena na podíl na zisku schválený valnou hromadou nebo naopak může společníkům stanovena povinnost zálohu nebo její část vrátit;
- ✓ Další otázkou, kterou by se společnost měli společností zabývat, je otázka odměňování statutárních orgánů, resp. členů statutárních orgánů a souběhu funkcí. Zatímco do 31.12.2013 byla otázka souběhu funkcí vyřešena, tj. souběh funkcí byl možný (viz. §66d ObchZ), ZOK pojem pověření obchodním vedením nezavádí a obchodní vedení je svěřeno pouze statutárním orgánům. Mění se i způsob jednání statutárních orgánů za společnost, kdy nově jednání statutárního orgánu bude považováno za formu zákonného zastoupení (obdobně jako na základě plné moci) a dle převažujících právních názorů nebude souběh funkcí, pracovněprávního poměru a statutárního orgánu v rozsahu obchodního vedení možný. Z tohoto důvodu lze doporučit uzavření smlouvy o výkonu funkce dle podmínek ZOK. Z pohledu daní nedojde u těchto členů statutárních orgánů k žádným změnám, ať již vykonávali tyto činnosti na základě pracovní smlouvy, nebo nově na základě výkonu funkce. Vždy se bude jednat o výkon závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 ZDP, včetně zákonných odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

Na závěr je třeba uvést, že NOZ a ZO obsahují celou řadu nejasností a sporných bodů, které budou pravděpodobně s uplatňováním nového práva v praxi „krystalizovat“, lze očekávat, že určité výkladové

problémy promítnuté do daňového práva budou upřesňovány ať již výkladem daňové správy či vývojem a požadavky praxe.

Ing. Jana Kunešová

10.12.2013.