



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR03701823
ESS

Sekce metodiky daní

Č. j.: 36751/23/7100-20050-205680

INFORMACE

k určení výše daňově uznatelných nákladů pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob při vyřazení nového stavebního díla evidovaného jako zásoba v okamžiku jeho prodeje

Ministerstvo financí obdrželo žádost o metodické posouzení výkladu zákona o daních z příjmů v situaci, kdy se zůstatková cena likvidovaného stavebního díla odpisovaného podle zákona o daních z příjmů stává součástí ocenění pořizovaného stavebního díla, které je v souladu s předpisy upravujícími účetnictví vykazováno jako zásoba. Konkrétním příkladem může být realizace developerského projektu účetní jednotkou, která provádí výstavbu za účelem následného prodeje.

Z důkladné analýzy vyplynulo, že v dané oblasti může panovat nejistota ohledně výkladu zákona o daních z příjmů, který posuzovanou problematiku výslovně neupravuje. Generální finanční ředitelství proto s cílem sjednotit uplatňovanou správní praxi vydává tuto informaci, v níž vyjadřuje právní názor zastávaný Generálním finančním ředitelstvím ve shodě s odborným aparátem Ministerstva financí ČR.

Popis posuzované situace

- Účetní jednotka, která vede účetnictví podle českých účetních předpisů a je poplatníkem daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („zákon o daních z příjmů“), je vlastníkem nemovitých věcí – pozemků, jejichž součástí jsou stavby.
- Účetní jednotka tyto pozemky a stavby vykazuje jako dlouhodobý hmotný majetek, pro účely zákona o daních z příjmů jsou stavby hmotným majetkem ve smyslu § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů.
- Stavby mají nenulovou účetní zůstatkovou cenu („ÚZC“) a nenulovou daňovou zůstatkovou cenu („DZC“). ÚZC a DZC nejsou shodné.
- Účetní jednotka realizuje developerský projekt, jehož výsledkem je výstavba nového stavebního díla a jeho následný prodej.
- Nové stavební dílo vykazuje účetní jednotka jako zásobu vytvořenou vlastní činností, kterou v souladu s § 25 odst. 1 písm. d) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů („zákon o účetnictví“), oceňuje vlastními náklady.

- V souvislosti a za účelem provedení výstavby nového stavebního díla dojde k demolici (likvidaci) výše uvedených staveb.
- V posuzované situaci bude ÚZC staveb vyřazených v důsledku likvidace součástí vlastních nákladů ve smyslu § 25 odst. 5 písm. d) zákona o účetnictví, a tedy součástí ocenění nového stavebního díla vykazovaného účetní jednotkou jako zásoba.
- V okamžiku prodeje zásoby bude vykázán náklad ve výši ocenění nového stavebního díla, který bude součástí výsledku hospodaření účetní jednotky.

Posuzovaná právní otázka

Předmětem posouzení je výše nákladů, které může účetní jednotka jako poplatník daně z příjmů uplatnit pro účely stanovení základu daně v důsledku vyřazení nového stavebního díla v okamžiku jeho prodeje. Nejistota je vyvolána otázkou, zda daňově uznatelný náklad bude stanoven ve výši ocenění nového stavebního díla podle účetních předpisů, nebo je třeba pro účely stanovení základu daně výsledek hospodaření upravit o částku, která odpovídá rozdílu mezi DZC a ÚZC staveb vyřazených v důsledku likvidace, které byly hmotným majetkem odpisovaným podle zákona o daních z příjmů a jejichž ÚZC tvoří součást ocenění nového stavebního díla podle účetních předpisů.

Právní názor Generálního finančního ředitelství

Podle názoru Generálního finančního ředitelství je třeba pro účely stanovení základu daně, resp. určení výše nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, v souvislosti s vyřazením výše uvedeného nového stavebního díla v důsledku jeho prodeje, upravit výsledek hospodaření o částku, která odpovídá rozdílu DZC a ÚZC staveb (hmotného majetku), jejichž ÚZC tvoří součást ocenění nového stavebního díla (prodané zásoby).

V případě, kdy ÚZC likvidovaného stavebního díla, která tvoří součást ocenění nového stavebního díla, byla v okamžiku provedení likvidace vyšší než DZC likvidovaného stavebního díla, je tedy nutné výsledek hospodaření pro účely stanovení základu daně za období, kdy došlo k vyřazení nového stavebního díla v důsledku jeho prodeje, zvýšit o příslušný rozdíl. Pokud naopak DZC likvidovaného stavebního díla byla vyšší než jeho ÚZC, lze v okamžiku prodeje nového stavebního díla o příslušný rozdíl výsledek hospodaření snížit. Pokud by novým stavebním dílem byly například bytové jednotky, ÚZC/DZC likvidované stavby by měla být pro účely stanovení výše jejich ocenění poměrně rozdělena podle racionálního ekonomického kritéria zvoleného účetní jednotkou.

Právní základ a odůvodnění

Zákon o daních z příjmů danou problematiku výslovně neupravuje. Obsahuje však řadu ustanovení, z nichž lze dovodit postup, jakým mají být obecně náklady na pořízení hmotného majetku uplatňovány do daňově uznatelných nákladů.

- Podle § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku [písm. a)] nebo účetní odpisy dlouhodobého majetku a hodnotu majetku nebo její část zaúčtovanou na vrub nákladů, který není dlouhodobým majetkem podle zvláštního právního předpisu, ale zároveň je hmotným majetkem [písm. zg)].

- Podle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů je výdajem (daňová) zůstatková cena zlikvidovaného hmotného majetku, zůstatkovou cenu nebo její část však nelze uplatnit v případě, kdy je stavební dílo (dům, budova, stavba) likvidováno zcela nebo zčásti v souvislosti s výstavbou nového stavebního díla nebo jeho technickým zhodnocením.
- Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.
- Podle § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů v případě stavebního díla odpisovaného podle tohoto zákona, které je likvidováno v souvislosti s výstavbou nového stavebního díla nebo jeho technickým zhodnocením, je součástí vstupní ceny nového stavebního díla zůstatková cena likvidovaného stavebního díla namísto zůstatkové ceny likvidovaného stavebního díla podle právních předpisů upravujících účetnictví.

Pro účely právního výkladu v posuzované věci lze podpůrně použít také rozhodovací praxi správních soudů.

K základní koncepci uplatňování nákladů na pořízení hmotného majetku do daňově uznatelných nákladů se vyjádřil Nejvyšší správní soud například v usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2015, sp. zn. 9 Afs 74/2014: „*Finanční a daňové účetnictví nemůže být libovolně zaměňováno, neboť mají odlišné cíle, podléhají odlišným pravidlům a slouží odlišným účelům. Účetní předpisy nestanoví, co je či není předmětem daně, ani co je či není daňově uznatelnou položkou. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů.*“ (bod 42) nebo „*speciální úprava daňových odpisů v § 26 a násl. zákona o daních z příjmů vylučuje jakékoliv jiné daňově uznatelné uplatnění nákladů spojených s pořízením hmotného či nehmotného majetku. Vylučuje tak i použití účetních odpisů, ledaže zákon o daních z příjmů výslovně stanoví jinak [(...) takovou výslovně stanovenou výjimkou je § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, což je však zcela specifický případ, kdy byla možnost uplatnění účetních odpisů výslovně připuštěna].*“ (bod 44). Nejvyšší správní soud v tomto případě sice posuzoval uplatnění účetních odpisů hmotného majetku jako daňově uznatelného nákladu, při posouzení věci však vyslovil obecný princip, na kterém je v zákoně o daních z příjmů založena koncepce uplatňování výdajů (nákladů) na pořízení hmotného majetku do daňově uznatelných nákladů.

Rozpor se základními principy daně z příjmů by při uplatnění ÚZC majetku odpisovaného podle zákona o daních z příjmů jako daňově uznatelného nákladu byl zcela zjevný v situacích, kdy by účetní ocenění hmotného majetku vycházelo z přeceněné hodnoty (k této problematice viz např. bod 46 nebo 47 výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu).

Devátý senát Nejvyššího správního soudu zároveň v usnesení ze dne 22. 10. 2014, sp. zn. 9 Afs 74/2014, kterým postoupil výše posuzovanou věc rozšířenému senátu, uvádí: „*Možnost uplatnění skutečně vynaloženého daňového nákladu pouze jedenkrát je obecným principem uplatňování nákladů*“ (bod 32). V tomto smyslu je tedy třeba přistupovat k výkladu obecného ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Typicky v případě, kdy DZC likvidovaného stavebního díla by byla nižší než jeho ÚZC, by přijetím výkladu, podle něhož by ÚZC ovlivnila náklady uznatelné pro daňové účely, byl tento princip zřetelně porušen. Pro úplnost je vhodné dodat, že pokud dojde ke změně klasifikace pro účely vykazování stavebního díla v účetnictví ze zásoby na (dlouhodobý) hmotný majetek nebo naopak, tato změna by se měla projevit i v oblasti uplatňování daňových pravidel ve smyslu výše uvedeného. Shodný postup při

stanovení základu daně se ve smyslu § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů uplatní v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů.

Správní praxe a legitimní očekávání

Generální finanční ředitelství vydává tuto informaci s vědomím zavedené správní praxe spočívající v interpretaci zákona o daních z příjmů v případech likvidace stavebního díla odpisovaného podle tohoto zákona v souvislosti s výstavbou nového stavebního díla, kdy za součást vstupní ceny nového stavebního díla jako hmotného majetku byla považována zůstatková cena likvidovaného stavebního díla podle právních předpisů upravujících účetnictví až do přijetí zákona č. 170/2017 Sb., kterým byl novelizován § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů (bod 122).

Jak uvádí Nejvyšší správní soud např. v bodech 22 a 23 rozsudku ze dne 1. 11. 2022, sp. zn. 5 Afs 295/2021, „otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006–132, č. 1915/2009 Sb. NSS, kde uzavřel, že „správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě. Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem považovat změnu interpretovaného zákona, změnu zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad) a změnu skutečností rozhodných pro interpretaci zákona (teleologický výklad).“ Obdobně rozhodl také Ústavní soud např. v nálezu ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07, č. N 63/52 SbNU 617.

Z výše uvedeného plyne, že správní praxe, kterou by mohlo být založeno legitimní očekávání, není absolutně nepřekonatelná, nýbrž ji lze měnit. Odchýlit se od určité správní praxe, jež se případně vytvořila, totiž správní orgán může, avšak zásadně pouze pro futuro, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005–86). Zásada legitimního očekávání je také omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat, zejm. zásadou legality (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009–233).“

Zavedená správní praxe byla změněna až výslovným zakotvením pravidla, podle něhož se součástí vstupní ceny nového stavebního díla stane daňová zůstatková cena likvidovaného stavebního díla, provedeným novelou zákona o daních z příjmů č. 170/2017 Sb. Generální finanční ředitelství je přesvědčeno, že adresáti právní normy mohli s ohledem na tuto změnu zákona rozumně počítat s tím, že do té doby zastávaný výklad dozná patřičné úpravy (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06).

V důsledku formulace důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb. však mohla v praxi přetrvávat nejistota ohledně výkladu zákona o daních z příjmů a uplatňované správní praxe v případech, kdy nové stavební dílo není hmotným majetkem, ale je s ohledem na způsob jeho využití vykazováno jako zásoba. Určitá pochybnost mohla vznikat i z hlediska systematického, jelikož zmíněnou novelou se sice do textu zákona o daních z příjmů výslovně promítla obecná základní koncepce uplatňování nákladů na pořízení hmotného majetku do daňově uznatelných

nákladů, jak byla popsána ve výše citované judikatuře správních soudů, byla však zařazena do ustanovení, které upravuje vstupní cenu hmotného majetku.

Generální finanční ředitelství proto uzavírá, že s respektem ke znakům materiálního právního státu, k nimž neoddělitelně patří právní jistota a z ní pramenící princip ochrany důvěry občanů v právo, bude pro případy, kdy v souladu s účetními předpisy je nové stavební dílo vykazováno jako zásoba a nikoliv jako (dlouhodobý) hmotný majetek, právní názor vyjádřený v této informaci považován za jednotnou správní praxi, kterou je správní orgán vázán, až od okamžiku publikace této informace. Správní praxe popsaná v této informaci se tedy bude aplikovat při stanovení základu daně ode dne publikace této informace, tedy v případech, kdy poslední den zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, nastane po publikování této informace.

Ing. Radek Novotný
ředitel sekce