

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 10.5.2017

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

493/25.01.17 Okamžik zaúčtování výnosu z podílu na zisku přijatého společnosti před svým vznikem, zdanění souvisejícího příjmu a uplatnění osvobození od daně z příjmů právnických osob 8

Předkládají: Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

Jan Hájek, daňový poradce, č. osv. 4503

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 10.5.2017

Daň z příjmů

497/22.03.17 Daňová uznatelnost daně sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění..... 8

Předkládají: JUDr. Stanislav Machek, daňový poradce, č. osv. 3989

Mgr. Martin Švalbach, M.A., LL.M., daňový poradce, č. osv. 1877

Ing. Luděk Vacík, daňový poradce, č. osv. 2266

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

Ing. Radek Novotný, daňový poradce, č. osv. 2986

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 10.5.2017

DPH

500/22.03.17 Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka – doplnění uzavřeného příspěvku č. 486/14.12.16..... 15

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 10.5.2017

Daň z příjmů

495/25.01.17 Režim zdanění příjmů fyzických osob z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem18

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 10.5.2017**Daň z příjmů**

501/10.05.17 Vymezení pojmu výnosy z poskytnutých úvěrů pro účely § 5a zákona o rezervách 25

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, č. osv. 3990

Ing. Martin Šandera, daňový poradce, č. osv. 4446

JUDr. Jana Fuksová, daňový poradce, č. osv. 5029

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Účetnictví a daň z příjmů**

502/10.05.17 Přejít na nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757

Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, číslo osv. 3221

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

493/25.01.17 Okamžik zaúčtování výnosu z podílu na zisku přijatého společností před svým vznikem, zdanění souvisejícího příjmu a uplatnění osvobození od daně z příjmů právnických osob

Předkládají: Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

Jan Hájek, daňový poradce, č. osv. 4503

Úvod

Cílem příspěvku je:

- I. stanovit postup pro zachycení vzniklého právního nároku na výplatu podílu na zisku a s tím souvisejícího výnosu dosud nevzniklé společnosti („**prenatální výnos z podílu na zisku**“) v účetních knihách tj. stanovit okamžik, k němuž má obchodní společnost zaúčtovat prenatální dividendový výnos, který společnost právně nabyla v období mezi svým založením a vznikem,
- II. potvrdit okamžik zdanění prenatálního výnosu z podílu na zisku,
- III. potvrdit, možnost aplikace osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. ZDP na prenatální výnos z podílu na zisku.

V rámci tohoto příspěvku nejsou řešeny případy prenatálních výnosů z podílů na zisku v souvislosti s přeměnami obchodních společností, jimiž jsou fúze, rozdělení společnosti, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla, či jinými složitými transakcemi jako jsou např. vklady podniku a jeho částí apod.

1. Právní rámec

Podle aktuálně platných právních předpisů je obchodní společnost založena¹ společenskou smlouvou tedy okamžikem jejího sepsání. Vznik² společnosti je následně podmíněn jejím zápisem do obchodního rejstříku, přičemž až tímto okamžikem je společnost rozeznána pro účely veřejného práva, neboť dosud nevzniklá společnost nedisponuje v období mezi jejím založením a zápisem v obchodním rejstříku „právní osobností a tudíž ani svéprávností“³. Rovněž tedy z hlediska ZDP⁴ společnost nabývá práv a povinností až okamžikem konstitutivního zapsání v obchodním rejstříku. Pro úplnost dodáváme, že doba mezi založením a vznikem společnosti nesmí překročit šest měsíců⁵ a rovněž, že rozhodnutí o registraci osoby k dani z příjmů právnických osob má výhradně deklaratorní povahu.

Před samotným vznikem společnosti však může dojít k situaci, že po okamžiku vložení nepeněžitého vkladu v podobě akcií či obchodních podílů do společnosti

¹ § 8 odst. 1 zákona, č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, v platném znění („**ZOK**“), taktéž

² § 126 zákona č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník, v platném znění („**NOZ**“)

³ blíže například Bělohávek et al., *Komentář k zákonu o obchodních korporacích*, 2013

⁴ srov. § 17 odst. 1 a § 39a ZDP

⁵ § 9 ZOK

dojde k přijetí „plodů a užitků“ generovaných těmito akciemi či obchodním podílem ve formě podílu na zisku.

Jelikož ZOK výslovně okamžik vzniku vlastnického práva k „plodům a užitkům“ plynoucím z předmětu vkladu nedefinuje, neboť pouze v § 27 odst 1. uvádí, že „*po vzniku obchodní korporace jí správce vkladů předá předměty vkladu i s plody a užitky, ledaže ohledně plodů a užitků společenská smlouva určí jinak*“, je nutné připustit, že tento okamžik je možné v souladu s principem smluvní volnosti sjednat v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu. Bude-li přitom v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu smluveno, že právní nárok na „plody a užitky“ plynoucí z vkladu náleží nabyvateli, a to k jakémukoliv okamžiku před samotným vznikem společnosti, bude nabyvatel právním vlastníkem „plodů a užitků“ již k okamžiku sjednanému v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu.⁶

Pro úplnost je nutné dodat, že v tomto případě je správce vkladu povinen k okamžiku vzniku společnosti bezodkladně vydat společnosti veškeré předměty vkladu včetně plodů a užitků k nim přirostlým za období mezi vložením předmětu vkladu a vznikem společnosti⁷.

2. Popis problému

Vzhledem k výše uvedenému mohou prenatální výnosy z podílu na zisku vznikat i v období, které není pro účely veřejného práva účetním či zdaňovacím. *De facto* tedy ZoU ani ZDP neobsahuje explicitní úpravu pro prenatální výnosy z podílu na zisku a tedy je otázkou k jakému okamžiku má být zaúčtován a zdaněn. Taktéž není z aktuální právní úpravy zcela zřejmé, zda je možné u prenatálních výnosů z podílu na zisku aplikovat osvobození od daně z příjmů právnických osob.

I. Postup pro zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku

Jako rozhodné pro rozeznání prenatálního výnosu z podílu na zisku připadají následující momenty:

- okamžik vzniku právního nároku, nebo
- okamžik vzniku společnosti.

a. Okamžik vzniku právního nároku

Okamžik vzniku právního nároku je relevantní z hlediska úpravy obsažené v civilním právu, přičemž jedním z řešení momentu zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku na straně společnosti by mohlo být převzetí právě okamžiku rozhodného pro soukromoprávní účely.

Jelikož dle obecné účetní teorie a principů mají účetní knihy zachycovat věrný a poctivý obraz popisované skutečnosti, nabízelo by se prenatální výnos z podílu na zisku zaúčtovat k datu jeho právního vzniku. Řešení však není dle ZoU možné, neboť společnost v době mezi jejím založením a vznikem není účetní jednotkou, tj. nemá

⁶ srov. § 25 a § 27 ZOK

⁷ § 27 ZOK

otevřené účetní knihy (podle zákona o účetnictví jsou obchodní společnosti povinny vést účetnictví až od svého vzniku⁸).

b. Okamžik vzniku společnosti

Se vznikem společnosti je podle ZoU spojena povinnost otevřít účetní knihy. Prenatální výnos z podílu na zisku obdržенý společností v období mezi svým založením a vznikem, může být zachycen v účetních knihách společnosti jako výnos po jejím vzniku.

Domníváme se, že právě tento přístup by měl být aplikován u prenatálního výnosu z podílu na zisku vztahujícímu se ke vzniku právního nároku na výplatu podílu na zisku právně nabytých před vznikem společnosti.

Tento postup lze rovněž podpořit úpravou v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 012 – „Změny vlastního kapitálu“, který v bodu 3.1.1. (resp. v bodu 3.2.) upravuje účetní postupy při vzniku společnosti, ze kterého vyplývá, že k datu zápisu společnosti do obchodního rejstříku může zahajovací rozvaha obsahovat pouze v aktivech splacené vklady či pohledávku ve výši nesplacených vkladů. V případě zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku se však nejedná o pohledávku ve výši nesplacených vkladů, neboť nejde o vklad samotný, ale o jeho „plody a užitky“, nelze ji tedy jako takovou vykázat jako pohledávku z titulu vzniku právního nároku na výplatu podílu na zisku již při samotném vzniku společnosti přímo v zahajovací rozvaze oproti fondům ze zisku.

II. Okamžik zdanění prenatálního výnosu z podílu na zisku

Vzhledem k absenci speciální úpravy pro prenatální výnosy (respektive příjmy pro účely ZDP) z podílu na zisku v rámci ZDP se domníváme, že okamžik, k němuž má být prenatální výnos z podílu na zisku zachycen v účetních knihách, je rozhodný dle § 23 odst. 1 ZDP i pro jeho zahrnutí do výsledku hospodaření.

III. Možnost aplikace osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP

Dle ZDP⁹ se za osvobozené považují příjmy (výnosy) z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti, a to za předpokladu splnění dalších podmínek stanovených v ZDP¹⁰. Příjemce podílu na zisku musí být taktéž jeho skutečným vlastníkem v souladu s judikaturou NSS¹¹.

Za předpokladu, že společenská smlouva neurčí jinak, budou podíly na zisku vyplácené mezi okamžikem vložení předmětu vkladu a vzniku společnosti právně náležet právě nově vzniklé společnosti, do níž byly obchodní podíly vloženy. Dojde-li posléze ke vzniku společnosti konstitutivním zápisem v obchodním rejstříku, stane se tato společnost ekonomicky mateřskou společností, a to *ex tunc* k okamžiku vložení obchodního podílu či jiné formy majetkové účasti, z něhož podíly na zisku posléze plynou.

⁸ § 4 odst. 1 ZoU

⁹ § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP

¹⁰ § 19 odst. 3, 4, a 6 ZDP

¹¹ 2 Afs 86/2010-141

Přestože příjemce podílu na zisku nemůže být k okamžiku obdržení takového příjmu poplatníkem daně z příjmů právnických osob a splnit tak podmínku uvedenou v § 19 odst. 3 písm. b) ZDP, neboť není rozeznán pro účely veřejného práva, tj. není poplatníkem, lze se domnívat vzhledem ke kompletní absenci úpravy prenatálního výnosu z podílu na zisku, že nebylo záměrem zákonodárce limitovat situaci, kdy dosud nevzniklé společnosti vznikne právní nárok na výplatu podílu na zisku, jež by byly při splnění zákonem stanovených podmínek ihned po jejím vzniku osvobozeny.

Z hlediska znění Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států („**Směrnice Rady**“) by v první řadě mělo být na danou situaci nahlíženo optikou úvodních ustanovení¹² definujících cíl a účel Směrnice Rady a zároveň nezbytný rámec pro teleologický výklad normy. Má-li případný daňový režim prenatálních výnosů (respektive příjmů pro účely ZDP) z podílu na zisku být v souladu cílem Směrnice Rady vymezeným jako „*osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti*“ musí být zkoumáno (i) naplnění vztahu mateřské a dceřiné společnosti a (ii) zda se jedná o dividendu a jinou formu rozdělování zisku. Bez ohledu na definici pojmu „*společnost*“¹³ v samotné Směrnici Rady, jež danou situaci rovněž nepředvídá, by mělo být možné předmětné osvobození od daně z příjmů aplikovat, neboť k okamžiku vzniku právního nároku na výplatu dividendy či jiné formy rozdělovaného zisku jsou obě osoby ekonomicky jednoznačně považovány za mateřskou a dceřinou společnost, jelikož samotný vklad obchodního podílu či jiné majetkové účasti byl proveden již před úkonem výplaty dividend či jiných forem rozdělovaného zisku

Je-li navíc připuštěno dodatečné splnění podmínky doby držby obchodního podílu mateřskou společností na dceřiné, neexistují opodstatněné právní či ekonomické důvody předmětné osvobození neaplikovat.

IV. Možnost potvrzení povinnosti zahrnout prenatální výnosy z podílu na zisku místně příslušným správcem daně

V případech prenatálních výnosů z podílu na zisku bude zpravidla zahraničním správcem daně požadováno potvrzení, že je společnost povinna je zahrnout do svého výsledku hospodaření, aby nabyl dostatečnou míru jistoty pro případné aplikování osvobození dle Směrnice Rady či ZDP.

Dle aktuální procesně-právní úpravy obsažené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád („**DŘ**“) je sporné, zda lze po správci daně požadovat vydání tohoto potvrzení, neboť v daném případě nemá bez provedení navazujících úkonů při správě daní¹⁴ například místního šetření, daňové kontroly („**Navazující úkony při správě daní**“) dostatečně úplné informace a zároveň se nejedná o skutečnosti zcela zjevné¹⁵ a postačující k vydání potvrzení o povinnosti zahrnutí konkrétního příjmu společnosti do výsledku hospodaření.

¹²odst. 3 úvodní ustanovení Směrnice Rady

¹³čl. 2 písm. a) Směrnice Rady

¹⁴zejména o úkony navazující na jakémkoliv podání dle § 70 DŘ

¹⁵jimiž jsou například skutečnosti dle § 19 odst. 11 ZDP

Jelikož je správce daně oprávněn provést navazující úkony při správě daní toliko na základě správního uvážení či je-li k jejich provedení vázán mezinárodní smlouvou, bude vždy jejich provedení zcela odvislé od konkrétního případu. Obecně je však zřejmé, že vystavení potvrzení o povinnosti zahrnout prenatální výnos z podílu na zisku do výsledku hospodaření, vyžaduje provedení Navazujících úkonů při správě daní.

Bude-li daňovým subjektem požadováno vystavení neadresného/obecného potvrzení deklarující určitý právní stav věci zejména poté, že daňový subjekt je povinen do výsledku hospodaření prenatální výnos z podílu na zisku právně nabytý v období mezi založením společnosti a jejím vznikem zahrnout, jedná se o skutečnost zcela zjevnou, jež nevyžaduje provedení Navazujících úkonů při správě daní. V případě, že tedy daňový subjekt/společnost požaduje vystavení obecného potvrzení, že prenatální výnos z podílu na zisku, je povinna zahrnout do svého výsledku hospodaření v období dle závěrů tohoto příspěvku, měl by být příslušný správce daně schopen uvedené potvrzení vydat.

Závěry

Ad I. a II.

Navrhujeme potvrdit, že prenatální výnos z podílu na zisku je společnost povinna zaúčtovat po svém vzniku.

Ad III.

Navrhujeme potvrdit, že lze aplikovat osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP i na prenatální výnosy z podílu na zisku tj. podíly na zisku vyplacené dosud nevzniklé společnosti za předpokladu, že jí náleží vlastnické právo k těmto podílům na zisku (tj. společenská smlouva nestanovuje jinak) a že dojde následně k jejímu vzniku. Pokud by následně ke vzniku mateřské společnosti nedošlo, bylo by nutné navrácení plodů a užitků vkladu vkladateli.

Ad IV.

Navrhujeme potvrdit, že správce daně není povinen potvrzení o povinnosti zahrnout prenatální výnos z podílu na zisku do výsledku hospodaření společnosti vystavit, a je-li daňovým subjektem požadováno, je nutné bez ohledu na okolnosti příslušného případu provedení procedury v rámci mezinárodní spolupráce v oblasti daní, je-li takovýto dokument zahraničním správcem daně vyžadován. Bude-li však požadováno daňovým subjektem potvrzení obecné skutečnosti, že prenatální výnos z podílu na zisku je společnost povinna zahrnout do výsledku hospodaření k okamžiku dle závěrů tohoto příspěvku, měl by být správce daně schopen takového potvrzení vydat, neboť se jedná o skutečnosti zcela zjevné.

Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství odpovídajícím způsobem publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 10.5.2017**Daň z příjmů****497/22.03.17 Daňová uznatelnost daně sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Předkládají: JUDr. Stanislav Machek, daňový poradce, č. osvědčení 3989
Mgr. Martin Švalbach, M.A., LL.M., daňový poradce, č. osvědčení 1877
Ing. Luděk Vacík, daňový poradce, č. osvědčení 2266
Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osvědčení 4503
Ing. Radek Novotný, daňový poradce, č. osvědčení 2986

1. ÚVOD

V praxi nejsou sjednoceny názory na daňovou uznatelnost daně sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tento příspěvek má za cíl sjednotit odborné názory tím způsobem, že výše uvedené náklady lze považovat za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za podmínek dále uvedených.

2. POPIS SITUACE

V souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), je možné uplatnit jako daňově uznatelný náklad daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, a to pouze v rozsahu, v jakém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP.

V praxi se často stává, že zahraniční plátce daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka (českého daňového rezidenta) srazí daň z příjmů vyšší, než umožňuje příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění, např. z následujících důvodů:

- Poplatník nedoloží splnění podmínek pro uplatnění nároku na uplatnění výhod ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění.
- Země zdroje příjmů uplatňuje refundační systém, tzn. uplatní sazbu dle vnitrostátního zákona a daň se vrací až na základě žádosti podané poplatníkem.

Mnohdy však administrativní náklady spojené s doložením podmínek pro aplikaci sazby dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo s podáním žádosti o vrácení daně značně převyšují výhodu plynoucí z nižší sazby dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Zejména tomu bývá v případech, kdy poplatník přijímá velká množství plateb v nižších hodnotách.

Ekonomicky racionálně se chovající poplatník je objektivně nucen upustit v mnoha případech od administrativních procedur, tudíž mu vznikne účetní náklad z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí, která nebyla započtena. Spornou otázkou zůstává, zda tento účetní náklad je možné považovat za daňově uznatelný dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Předkladatelé se setkali v praxi s výkladem, že za náklad, který je možné považovat za daňově uznatelný dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, lze považovat daň z příjmů sraženou v zahraničí pouze do výše umožněné příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Domnívají se však, že tento názor není správný z níže uvedených důvodů.

3. PRÁVNÍ POSOUZENÍ

Při posuzování daňové uznatelnosti daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly analyzovány níže uvedené oblasti.

3.1 Jazykový výklad

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP používá terminologii *"... Daň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f [ZDP]..."*. Izolovaným gramatickým výkladem lze identifikovat dvě podmínky, které musí být splněny pro možnost zahrnout daň zaplacenou v zahraničí do daňově uznatelných výdajů (nákladů):

- a) musí se jednat o daň, jež byla uhrazena v souvislosti s příjmem, který se *expressis verbis* zahrnuje do základu daně a
- b) musí se jednat o daň, jež nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.

Z hlediska lexikálního výkladu pro tento příspěvek významného slovního spojení *"...v rozsahu, v němž nebyla započtena..."*, lze konstatovat, že uvedené sousloví je videm dokonavým, nekondicionálním. Gramatickým výkladem, lze tedy dospět k závěru, že dané sousloví je možné interpretovat tak, že jakákoliv nezapočtená daň za předpokladu splnění podmínky uvedené v a) je připuštěna jako uznatelný náklad.

Nicméně jak vícekrát připomněl Nejvyšší správní soud v odkazu na názor vyjádřený v nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 33/97, je *"...naprosto neudržitelným momentem používání práva [...] aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity..."*

Pro potvrzení daňové uznatelnosti nákladu vzniklého z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí je tedy třeba zabývat se i dalšími výkladovými metodami.

3.2 Historický výklad

Historický výklad hledá smysl právní úpravy v době, kdy zákonodárce danou právní úpravu přijímal. Při historickém výkladu nabývá zvláštní význam analýza dokumentů, které vznik normy provázely, v českých podmínkách zejména důvodové zprávy.

Zákon č. 323/1993 Sb.

Klíčové slovní spojení uvedené v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP "...*pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku...*" bylo do ZDP včleněno novelou č. 323/1993 Sb. s účinností od 1. ledna 1994. Jedná se tudíž již o poměrně letité ustanovení, ke kterému se obtížně dohledávají související dokumenty, které vznik normy provázely¹⁶. Výše uvedené slovní spojení bylo do novely ZDP zařazeno až v rámci pozměňovacích návrhů a důvodová zpráva k němu tudíž žádné informace neuvádí. V rámci následujících novelizací ZDP docházelo pouze k formálním změnám, nicméně bez jakékoliv detailnějšího rozvedení v důvodové zprávě.

Zákon č. 492/2000 Sb.

Další novelizací ZDP významnou z hlediska analyzovaného problému je zákon č. 492/1992 Sb. Až do účinnosti této novely (tj. do 31. prosince 2000) umožňoval § 38f ZDP odečíst (započíst) daň zaplacenou v zahraničí nejen ve vztahu ke státům, se kterými Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, ale i ve vztahu k bezesmluvním státům. S účinností od 1. ledna 2001 omezila tato novela možnost vyloučit mezinárodní dvojí zdanění pouze ve vztahu k státům, se kterými Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

V důvodové zprávě k zákonu č. 492/1992 Sb. je k novelizovanému § 38f ZDP mj. uvedeno: "...*Umožňuje se dále uplatnit v základu daně jako výdaj (náklad) veškerou daň zaplacenou v zahraničí, převyšující započtenou daň.*"

Dle našeho názoru z důvodové zprávy vyplývá, že jakákoliv daň z příjmů sražená v zahraničí, která nebyla započtena proti celosvětové daňové povinnosti v České republice, je daňově uznatelným nákladem. Historický výklad tak blíže napomáhá při výkladu analyzovaného ustanovení, přičemž potvrzuje závěr o daňové uznatelnosti nákladu z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí.

3.3 Teleologický výklad

Teleologický výklad zákona nebo jeho ustanovení lze, zjednodušeně řečeno, chápat jako výklad orientující se na hledání účelu právní normy.

Na tomto místě je vhodné připomenout, že již samotné uplatnění daně z příjmů sražené v zahraničí jako daňově uznatelného nákladu je pro poplatníka podstatně méně výhodné oproti případné 100% úspoře při provedení zápočtu přímo proti daňové povinnosti, protože pozitivní dopad na vlastní daňovou povinnost je pouze 19% z uplatněného nákladu (při aktuálně účinné sazbě daně). Poplatník daně je tedy z obecného hlediska primárně motivován daň sraženou v souladu s uzavřenou

¹⁶ V rámci analýzy příslušných zdrojů právních informací byly ověřovány možné podklady i s Kanceláří Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR

smlouvou o zamezení dvojímu zdanění započíst proti dani hrazené ve státě své daňové rezidence (tj. ČR). Není-li přitom pro poplatníka ekonomicky výhodné zápočet provést, neboť je například nákladné získat potvrzení o dani zaplacené v zahraničí, neměl by být tento poplatník diskriminován dikcí zákona.

In genere přitom daň zaplacená v zahraničí, která nebyla započtena na tuzemskou daňovou povinnost, zpravidla byla vynaložena k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť vznikla v důsledku příjmů realizovaných v zahraničí například dodáním zboží či poskytnutím služeb, a to bez ohledu na to, zda se poplatník rozhodne či nerozhodne daň započíst. Jedná se tedy o výdaj (náklad), který poplatník kalkuluje při sjednávání ceny obdobně jako např. výdaje (náklady) na přepravu zboží, jejichž uznatelnost ZDP nelimituje.

Lze soudit, že záměrem zákonodárce bylo zmírnit negativní důsledky nezapočtení daně tím způsobem, že bude umožněno uplatnit daň z příjmů sraženou v zahraničí alespoň jako daňově uznatelný náklad. Na výslovné uvedení ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP v demonstrativním výčtu § 24 ZDP lze přitom z hlediska účelu normy nahlížet následovně.

Ustanovením § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP zákonodárce dává poplatníkovi možnost zmírnit negativní dopady plynoucí z nemožnosti započíst daň z příjmů sraženou v zahraničí alespoň tím, že ji umožní v rozsahu, v jakém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku, uplatnit jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Obsažením současné dikce § 24 odst. 2 písm. ch) v § 24 odst. 2 ZDP přitom mohl zákonodárce v souladu s principem právní jistoty deklarovat jednak, že tento typ daně z příjmů zaplacené dle zahraničních právních předpisů je daňově uznatelný bez dalšího a je na něj nahlíženo odlišně od běžné daně z příjmů právnických osob, a dále že tento typ nákladu je možné zahrnout do uznatelných nákladů v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tento náklad v souladu s účetní zásadou věcné a časové souvislosti byl zaúčtován (viz explicitní uvedení poslední věty v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP).

Podpůrně lze přitom rovněž uvést, že z hlediska logiky ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, mohlo být taktéž účelem zamezit posouzení nákladu jako daňově uznatelného v situaci, kdy daň zaplacená v zahraničí již byla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku tj. zabránit dvojímu uplatnění téhož nákladu. Z důvodu zmíněné absence jakékoliv výkladové pomůcky však nelze jednoznačně dovodit účel a smysl právní normy, a to ani z jiného ustanovení ZDP¹⁷, jakkoliv dále omezovat daňovou uznatelnost nákladu z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Naopak lze mít za to, že pokud by účelem normy mělo být omezení daňové uznatelnosti mimo případy daně z příjmů sražené nad rámec stanovený smlouvou o zamezení dvojího zdanění, volil by pravděpodobně zákonodárce terminologii např. *"...v rozsahu, v němž nemohla být započtena..."*, popř. *"...v rozsahu, v němž by nemohla být započtena ani při doložení podmínek..."* apod. namísto uvedení *"...v rozsahu, v němž nebyla započtena..."*.

¹⁷ zejména § 25 odst. 1 písm. s) ZDP

Teleologický výklad z pohledu znalého adresáta právní normy tak vede k závěru, že náklad z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění spadá pod ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Vzniklý náklad je tudíž daňově uznatelný.

3.4 Ostatní metody výkladu

Pro úplnost lze uvést, že pro účely tohoto příspěvku byly zvažovány i další metody výkladu (zejména výklad systematický a komparativní), avšak jejich užití nijak dále nevyjasňuje uvedenou problematiku.

4. ROZDÍLNÉ ZACHÁZENÍ PŘI UPLATNĚNÍ ZAPLACENÉ DANĚ

V Pokynu GFR D-22¹⁸ je uvedeno, že daní z příjmů zaplacenou v zahraničí se pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP rozumí také daň z příjmů zaplacená ve státě, se kterým nemá ČR v účinnosti smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Domníváme se, že pokud Pokyn GFR D-22 považuje náklad z titulu daně zaplacené v bezesmluvním státě za daňově uznatelný, tím spíše by režim daní zaplacených ve smluvním státě pro českého daňového rezidenta neměl být méně výhodný než režim daní zaplacených v bezesmluvním státě, a mělo by se analyzovaném případě jednat o daňově uznatelný náklad.

V souladu s § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) má správce daně povinnost postupovat tím způsobem, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Každý případ v sobě nese svou jedinečnost a jeho řešení vychází ze zcela konkrétních skutkových okolností, nicméně mnohdy mezi nimi lze nalézt mnoho společných rysů. V analyzovaném případě by tak dle našeho názoru měl být režim daní zaplacených ve smluvním státě pro českého daňového rezidenta z hlediska daňové uznatelnosti shodný jako režim daní zaplacených v bezesmluvním státě. Tím je zároveň naplněn princip rovnosti.

5. NÁZORY PROTI DAŇOVÉ UZNATELNOSTI

Předkladatelé by se dále chtěli vypořádat s názory, ze kterých by údajně měla vyplývat daňová neuznatelnost nákladu z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

5.1 Sražená daň jako odpis pohledávky

Jeden z argumentů užívaných proti daňové uznatelnosti spočívá v tvrzení, že tento náklad je vlastně odpisem pohledávky za finančním úřadem, tudíž tento náklad nesplňuje podmínky uvedené v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a je daňově neuznatelný.

S tímto nelze souhlasit zejména z následujících důvodů:

¹⁸ Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- Argument o odpisu pohledávky by bylo možno použít i např. na daň z příjmů sraženou do limitu dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kdy sice poplatník splnil podmínky (doložil rezidenci apod.), ale vykázal ztrátu. V tomto případě by se izolovaným výkladem muselo rovněž dospět k závěru, že se jedná také o odpis pohledávky a i tato sražená daň z příjmů by musela být daňově uznatelná. I zde by nebyly splněny podmínky § 24 odst. 2 písm. y) ZDP.
- Speciální charakter nákladu z titulu daně sražené z příjmů v zahraničí jako daně a poplatku (a ne odpisu pohledávky) vyjadřuje i skutečnost, že původně vznikl vůči jinému (tj. zahraničnímu) správci daně, ale je vypořádáván/započítáván vůči daňové povinnosti za českým správcem daně.
- Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP cílí pouze na soukromoprávní pohledávky a ne pohledávky veřejnoprávní. Pohledávku z titulu sražené daně z příjmů v zahraničí nelze např. postoupit apod.
- Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP by v takovém případě bylo speciální úpravou vůči § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a mělo by přednost při aplikaci.
- Případný náklad z titulu daně sražené z příjmů v zahraničí se účtuje (zpravidla) na účet č. 538, tj. v účtové skupině "Daně a poplatky". Náklad vzniklý z odpisu pohledávek se účtuje na účet č. 546, tj. v účtové skupině "Jiné provozní náklady". Z tohoto je evidentní, že se jedná o naprosto odlišné typy nákladů, navíc i v odlišných účetních skupinách.

5.2 Sražená daň z příjmů jako nevyhnutelný náklad

Předkladatelé zaznamenali rovněž argumentaci, že se jedná o náklad, který není nevyhnutelný (nutný) v tom smyslu, že poplatník má možnost splnit podmínky pro aplikaci nižší sazby dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění a tento náklad by vůbec nemusel vzniknout. Protože poplatník může ovlivnit vznik tohoto nákladu, jedná se z tohoto důvodu o daňově uznatelný náklad.

Každý ekonomicky racionálně uvažující subjekt zvažuje vždy výhody vyplývající z možných variant. Pokud se subjekt rozhodne nezapočíst sraženou daň z příjmů z důvodu např. administrativních nákladů převyšujících očekávaný benefit, činí tak proto, že je to pro něj ekonomicky výhodnější a jako řádný hospodář volí cestu minimalizace nákladů. Snižováním administrativních nákladů se rovněž maximalizuje základ daně z příjmů právnických osob a tedy i daň z příjmů právnických osob.

Nelze tak přisvědčit ani tomuto argumentu, protože z pohledu poplatníka se jedná o ekonomicky racionální chování, které by správce daně neměl daňově postihovat.

6. ZÁVĚR

Náklad vzniklý z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění je daňově uznatelný dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

7. NÁVRH OPATŘENÍ

Po projednání na Koordinačním výboru příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GŘ:

Nesouhlas s předkladateli.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je určeno pro zmírnění dvojího zdanění v případě obdržení příjmů z nesmluvních států, kdy nelze využít postupu vyloučení dvojího zdanění v souladu s § 38f ZDP, a dále pro případy, kdy u smluvních států nebylo možné při uplatnění zápočtu prostého započítat celou daň zaplacenou v zahraničí.

Předmětné ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP přímo odkazuje na daň zaplacenou v zahraničí, kterou nelze uplatnit k zápočtu podle § 38f ZDP. Prioritně je třeba definovat obsah a význam pojmu daň z příjmů zaplacená v zahraničí. Uvedený § 38f odst. 1 ZDP říká, že při vyloučení dvojího zdanění „..... se postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je ČR vázána“. Předkladatelem dovozený teleologický výklad dotčeného ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je tedy nesprávný, neboť právě přímý odkaz v tomto ustanovení na § 38f ZDP jednoznačně hovoří o vyloučení dvojího zdanění v souladu se smlouvou a tedy daní zaplacenou v souladu se SZDZ. Tudiž hovoříme-li o zaplacené dani v zahraničí, jež nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku (jež představuje daňový náklad), pak tento rozdíl může být pouze z částky, jež byla v zahraničí zaplacená v souladu se smlouvou.

V případě, že je daňový subjekt v souladu s legislativou státu zdroje podroben vyššímu zdanění, než umožňuje smlouva, má nárok, po splnění relevantních podmínek pro uplatnění výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění, požádat o refundaci neoprávněně zaplacené daně v zahraničí (v zemi zdroje).

Výše uvedený závěr lze dovodit také z toho, že ve větě „... a to pouze v rozsahu, v jakém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f.“ je odkazováno právě na provedení zápočtu dle § 38f ZDP, jehož aplikace u daně zaplacené nad rámec SZDZ nepřichází v úvahu. Navíc v případě zaplacení vyšší daně než stanoví smlouva, existuje pro poplatníky možnost v případě, že by stát zdroje neuznal refundační nárok poplatníka, iniciovat proceduru řešení případu dohodou.

Daňový subjekt by navíc při navrhovaném výkladu mohl těchto možností zneužít, v ČR si daň uplatnit jako daňové uznatelný náklad a v zahraničí následně požádat o refundaci. Navíc při znalosti ustanovení § 37 ZDP, tedy, že ustanovení ZDP se použijí pouze v případě, že SZDZ nestanoví jinak, je třeba primárně respektovat záměr existující smlouvy, která přisuzuje nárok na zdanění státu zdroje jen do určité výše, a prvotně by se tedy měl sledovat cíl stanovený touto smlouvou.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 10.5.2017

DPH

500/22.03.17 Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka – doplnění uzavřeného příspěvku č. 486/14.12.16

Předkladatel: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Jevgenija Bajžíková, daňový poradce, č. osv. 5063

Tento příspěvek navazuje na uzavřený příspěvek č. 486/14.12.16 (dále jen „Původní příspěvek“), který se zabýval vyjasněním dopadů na základ daně a výše daně z přidané hodnoty u zdanitelných plnění, která nebyla plně uhrazena z důvodu schválení reorganizace u jejich příjemce.

Cílem tohoto příspěvku je reakce na stanovisko GFŘ v Původním příspěvku a doplnění argumentace zejména z oblasti zákona č. 182/2006 Sb., v současném znění, o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“).

Popis situace, legislativní vymezení, analýza situace, použitá argumentace a navržené závěry jsou totožné s Původním příspěvkem.

Reakce předkladatelů na stanovisko GFŘ k Původnímu příspěvku

GFŘ vyjádřilo nesouhlas s navrženými závěry k Původnímu příspěvku, na základě kterých dochází ke snížení základu daně a daně na výstupu v případě zániku části pohledávky věřitele v důsledku reorganizace dlužníka.

GFŘ opírá svou argumentaci o vybraná ustanovení Insolvenčního zákona, ze kterých dovozuje, že v důsledku reorganizace pohledávek věřitele se pohledávka nestává definitivně nedobytnou, a tudíž nenastávají skutečnosti umožňující opravu základu daně a výše daně uvedené v § 42 zákona č. 235/2004 Sb., v současném znění, o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) ve smyslu případu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) C-337/13 Almos.

S tímto závěrem si dovoluujeme nesouhlasit a níže předkládáme argumenty a odůvodnění:

SDEU v bodě 25 citovaného rozsudku C-337/13 popisoval situaci prostého nezaplacení ceny, kdy pohledávka stále existovala, protože věřitel měl právo obdržet platbu a mohl své právo uplatnit u soudu. V tomto kontextu SDEU použil obrat, že pohledávka zatím nezanikla definitivně:

25. (...)“pokud dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny, aniž dojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající, i když již není vlastníkem zboží, v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se může domáhat před soudem. Jelikož však nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny, které samo o sobě na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení nemá za následek obnovení

původního stavu, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné”.

Dle § 341, odst. (1) písm. a) insolvenčního zákona lze reorganizaci provést ...“restrukturalizací pohledávek věřitelů spočívající v prominutí části dluhů dlužníka...“. Dle § 241 odst. (3) se u věřitelů, do jejichž práv reorganizační plán zasahuje, v reorganizačním plánu uvede, o jakou částku je jejich pohledávka snížena...

Jak plyne z citovaných ustanovení, účinností reorganizačního plánu část pohledávky zanikla, věřitel s touto částí nemůže disponovat (nemůže ji například postoupit), pozbyl nárok na uspokojení pohledávky v její původní výši a nároku se nelze se dovolávat ani soudní cestou.

Při uplatňování daně je třeba vycházet z právního stavu, který nastal účinností reorganizačního plánu. Uplatní se presumpce správnosti správního (soudního) rozhodnutí. Plátce již nemá část původní úplaty obdržet, proto se základ daně dle § 42 zákona o DPH snížil. **Předkladatelé proto setrvávají na svém názoru, že ke snížení základu a výše daně dochází již účinností reorganizačního plánu.**

Pokud by následně došlo ke zrušení reorganizačního plánu nebo k přeměně reorganizace na konkurz, byla by to nová skutečnost, která by vedla k další změně základu a výše DPH dle § 42 zákona o DPH.

Předkladatelé samozřejmě souhlasí s tím, že dle § 356 odst. 3 insolvenčního zákona práva věřitelů vůči spoludlužníkům a ručitelům dlužníka zůstávají reorganizačním plánem nedotčena. Pokud původní pohledávku má uspokojit spoludlužník nebo ručitel, z pohledu DPH se jedná o platbu třetí strany za uskutečněné plnění. K opravě základu a výše daně proto v tomto případě nemůže dojít. V praxi se bude jednat minimum případů.

GŘŘ dále argumentuje ustanovením § 362 odst. 1 insolvenčního zákona, na základě kterého může insolvenční soud za určitých okolností rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu zrušit, a to do 6 měsíců od účinnosti reorganizačního plánu. Tento argument pozbývá relevance po šesti měsících, nejpozději v okamžiku splnění reorganizačního plánu dle § 354 insolvenčního zákona, které vezme insolvenční soud na vědomí rozhodnutím (proti kterému se nelze odvolat), kterým reorganizace končí.

GŘŘ dále argumentuje, že dle § 363 lze přeměnit reorganizaci v konkurz a věřitelé by v takovém případě mohli požadovat uspokojení pohledávek v původní výši. Insolvenční zákon však dále v odst. 4 stanoví, že o přeměně reorganizace v konkurs nelze rozhodnout, jestliže reorganizační plán byl v podstatných bodech splněn. Obdobně jako v předchozím bodu tento argument pozbývá relevance nejpozději v okamžiku splnění reorganizačního plánu dle § 354 insolvenčního zákona.

Splněním reorganizačního plánu se tedy část pohledávky stává definitivně nedobytnou. **Nejpozději v tomto okamžiku tedy věřitel opraví základ daně a výši daně dle § 42 zákona o DPH.**

Podle § 362 odst. 2 může insolvenční soud zrušit rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu do 3 let od jeho účinnosti, pokud byl dlužník, jeho statutární orgán nebo člen statutárního orgánu pravomocně odsouzen pro úmyslný trestný čin, kterým dosáhl schválení reorganizačního plánu nebo podstatně zkrátil věřitele. Definitivnost zániku pohledávky však nelze stavět na předpokladu, že by případně mohl být spáchán trestný čin. Ve smyslu § 99 zákona č. 280/2009 Sb., v současném znění, daňový řád, si o tom správce daně nemůže ani učinit úsudek. Pokud by tato situace nastala, bude řešena mimořádnými opravnými prostředky v souladu s daňovým řádem.

Závěr

Na základě výše uvedené argumentace předkladatelé setrvávají na svém názoru, že ke snížení základu a výše daně v případě zániku části pohledávky věřitele v důsledku reorganizace dlužníka dochází dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o DPH již účinností reorganizačního plánu.

Věřitel vystaví opravný daňový doklad dle § 42 odst. 2 zákona o DPH a dlužník je povinen opravit odpočet daně dle § 74 zákona o DPH.

Nejzazším okamžikem, kdy věřitel opraví základ daně a výši daně dle § 42 zákona o DPH, je okamžik splnění reorganizačního plánu, kdy se pohledávka stává definitivně nedobytnou.

Navrhujeme přijmout výše popsany závěr a náležitým způsobem jej publikovat.

Stanovisko GFŘ

Nesouhlas s navrženým závěrem

K datu účinnosti reorganizačního plánu dle § 352 odst. 1 IZ nejsou splněny zákonné podmínky pro oprava základu daně a daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH z důvodů uvedených se stanovisku k původnímu příspěvku (v návaznosti na § 362 odst. 1, § 363 i § 356 odst. 3 IZ nelze dovodit, že již k datu účinnosti reorganizačního plánu se pohledávka stala ve skutečnosti definitivně nedobytnou – viz bod 25 rozsudku SDEU C-337/13 Almos Agrárkölkereskedelmi Kft).

Oblast čl. 90 Směrnice svým obsahem souvisí se zněním čl. 185 Směrnice, nicméně uvedené důvody: je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo z části nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění je nutné rozlišovat a nikoli směřovat. Český stát zatím kategorii nezaplacení ceny zcela nebo z části řeší v souladu s čl. 90 odst. 2 Směrnice v § 44 ZDPH. Finanční správa v dosavadní aplikační praxi při nezaplacení ceny vychází z § 44 ZDPH a jen při splnění podmínek tam uvedených připouští opravu, a to plně v souladu se záměrem, který byl přijat při legislativní tvorbě tohoto ustanovení.

Mísení množiny pojmů uvedených v čl. 90 odst. 1 Směrnice „je-li cena zcela nebo z části nezaplacena“ a „je-li cena snížena po uskutečnění plnění“, respektive přechod z množiny případů charakterizující nezaplacení daně do množiny případů snížení ceny po uskutečnění plnění, jak navrhuji předkladatele příspěvku, by byl případně možný až na základě výsledku rozhodnutí SDEU ve věci C 396/16.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 10.5.2017**Daň z příjmů**

495/25.01.17 Režim zdanění příjmů fyzických osob z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

Předmětem příspěvku je vyjasnění režimu zdanění příjmů fyzických osob z provozu malých fotovoltaických elektráren (FVE).

1. Legislativní úprava**1.1. Zákon o daních z příjmů**

Zákonem č. 125/2016 Sb. byl s účinností od 1. května 2016 novelizován § 10 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), který mezi ostatní příjmy zařadil také:

- a) příjmy z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem.

Podle přechodných ustanovení této novely ZDP:

1. Pro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
2. Ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, lze použít již pro zdaňovací období roku 2016.

Podle důvodové zprávy k této novele ZDP „*příjmy plynoucí poplatníkům daně z příjmů fyzických osob z provozování výroben elektřiny jsou v současné době zdaňovány podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP jako příjem z jiného podnikání, ke kterému je třeba podnikatelské oprávnění. Na uvedenou činnost je provozovateli Energetickým regulačním úřadem (ERÚ) udělena licence. Podle zákona č. 131/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích (energetický zákon), budou moci podnikat v energetických odvětvích na území České republiky osoby při splnění zákonných podmínek, a to na základě licence udělené ERÚ, která se vyžaduje na výrobu elektřiny ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka. V případě, že poplatník bude provozovat např. FVE elektrárnu s instalovaným výkonem do 10 kW bez příslušné licence, nebude se již jednat o příjem ze samostatné činnosti“.*

1.2. Energetický zákon

Podle § 3 odst. 1 energetického zákona:

- 1) Předmětem podnikání v energetických odvětvích je výroba elektřiny, přenos elektřiny, distribuce elektřiny a obchod s elektřinou, činnosti operátora trhu, výroba plynu, přeprava plynu, distribuce plynu, uskladňování plynu a obchod s plynem a výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie.

Novelou energetického zákona č. 131/2015 Sb. došlo s účinností od 1. ledna 2016 ke změně energetického zákona. Podle novelizovaného znění § 3 odst. 3 energetického zákona:

- 3) Podnikat v energetických odvětvích na území České republiky mohou za podmínek stanovených tímto zákonem osoby pouze na základě licence udělené ERÚ. Licence se dále vyžaduje na výrobu elektřiny ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je výrobní elektřiny propojena s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, nebo na výrobu elektřiny vyrobenou ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW včetně, určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je ve stejném odběrném místě připojena jiná výrobní elektřiny držitele licence.

Podle důvodové zprávy k novele energetického zákona se nová úprava týká: „zjednodušení administrace výroby elektřiny u malých zdrojů, které nejsou předmětem podnikatelské činnosti a jejichž výkon je z hlediska dopadů na distribuční soustavu omezený a slouží převážně pro vlastní spotřebu zákazníka. V tomto případě není výroba elektřiny předmětem podnikání, a proto na ní není vyžadována licence udělená Energetickým regulačním úřadem. Současně její výkon a vliv na elektrizační soustavu je omezený a nevyžaduje přímý dohled a regulaci ze strany státu prostřednictvím licence. Současně dochází k explicitnímu definování požadavku na licenci jako podmínku výroby ve zdroji s výkonem přesahujícím 10 kW a to nikoliv z důvodů plnění podmínek pro podnikání, ale z důvodů výkonu státní správy a regulace výroby větších výkonů připojených k přenosové nebo distribuční soustavě, které mohou svojí výrobou ovlivnit ostatní zákazníky či výrobce připojené k této soustavě, i když jejich výroba je určena k vlastní spotřebě a to právě z důvodů galvanického propojení s distribuční nebo přenosovou soustavou a tím k možnému ovlivňování jejího chodu. Uvedená změna souvisí s novým odstavcem 5 v § 28 a doplněním nového odstavce 6 do § 28.“

1.3. Zákon o podporovaných zdrojích energie

Podle § 7 odst. 3 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie:

- 3) Právo na podporu elektřiny z obnovitelných zdrojů, druhotných zdrojů nebo vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla (dále jen „podpora elektřiny“) podle tohoto zákona se vztahuje pouze na držitele licence na výrobu elektřiny, který vyrábí elektřinu z podporovaných zdrojů. U výroben elektřiny využívajících obnovitelné zdroje trvá právo na podporu elektřiny po dobu životnosti výrobní elektřiny stanovené prováděcím právním předpisem ve znění účinném ke dni uvedení výrobní do provozu. Způsob a postup uvedení výrobní elektřiny do provozu stanoví prováděcí právní předpis.

Podle § 8 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie se podpora elektřiny se uskutečňuje formou zelených bonusů na elektřinu nebo výkupních cen.

2. Stanovisko Energetického regulačního úřadu k potřebě licence

Podle stanoviska Energetického regulačního úřadu, které je přílohou příspěvku, se licence podle energetického zákona vyžaduje pouze pro subjekty, které:

- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je výroba elektřiny propojena s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, pokud se nejedná o ostrovní systém.
- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW včetně, určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je ve stejném odběrném místě připojena jiná výroba elektřiny držitele licence.

V jiných případech není licence na výrobu elektřiny vyžadována. Přestože to zákon nevyžaduje, výrobce elektřiny může požádat ERÚ o udělení licence a být držitelem licence. Rovněž tak novelou energetického zákona nebyla dotčena platnost již vydaných licencí, které jsou podmínkou pro zelený bonus nebo zvýhodněnou výkupní cenu elektřiny.

3. Popis problému

Nelze akceptovat názor uvedený v důvodové zprávě k novele ZDP, neboť provozovatel FVE naplňuje znaky podnikatele ve smyslu § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Výroba elektřiny je samostatnou výdělečnou činností na vlastní účet se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Výjimkou je situace, kdy by poplatník vyráběl elektřinu pouze pro svoji potřebu, ale v takovém případě by neměl z provozu FVE žádný zdanitelný příjem. Tím se tato situace liší např. od myslivosti, kdy příjmy dosažené v souvislosti s výkonem práva myslivosti nejsou příjmy z podnikání, neboť primárním účelem myslivosti není dosahování zisku¹⁹.

Pokud energetický zákon pro provoz FVE nestanoví podmínku licence, pak je nutno vyložit následující možné situace ve vztahu ke způsobu zdanění podle ZDP:

Situace č. 1: Příjem pouze z prodeje silové elektřiny za tržní cenu – jedná se o situace, kdy jediným zdroje příjmu poplatníka z provozu FVE je prodej silové elektřiny za tržní cenu.

Situace č. 2: Příjem ve formě zeleného bonusu a příjem z prodeje silové elektřiny.

Situace č. 3: Příjem z prodeje silové elektřiny za zvýhodněné výkupní ceny.

Situace č. 4: Příjem ve formě příjmu z jiného podnikání, ke které byla využita silová elektřina vyrobená ve FVE. Např. truhlář si na svoji dílnu instaluje FVE a vyrobenou elektřinu používá pro svoji činnost dle živnostenského oprávnění (tzn. ostrovní systém). Přitom může docházet i k tomu, že podnikatel využívá vyrobenou elektřinu k podnikání pouze částečně a zbytek používá pro svoji osobní spotřebu.

Ad Situace č. 1)

¹⁹ Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 56/2010

V tomto případě jde o příjem podle § 10 odst. 1 ZDP, neboť k dosažení tohoto příjmu není potřeba licence ERÚ. Jde sice o podnikání, ale úprava v § 10 odst. 1 ZDP je speciální k § 7 ZDP. Lze také uplatnit osvobození dle § 10 odst. 3 písm. a) ZDP, nicméně příjmy z FVE s výkonem těsně pod 10 kW mohou za rok dosáhnout až 100 tis. Kč.

Pokud připustíme gramatický výklad²⁰, že všechny příjmy z FVE, u kterých není třeba licence podle energetického zákona, se daní podle § 10 ZDP, pak je třeba vypořádat se s otázkou způsobu uplatnění souvisejících nákladů, zejména s možností uplatňovat daňové odpisy.

Typickou je situace, kdy poplatník v roce 2012 začal na základě licence od ERÚ provozovat FVE o výkonu pod 10 kW s pořizovací hodnotou 400 tis. Kč, přičemž roční příjem z provozu FVE je 20 tis. Kč. Celou pořizovací cenu uhradil poplatník v roce 2012. Příjmy z FVE danil poplatník od r. 2012 jako příjmy dle § 7 ZDP a výdaje uplatnil paušální částkou ve výši 40%.

Výklad, že by v roce 2016 mohl a od roku 2017 musel tento poplatník danit příjmy z prodeje elektřiny dle § 10 ZDP a nemohl by uplatnit související náklady, zejména odpisy (zatímco subjekt s povinnou licencí by příjmy danil podle § 7 ZDP) je nejenom absurdní, ale také neústavní, neboť by tím byl neúměrně a nepředvídatelně zdaněn určitý typ příjmu, přičemž takové zdanění by mělo rdousící efekt. Podle Ústavního soudu²¹ porušení práva na rovné zacházení je podmíněno různým zacházením se subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatnění rozdílný přístup.

Ad Situace č. 2)

V tomto případě je nepochybné, že příjem z provozu FVE ve formě zeleného bonusu je podmíněn licencí ERÚ. Proto příjmy z FVE (zelený bonus + prodej silové elektřiny) spadají pod příjmy dle § 7 ZDP.

Vzhledem k tomu, že § 10 ZDP se systematicky týká zdanění příjmů z činností, které nejsou podnikáním, ale provoz FVE podnikání ve smyslu občanského zákoníku je, lze provoz FVE považovat za příjem z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, neboť příjem z provozu FVE nelze podřadit pod jiný druh příjmu uvedený v § 7 a ve smyslu energetického zákona jde o podnikání, ke kterému není třeba licence ERÚ. Nezávislým povoláním může být např. činnost rozhodčích²² nebo činnost profesionálních sportovců²³.

Z výše uvedeného plyne, že poplatník, který má příjem ve formě zeleného bonusu, daní tento příjem podle § 7 ZDP a může uplatnit nákladový paušál ve výši 40%. To odpovídá i stavu před nabytím účinnosti novely ZDP.

Ad Situace č. 3)

²⁰ K použití doslovného jazykového výkladu viz rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1773/07

²¹ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 18/15

²² Závěr koordinačního výboru č. 449/18.03.15 Daňový režim rozhodčích na úrovni výkonnostního fotbalu

²³ Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 55/2007

Příjem ve formě zvýhodněné výkupní ceny elektřiny by měl mít z důvodů uvedených výše (Situace č. 2) stejný daňový režim jako v případě příjmu ve formě zeleného bonusu, tzn. daní se jako příjem dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Ad Situace č. 4)

Pokud podstatou příjmu není prodej elektrické energie, ale elektřinu vyrobenou v FVE poplatník použije pro dosažení jiného příjmu, popř. ji použije k soukromé spotřebě, pak v tomto případě nejde vůbec o příjem z provozu FVE a na tuto situaci se § 10 odst. 1 písm. a) ZDP nevztahuje. Protože v tomto případě poplatník z provozu FVE žádný příjem nedosahuje, nepodléhá tato činnost zdanění.

4. Závěr

Předkladatel navrhuje potvrdit následující způsoby zdanění pro jednotlivé situace:

Situace č. 1: Příjem pouze z prodeje silové energie vyrobené ve vlastní výrobě, ke které není vyžadována licence udělovaná ERÚ, jsou příjmem podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP.

Situace č. 2: Příjem ve formě zeleného bonusu a příjem z prodeje silové elektřiny jsou příjmem podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Situace č. 3: Příjem z prodeje silové elektřiny za zvýhodněnou výkupní cenu je příjmem podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Situace č. 4: Žádný příjem z provozu FVE není přímo realizován a ZDP se neuplatní.

Podle názoru předkladatele však s ohledem na princip procesní ekonomie vyslovený daňovou správou (v rámci metodiky evidence tržeb) jako jeden ze základních principů daňového procesu lze připustit, že minoritní příjmy²⁴ z provozu FVE, které nepřesáhnou 175 tis. Kč ročně a které představují maximálně 49% celkových příjmů poplatníka, lze podřadit pod § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, i když by jinak spadaly pod režim § 7 ZDP (situace č. 2 a č. 3). V těchto případech si tedy poplatník může zvolit, zda příjem související s výrobou elektřiny ve FVE, ke kterému není třeba licence ERÚ, pro účely zdanění podřadí pod § 7 ZDP nebo pod § 10 ZDP. Daňová správa je povinna tuto volbu respektovat, neboť v obou případech způsob zdanění vyplývá z výkladu ZDP.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas.

Zdůvodnění:

V příspěvku je uvedeno, že „Podle stanoviska ERÚ se licence podle energetického zákona vyžaduje pouze pro subjekty, které:

²⁴ K pojmu „minoritní činnost“ viz Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb

http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Metodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf

- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je výroba elektřiny propojena s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, pokud se nejedná o ostrovní systém.
- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW včetně, určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je ve stejném odběrném místě připojena jiná výroba elektřiny držitele licence.

V jiných případech není licence na výrobu elektřiny vyžadována...

Podle § 3 odst. 3 energetického zákona platí, že podnikat v energetických odvětvích (předmětem podnikání v energetických odvětvích je např. výroba elektřiny a obchod s elektřinou) na území ČR mohou, za podmínek stanovených tímto zákonem osoby pouze na základě licence udělené Energetickým regulačním úřadem.

Co se týká uváděných dvou případů, ve kterých je dle příspěvku vyžadována licence ERÚ (ve stanovisku ERÚ není slovo „pouze“), tyto jsou v energetickém zákoně uvozeny souslovím „Licence se dále vyžaduje na ...“ a týkají se výroby elektřiny určených pro vlastní spotřebu zákazníka. Jedná se tedy o případy, kdy se licence vyžaduje v ostatních případech, než je podnikání v energetických odvětvích. Z toho lze dovodit, že v případě provozování výroby elektřiny jinak, než čistě pro vlastní spotřebu, je licence ERÚ vyžadována vždy, a to bez ohledu na instalovaný výkon.

Toto odpovídá i znění důvodové zprávy k novele energetického zákona účinné od 1. 1. 2016, kde je uvedeno, že „Úprava se týká zjednodušení administrace výroby elektřiny u malých zdrojů, které nejsou předmětem podnikatelské činnosti a jejichž výkon je z hlediska dopadů na distribuční soustavu omezený a slouží převážně pro vlastní spotřebu zákazníka. V tomto případě není výroba elektřiny předmětem podnikání, a proto na ní není vyžadována licence udělená Energetickým regulačním úřadem...“.

Uvedené odpovídá rovněž informacím dostupným, na internetových stránkách ERÚ, ze kterých vyplývá, že je-li osoba držitelem licence na výrobu elektřiny z výroby elektřiny do 10 kW, je na uvážení této osoby, zda a kdy se rozhodne požádat o její zrušení. V případě, že se rozhodne pro zrušení licence, je na její zodpovědnosti zajistit případný provoz tohoto zařízení v souladu s účinným zněním energetického zákona.

Cílem této možnosti je umožnit zákazníkovi (tj. dle § 2 odst. 2 energetického zákona osobě, která nakupuje elektřinu pro své vlastní konečné užití v odběrném místě) výrobu elektřiny pro vlastní potřebu. Zákazník však nemá právo dodávat elektřinu vyrobenou v jím provozované výrobně elektřiny ostatním účastníkům trhu s elektřinou a obchodovat s elektřinou. Zákazník dále musí zamezit přetoku přebytků do distribuční soustavy, protože dle energetického zákona nemá právo na dodávku elektřiny nebo na obchod s elektřinou.

Pokud osoba provozuje výrobu elektřiny, elektřinu vyrábí (nikoliv pouze pro vlastní spotřebu), dodává vyrobenou elektřinu do elektrizační sítě a inkasuje za to příjem (elektřinu prodává), tj. provozuje činnost soustavně za účelem dosažení zisku, jedná se dle energetického zákona o podnikání, ke kterému je dle tohoto zákona licence ERÚ vyžadována a příjmy z provozu takové výroby elektřiny je nutné považovat za příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

Toto rovněž odpovídá názoru vyjádřenému ERÚ a zaslanému GFŘ, dle kterého od 1. ledna 2016 není třeba mít licenci na zdroje do 10 kW, ale jedná se přitom o výrobní, které jsou nově uvedeny do provozu po tomto datu (nebo licenci zrušily po tomto datu), avšak zároveň nedodávají vyrobenou elektřinu do elektrizační sítě, tj. výroba se děje čistě pro vlastní spotřebu bezúplatně a nejedná se tak o podnikání ve smyslu § 420 občanského zákoníku.

Závěr k situaci č. 1, 2 a 3:

Nesouhlas se závěry.

Ve všech případech, kdy je elektřina dodávána do elektrizační sítě, je třeba licence ERÚ a jedná se tedy o příjem dle 7 odst. 1 písm. c) ZDP, tj. příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění.

Závěr k situaci č. 4:

Souhlas se závěrem.

Nesouhlas se závěrem týkajícím se „minoritních příjmů“. Aplikace metodiky k evidenci tržeb není pro daný případ odůvodněná. Pokud je k provozu výrobní elektřiny vyžadována licence ERÚ, nemůže se jednat (viz výše) v případě příjmů z jejího provozu o příjmy dle § 10 ZDP.

Poznámka KDP ČR ke stanovisku GFŘ:

Při projednávání příspěvku zástupci KDP ČR uvedli, že před zveřejněním výše uvedeného závěru, který nerozporují, byli poplatníci opakovaně informováni ze strany zástupců MF (ale i v důvodové zprávě k novele ZDP), že výše uvedené příjmy mají být v zásadě zdaňovány jako příjmy dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP. Jelikož v některých případech poplatníci v rámci zdaňovacího období 2016 takto postupovali, navrhuje zástupci KDP ČR, aby pro zdaňovací období 2016 zvážilo MF možnost aplikovat prominutí příslušenství daně, případně i daně. Zároveň zástupci KDP ČR považují za vhodné, aby MF o nesrovnalostech ve zdaňování těchto příjmů informovalo MPSV a MZd, jelikož pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění vychází z daňového ošetření.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 10.5.2017**Daň z příjmů****501/10.05.17 Vymezení pojmu výnosy z poskytnutých úvěrů pro účely § 5a zákona o rezervách**

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, č. osv. 3990
Ing. Martin Šandera, daňový poradce, č. osv. 4446
JUDr. Jana Fuksová, daňový poradce, č. osv. 5029

1. Popis problému

Tento příspěvek se zabývá problematikou daňových opravných položek podle § 5a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o rezervách**“). Cílem příspěvku je vymezení definičních znaků tzv. ostatní finanční instituce ve smyslu § 5a odst. 2 zákona o rezervách, a to konkrétně vymezení pojmu *výnosy z poskytnutých úvěrů* ve smyslu § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách coby jednoho z kvalifikačních kritérií pro možnost tvořit daňové opravné položky podle tohoto ustanovení.

Je-li v tomto příspěvku dále použit termín úvěr, mají předkladatelé na mysli úvěr splňující zákonné podmínky, zejména definici podle § 5a odst. 1 zákona o rezervách, podle níž *„úvěrem se pro účely tohoto ustanovení rozumí úvěr podle zákona upravujícího spořitelní a úvěrní družstva u spořitelního a úvěrní družstva a spotřebitelský úvěr podle zákona upravujícího spotřebitelský úvěr u ostatní finanční instituce.“*

V praxi vyvstává otázka, zda se mezi výnosy z poskytnutých úvěrů řadí i výnosy z použití či rozpuštění vytvořených opravných položek k pohledávkám z poskytnutých úvěrů, které jsou v souladu s účetními předpisy účtovány ve prospěch účtové skupiny 75 podle Českých účetních standardů pro finanční instituce.

Modelovou situací, která je předmětem tohoto příspěvku, si lze představit následovně. Úvěrová instituce, tj. obchodní korporace, jejíž jedinou činností je poskytování úvěrů, v příslušném zdaňovacím období vykazuje značné výnosy z použití a rozpouštění opravných položek k pohledávkám z poskytnutých úvěrů, přičemž tyto výnosy tvoří více než polovinu celkových účetních výnosů společnosti za dané období. Pro tuto úvěrovou instituci je z hlediska tvorby daňových opravných položek podle § 5a zákona o rezervách zcela zásadní, zda se výnosy z rozpouštění opravných položek kvalifikují jako výnosy z poskytnutých úvěrů ve smyslu § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách.

2. Právní rámec problematiky**2.1. Zákonná úprava**

Pro posouzení uvedené problematiky je klíčové ustanovení § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách, které jako jeden z definičních znaků tzv. ostatní finanční instituce oprávněné tvořit daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám z úvěrů uvádí, že:

„výnosy, včetně úroků z prodlení, z poskytnutých úvěrů podle odstavce 1 u nich dosáhnou alespoň jedné poloviny celkových výnosů v příslušném zdaňovacím období.“

Zákon o rezervách k dané problematice dále stanoví, že „výnosy podle písmene b) se rozumí výnosy zaúčtované v souladu se zvláštním právním předpisem“. Tímto zvláštním předpisem je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o účetnictví**“). Zákon o rezervách ani zákon o účetnictví však pojem výnosy z poskytnutých úvěrů nijak nedefinují.

2.2. Historický a teleologický výklad zákonné úpravy

Jelikož zákonná úprava, ani její gramatický výklad nenabízí jednoznačnou odpověď na diskutovanou otázku, je potřeba se zaměřit na další výkladové metody. Předně je třeba zkoumat zjevný úmysl zákonodárce stojící za předmětnou zákonnou úpravou a její vývoj v čase.

Ustanovení § 5a bylo do zákona o rezervách včleněno novelizujícím zákonem č. 438/2003 Sb., a to na základě pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru. K tomuto ustanovení proto neexistuje důvodová zpráva, ze které by bylo možné jednoznačně určit úmysl zákonodárce. Nicméně s ohledem na podstatu a vymezení podmínek pro tvorbu opravných položek k pohledávkám z úvěrů lze dovodit, že úmyslem zákonodárce bylo umožnit finančním institucím s obdobnou činností jako banky, tj. subjektům poskytujícím úvěry jako svou hlavní činnost, tvorbu opravných položek k pohledávkám z úvěrů za obdobných podmínek, jaké platí pro banky.

Aktuálního znění doznalo ustanovení § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách až novelou provedenou zákonem č. 669/2004 Sb. (dále jen „**Novela**“). V původním znění byla podmínka formulována následovně:

„úrokové výnosy, včetně úroků z prodlení, z poskytnutých úvěrů podle odstavce 1 u nich dosáhnou alespoň jedné poloviny celkových výnosů v příslušném zdaňovacím období“.

Novelou došlo k zásadní změně, kdy sledovanou veličinou přestaly být pouze úrokové výnosy z poskytnutých úvěrů, ale nově jsou posuzovány veškeré „výnosy, včetně úroků z prodlení, z poskytnutých úvěrů“. Novelou tak došlo k rozšíření množiny kvalifikujících se výnosů, a to na veškeré výnosy, které přímo souvisejí s poskytnutými úvěry. Ve světle historického vývoje předmětného ustanovení tedy neobstojí závěr, že výnosy z poskytnutých úvěrů jsou pouze úroky.

3. Posouzení problematiky

3.1. Smysl a podstata opravných položek podle § 5a zákona o rezervách a jejich praktické dopady

Předkladatelé jsou přesvědčeni, že již z podstaty a smyslu § 5a zákona o rezervách, jakož i jeho historického vývoje, lze dovodit, že mezi výnosy z poskytnutých úvěrů patří veškeré výnosové položky, jejichž vznik přímo souvisí s poskytováním úvěrů a zároveň je z ekonomické podstaty podmíněn existencí poskytnutých úvěrů. Takovýmto typem výnosů potom jsou rovněž výnosy z použití a rozpuštění opravných položek, neboť tyto výnosy by bez poskytnutých úvěrů nikdy nebyly realizovány. Opačný závěr by zcela popíral smysl § 5a zákona o rezervách, neboť by mohl v praxi vést k absurdním situacím, kdy by se čistě úvěrová instituce nekvalifikovala jako ostatní finanční instituce ve smyslu § 5a zákona o rezervách.

Výše uvedené lze názorně ukázat na příkladu hypotetické finanční instituce, jejíž jedinou činností je poskytování úvěrů. Tato finanční instituce v posuzovaném období pouze poskytovala úvěry a jednorázově odepsala pohledávky z úvěrů v celkové výši 80 milionů Kč, ke kterým v minulosti vytvořila opravné položky z důvodu jejich nedobytnosti. Úrokové výnosy z poskytnutých úvěrů a úroky z prodlení dosáhly

celkové výše 70 milionů Kč. Za příslušné zdaňovací období tedy účetní jednotka vykázala následující výnosy:

- Účtová skupina 71 – Výnosy z finanční činnosti 70 milionů Kč
- Účtová skupina 75 – Použití rezerv a opravných položek 80 milionů Kč

Jiné výnosy nebyly realizovány, celkové výnosy finanční instituce ve sledovaném období tak činily 150 milionů Kč. Jelikož uvedená finanční instituce ve sledovaném zdaňovacím období nevykonávala jinou činnost než poskytování úvěrů, měla by se ze své podstaty i s ohledem na smysl zákonné úpravy kvalifikovat jako ostatní finanční instituce a mít možnost tvořit opravné položky § 5a zákona o rezervách.

Podíváme-li se na výše uvedená čísla blíže, zjistíme, že výnosy z použití opravných položek představují více než 50 % celkových výnosů. Pokud by se tedy tyto výnosy nekvalifikovaly jako *výnosy z poskytnutých úvěrů* ve smyslu § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách, nesplnila by finanční instituce v daném zdaňovacím období podmínky pro tvorbu daňových opravných položek. To by ve svém důsledku vedlo k paradoxnímu výsledku, kdy by použití opravných položek k pohledávkám z úvěrů efektivně znemožnilo jejich další tvorbu. Nezbyvá tedy než konstatovat, že tento výklad odporuje smyslu a účelu zákonné úpravy a je tedy nesprávný. Lze tedy přijmout závěr, že výnosy z použití a rozpuštění opravných položek se kvalifikují jako *výnosy z poskytnutých úvěrů* ve smyslu § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách.

3.2. Způsob účtování opravných položek dle účetních standardů pro finanční instituce

Pro úplnost předkladatelé upozorňují, že použití opravných položek nemusí být v souladu s účetními předpisy účtováno ve prospěch výnosů, ale může být účtováno také jako snížení nákladů. Český účetní standard pro finanční instituce č. 106 Opravné položky k tomu v bodu 1.2 výslovně uvádí: „*Opravné položky se tvoří na vrub účtové skupiny 65 a jejich použití se účtuje ve prospěch účtové skupiny 65 nebo 75.*“

Záleží přitom čistě na rozhodnutí účetní jednotky, jakým způsobem ve svém účetnictví použití opravných položek zohlední. Možnost výběru způsobu účtování opravných položek tak má za následek to, že u některých účetních jednotek použití opravných položek k poskytnutým úvěrům celkovou výši výnosů nijak neovlivní. Pokud by se výnosy z titulu použití opravných položek nekvalifikovaly jako *výnosy z poskytnutých úvěrů* ve smyslu § 5a zákona o rezervách, jejichž výše musí u ostatních finančních institucí činit alespoň polovinu celkových výnosů, docházelo by ke zcela nedůvodnému rozdílu v možnosti tvořit daňové opravné položky mezi poplatníky ve stejné faktické situaci pouze na základě jimi zvoleného způsobu účtování.

Vrátíme-li se k výše uvedenému příkladu, konečné zůstatky po skupinách by mohly při naprosto stejné situaci vypadat rovněž následovně:

- Účtová skupina 71 – Výnosy z finanční činnosti 70 milionů Kč
- Účtová skupina 65 – Tvorba rezerv a opravných položek -80 milionů Kč

Při tomto účtování není pochyb o tom, že výnosy z poskytnutých úvěrů představují více než polovinu celkových výnosů účetní jednotky. Při účtování použití opravných položek ve prospěch účtové skupiny 65, jak umožňují České účetní standardy, nejsou výnosy použitím opravných položek nijak ovlivněny.

Nezahrnutí výnosů z použití a rozpuštění opravných položek k pohledávkám z úvěrů mezi *výnosy z poskytnutých úvěrů* ve smyslu § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách by tedy s ohledem na dva možné způsoby účtování o použití opravných položek vedlo k nedůvodným rozdílům mezi daňovými poplatníky. Naopak zahrnutí výnosů z použití a rozpuštění opravných položek mezi *výnosy z poskytnutých úvěrů* ve smyslu § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách eliminuje jakékoli nedůvodné rozdíly mezi daňovými poplatníky pouze na základě jimi zvoleného způsobu účtování. Při aplikaci uvedeného závěru na hypotetický příklad dojdeme, jak ukazuje níže uvedená tabulka, bez ohledu na způsob účtování ke stejnému závěru. Opačný výklad naopak vyvolává zcela nedůvodné rozdíly.

Výnosy z použití opravných položek patří mezi výnosy z poskytnutých úvěrů		Výnosy z použití opravných položek nepatří mezi výnosy z poskytnutých úvěrů	
Poměr výnosů z poskytnutých úvěrů a celkových výnosů	Možnost tvořit daňové opravné položky	Poměr výnosů z poskytnutých úvěrů a celkových výnosů	Možnost tvořit daňové opravné položky
Účtování použití opravných položek ve prospěch skupiny 65 100%(70:70)	Ano	100%(70:70)	Ano
Účtování použití opravných položek ve prospěch skupiny 75 100%(150:150)	Ano	46,6%(70:150)	Ne

3.3. Způsob účtování opravných položek dle účetních standardů pro podnikatele

V návaznosti na výše zmíněný možný dvojitý postup účtování použití opravných položek dle Českého účetního standardu pro finanční instituce je třeba doplnit, že podle Českých účetních standardů pro podnikatele se o snížení či zrušení opravných položek nikdy neúčtuje do výnosů. Český účetní standard pro podnikatele č. 005 Opravné položky, bod 4.4.1. stanoví, že: „o snížení nebo zrušení opravných položek se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 55-Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti souvztažně s příslušnými účty účtové skupiny 39-Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování.“

Podle Českých účetních standardů pro podnikatele přitom účtuje značné množství poskytovatelů spotřebitelských úvěrů, nejedná se tedy o zcela ojedinělé případy (podle Českých účetních standardů pro finanční instituce účtují subjekty, které jsou platební institucí nebo institucí elektronických peněz podle zákona upravujícího platební styk). U těchto účetních jednotek tedy výkladový problém, který je předmětem tohoto příspěvku, vůbec nenastává, jelikož tyto jednotky negenerují výnosy z použití a rozpouštění opravných položek.

Nezahrnutí výnosů z použití a rozpuštění opravných položek k pohledávkám z úvěrů mezi *výnosy z poskytnutých úvěrů* ve smyslu § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách by vedlo k nedůvodným rozdílům mezi daňovými poplatníky v závislosti na aplikovatelné účetní vyhlášce a Českých účetních standardech. Účetní jednotka přitom nemá možnost volby aplikovatelných účetních standardů. Takový výklad je neudržitelný rovněž z pohledu ústavněprávního. Dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních

práv a svobod lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Jak dovodila v minulosti judikatura Nejvyššího správního soudu²⁵, podmínky zdanění nelze stanovit jiným způsobem než zákonem. Stanovení podmínek zdanění na základě způsobů účtování vydaných Ministerstvem financí proto nelze považovat za přípustné.

4. Závěr

S ohledem na to, že nezahrnutí výnosů z použití a rozpouštění opravných položek k pohledávkám z úvěrů by

- mohlo v praxi vést k absurdním situacím, kdy by se čistě úvěrová instituce nekvalifikovala jako ostatní finanční instituce ve smyslu § 5a zákona o rezervách,
- vedlo k tomu, že použití opravných položek k pohledávkám z úvěrů by efektivně znemožnilo jejich další tvorbu, a
- vyvolávalo zcela nedůvodný rozdíl v možnosti tvořit daňové opravné položky mezi poplatníky ve stejné faktické situaci pouze na základě jimi zvoleného způsobu účtování, resp. na základě vyhlášky o účetnictví, dle níž je postupováno,

nezbývá než uzavřít, že:

pojem výnosy z poskytnutých úvěrů podle § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách je nutno vykládat tak, že zahrnuje rovněž výnosy vzniklé z titulu použití a rozpouštění opravných položek vytvořených k poskytnutým úvěrům.

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme uvedený závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem, že pojem výnosy z poskytnutých úvěrů podle ustanovení § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách zahrnuje rovněž výnosy vzniklé z titulu použití a rozpouštění opravných položek vytvořených k pohledávkám z poskytnutých úvěrů zaúčtované do výnosů v souladu s účetními předpisy.

²⁵ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19.04.2012, čj. 5 Afs 45/2011 - 94

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Účetnictví a daň z příjmů

502/10.05.17 Přejedání nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757
Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, číslo osv. 3221

Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění správného postupu v případě přeměny právnické osoby, při níž dochází k převodu nemovitosti, případně movité věci, za situace, kdy rozhodný den přeměny dle § 10 odst. 3 první věty zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností s družstev, v platném znění²⁶ (dále i zákon o přeměnách), předchází dni právních účinků, a věc i po rozhodném dni užívá původní vlastník.

Obecný popis situace

Při přeměně obchodní společnosti (rozdělení rozštěpením, rozdělení odštěpením nebo sloučení) dochází i k převodu nemovitých věcí. Dle účetních předpisů, tedy dle § 3 odst. 3 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále i zákon o účetnictví), které stanoví nové účetní období od rozhodného dne fúze, a pro účel daně z příjmů právnických osob, kde zdaňovací období je stanoveno v § 38ma odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále i zákon o daních z příjmů) jsou veškeré účetní případy, a tím i důsledky ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, počínaje rozhodným dnem součástí nového účetního, resp. zdaňovacího období. Zjevně tak ve smyslu účetních předpisů a předpisů o daních z příjmů přechází právo užívat na nového vlastníka rozhodným dnem (za předpokladu, že je přeměna zapsána do obchodního rejstříku).

Problém, kterým se v tomto příspěvku zabýváme, vzniká z podstaty věci v případě rozdělení odštěpením, které se vyznačuje tím, že zde jde o jediný případ, kdy v rámci přeměny žádná společnost nezaniká. V některých případech může obdobně vzniknout také v případě rozdělení rozštěpením.

Naproti tomu dle § 1105 občanského zákoníku „převéde-li se vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu, nabývá se věc do vlastnictví zápisem do takového seznamu“, tedy vlastnické právo přechází až zápisem do katastru nemovitostí²⁷. Speciální úpravou by mohla být úprava zákona o přeměnách, která v § 59 ZP jednoznačně stanoví, že právní účinky přeměny nastávají ke dni

²⁶Rozhodný den nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku.

²⁷ Do katastru nemovitostí se zapisuje dle § 11 zákona č. 256/2013 Sb., katastrálního zákona (dále i „KZ“) vkladem, přičemž dle předchozí právní úpravy do 31.12.2013 se zapisovalo na základě ustanovení § 7 zákona č. 265/1992 Sb. ve spojení s ustanovením § 5 odst. 3 písm. b) zákona č. 344/1992 Sb. záznamem.

zápisu přeměny do obchodního rejstříku. To platí i pro okamžik přechodu vlastnického práva k nemovité věci, byť se tak děje v nové právní úpravě vkladem. I v tomto případě musí přejít vlastnické právo ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Toto řešení je logické, protože například v případě přeměny se zánikem obchodní korporace, pokud by nemovité věci nepřecházely zápisem ke dni zápisu do obchodního rejstříku, by mohla nastat situace, kdy by nemovitá věc nebyla po určité době ničí. Předpokládáme tedy, že speciální úpravu pro nemovité věci nestanoví zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí. V praxi však katastrální úřady někdy postupují podle §10 KZ, tedy ke dni, ke kterému došel návrh na zápis změny příslušnému katastrálnímu úřadu. Správně však přechází vlastnické právo ke dni zápisu přeměny do OR a postup katastrálních úřadů by na tuto skutečnost neměl mít vliv.

Při přeměnách pak běžně dochází k situaci, že i po rozhodném dni užívá převáděné nemovitosti původní vlastník, tedy vlastník zapsaný v katastru nemovitostí, ačkoli právo užívat ve smyslu účetních předpisů a daně z příjmů právnických osob již slouží novému vlastníkov. Tento stav právní předpisy ani judikatura neřeší a nebylo řešeno ani v rámci Koordinačního výboru. Účetně vycházíme z toho, že právo užívat má osoba, na kterou převáděný majetek přechází, avšak původní subjekt je stále vlastník, a není tedy zřejmé, zda by mu měly vznikat faktické závazky z užívání vlastní věci.

Řešená otázka

Jakým způsobem řešit situaci, kdy nemovitost, která při přeměně přechází na nového vlastníka, je i po rozhodném dni, kdy již právo užívat nemovitost účetně svědčí novému vlastníkov, užívána původním vlastníkem zapsaným v katastru nemovitostí?

Relevantní právní úprava

- § 10 odst. 3 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, v platném znění (dále i ZP)
- § 59 ZP
- § 1105 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění
- §§ 10 a 11 zákona č. 256/2013 Sb., katastrální zákon, v platném znění (dále i KZ)
- § 21a písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dříve § 17a – věcně shodné)
- § 28 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, v platném znění
- § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (dále i ZDP)
- § 3 odst. 3 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění (dále i ZoÚ)
- § 4 odst. 8 písm. v) ZoÚ
- § 37b ZoÚ
- § 1 písm. d), h) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhl. č. 500/2002 Sb.)
- § 6 odst. 3 písm. c) vyhl. č. 500/2002 Sb.
- § 7 odst. 10 vyhl. č. 500/2002 Sb.

- § 14a vyhl. č. 500/2002 Sb.
- § 54b odst. 2 písm. a) vyhl. č. 500/2002 Sb.

Literatura

- Jana Skálová: Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností, Praha: Wolters Kluwer, 2015, 2. vydání
- Jana Skálová, Pěva Čouková: Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti, Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 2. vydání
- Jiří Hlaváč: Fúze a akvizice – proces nákupu a prodeje firem, Praha: Nakladatelství VŠE – Oeconomica, 2016, 2. vydání

Analýza

V případě nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí České republiky, vlastnické právo k těmto nemovitostem vzniká dnem vkladu do katastru dle § 1105 občanského zákoníku (citace viz výše). Speciální úprava pak je úprava zákona o přeměnách, který jednoznačně stanoví, že právní účinky přeměny nastávají ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku - § 59 ZP. To platí i pro okamžik přechodu vlastnického práva k nemovité věci, byť se tak děje v nové právní úpravě vkladem. I v tomto případě musí přejít vlastnické právo ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Toto řešení je logické, protože například v případě přeměny se zánikem obchodní korporace, pokud by nemovitě věci nepřecházely zápisem do obchodního rejstříku, tak by mohla nastat situace, kdy by nemovitá věc nebyla po určitou dobu ničí. Za výjimku z tohoto pravidla nepovažujeme ani přechod nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí. Pro nemovitě věcí stanoví zákon o katastru nemovitostí zvláštní pravidlo, že vlastnické právo k těmto věcem přechází k okamžiku, ke kterému došel návrh na zápis změny příslušnému katastrálnímu úřadu, a to na základě ustanovení § 10 KZ. Tuto úpravu je však možné použít jen za podmínky, že ustanovení § 59 odst. 1 zákona o přeměnách bychom nepovažovali za speciální právní úpravu. Pak by však docházelo k absurdním situacím, neboť po určitou dobu by vlastníkem nemusel být nikdo. Proto je nutné v souladu s výše uvedeným vyjít z toho, že vlastnické právo přechází ke dni zápisu přeměny do OR i u nemovitých věcí.

ZDP se k daňovým souvislostem přeměny vyjadřuje pouze v § 21a písm. c) tak, že *„zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob je období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými“* a v § 38ma odst. 1 písm. a) tak, že *„poplatník je povinen daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob také podat za období předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku“*, jinak výše popsanou situaci neupravuje.

V souladu s § 281 písm. f) je *„odpisovatelem nástupnická obchodní korporace zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace při přeměně; to platí pro hmotný majetek ve vlastnictví zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace k rozhodnému dni rozdělení obchodní korporace a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci.“*

Dle ustanovení § 3 odst. 3 písm. a) zákona o účetnictví *„účetní období při přeměně účetní jednotky začíná pro nezanikající účetní jednotku rozhodným dnem stanoveným postupem podle zvláštního právního předpisu a končí posledním dnem účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny a končí pro zanikající účetní jednotku dnem předcházejícím rozhodnému dni stanovenému postupem podle zvláštního právního předpisu.“*

Zákon o účetnictví dále zakládá v § 4 odst. 8 písm. v) zmocnění pro prováděcí předpis, který má stanovit *„metodu přeměny včetně úprav prováděných v rámci přeměn účetní jednotky k datu zápisu do veřejného rejstříku s účinky od rozhodného dne“*. Tímto prováděcím předpisem je vyhláška č. 500/2002 Sb., která ve svém § 1 v písm. d) mimo jiné uvádí, že upravuje *„metodu oceňování při přeměně obchodní korporace podle zákona upravujícího přeměny obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách“), včetně úprav prováděných v rámci přeměn obchodní korporace ke dni zápisu do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne“*a v písmenu h) stejného paragrafu dále *„ocenění majetku a závazků při přeměně obchodní korporace včetně okamžiku účtování o ocenění reálnou hodnotou.“*

Z výše uvedeného vyplývá, že jediným právním předpisem v oblasti účetnictví upravujícím výše uvedenou situaci, je s ohledem na zmocnění stanovené v § 4 odst. 8 písm. v) zákona o účetnictví a jakékoliv chybějící upřesnění v zákoně o daních z příjmů jen prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví pro podnikatele (dále i Vyhláška). Další prováděcí předpisy k zákonu o účetnictví jsou určeny pouze pro omezené okruhy účetních jednotek a účtování přeměn s níže uvedenými výjimkami neupravují.

Výjimkou jsou pouze odkazy dalších prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví na použití vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro přeměny jiných účetních jednotek než podnikatelů. Tyto výjimky jsou uvedeny v § 73 vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, v platném znění, § 29 vyhlášky č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, v platném znění, a v § 36b vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, v platném znění, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.

Dle § 54b odst. 2 písm. a) Vyhlášky *„nástupnická účetní jednotka nebo přejímající společník, který je účetní jednotkou, při přeměně obchodní korporace, kdy se rozhodný den neshoduje se dnem zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, v souladu s odstavcem 1 účtuje ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne zejména o převzetí nebo úbytku aktiv a pasiv zanikající účetní jednotky nebo účetní jednotky rozdělované odštěpením.“*

Na základě tohoto ustanovení je třeba (v případě, že je přeměna zapsána do obchodního rejstříku) účtovat o majetku i aktivech již s účinností od rozhodného dne,

což je metoda preferující ekonomického vlastníka oproti vlastníku faktickému. Pokud je nemovitost užívána faktickým vlastníkem i po rozhodném dni, bylo by vhodné, aby účetní předpisy měly výslovnou úpravu, podle které vzniká nárok ekonomického vlastníka vůči faktickému. Metoda, která by měla být řešena ve smyslu § 4 odst. 8 písm. v) zákona o účetnictví systematicky, patří do § 54b vyhl. č. 500/2002 Sb. V současném znění vyhlášky toto ustanovení výše popsanou situaci neupravuje.

Účetní metody uplatňované od rozhodného dne jsou uvedeny v § 54b Vyhlášky. V závěru uvození odstavce 2 tohoto paragrafu je pak zdůraznění, že výčet účetních metod používaných nástupnickou společností je pouze příkladný, neboť písemný výčet je uvozen slůvkem zejména. Z písmena a) výše uvedeného paragrafu a odstavce pak vyplývá, že účetní jednotka účtuje o převzatých aktivech bez výjimky, a zjevně tak není důvod odchýlit se od souvisejících účetních případů, které mají dopad do nákladů a výnosů. Jestliže navíc je z převzetí aktiv zřejmé, že právní nástupce od rozhodného dne účtuje i o odpisech, když předpokládáme, že speciálním ustanovením vyhlášky je § 54b a nikoli § 56 odst. 9, nebylo by v souladu s věrným a poctivým obrazem dle § 7 odst. 2 ZoÚ neúčtovat o souvisejících výnosech z titulu užívání majetku, který je součástí převáděných aktiv, byť jejich užití může být i faktickým vlastníkem v období po rozhodném dni, tedy osobou, která však po rozhodném dni o tomto majetku již neúčtuje.

Předkladatel tedy předpokládá, že po rozhodném dni v případě užívání nemovitých věcí a práv původním vlastníkem bude výnos z tohoto užívání přiřazován právnímu nástupci, a to i s přihlédnutím k tomu, že výčet účetních metod § 54b Vyhlášky je pouze příkladný, avšak přiměřeným způsobem navozuje nutnost účtovat nejen o nákladech ale i o souvisejících výnosech na jedné účetní jednotce. S ohledem na to, že uvedený postup je dovozován především teleologickým a systematickým výkladem právních norem, doporučuje předkladatel připustit, že u přeměny, u které rozhodný den předcházet přijetí závěru k tomuto příspěvku na KOOV, nebude rozporován ani postup opačný, tedy užívání převáděných nemovitých věcí původním vlastníkem bez náhrady. **Jen pro úplnost je potřebné zdůraznit, že výčet nevlastněného odepisovaného majetku uvedený v § 56 odst. 2 Vyhlášky již příkladnost postrádá.**

Závěr a návrh na opatření

Situace je v praxi řešena oběma možnými způsoby, tedy jak předpisem pohledávky ve výši obvyklého nájmu vůči vlastníkovu před přeměnou, byť tento nárok dle občanského práva nabyvateli z přeměny nesvědčí, tak nepředepsáním obvyklého nájemného, a je tak vhodné postavit situaci najisto.

Příkladem může být rozdělení odštěpením, nebo rozdělením odštěpením sloučením, kdy existující společnost používá nemovitou věc, která dle projektu rozdělení přechází na jinou nástupnickou společnost. Od rozhodného dne (v případě, že je přeměna zapsána do obchodního rejstříku) účtuje o dané nemovité věci nástupnická společnost, která ji také účetně i daňově odpisuje. Počínaje dnem zápisu do obchodního rejstříku se stanou z původně zaúčtovaných vnitropodnikových nákladů a výnosů mezi rozdělovanou společností a z ní odštěpované části jmění externí účetní náklady na straně rozdělované společnosti a externí účetní výnosy na straně nástupnické společnosti. Z právního hlediska bude mezi oběma společnostmi po

zápisu přeměny do obchodního rejstříku uzavřena nájemní smlouva, která může obsahovat rovněž popis způsobu řešení vztahů v období mezi rozhodným dnem přeměny a jejím zápisem do obchodního rejstříku.

V praxi může být situace právně řešena i tím, že je po zápisu přeměny do obchodního rejstříku uzavřena nepojmenovaná smlouva, na základě které je dohodnuta částka vzájemného vyrovnání mezi oběma společnostmi ve výši obvyklého nájemného, případně jsou do této dohody zahrnuty i další položky, které reflektují vzájemné vztahy, které vyplývají z fikce rozhodného dne a související vnitropodnikové evidence, které jsou relevantní z hlediska daně z příjmů právnických osob a účetnictví, ale nejsou relevantní z hlediska právního. To mohou být například další vzájemné vztahy, případně vazby vyplývající z ostatních daní, kdy je relevantní také den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Toto řešení představuje de facto „inverzní řešení“ oproti situaci přeměny sloučením či splynutím, případně převzetí jmění. U těchto přeměn naopak dochází k tomu, že existující právní vztahy a z nich vyplývající výnosy a náklady mezi zúčastněnými společnostmi v době od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku jsou z hlediska účetnictví a daně z příjmů po zápisu přeměny do obchodního rejstříku vyloučeny. V případě rozdělení jsou pak naopak účetní a daňové (pro daň z příjmu právnických osob) vztahy, které se stanou právními vztahy až od zápisu přeměny do obchodního rejstříku (byť účetně jsou formou vnitropodnikové evidence již součástí účetního období začínajícího rozhodným dnem do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku), do účetnictví a daně z příjmů doplňovány, což reflektuje fikci rozhodného dne. Alternativou k nepojmenované smlouvě může být úprava způsobu řešení období mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku v projektu přeměny.

Veškeré výnosy z jiného titulu užívání než faktickým vlastníkem přiřazujeme od rozhodného dne odštěpované části (budoucí nástupnické společnosti) a výnos z užívání faktickým vlastníkem jako vnitropodnikový vztah, byť za stávající právní úpravy je přinejmenším obtížně odůvodnitelný.

Pokud chceme preferovat ekonomického vlastníka, je nutné tuto skutečnost v účetních, resp. daňových předpisech pokud možno výslovně uvést, obdobně jako je tomu u zajišťovacího převodu práva nebo odepisování majetku nevlastníkem v § 28 odst. 1 zákona o účetnictví.

Dovedeme si však představit i opačnou situaci, jako např. u leasingu, kde je v českých účetních předpisech preferován nikoli ekonomický, ale faktický vlastník. Je proto přinejmenším vhodné, aby řešená situace byla postavena najisto právními předpisy, v tomto případě nejspíše upřesněním v § 54b vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Protože nyní zcela nevylučujeme oba možné způsoby účetního řešení, byť jeden z nich preferujeme, a současně považujeme za cíl příspěvku nastolení právní jistoty osob zúčastněných na přeměně, předpokládáme, že posuzovatel příspěvku zvolí konkrétní řešení upřednostňované předkladatelem, a umožní do doby upřesnění právními předpisy oba v praxi používané způsoby uplatňovat bez omezení, případně nejméně u rozhodných dnů, které předcházejí přijetí závěru k tomuto příspěvku.

U rozhodných dnů, které předcházely projednání tohoto příspěvku, doporučujeme akceptovat oba možné postupy, neboť není zcela zřejmé, který z kolidujících názorů je vhodnější. To znamená:

1. První způsob spočívá v tom, že z důvodu užívání nemovité věci v době od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku právním vlastníkem (i když z hlediska účetního a daně z příjmů právnických osob se k dané nemovité věci chová po zápisu přeměny do obchodního rejstříku jako vlastník nástupnická společnost již s účinností od rozhodného dne) bude toto faktické užívání zohledněno v podobě výnosů nástupnické společnosti a nákladů rozdělované společnosti ve výši obvyklého nájemného. To platí přesto, že z právního hlediska bude možné uzavřít nájemní smlouvu až počínaje dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Tento režim může být podpořen nepojmenovanou smlouvou, které společnosti uzavřou po zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Alternativou k nepojmenované smlouvě může být úprava způsobu řešení období mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku v projektu přeměny. Náklady a výnosy vzniklé z tohoto titulu budou daňově relevantní v souladu s principem fikce rozhodného dne a návazností na účetnictví (§ 21h ZDP).

2. Druhým v praxi používaným postupem je, že nástupnická společnost bude nemovitou věc počínaje rozhodným dnem účetně a daňově odpisovat a právní uživatel bude věc užívat, aniž by zde byla určitá forma úhrady. Daňové odpisy, případně další související náklady budou na straně nástupnické společnosti daňově uznatelné (viz např. NSS 4 Afs 24/2016-37 ze dne 25.5.2016) přesto, že cizí užívání věci bude zohledněno až od okamžiku zápisu přeměny do OR, kdy bude mezi oběma společnostmi uzavřena nájemní smlouva. Toto řešení, v případě rozhodných dnů, které předcházejí přijetí závěrů k tomuto příspěvku, nebude pozastavováno, protože právní úprava není v této věci dostatečně jednoznačná a nevylučuje ani tento výklad.

3. Po projednání tohoto příspěvku bude u rozhodných dnů, které budou následovat uplatněna již jen varianta dle bodu 1 tohoto závěru, neboť jiný postup nepřináší věrné a poctivé zobrazení dle § 7 odst. 2. ZoÚ, protože není vhodné, aby docházelo k oddělení majetku a nákladů od souvisejících výnosů, a to i s přihlédnutím ke zdůvodnění pro oblast účetnictví, uvedeného v posledních dvou odstavcích před závěrem, tedy především s využitím logického doplnění výčtu účetních metod dle § 54b odst. 2 Vyhlášky.