

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 15.11.2017**Daň z příjmů****512/15.11.17 Přejchod daňových práv a povinností při přeměnách veřejně prospěšných poplatníků**

Předkládá: Mgr. Ing. Magdaléna Králová, daňový poradce, č. osv. 3627

1. Popis problematiky

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit návaznost daňových práv **nástupnických veřejně prospěšných poplatníků po přeměně, tak jak ji umožnila nová civilní legislativa**, tj. zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zejm. § 174 a násl. v obecné úrovni, konkrétně pak § 274 a násl. a § 288 a násl. pro spolky a dále § 382 a násl. pro nadaci, s přiměřeným použitím pro nadační fond a ústav.

Z civilněprávního hlediska se jedná o daný typ přeměn daný zákonem č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník s účinnosti od 1. 1 2014:“

- Fúze § 274 a násl. (pro spolky), § 382 a násl. (pro nadace s přiměřeným použitím pro nadační fond a ústav)
- Rozdělení § 288 a násl. (pro spolky)

Dále pak fúze a rozdělení veřejně prospěšných korporací v obecné právní úpravě v souladu s § 174 zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, upravené konkrétně ve speciálních zákonech, příkladmo pro honební společenstva v § 25 zákona č. 449/2001 Sb., o myslivosti.

2. Daňový dopad**2.1. Daňové dopady přeměn řešené zákonem o daních z příjmů**

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů řeší detailně problematiku fúze a rozdělení v § 23c. V situacích, které mohou nastat i při výše definovaných přeměnách veřejně prospěšných poplatníků, řeší uvedené ustanovení tak, že

- Dle odst. 4 se příjmy nástupnické korporace vzniklé z důvodu přecenění majetku a dluhů nezahrnují do základu daně
- Dle odst. 8 písm. a) převzít rezervy a opravné položky vytvořené zanikající nebo rozdělovanou korporací za podmínek, které by platily pro zanikající nebo rozdělovanou korporaci, pokud by se přeměna neuskutečnila a pokračovat v jejich tvorbě
- Dle odst. 8 písm. b) převzít vyměřenou daňovou ztrátu, která dosud nebyl uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně zanikající nebo rozdělovanou korporací
- Dle odst. 8 písm. c) převzít položky odčitatelné od základu daně, na něž vznikl nárok zanikající nebo rozdělované korporaci podle § 34 odst. 4 a 5 (podpora

výzkumu a vývoje) a které nebyly dosud zanikající nebo rozdělovanou korporací uplatněny.

Samostatně jsou řešeny odpisy hmotného majetku v § 28, kdy odepisovatelem je v souladu s odst. 1 písm. h) nástupnická korporace zanikající nebo rozdělované korporace, pro převáděný hmotný majetek. Tato nástupnická korporace v souladu s § 30 odst. 10 pokračuje v odepisování započatém původním odepisovatelem.

2.2. Speciální ustanovení pro přeměny poplatníků, kteří nejsou obchodními korporacemi

Situaci, poplatníků, kteří nejsou obchodními korporacemi, řeší ustanovení § 37e v odst. 1 „Daňové povinnosti, které se váží k přeměnám poplatníků, kteří nejsou obchodními korporacemi, jakož i práva a povinnosti s nimi **související se řídí obdobnými ustanoveními, kterými se řídí přeměny obchodních korporací.**“ Současně však odst. 2 některá práva jiným subjektům, než obchodním korporacím vylučuje když „*Při přeměnách poplatníků podle odstavce 1 se nepoužijí ustanovení § 23a až 23d*

Pro veřejně prospěšné poplatníky jsou tak vyloučena práva vyjmenovaná v bodě 2. 1. tohoto příspěvku, a to konkrétně osvobození příjmů z přecenění, převzetí rezerv a opravných položek podle speciálního zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů, převzetí vyměřené daňové ztráty a odčitatelných položek na výzkum a vývoj. Uvedenou výjimku lze z povahy poslání veřejně prospěšných poplatníků akceptovat.

2.3. Okruhy speciální pro veřejně prospěšné poplatníky zákonem o daních z příjmů zcela neřešené.

2.3.1. Položka snižující základ daně podle § 20 odst. 7 ZDP

Možnost snížit upravený základ daně až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, minimálně o 300 000 Kč, použije-li veřejně prospěšný poplatník prostředky získané touto úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, resp. ve znění zákona účinného od 1. 1. 2017 k nepodnikatelské činnosti.

V souvislosti s uvedeným ustanovením je vhodné posoudit ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 8 a to, že základ daně se zvyšuje o částku, o kterou byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7, a to ve výši, která odpovídá částce, v jaké takto získané prostředky nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základu daně. Úprava základu daně se provede v tom zdaňovacím období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků.

Není však řešena situace, kdy ve lhůtě pro použití prostředků získaných úsporou, dojde k přeměně veřejně prospěšného poplatníka, tj. k fúzi nebo rozdělení. Veřejně prospěšný poplatník je tak vystaven riziku navýšení základu daně o částku odpovídající položce snižující základ daně podle §

20 odst. 7 ZDP uplatněné zanikající nebo rozdělovanou veřejně prospěšnou korporací. **Na tuto situaci nelze v případě zániku likvidace nahlížet jako na ukončení činnosti, když základní aktivita veřejně prospěšného poplatníka pokračuje i v nástupnické korporaci.**

2.3.2. Osvobození darů poskytnutých veřejně prospěšným poplatníkům

V souladu s § 19b se od daně z příjmů osvobozuje bezúplatný příjem poplatníka, který je veřejně prospěšným poplatníkem, pokud je, nebo bude použit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo jeho kapitálové dovybavení.

Obdobně jako v situaci dle bodu 2.3.1. může nastat použití prostředků získaných bezúplatným příjmem v budoucnu, tj. po fúzi nebo rozdělení. Poplatník se vystavuje riziku dodanění v době ohraničené jen lhůtou pro doměření daně dle daňového řádu, z titulu neprokázání osvobození od daně z příjmů, pokud zákonné podmínky splní nástupnická korporace.

V popsanych případech se transformovaná korporace vystavuje riziku dodanění z titulu striktní aplikace § 239 daňového řádu.

Pokyn D-22 se k ustanovením řešícím přeměny v zásadě nevyjadřuje.

2.4. Návrh řešení aplikací obecné právní úpravy z daňového řádu

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v § 239 odst. 1 stanoví, že „**Přechodem daňové povinnosti se pro účely tohoto zákona rozumí přechod práv a povinností daňového subjektu**“. Podle daňového řádu tak přechází na právního nástupce práva a povinnosti v rovině nalézací i v rovině platební. (Viz KOPŘIVA M., NOVOTNÝ J., Manuál k daňovému řádu, 1. Vydání, Sagit, 2011, str. 680).

Není jasné, zda se slovy „pro účely tohoto zákona“ nerozumí jen procesní práva a povinnosti, nikoliv hmotněprávní. Současně v „tomto zákoně“, tedy v DŘ stojí, že cílem správy daní je stanovit daň správně, tedy s ohledem na ekonomickou racionalitu.

Uvedený postup lze aplikovat na stav, kdy veřejně prospěšný poplatník převezme za svého právního předchůdce v situaci fúze či rozdělení právo daňové úlevy či osvobození spolu s povinností řádného využití takto získaných zdrojů.

V daných souvislostech je třeba přihlédnout i k faktu, že zákon o daních z příjmů je historicky starší než zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který s účinností od 1. 1. 2014 umožnil přeměny veřejně prospěšných poplatníků. Výklad ustanovení zákona o daních z příjmů, je tak třeba aplikovat v širších souvislostech společenské podpory veřejně prospěšných poplatníků.

Hledání smyslu zákona je možno opřít o již ustálenou judikaturu Ústavního soudu. Příkladmo: II. ÚS 438/01 ze dne 2. 10. 2002: „výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno při něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala“ či IV. ÚS 110/6 ze dne 1. 11. 2006: „přílišný formalismus spočívající v uplatňování pouhého jazykového výkladu

právní normy, nerespektující účel tohoto institutu, by byl v extrémním rozporu s principy spravedlnosti a založil by porušení základních práv a svobod“.

3. Závěr

Aplikace § 37e, „Daňové povinnosti, které se váží k přeměnám poplatníků, kteří nejsou obchodními korporacemi, jakož i práva a povinnosti s nimi související se řídí obdobnými ustanoveními, kterými se řídí přeměny obchodních korporací.“ S tím, že „Při přeměnách těchto poplatníků podle odst. 1 se nepoužijí ustanovení § 23a až 23d“.

V případech, kde zákonné ustanovení daňových povinností souvisejících s přeměnou zákon o daních z příjmů přímo neřeší, bude aplikován § 239 daňového řádu, kdy veškerá práva na čerpání daňových výhod veřejně prospěšných poplatníků spolu s povinností doložit účel užití zdrojů získaných daňovou úsporou či osvobozením přejde v plném rozsahu na právního nástupce.

Odůvodnění:

Uvedené řešení zejména potvrdí principy právního nástupnictví – tak, jak v obecné rovině definují přechod práv a povinností na nástupnické právnické osoby § 178 a § 179 zákona č. 89/2012, Sb. Občanský zákoník a současně naplní jednu ze základních zásad daňového řízení danou mimo jiné § 6 odst. 1 DŘ a sice rovná procesní práva a povinnosti právnických osob zúčastněných na přeměně (tj. obchodních korporací i veřejně prospěšných poplatníků), jakož i zásadu legitimního očekávání danou § 8 odst. 2 DŘ, tj. aby při rozhodování skutkově shodných nebo obdobných případů, tj. přeměn korporací obecně, nevznikaly nedůvodné rozdíly. Konečně je tímto postupem potvrzen i veřejný zájem na podpoře veřejně prospěšných poplatníků.

4. Návrh:

Navrhuje se přijmout závěr formulovaný v bodě 3.

Stanovisko GFR

S navrženým závěrem nelze souhlasit, neboť jeho znění je navrženo velmi obecně ve vztahu k problematice, která je v příspěvku řešena.

Proto GFR navrhuje závěr v následujícím znění:

„S ohledem na skutečnost, že daňový režim osvobozeného příjmu dle § 19b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP ani snižující položky podle § 20 odst. 7 ZDP v případě přeměn veřejně prospěšných poplatníků není v ZDP speciálně upraven, použije se ustanovení § 239 a násl. daňového řádu, tzn. veškerá práva na čerpání daňových výhod veřejně prospěšných poplatníků z titulu § 19b odst. 2 písm. b) bodu 1. ZDP a snižující položky podle § 20 odst. 7 ZDP spolu s povinností doložit účel užití zdrojů získaných osvobozením či daňovou úsporou přejdou v plném rozsahu na právního nástupce“.