

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 27.9.2017**Účetnictví a daň z příjmů****502/10.05.17 Přejod 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 znění¹ (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 „převede-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

¹Rozhodný den nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku.

katastru nemovitostí². Speciální úpravou by mohla být úprava zákona o přeměnách, která v § 59 ZP jednoznačně stanoví, že právní účinky přeměny nastávají ke dni 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 určitou dobu 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

² 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.

- § 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 nemovité 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 nemovité věci 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 přepokládá, 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 vlastníkovi 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 jí 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 nevyklučuje 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.

Stanovisko GFR

Nesouhlas se závěry předkladatele.

K otázce přechodu vlastnického práva nemovité věci uvádíme, že ze stanoviska Ministerstva spravedlnosti i Českého úřadu zeměměřičského a katastrálního na jisto vyplývá, že k přechodu vlastnického práva k nemovité věci při rozdělení obchodní korporace odštěpením dochází okamžikem účinnosti přeměny, tj. ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Zápis do veřejného seznamu (katastru nemovitostí) nemá konstitutivní, ale pouze deklaratorní účinek.

Podstatou příspěvku je správné účetní zachycení vztahů z titulu užívání nemovité věci mezi rozdělovanou a nástupnickou společností v případech rozdělení odštěpením nebo rozdělení odštěpením sloučením, kdy rozdělovaná (existující) společnost používá nemovitou věc, která dle projektu rozdělení přechází na jinou nástupnickou společnost.

*Podle názoru GFR úprava způsobu užívání nemovité věci mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku by měla být primárně obsažena v **projektu přeměny**. Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přeměnách“), jako*

povinnou součástí listin nutných pro účinnost přeměny (projekt rozdělní, zpráva o přeměně) upravuje sice pouze „majetek a dluhy“, ale zároveň se jedná o požadavek na minimální obsah.

Pokud je v rámci přeměny upravován vztah, který není explicitně řešen zákonnou úpravou a ekonomicky i právně má k přeměně vztah pak s přihlédnutím ke skutečnosti, že rozhodný den je okamžik, ke kterému jsou stanoveny ekonomické podmínky přeměny, je žádoucí upravit příjmy/výdaje vztahující se k převáděnému majetku ve veřejné listině (projekt rozdělení). Podpůrně pro tento požadavek lze využít i § 33 zákona o přeměnách, ze kterého vyplývá pro osoby zúčastněné na přeměně povinnost prospektivně uložit do sbírky listin obchodního rejstříku projekt přeměny. Důvodová zpráva k této povinnosti uvádí, že se jedná o ochranu zájmů společníků, věřitelů a při rozdělení též dlužníků.

Lze tedy uzavřít, že vztahy, které předkladatel popisuje v příspěvku (vazba majetek a z něj plynoucí výnosy a k němu plynoucí náklady), je nutné uvést v projektu přeměny. V daném případě tak nelze ze strany GFR akceptovat požadavek na to, že situace budou řešeny dle předkladatelem navrženého závěru, který má charakter přechodného ustanovení (do přijetí příspěvku bude správce daně akceptovat variantu yx a po přijetí příspěvku bude správce daně akceptovat variantu yy).

Obecně platí:

Projekt je listinou, která má obsahovat povinné náležitosti a zároveň jde o listinu, kde poplatník zveřejní všechny skutečnosti týkající se majetku a dluhů (§ 10 zákona o přeměnách)

Viz § 10 zákona o přeměnách - při rozdělení odštěpením nastávají účinky rozhodného dne jen ve vztahu k těm jednáním, která se týkají majetku nebo dluhů, jež mají podle projektu rozdělení přejít na nástupnickou společnost nebo družstvo.

Statutární orgán má dále povinnost vysvětlit projekt přeměny v písemné zprávě - zpráva o přeměně (§ 24 odst. 1 zákona o přeměnách).

Viz § 24 odst. 1 zákona o přeměnách - statutární orgán každé z právnických osob zúčastněných na přeměně je povinen zpracovat podrobnou písemnou zprávu o přeměně (dále jen „zpráva o přeměně“), ve které vysvětlí projekt přeměny.

Zákon výslovně stanoví minimální povinný obsah zprávy o přeměně v § 24 odst. 2 zákona o přeměnách.

Povinné minimální náležitosti projektu rozdělení jsou stanoveny v § 250 odst. 1 zákona o přeměnách, kde v písm. i) je upravena povinnost určení, jaký majetek a jaké dluhy přecházejí na nástupnickou společnost.

Dle vyjádření MF – odboru účetnictví platí:

“V první řadě považujeme za nezbytné upozornit, že právní předpisy v oblasti účetnictví neupravují žádné obchodně právní vztahy mezi právnickými osobami a to ani v případě jejich přeměn. Nelze proto tvrdit, že by „smyslem účetních předpisů“ mohlo být jakkoli upravovat převod či přechod práva užívání nemovitosti v případě přeměny právnické osoby, jak je několikrát dovozováno v předmětném příspěvku. Z této nevhodné konstrukce jsou dovozovány další závěry, se kterými nelze vyjádřit

souhlas (viz např. str. 2, poslední odstavec Obecného popisu situace). Je vhodné zmínit, že smyslem účetnictví není ekonomickou nebo právní realitu ovlivňovat, ale formalizovaným způsobem zachytit.

K projednávanému konkrétnímu případu přechodu nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni lze z pohledu účetnictví konstatovat, že postup účetní jednotky v rámci účtování a vykazování při přeměnách obchodních korporací je mimo jiné podrobněji stanoven v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“), zejména v § 14a, § 54 až 54b a v ČÚS pro podnikatele č. 011 Operace s obchodním závodem. Tyto postupy navazují na úpravu přeměn zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a jsou tvořeny v souladu s ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vč. jeho § 28 odst. 1.

Podle § 54b odst. 1 vyhlášky zúčastněná účetní jednotka, přejímající společník, který je účetní jednotkou, nástupnická účetní jednotka, která nebyla zúčastněnou účetní jednotkou, nebo účetní jednotka uvedená v § 17 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), upraví, za účelem docílení cíle stanoveného v § 10 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přeměnách“), ke dni zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku účetnictví s účinky od rozhodného dne. Ustanovení § 54b odst. 2 vyhlášky zároveň příkladmo vyjmenovává některé účetní úpravy prováděné s účinky od rozhodného dne za situace, kdy se rozhodný den neshoduje se dnem zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku. Výslovně se zde hovoří o převzetí nebo úbytku aktiv a pasiv zanikající účetní jednotky nebo účetní jednotky rozdělované odštěpením. K těmto skutečnostem dochází na základě jednání (projevu vůle) účetních jednotek, a to bez ohledu na další formální pravidla spojená, např. se zápisem do katastru nemovitostí.

Při přeměnách je projevem vůle zúčastněných společností směřujícím k úpravě právních vztahů projekt přeměny. Pokud tedy účetní jednotka volí takovou variantu přeměny, kdy se rozhodný den neshoduje se dnem zápisu do obchodního rejstříku, měly by být vztahy vyplývající z přechodu nemovitostí v době mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku upraveny v projektu přeměny. Účetní předpisy projev vůle účetní jednotky v tomto případě nenahrazují ani nefingují.

Ustanovení § 10 odst. 2 zákona o přeměnách zároveň stanoví, že při rozdělení odštěpením nastávají účinky rozhodného dne jen ve vztahu k těm jednáním, která se týkají majetku nebo dluhů, jež mají podle projektu rozdělení přejít na nástupnickou společnost nebo družstvo. V předmětném případě zákon o přeměnách vymezuje účinky rozhodného dne k jednáním (projevu vůle), která se týkají majetku nebo dluhů, a ve vztahu k nemovitostem není stanovena žádná výjimka. Účetní předpisy proto vycházejí z předpokladu, že vůle stran je vyjádřena v jednání účetní jednotky dostatečně určitě, ať je tak učiněno v projektu přeměny nebo jiným způsobem.

Pro úplnost je nezbytné uvést, že podle § 28 odst. 1 zákona o účetnictví o majetku nabytém na základě projevu vůle v případech stanovených zvláštními právními

předpisy účtují a majetek odpisují účetní jednotky, které jej používají. Zároveň odle § 8 odst. 2 zákona o účetnictví účetní jednotka postupuje tak, aby jí zvolený postup účtování neodporoval zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům, ani neobcházel jejich účel.

Z výše uvedených důvodů nelze souhlasit s navrženými závěry a návrhy opatření. Jednak nepovažujeme za vhodné, „aby účetní předpisy měly výslovnou úpravu, podle které vzniká nárok ekonomického vlastníka vůči faktickému“. Takováto úprava, pokud by již byla nezbytná, může být dle našeho názoru pro svůj obsah (normování právních vztahů – nároků mezi právníckými osobami při jejich přeměně) obsažena pouze v zákonu o přeměnách nebo některém civilním kodexu. V žádném případě nepřísluší prováděcí vyhlášce zákona o účetnictví.

Zároveň nepovažujeme za vhodné v závěru u zmíněných způsobů používaných v praxi dovozovat, že některý z nich více a některý méně odpovídá účetním předpisům či jejich ratio legis. Je otázkou projektu přeměny, příp. jiného i faktického jednání účetní jednotky, která z účetních jednotek užívá přeměnou dotčené nemovitosti a zda zde dochází k případným „úhradám“ ve smyslu příspěvku, či nikoli.”

Jak sám předkladatel v příspěvku uvádí, z hlediska daně z příjmů právníckých osob obecně platí, že: „... se k dané nemovité věci chová po zápisu přeměny do obchodního rejstříku jako vlastník nástupnická společnost již s účinností od rozhodného dne...“ (resp. náklady a výnosy z tohoto titulu jsou daňově relevantní v návaznosti na účetní předpisy - § 21h ZDP).

Na závěr je nutno doplnit, že, přestože předkladatel v úvodu příspěvku jako cíl navrhuje vyjasnění postupu i v případě movitých věcí, stanovisko GFŘ směřuje pouze na oblast převodu nemovitých věcí, neboť pouze tato problematika je předmětem závěrů předkladatele, ke kterým se GFŘ také vyjadřuje.

Doplnění KDP:

Doplňující materiál k příspěvku 502/10.05.17 Přechod nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni

1. Děkuje se za stanovisko k našemu příspěvku. Chtěli bychom si potvrdit, zda závěr v něm uvedený správně chápeme. Domníváme se, že ze stanoviska GFŘ vyplývá, že finanční správa bude považovat za správné, pokud budou vzájemné náklady a výnosy týkající se předmětné nemovitosti za období od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do OR zachyceny v účetnictví zúčastněných společností v souladu s úpravou v projektu přeměny, případně v jiném dokumentu, i když z právního hlediska mohou vzájemné právní vztahy vzniknout až ode dne zápisu přeměny do OR. To znamená, že jedna společnost bude mít v účetnictví zachycen výnos, který představuje nájemné a druhé náklad z titulu nájemného, i když nájemní vztah může právně vzniknout až ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

2. Návrh „přechodného režimu“ do projednání tohoto příspěvku, tj. akceptování ze strany finanční správy rovněž postupu, kdy vzájemné vztahy do zápisu přeměny do OR nebudou v účetnictví zúčastněných společností zachyceny (například za situace, kdy nebude způsob řešení vzájemných vztahů popsán v projektu přeměny či v jiném

podobném dokumentu) vycházel z absence jakéhokoliv doporučení nebo výkladu finanční správy v této věci. Mimo to si dovoluujeme upozornit, že z hlediska § 23 odst. 7 ZDP jsme na tento problém již v minulosti upozornili s tím, že dle tehdejšího názoru MF zde žádný problém nevznikal, protože aplikace § 23 odst. 7 ZDP je vázána na právní vztah:

Vypořádání připomínek KDP ČR k novele ZDP – sněmovnímu tisku č.130 z roku 2010 - následně schváleno jako č. 346/2010 Sb.:

"...4.3.1. Návrh k § 23 odst. 7 ZDP

Návrh změny:

V návaznosti na realizaci přeměn formou rozdělení nebo rozdělení odštěpením doporučujeme za poslední větu doplnit text:

„Toto ustanovení se nepoužije za období od rozhodného dne přeměny rozdělením nebo rozdělením odštěpením do data zápisu této přeměny do obchodního rejstříku.“

Zdůvodnění:

Důvodem této navrhované úpravy je skutečnost, že v uvedeném období právně neexistují právní subjekty, mezi kterými by mohla být sjednávána cena – vzájemné dodávky jsou považovány až do data zápisu přeměny do obchodního rejstříku za vnitropodnikové dodávky mezi jednotlivými středisky. ČÚS č. 011 neřeší ani nad rámec zákona o účetnictví nemůže řešit oceňování vzájemných vnitropodnikových dodávek včetně ziskové marže. Současně s ohledem na skutečnost, že z důvodu neexistence různých právních subjektů jsou vzájemné dodávky např. bez rizika nezaplacení, neexistuje lhůta splatnosti, apod. – tj. další skutečnosti běžně ovlivňující konstrukci ceny.

4.3.2. stanovisko MF:

Nesouhlas, navrhovaná změna ZDP není třeba. Dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se použije, pokud se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami. Také dle ustanovení § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, je cena částka sjednaná při nákupu nebo prodeji zboží, a to může nastat pouze mezi dvěma právními subjekty. Pokud tedy při rozdělení společnosti až do zápisu této přeměny do obchodního rejstříku neexistují dva nebo více právních subjektů, nelze z logiky věci ustanovení § 23 odst. 7 na vnitropodnikové dodávky mezi jednotlivými středisky použít"

Doporučujeme proto ještě zvážit výklad k této otázce do zveřejnění stanoviska GFR k našemu příspěvku.

3. Považovali bychom za oboustranně prospěšné, pokud by se příštího jednání KV mohli zúčastnit i zástupci odboru účetnictví. Jsme samozřejmě připraveni se k této věci sejit i separátně před jednáním KV a obsah příspěvku a vzájemná stanoviska předjednat.

K uvedenému doplnění uvádíme:**1. Vyjádření MF - Odbor Regulace a metodiky účetnictví**

GFŘ dne 28.8.2017 obdrželo z odboru Regulace a metodiky účetnictví informaci, že předmětná problematika byla osobně projednána s předkladatelem příspěvku, a proto je účast zástupce tohoto odboru považována za zbytečnou.

K této informaci bylo zároveň přiloženo doplňující stanovisko zástupce předkladatele jako reakce na projednání v tomto znění:

„Předkladatel předně souhlasí s názorem Ministerstva financí, že smyslem účetních a daňových předpisů není definovat okamžik přechodu práva užívat jakoukoliv věc. Jen pro úplnost doplňuje, že v této věci lze plně odkázat na § 59 odst. 1 zákona o přeměnách, když § 1105 OZ není aplikovatelný, tak jak dovozuje předkladatel i ve svém příspěvku, neboť se nejedná o převod vlastnictví ale o přechod vlastnictví.

Předkladatel se ztotožňuje i s další částí vyjádření MF ČR, že smyslem účetních předpisů je zobrazit formalizovaným způsobem právní a ekonomickou realitu. Předkladatelé i plně akceptují stanovisko MF ČR, že je nutné v účetnictví zobrazit vůli zúčastněných stran, tedy osob zúčastněných na projektu přeměny, a že přednost tak má vůle vyjádřená v projektu přeměny, případně, jak je uvedeno v závěru druhého odstavce na straně 2 vyjádření MF ČR, dostatečně určité vyjádření zúčastněných stran projektu přeměny nebo jiným způsobem.

V návaznosti na akceptaci stanoviska MF ČR pak bereme na vědomí stanovisko MF ČR pod bodem 4.3.2 doplňujícího materiálu k příspěvku 502/10.05.17, tedy že navrhovaná úprava § 23 odst. 7 ZDP není potřebná. Zdůvodnění GFŘ ve výše uvedeném bodu, tedy že situace může nastat pouze mezi dvěma právními subjekty, což není daný případ, však platí pouze na rozdělení, nebo rozdělení odštěpením, avšak zjevně tato situace i s odkazem na výše uvedené stanovisko MF ČR, které jednoznačně pracuje s vůli zúčastněných stran vyjádřenou v projektu přeměny nebo jiným vhodným způsobem, může nastat i u přeměny rozdělení odštěpením sloučením.

Přesto bychom považovali za vhodné rozebrat problematiku se zástupcem Ministerstva financí přímo na Koordinačním výboru.“

2. Vyjádření MF – Odbor Daní z příjmů

KDP navrhovala doplnit do ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů větu:

„Toto ustanovení se nepoužije za období od rozhodného dne přeměny rozdělením nebo rozdělením odštěpením do data zápisu této přeměny do obchodního rejstříku.“

Ministerstvo financí uvedený návrh odmítlo s argumentací, že není potřeba:

„Dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se použije, pokud se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami. Také dle ustanovení § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, je cena částka sjednaná při nákupu nebo prodeji zboží, a to může nastat pouze mezi dvěma právními subjekty. Pokud tedy při rozdělení společnosti až do zápisu této přeměny do obchodního rejstříku neexistují dva nebo více právních subjektů, nelze z logiky věci ustanovení § 23 odst. 7 na vnitropodnikové dodávky mezi jednotlivými středisky použít.“

Domníváme se, že na původním stanovisku MF k návrhu změny ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů není nutné nic měnit.

V případě, kdy bude od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku v souladu s účetními předpisy, tj. zejména v souladu s projektem přeměny účtováno u původního vlastníka o nákladech a o výnosech u nového vznikajícího vlastníka, ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se nepoužije. Toto ustanovení však lze již použít např. na vztah vzájemného vyrovnání mezi oběma společnostmi ve výši obvyklého nájemného na základě nepojmenované smlouvy uzavřené po zápisu do obchodního rejstříku.