

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 28.6.2017**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

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

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 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 vkladů 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 vložení 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.

⁶ srov. § 25 a § 27 ZOK

⁷ § 27 ZOK

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 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 obdrženy 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.

⁸ § 4 odst. 1 ZoU

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.

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

⁹§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP

¹⁰§ 19 odst. 3, 4, a 6 ZDP

¹¹2 Afs 86/2010-141

¹²odst. 3 úvodní ustanovení Směrnice Rady

¹³čl. 2 písm. a) Směrnice Rady

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 nabytí 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.

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.

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

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

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.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas s předkladateli.

Z popisu situace není jednoznačné, zda se jedná o výplatu dividend od dceřiné společnosti, která je poplatníkem podle § 17 odst. 3 nebo odst. 4, proto stanovisko GFŘ cílí jak na předkladateli zmiňovaný § 19 odst 1 písm. ze), tak i na § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP.

V ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP se uvádí, že „od daně jsou osvobozeny příjmy z podílu na zisku, vyplacené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti“.

V ustanovení § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP se uvádí, že „od daně jsou osvobozeny příjmy z podílu na zisku, plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým

rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3,...

Co se obecně považuje za podíl, je řešeno v ustanovení § 31 ZOK, kde: „podíl představuje účast společníka v obchodní korporaci a práva a povinnosti z této účasti plynoucí.“

V ustanovení § 25 ZOK je uvedeno: „vlastnické právo k předmětu vkladu vnesenému před vznikem obchodní korporace nabývá obchodní korporace okamžikem svého vzniku.“

Z výše uvedeného vyplývá, že mateřská společnost (obchodní korporace) nemůže vlastnit uvedený podíl, neboť na sebe nemůže převzít práva a povinnosti před svým vznikem dle ustanovení § 126 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“), neboť nemá právní osobnost dle ustanovení § 15 odst. 1 NOZ. Není tedy v daném okamžiku daňovým subjektem a nelze jí vydat potvrzení o daňovém domicilu.

Vlastníkem podílu v dceřiné společnosti je do doby vzniku české obchodní korporace stále vkladatel. Ten by měl zároveň zdanit plody a užitky (prenatální výnos), neboť je stále vlastníkem obchodního podílu, který tento výnos generuje.

Dále dle § 25 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), vzniká vlastnické právo k předmětu vkladu vnesenému před vznikem obchodní korporace okamžikem jejího vzniku. Dle obdržených právních názorů (např. Ministerstvo spravedlnosti České republiky) jsou případné plody a užitky příslušenstvím vkladu a tedy sledují jeho osud (§ 513 NOZ).

Proto nelze u vznikající obchodní korporace uvažovat o osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) ani § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP. Pro účely osvobození dividend dle těchto ustanovení je třeba posuzovat podmínky u vlastníka podílu.

Pro úplnost dodáváme, že pro osvobození podle § 19 odst. 1 písm. ze) i pro osvobození podle § 19 odst. 1 písm. zi) je nutné splnit podmínky uvedené v § 19 odst. 9, např., zda daný poplatník naplní požadavek na právní formu.

Co se týká vydávání potvrzení, správce daně pro účely získání výhod plynoucích ze smluv o zamezení dvojímu zdanění (i pro účely aplikace osvobození dle § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP) vydává **pouze** potvrzení o daňovém rezidenství (daňovém domicilu) poplatníků, a to za splnění podmínek pro daňové rezidentství v ČR dle § 2 odst. 2 a 4 a § 17 odst. 3 ZDP, případně dle smluv o zamezení dvojího zdanění.