

Daň z příjmů

423/26.02.14 Vymezení stejné činnosti pro účely převzetí daňových ztrát při přeměnách podle § 38na odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320
Ing. Mgr. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osvědčení 2987

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN

1. Úvod

Zákon o daních z příjmů umožňuje převzetí nevyužitých daňových ztrát při přeměnách společností, zároveň ale uplatnění těchto ztrát podmiňuje výkonem stejných činností. Pojem „stejná činnost“ není v zákoně nijak definován. V praxi proto mohou vznikat nejasnosti, jak široce má být určitá činnost spadající pod pojem „stejná činnost“ vymezena. V roce 2007 již byla tato otázka částečně řešena na koordinačním výboru, viz návrh řešení k odstavci 2 v příspěvku 691/17.03.04 - Problematika § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění novely č. 438/2003 Sb. S uvedeným závěrem se ztotožňujeme, nelze však bohužel použít na všechny případy obecně. Závěr z tohoto příspěvku totiž nereflektuje skutečnost, že státní regulace může v některých případech jedné činnosti stanovit přísnější regulaci pouze pro část této činnosti. Příspěvek se rovněž nezabýval vztahem k činnostem vymezeným pro statistické účely ani vazbou na předpisy EU.

2. Vymezení a rozbor problému

Ustanovení § 38na odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) umožňuje při přeměnách společností převzít daňovou ztrátu za podmínky, že nástupnická společnost ve zdaňovacím období, ve kterém bude daňová ztráta minulých let uplatněna, nevykonává jiné činnosti, než jaké vykonávala společnost, která daňovou ztrátu vykázala (byla jí vyměřena), a to činnosti vykonávané ve zdaňovacím období, ve kterém daňová ztráta vznikla (byla vyměřena). Obdobné omezení možnosti uplatnění daňových ztrát minulých let pak pro nástupnickou společnost platí i v případě jejich vlastních daňových ztrát vykázaných (vyměřených) před přeměnou. Také jejich uplatnění po přeměně podléhá podle ustanovení § 38na odst. 5 ZDP testu výkonu stejných činností. Cílem tohoto příspěvku je přesněji vymezit pojem „stejná činnost“, který je pro správnou aplikaci výše uvedených ustanovení zákona v praxi klíčový.

Nejprve ještě citujeme výše uvedená ustanovení zákona a poté se již zaměříme pouze na vymezení „stejných činností“. Ustanovení § 38na odst. 4 a 5 ZDP zní takto:

*(4) Zaniká-li při přeměně¹³¹⁾ daňový poplatník, jemuž byla vyměřena daňová ztráta, která byla podle § 23c odst. 8 písm. b) převzata právním nástupcem, může právní nástupce převzatou daňovou ztrátu odčítat od základu daně maximálně do výše části základu daně, připadající na **stejně činnosti vykonávané poplatníkem, který zanikl**, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. V případě přeměny rozdělením, kdy rozdělovaná obchodní společnost nezaniká, může daňovou ztrátu převzatou podle § 23c odst. 8 písm. b) odčítat nástupnická společnost při rozdělení od základu daně maximálně do výše části základu daně připadající na **stejně***

činnosti vykonávané rozdělovanou společností v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně podle věty první a druhé se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu²⁰) připadajících na **stejně činnosti vykonávané zanikající nebo rozdělovanou společností** v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu²⁰). Obdobně se postupuje v případě převzetí daňové ztráty, která vznikla poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 4, který nemá na území České republiky stálou provozovnu.

(5) Obchodní společnost nebo družstvo, které při přeměně sloučením nebo rozdělením nezaniká, může odčítat daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena před přeměnou a nebyla převedena na nástupnickou společnost nebo družstvo při rozdělení, maximálně do výše části základu daně připadající na **stejně činnosti, které vykonávala** v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně podle věty první se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu²⁰) připadajících na **stejně činnosti vykonávané poplatníkem, který nezaniká**, v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu²⁰).

V zákoně o daních z příjmů není pojem „stejná činnost“ nijak vymezen. Kromě výše uvedeného odstavce 4 a 5 je použit ještě v odstavci 2, 3, 6 a 9 stejného § 38na ZDP, a to ve velmi obdobném kontextu. Ustanovení § 38na odst. 9 ZDP uvádí, že za provozování stejní činnosti se považuje i případ, kdy jsou v daném zdaňovacím období vynaloženy toliko náklady, přičemž příjmy byly vykázány v některém z následujících období.

Jiné daňové nebo účetní předpisy se otázkou podrobnějšího vymezení pojmu stejná činnost nezabývají.

V oblasti veřejného práva je určité třídění činností obsaženo v zákoně č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů. K vymezování jednotlivých činností pak dochází zejména v přílohách č. 1 až 5 tohoto zákona. Za stejnou činnost (jednu činnost) je pak možné považovat vymezení činností v přílohách živnostenského zákona takto:

- Příloha č. 1: stejná činnost = řemeslná živnost (např. řeznictví a uzenářství; hostinská činnost; holičství a kadeřnictví apod.)
- Příloha č. 2: stejná činnost = předmět podnikání (např. geologické práce; provádění staveb, jejich změna a odstraňování; provozování autoškoly apod.)
- Příloha č. 3: stejná činnost = předmět podnikání (např. výroba a zpracování paliv a maziv a distribuce pohonných hmot; silniční motorová doprava nákladní a osobní; provozování cestovní kanceláře apod.)
- Příloha č. 4: stejná činnost = obor činnosti (např. poskytování služeb pro zemědělství, zahradnictví, rybníkářství, lesnictví a myslivost; výroba a zpracování skla; fotografické služby apod.)
- Příloha č. 5: stejná činnost = živnost (např. kosmetické služby; ostraha majetku a osob apod.)

Podnikání, které je regulováno zvláštním zákonem a pod živnostenský zákon tak nespádají, je možné z pohledu vymezení stejné činnosti (jedné činnosti) rozdělit tak, že každý takový profesní zákon vymezuje jednu činnost (např. daňové poradenství; advokacie; lékařství apod.)

V tomto duchu byl také přijat závěr výše uvedeného příspěvku projednaného na koordinačním výboru 691/17.03.04 - Problematika § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění novely č. 438/2003 Sb., citujeme: *Pojem „činnost“ v zásadě odpovídá kategorii živností a dalších činností uvedených v předpisech, které upravují oprávnění k podnikání. Ve většině případů se bude jednat o činnosti zapsané u poplatníka v obchodním rejstříku jako předmět podnikání. Podmínkou je, aby poplatník v daném období činnost aktivně vykonával.* Uvádí se zde, že pojem „činnost“ **v zásadě** odpovídá kategorii živností, z čehož vyplývá, že autoři příspěvku si byly vědomi toho, že v některých případech se kategorie živností nebude s vymezením pojmu „činnost“ v ZDP shodovat.

Přestože v praxi bude výše uvedené hledisko rozdělení činností podle vymezení v živnostenském zákoně nebo v profesních zákonech dostatečné, mohou se vyskytnout některé případy, u kterých toto platit nebude, a to proto, že státní regulace prochází napříč určitou činností, kdy na část určité činnosti jsou kladeny přísnější pravidla a přísnější regulaci tak podléhají pouze určité úkony, aktivity. Příkladem může být daňové poradenství, jehož nedílnou součástí je často i právní pomoc ve věci účetních právních předpisů, případně vedení účetnictví, a to přesto, že samotná činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence se již nachází „vně“ profesního zákona a podle živnostenského zákona se jedná o vázanou živnost. Obdobné příklady bychom jistě našli i u advokátů, notářů, lékařů, zvěrolékařů a dalších profesí. V rámci živnostenského zákona je pak případ jedné činnosti, která podléhá různým stupňům státní regulace častá zejména v maloobchodě (např. „zverimex“, kde koncesované živnosti podléhá pouze obchod se zvířaty, zatímco prodej zboží pro zvířata je v působnosti volné živnosti; obdobně i prodej zbraní a střeliv; prodej a distribuce pohonných hmot apod.). Dalším příkladem může být vzdělávání a výchova dětí a mládeže (např. přísnější podmínky u dětí do 3 let), nákladní i osobní přeprava (rozdílné nároky podle velikosti a hmotnosti používaných vozidel) nebo stavebnictví (zadání a organizace stavby, tedy tzv. developerská činnost je volnou živností, zatímco provádění staveb živností vázanou).

Závěr z tohoto příspěvku totiž nereflektuje skutečnost, že státní regulace může v některých případech jedné činnosti stanovit přísnější regulaci pouze pro část této činnosti.

Daň z přidané hodnoty v některých případech používá statistické klasifikace – viz klasifikace CZ-CPA použitá v ustanovení § 92e a v příloze č. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Použití statistické klasifikace pro účely daně z příjmů sice na rozdíl od DPH nemá žádnou oporu v zákoně, ale na druhou stranu je zřejmé, že vymezení činností v živnostenském zákoně je vedeno zejména potřebou státní regulace některých činností, úkonů, nakládání s nebezpečnými věcmi apod., kdežto statistické vymezení činností je vedeno snahou o vymezení jednotlivých činností jako logického uceleného souboru aktivit a úkonů. Podle našeho názoru pak tento úhel pohledu, který používá statistická klasifikace je vhodnějším východiskem i při vymezení stejné činnosti pro

účely ZDP, jehož účelem je zajistit daňovou neutralitu přeměn bez ohledu na stupeň státní regulace jednotlivých činností, úkonů, či aktivit daňového subjektu.

Při použití statistické klasifikaci činností CZ-NACE, je vhodné za vymezení stejné činnosti pro účely ZDP považovat vždy celou sekci této klasifikace (např. 01 Rostlinná a živočišná výroba, myslivost a související činnosti; 20 Výroba chemických látek a chemických přípravků; 47 Maloobchod, kromě motorových vozidel), v některých případech i více sekcí dohromady (např. Stavebnictví, které se skládá ze sekce 41 Výstavba budov, 42 Inženýrské stavitelství a 43 Specializované stavební činnosti). Statistická klasifikace je totiž velmi podrobná a to co pro své účely vymezuje jako jednotlivou činnost je spíše dílčí aktivitou, úkonem.

Pojem „stejná činnost“ je pak v prvé řadě nezbytné nahlížet optikou smyslu a účelu ustanovení § 38na odst. 4 a 5 ZDP. Tato ustanovení mají, jak již bylo výše zmíněno, především zajistit daňovou neutralitu přeměn. V daném případě tedy umožnit převzetí daňových ztrát z minulých let, avšak zároveň zabránit účelovým přeměnám, při kterých by docházelo k „obchodování“ s daňovými ztrátami. V důvodové zprávě k zákonu č. 48/2003 Sb. (novela ZDP) se v části I., A), b) uvádí: *V zájmu eliminace negativního vlivu na inkaso daně z příjmů je proto nezbytné zavést úpravu vylučující zneužívání přenosu daňové ztráty, a to tím, že tato možnost bude podmíněna přesvědčivými ekonomickými důvody.* V části důvodové zprávy II. Zvláštní část, k bodu 277 - § 38na je dále uvedeno: *Omezuje se možnost odečtu daňové ztráty výhradně na případ, kdy daňová ztráta v budoucnu snižuje zisky vztahující k činnosti, ze které byla vytvořena. Ustanovení znemožní zneužívání nevyužité daňové ztráty oproti nesouvisejícím výnosům. ... Nepřímo budou potlačeny ekonomicky neopodstatněné strukturální změny nefungujících společností, které jsou činěny pouze z daňových důvodů, konkrétně z důvodu využití daňové ztráty avšak oproti zcela nesouvisejícím ziskům.*

V tomto kontextu se pak logicky nabízí spíše souhrnné vymezení pojmu „stejná činnost“ jako především jako ucelenou činnost, která charakterizuje danou společnost jako celek, např. stavební firma, reklamní agentura, cestovní kancelář, automobilka, maloobchodní síť apod. V kontextu ustanovení § 38na odst. 4 a 5 ZDP pak je nezbytné kromě hlavní činnosti dané společnosti zohlednit i její další činnosti, tedy činnosti vedlejší a příležitostné, nicméně vymezení širší činnosti by mělo totožné, jako u činnosti hlavní (např. stavební činnost, reklamní činnost, činnost cestovních kanceláří, výroba automobilů, maloobchod apod.).

V této souvislosti si dovoluujeme odkázat také na text důvodové zprávy zákona č. 438/2003 Sb., změna zákon o daních z příjmů, kde je mimo jiné uvedeno: *Nepřímo budou potlačeny ekonomicky neopodstatněné strukturální změny nefungujících společností, které jsou činěny pouze z daňových důvodů, konkrétně z důvodu využití daňové ztráty avšak oproti zcela nesouvisejícím ziskům.* Z toho textu je zřejmé, že cílem zákonné úpravy je eliminovat využití daňové ztráty proti **zcela nesouvisejícím** ziskům. Výklad pojmu „stejná činnost“, tak jak jsme se jej pokusili nastínit výše, je v souladu s tímto požadavkem. Cílem zákonodárce jistě nebyl požadavek na atomizaci a detailní oddělení jednotlivých činností, nýbrž eliminace převzetí daňových ztrát u přeměn společností, které postrádají obchodní a podnikatelskou logiku a kdy jsou uměle propojeny činnosti (obory podnikání), které spolu ekonomicky nijak nesouvisí.

V neposlední řadě pak uvádíme i Směrnici Rady Evropských společenství 2009/133/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy. Tato směrnice má za cíl odstranit daňové znevýhodnění příhraničních přeměn společností a vymezit daňový systém pro určité opravné položky, rezervy nebo ztráty převádějící společnosti. Zároveň je podle této směrnice nezbytné umožnit členským státům možnost odmítnout použití této směrnice v případě, kdy cílem přeměny je daňový únik nebo vyhnout se daňovým povinnostem. Článek 6 této směrnice pak požaduje, aby národní pravidla pro převzetí daňové ztráty platila ve stejné míře i pro převzetí těchto ztrát stálými provozovny.

Pro úplnost pak zmíníme i pokyn GFŘ-D-6, který v této souvislosti uvádí: *Za tržby za zboží a vlastní výkony zaúčtované do výnosů podle zvláštních předpisů se pro účely tohoto ustanovení nepovažují výnosy, které nelze přiřadit přímo k jednotlivým činnostem (např. výnosy z prodeje hmotného nebo nehmotného majetku, úroky, kursové zisky, výnosy z prodeje cenných papírů, výnosy z postoupení pohledávek, ostatní výnosy z právně zaniklých závazků, výnos vzniklý přijatou úhradou pohledávky nabyté postoupením, která převyšuje její pořizovací cenu apod.) nebo výnosy vyplývající z účetních metod. Daňovou ztrátu lze v tomto případě uplatnit i v situaci, kdy poplatník dosáhl v roce vyměření ztráty nevýznamných, ojedinělých příjmů mimo rámec předmětu podnikání.*

Je nepochybné, že pro účely § 38na odst. 4 a 5 ZDP je rozhodující činnost v daném zdaňovacím období skutečně vykonávaná činnost a nelze ji zaměňovat s pouhým oprávněním (např. platným živnostenským listem) k určité činnosti.

Pro doplnění pak uvádíme, že ustanovení § 38na odst. 4 ZDP je speciální úpravou pro uplatnění daňových ztrát v případě přeměn. Daňové ztráty, které při přeměně přechází na právního nástupce, jsou před jejich uplatněním u právního nástupce vždy testovány na splnění podmínky „stejná činnost“ ve smyslu ustanovení § 38na odst. 4 ZDP bez ohledu na skutečnost, zda došlo ke změně vlastníka, či nikoliv. Naopak lze z logiky věci dovodit, že pokud by u právního nástupce došlo k podstatné změně vlastníka, u daňových ztrát převzatých při přeměně se ustanovení § 38na odst. 1 až 3 ZDP nepoužijí, neboť tyto ztráty převzaté při přeměně jsou vždy testovány podle speciálního ustanovení pro tyto případy, kterým je § 38na odst. 4 ZDP.

Závěr

Pojem stejná činnost ve smyslu ustanovení § 38na odst. 4 a 5 ZDP je vhodné vykládat ve smyslu obecně používaného vymezení ucelené činnosti v daném oboru podnikání (např. stavební činnost, reklamní činnost, výroba automobilů apod.), přičemž se přihlíží rovněž k vedlejší činnosti, nikoliv však k ojedinělým činnostem zanedbatelného rozsahu. Vymezení živností, případně oboru činností u volné živnosti má pouze pomocný charakter, stejně tak jako statistická klasifikace činností CZ-NACE, kde se zpravidla bude vycházet z vymezených Sekcí této klasifikace. Má se za to, že podmínka stejné činnosti dle § 38na odst. 3, resp. 4 DzP je splněna, pokud se jedná o shodný oddíl, ve kterém

jsou činnosti uvedeny, převážně pak i u shodné sekce (např. sekce B – těžba a dobývání, sekce F – stavebnictví, sekce P – vzdělávání, a další.).

3. Návrh řešení

Navrhujeme přijmout výše uvedený závěr a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele s tím, že se bude skutečně jednat o “činnosti” aktivně vykonávané a které lze považovat za stejné, např. v případě nákupu a prodeje bez ohledu na případnou změnu prodávaného druhu zboží, kdy tato změna nijak nemění charakter činnosti, tedy nákup a prodej. Souhlas se závěrem, že se jedná o ucelené činnosti v daném oboru, a tedy lze připustit, že i činnosti vedlejší, které však bezprostředně souvisí s činností hlavní a bez kterých by tato hlavní činnost nemohla být vykonávána.