

# DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 310/08.09.10 – MF předkládá stanovisko po věcné stránce odpovídající původnímu stanovisku s upřesněním diskutovaných otázek na předchozím jednání, předkladatel se vyjádřil ke stanovisku, příspěvek se uzavírá s rozporem**

## PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

**310/08.09.10 - Daňový režim příjmů plynoucích českému daňovému nerezidentovi z převodu cenných papírů vydaných obchodními společnostmi se sídlem v ČR**

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661

### 1. Situace

Podle ustanovení § 22 odst.1 písm. h) zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, („ZDP“) se nově za příjem ze zdroje na území ČR považují i „příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky“. Podle ustanovení § 22 odst. 1. písm. g) bodu 7 ZDP se za příjem nerezidenta ze zdroje na území ČR považuje „příjem z prodeje... investičního instrumentu“ rezidentovi.

Tento příspěvek si klade za cíl vyjasnit, jakým způsobem se stanoví základ daně daňového nerezidenta právnické osoby nebo fyzické osoby podnikatele v souvislosti s prodejem cenných papírů vydaných společnostmi se sídlem v ČR, konkrétně, co je daňově uznatelným nákladem souvisejícím s příjmem nerezidenta.

Pro účely tohoto příspěvku je prodávajícím nerezident, osoba se sídlem nebo bydlištěm v některém z členských států EU nebo ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo ve třetí zemi. Tento nerezident nevede účetnictví podle českých účetních předpisů. Proávající a kupující jsou nespřízněné subjekty. Proávající nemá v ČR stálou provozovnu. Příspěvek se zabývá pouze převodem cenných papírů, které nepředstavují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem ve smyslu obchodního zákoníku, a převod nesplňuje podmínky pro osvobození příjmu z převodu podílu dle § 19 ZDP. Současně žádná mezinárodní smlouva neomezuje Českou republiku v právu zdanit takovéto příjmy v souladu se ZDP.

### 2. Rozbor problematiky

#### 2.1 Pravidla uznatelnosti nabývací ceny akcie podle ZDP

ZDP obecně stanoví, že pořizovací cena cenného papíru považuje za daňově neuznatelný náklad s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. r), w) a ze). (§ 25 odst. 1 písm. c) ZDP)

Podle § 24 odst. 2 písm. r) je daňově uznatelným nákladem hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem ke dni jeho prodeje s výjimkou uvedenou v písmenech w) a ze) a s výjimkou cenného papíru, u kterého je příjem z jeho prodeje osvobozen podle § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle §19 odst. 9.

Podle § 24 odst. 2 písm. w) je daňově uznatelným nákladem nabývací cena akcie, *kteřá není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem* reálnou hodnotou, nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to do výše příjmů z prodeje této akcie nebo tohoto podílu.

Podle § 24 odst. 2 písm. zc) jsou daňově uznatelným nákladem výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, kteří nevedou účetnictví.

Výše zmíněná ustanovení umožňující daňovou uznatelnost nákladu vztahujícího se k prodeji akcií odkazují na účetnictví vedené podle českých účetních předpisů. Čeští daňoví nerezidenti, kteří podle českých účetních předpisů neúčtují, nemohou dle dosavadních výkladových přístupů podle těchto ustanovení uplatnit ztrátu z prodeje cenných papírů, i když někteří ve svém účetnictví cenné papíry na reálnou hodnotu přeceňují.

V praxi tak může docházet ke vzniku odlišné daňové zátěže pro českého daňového rezidenta a nerezidenta. Pro názornost bychom rádi dopady problematiky demonstrovali na následujícím příkladu.

## **2.2 Příklad**

Ve zdaňovacím období I. subjekt nakoupí v rámci dvou oddělených transakcí akcie české společnosti A. Při prvním nákupu subjekt nakoupí 2 akcie po 50 Kč/ks, při druhém nákupu nakoupí 3 akcie po 55 Kč/ks. Akcie se přeceňují dle českých účetních předpisů na reálnou hodnotu s dopadem do výkazu zisků a ztrát alespoň k rozvahovému dni. Na konci zdaňovacího období klesla reálná hodnota akcie společnost A na 40. Ve zdaňovacím období II. subjekt akcie společnosti A ve dvou transakcích prodal. V rámci první transakce prodal 4 akcie za 30 Kč/ks. V rámci druhé transakce prodal 1 akcii za 25 Kč/ks. Příklad srovnává daňové dopady obchodování pro případ, kdy je prodávajícím subjektem společnost (nebo fyzická osoba podnikatel), která je českým daňovým rezidentem, a společnost (nebo fyzická osoba podnikatel), která je českým daňovým nerezidentem.

Vliv obchodování s cennými papíry na základ daně v jednotlivých obdobích i kumulativně je následující:

<b>Zdaňovací období I.</b>		<b>Vliv na základ daně</b>			
Operace	Částka	<b>Rezident</b>		<b>Nerezident</b>	
První nákup akcií – nabývací cena akcií 2ks à 50Kč	100	ne	100	ne	
Druhý nákup akcií – nabývací cena akcií 3ks à 55Kč	165	ne	165	ne	
Přecenění akcií na reálnou hodnotu s vlivem na výkaz zisků a ztrát (2*10+3*15)	-65	ano (dle ZDP) §23-2-a	-65	neuplatní se	
<b>Celkový vliv na základ daně ve zdaňovacím období I.</b>			<b>-65</b>		<b>0</b>

<b>Zdaňovací období II.</b>		<b>Vliv na základ daně</b>			
Operace	Částka	<b>Rezident</b>		<b>Nerezident</b>	
První prodej akcií – prodejní cena akcií 4ks à 30Kč	120	ano (dle ZDP) §23-2-a	120	ano (dle §22-1-h ZDP)	120
Související náklad - reálná cena akcií odúčtovaná do výkazu zisků a ztrát (4x40Kč)	-160	ano	-160	ano, dle §24-1-w ZDP, nelze použít §24-2-r ZDP	-120
Druhý prodej akcií – prodejní cena akcií 1ks à 25Kč	25	ano (dle ZDP) §23-2-a	25	ano (dle §22-1-h ZDP)	25
Související náklad - reálná cena akcií A odúčtovaná do výkazu zisků a ztrát	-40	ano	-40	ano, dle §24-1-w ZDP, nelze použít §24-2-r ZDP	-25
<b>Celkový vliv na základ daně ve zdaňovacím období II.</b>			<b>-55</b>		<b>0</b>

<b>Kumulativní vliv na ZD pro obě období</b>	<b>-120</b>	<b>0</b>
--	-------------	----------

Z výše uvedeného příkladu je zřejmé, že daňové posouzení téže situace pro daňového rezidenta a daňového nerezidenta se může lišit nejen ve výsledku, ale i v čase. Zatímco u českého daňového rezidenta v případě cenných papírů držených s cílem je prodat v krátkodobém časovém horizontu ovlivňuje základ daně po dobu držby i změna reálné hodnoty, u nerezidenta nikoli. Odlišnost ovlivňuje relativně krátkodobě pouze likviditu poplatníka, nikoli vlastní kumulativní výši daně, a proto nepovažujeme zohlednění této skutečnosti za klíčové.

Za klíčové považujeme zohlednit trvalé rozdíly při ztrátových obchodech - i pokud by nerezident použil ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) (popř. § 24 odst. 2 písm. zc)) a nabývací hodnotu akcií uznal jako daňově uznatelný náklad do výše souvisejícího příjmu z prodeje, výsledek dosažený takovým postupem je ve srovnání s režimem dosažitelným pro českého daňového rezidenta stále diskriminační. Kumulativní vliv na základ daně by se u daňového nerezidenta zlepšil, ale ztráta z prodeje by pro něj byla daňově neuznatelná, přestože pro českého daňového rezidenta je taková ztráta daňově uznatelná.

### 3. Závěr

V případě, kdy český daňový rezident převádí podíly zmíněné v úvodu tohoto příspěvku (tj. cenné papíry, které nepředstavují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem ve smyslu obchodního zákoníku, a převod nesplňuje podmínky pro osvobození příjmu z převodu podílu dle § 19 ZDP), je souvisejícím daňově uznatelným nákladem nabývací cena převáděných cenných papírů ve smyslu § 24 odst. 7 ZDP, a to ve zdaňovacím období, ve kterém příjem dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7. a § 22 odst. 1 písm. h) nerezidentovi plyne, tj. na peněžní bázi jak to ukazuje příklad výše; přičemž k potenciálním změnám reálné hodnoty, které nastaly během držby cenného papíru, se nepřihlíží. Při postupných nákupech stejného druhu akcií za různé ceny se při prodeji pro určení nabývací ceny použije metoda FIFO nebo metoda váženého aritmetického průměru (obdobně jako je upraveno v §25 odst. 4 zákona o účetnictví). Tento postup podporuje obchodování s cennými papíry v ČR, resp. cennými papíry vydanými českými rezidenty.

### 4. Návrh opatření

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

Dále navrhujeme, aby při nejbližší novele ZDP byla provedena vhodná legislativní úprava potvrzující srovnatelný režim pro rezidenty i nerezidenty. Do doby, než bude tato případná novela schválena, doporučujeme v souladu s § 55a zákona o správě daní a poplatků prominout daň vyměřenou v případě, že nebylo akceptováno uplatnění nabývací ceny akcií jako daňově uznatelného nákladu při prodeji cenných papírů českým daňovým nerezidentem za výše popsaných okolností.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Navržený závěr, že v případě převodu dotčených cenných papírů - akcií lze jako související daňový náklad uznat jejich nabývací cenu podle § 24 odst. 7 ZDP (bez jakéhokoliv omezení), nemá oporu v zákoně a nelze jej proto přijmout.

ZDP upravuje možnost uplatnit si k příjmu z prodeje akcií výdaj pouze v případech vymezených v § 24 odst. 2 písm.r) a w) ZDP. § 24 odst. 7 ZDP vymezuje pouze způsob stanovení nabývací ceny pro účely konkrétních ustanovení zákona, tudíž toto ustanovení nelze aplikovat samostatně, bez dalšího .

§ 24 odst. 2 písm. r) ZDP je obecným pravidlem aplikovaným v případech, kdy se akcie pravidelně přeceňují na reálnou hodnotu podle zákona o účetnictví a tudíž se případné změny v ocenění akcií objeví v základu daně české účetní jednotky v průběhu držby každoročně. V případech, kdy se akcie nepřeceňují reálnou hodnotou, aplikuje se pravidlo vymezené v § 24 odst. 2 písm. w) ZDP, které je výjimkou z použití ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP a které umožňuje jako daňový náklad uplatnit nabývací cenu akcie pouze do výše příjmů z jejího prodeje. S ohledem na fakt, že zahraniční účetní jednotka pro účely českého základu daně nepřeceňuje akcie na reálnou hodnotu, nelze na ní použít § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, ale aplikuje se na něj ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) ZDP. Zahraniční účetní jednotka totiž v ČR podává daňové přiznání pouze za zdaňovací období, ve kterém převádí akcie a nikoliv v průběhu držby (i kdyby by tedy zahraniční účetní jednotka podle zahraničních účetních předpisů přeceňovala

akcie na reálnou hodnotu, v průběhu držby bude případný rozdíl v přecenění zohledněn pouze v základu daně ve státě rezidence zahraniční účetní jednotky podle zahraničních daňových předpisů a nikoliv v českém základu daně).

S ohledem na výše uvedené máme za to, že v příspěvku popsaná zahraniční účetní jednotka prodávající akcie se pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP nenachází ve srovnatelném postavení s českou účetní jednotkou a neshledáváme proto důvody pro aplikaci ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků nebo § 39 odst. b) ZDP, jelikož se nejedná o zásadní nesoulad s unijním právem, který by odůvodňoval aplikaci § 39 odst. b) ZDP, nebo jiný postup, který by umožnil výklad v rozporu s textem zákona.

Dále poznamenáváme, že účetní jednotka (česká účetní jednotka nebo srovnatelná zahraniční účetní jednotka) obecně vychází pro zjištění základu daně z aktuálního principu z účetnictví. To znamená, že pro posouzení daňových dopadů bude rozhodující datum, kdy byla operace správně zaúčtována tj. základ daně bude ovlivněn v tom zdaňovacím období, kdy dotčený příjem ovlivnil výsledek hospodaření účetní jednotky.

Pro účely stanovení výše nabývací ceny se postupuje podle § 24 odst. 7 písm.c) ZDP, který odkazuje na pořizovací cenu podle zákona o účetnictví. Pro stanovení nabývací ceny pro daňové účely u zahraničních účetních jednotek lze tudíž použít obdobné metody, jaké připouští zákon o účetnictví pro stanovení pořizovací ceny u českých účetních jednotek v § 25 odst. 4 ZoÚ.

### **Vyjádření předkladatele:**

Předkladatel se domnívá, že daňoví rezidenti EU, resp. EEA se mohou dovolávat stejného daňového ošetření výše zmíněných transakcí jako čeští daňoví rezidenti a to na základě svobod pohybu zakotvených v unijním právu (svoboda pohybu kapitálu apod.).

**Závěr:**  
Rozpor.