

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 308/08.09.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

308/08.09.10 - Výklad ustanovení pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek v případě, kdy je zdaňovací období delší než 12 měsíců

Předkládá: Ing. Ondřej Janeček, daňový poradce, č. osvědčení 2347

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení výkladu uplatňování slevy na dani z titulu investičních pobídek v případě, kdy dojde k rozdělení odštěpením a zdaňovací období bude delší než 12 měsíců. Konkrétně se jedná o výklad ustanovení § 35a odst. 2 a § 35b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

1. Situace

Příjemci investičních pobídek na rozšíření výrobní činnosti ve formě slevy na dani dle ustanovení § 35b ZDP v některých případech provozují výrobní a jinou činnost, která nesouvisí se samotnou výrobou (např. obchodní či administrativní činnost).

Společnosti se z ekonomických, organizačních a právních důvodů mohou dostat do situace, kdy potřebují část činností oddělit formou rozdělení odštěpením se založením nové společnosti, přičemž výrobní činnost zůstává v rozdělované společnosti.

V praxi může nastat případ, kdy zdaňovací období společnosti v souladu s ustanovením § 17a písm. c) ZDP bude trvat 24 měsíců. Například v situaci, kdy valná hromada v září 2009 rozhodne, že rozhodným dnem odštěpení bude 1. leden tohoto roku a dnem zápisu odštěpení do Obchodního rejstříku (a tak nabytí právních účinků odštěpení) bude podle rozhodnutí společnosti datum roku následujícího (např. 1. červenec 2010). Konkrétní data jsou stanovována z obchodních procesních důvodů - mj. použití auditované účetní závěrky k 31. prosinci 2008 jako závěrky za období předcházející rozhodnému dni a procesní nastavení zahraničních poboček odštěpované části tak, aby právní a daňové registrace nastaly k předem známému datu, ke kterému bude možné všechny systémy řádně připravit.

Ve spojení s výše uvedeným však dochází k výkladovým nejasnostem při výpočtu slevy na dani z titulu investičních pobídek.

2. Legislativa

Ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP

Ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP stanoví situace, za kterých nárok na slevu na dani z titulu investičních pobídek společností zcela zaniká. Forma přeměny odštěpením není v tomto ustanovení obsažena a z legislativního vývoje, souvisejících důvodových zpráv a smyslu ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP vyplývá, že ani nebylo záměrem tuto formu přeměny do předmětného ustanovení zahrnout.

Dílčí závěr č. 1

Rozdělení odštěpením se založením nové společnosti nemá vliv na uplatnění nároku na slevu na dani u rozdělované společnosti.

Stanovisko Ministerstva financí:

Podmínka v ustanovení § 35a odst. 2 písm. c) ZDP neobsahuje zákaz provést rozdělení společnosti s odštěpením. Obecně pokud poplatník v režimu investičních pobídek provede přeměnu společnosti rozdělením s odštěpením, neporuší podmínky uvedené v § 35a odst. 2 písm. c) ZDP, musí však dodržet podmínku zachování investice, t.j. při rozdělení odštěpením nesmí dojít k odštěpení majetku podpořeného investičními pobídkami. Současně upozorňujeme, že správce daně bude vždy v konkrétním případě posuzovat, zda k přeměně dochází z řádných ekonomických důvodů a nikoliv z důvodů spekulativního prodloužení období, za které lze uplatňovat slevu na dani v režimu investičních pobídek

Ustanovení § 35b odst. 1 ZDP – Výpočet slevy na dani

Ustanovení § 35b odst. 1 ZDP definuje postup výpočtu slevy na dani z titulu investičních pobídek. Sleva na dani se vypočítá podle vzorce „S1 – S2“, přičemž částka S1 se rovná částce daně vypočtené za aktuální zdaňovací období.

Částkou S2 se rozumí částka daně za referenční zdaňovací období (tedy částka daně za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období, za které lze slevu na dani uplatnit poprvé a to ta částka daně, která je vyšší). Částka S2 se upravuje meziročními odvětvovými indexy cen¹.

Žádné ustanovení ZDP nestanoví speciální úpravu částky S1 ani S2 pro případ, kdy je zdaňovacím obdobím období delší 12 měsíců.

Domníváme se, že společnosti pro indexaci částky S2 pro zdaňovací období delší 12 měsíců použijí meziroční odvětvový index cen za celé období. Výsledná částka S2 tak bude vypočtena pomocí tzv. „zřetězení meziročních odvětvových indexů“, přičemž posledním indexem (pro období delší 12 měsíců) bude index za období obou dotčených let.

Například pro zdaňovací období 1. leden 2009 – 31. prosinec 2010 tedy společnost pro indexaci částky S2 (kdy částka S2 je dána daňovou povinností např. za rok 2006) použije meziroční odvětvový index cen za období 2010/2006. Výpočet výsledné částky S2 bude následující:

*[S2 * index 2007/2006 * index 2008/2007 * index 2009/2008 * index 2010/2009]*

Pokud bude období delší než 12 měsíců a zároveň kratší než 24 měsíců, či bude začínat k jinému datu než k 1. lednu, bude se vycházet z průměrného odvětvového indexu právě za toto období, který bude na žádost stanoven Českým statistickým úřadem.

Tímto způsobem bude zajištěno, že v prodlouženém zdaňovacím období budou zohledněny pohyby cen v celém jeho průběhu.

Dílčí závěr č. 2

Pro výpočet nároku slevy na dani bude Společnost pro zdaňovací období delší 12 měsíců vycházet z průměrného odvětvového indexu cen za celé období. Alternativně lze požádat

¹ A to indexy zveřejňovanými Českým statistickým úřadem – průměrnými ročními indexy (list IS roční (yearly)) v časových řadách.

Český statistický úřad o stanovení individuálního odvětvového indexu pro dotčené 24měsíční období.

Společnost nebude provádět žádné další úpravy částky S1 ani S2.

Stanovisko Ministerstva financí:

V souladu s ustanovením § 35b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se S2 rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu na dani uplatnit poprvé, a to té částce, která je vyšší; tato částka bude upravena o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, a to počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena. Z uvedeného vyplývá, že při zjištění částky S2 se nepřihlíží k obdobím, za která se sice podává daňové přiznání, ale která nejsou zdaňovacími obdobími.

V případě, kdy zdaňovací období, za které bude sleva na dani uplatněna, je jiné než kalendářní rok, resp. v případě, kdy je potřebné částku S2 upravit o odvětvový index cen, který není běžně Českým statistickým úřadem vyhlášen, je nutné požádat o zpracování indexu tzv. na míru. Z toho vyplývá, že v případě uvedeném v příspěvku bude poslední odvětvový index cen vyjadřovat vývoj cen mezi zdaňovacími obdobími od 1.1.2009 do 31.12.2010 a zdaňovacími obdobími, které tomuto „dlouhému“ období předcházelo, tj. zdaňovacími obdobími od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008.

Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.