

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 14.9.2016**Daň z příjmů****482/16.06.15 Přeměny a daňová neutralita – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv mezi účetnictvím a znaleckým posudkem**

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320

Mgr. Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, osv. 2987

Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, číslo osv. 3221

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Úvod

Při přeměnách se účetní jednotky musí vyrovnat s tím, že pohled znalce na strukturu převáděných aktiv a pasiv není vždy totožný s jejím zachycením v účetnictví účetních jednotek. Dále je pak třeba respektovat obecnou zásadu, že přeměny mají být daňově neutrální, a to v podobě konkrétních ustanovení zákona o daních z příjmů.

V minulosti implementovala Česká republika Směrnici Rady č. 2005/19/ES ze dne 17. února 2005, kterou se mění dřívější Směrnice Rady č. 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se korporací z různých členských států (dále i Směrnice). Se směrnici koresponduje i obecný princip daňové neutrality aplikovaný v ZDP.

Stručný popis problému

Odlišný pohled znalce na aktiva a pasiva se může týkat například nedokončené výroby, výdajů na pořízení majetku, časového rozlišení aktiv a pasiv, rezerv apod. Pokud jsou například s nějakým majetkem spojena rizika soudního sporu, znalec může přímo ponížít hodnotu tohoto majetku a nezohlednit samostatně ve znaleckém posudku rizika, na které je v účetnictví vytvořena rezerva na soudní spor. Dalším příkladem mohou být náklady příštích období, které znalec samostatně neocení, ale nepřímo ovlivňují celkovou hodnotu ocenění například výnosovou metodou. Jako třetí příklad lze uvést pozemek a související nedokončenou výrobu nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (konkrétně příprava a napojení pozemků na okolní infrastrukturu), kdy znalec může ocenit pouze pozemek se zohledněním napojení na infrastrukturu na sousedních pozemcích. Příkladů bychom jistě našli více, nicméně domníváme se, že pro ilustraci problému tyto tři postačují.

Návrh řešení

Dle článku 4 bodu 1 Směrnice Rady č. 2005/19/ES nemají fúze, rozdělení ani částečné rozdělení za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely. Princip daňové neutrality při přeměnách pak znamená, že hodnota pro daňové účely po přeměně je stejná, jaká by byla uplatněna v případě individuálního prodeje jednotlivých aktiv v okamžiku přeměny.

K výše uvedenému cíli Směrnice o přeměnách viz také například rozhodnutí SD EU C-352/08 -Modehuis A. Zwijnenburg BV proti Staatssecretaris van Financiën ze dne 20.5.2010:

„...38 Co se týče cíle sledovaného uvedenou směrnicí, Soudní dvůr již upřesnil, že tato směrnice má v souladu se svým prvním bodem odůvodnění za cíl zavést daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni. Tentýž bod odůvodnění rovněž stanoví, že fúzí, rozdělením, převodům aktiv a výměně akcií týkajícím se společností z různých členských států nesmějí být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států (výše citovaný rozsudek Leur-Bloem, bod 45).“

V této souvislosti lze odkázat i na tuzemskou judikaturu, která v jiné souvislosti konstatovala nutnou daňovou neutralitu přeměny jako takové - viz 2 Afs 39/2006-75 a 2 Afs 40/2006-66 ze dne 20.12.2006, Sbírka rozhodnutí NSS 9/2008, str. 782 č.1660/2008 Sb. NSS:

„...Zdejší soud v souzeném případě vychází ze zásady, že otázku, zda se jedná o výdaj za tímto účelem vynaložený, je nutné posuzovat na základě podmínek, které by platily pro zanikající společnost, pokud by se rozdělení společnosti neuskutečnilo. K této tezi lze dospět následující argumentací. Z právní úpravy přeměn společností je zřejmé, že tyto instituty slouží především k optimalizaci podmínek pro podnikání, jsou tudíž ekonomicky motivovány.

Je-li (jak již konstatoval Ústavní soud) rozvoj podnikání jedním z účelů zákona o daních z příjmů, nelze stěžovatelku penalizovat za to, že její právní předchůdkyně se z ekonomických důvodů rozhodla pro transformaci společnosti.....Podle názoru Nejvyššího správního soudu je nutné vycházet z těchto podmínek, které platily pro původní společnost, a dovodit, že úroky z předmětných závazkových vztahů lze považovat za úroky související s náklady na pořízení výše uvedeného majetku a tím i za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů....“.

Konkrétní naplnění zásady daňové neutrality při přeměnách je pak zakotveno mimo jiné i v následujících dílčích ustanoveních zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Ustanovení § 24 odst. 11 ZDP požaduje, aby u majetku, který se neodepisuje daňově ani účetně, byl při následném prodeji či vyřazení uplatněn daňový výdaj do výše hodnoty evidované v účetnictví zanikající nebo rozdělované společnosti. U účetního hmotného a nehmotného majetku, který se daňově neodepisuje, se ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) ZDP mohou po přeměně v daňových výdajích uplatnit účetní odpisy pouze do výše účetní zůstatkové ceny tohoto majetku u zanikající nebo rozdělované společnosti ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny. U nehmotného majetku podle § 32a ZDP a u hmotného majetku podle § 26 ZDP pokračuje nabyvatel v odpisování

započatém původním vlastníkem (zanikající nebo rozdělovanou společností), viz § 32a odst. 4 ZDP, § 30 odst. 10 písm. b) bod 3. ZDP. Podle ustanovení § 24 odst. 9 ZDP lze při přeměně převzít vytvořené zákonné opravné položky k pohledávkám. Podmínky pro převzetí dosud neuplatněných daňových ztrát upravuje ustanovení § 38na ZDP. Princip daňové neutrality a podmínky uplatnění některých položek po přeměně jsou rovněž upraveny v § 23c ZDP.

Nyní se budeme podrobněji zabývat třetím z výše uvedených příkladů. Pozemek není hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů, viz definice hmotného majetku v ustanovení § 26 odst. 2 ZDP, pozemek se neodepisuje daňově ani účetně. Vztahuje se na něj proto ustanovení § 24 odst. 11 ZDP a při případném následném prodeji pozemku lze v daňových výdajích uplatnit částku pouze do výše účetní hodnoty pozemku z účetnictví zanikající nebo rozdělované společnosti. Avšak nedokončenou výrobu nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, které představují výdaje na zajištění napojení předmětného pozemku na nezbytnou infrastrukturu, respektive vybudování sítí na sousedních (často cizích) pozemcích, znalec ve znaleckém posudku často samostatně neocení.

V zahajovací rozvaze a v účetnictví nástupnické společnosti by tak nedokončená výroba nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek nebyly zobrazeny, a to v případě využití postupu dle § 6 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví pro podnikatele, tedy při účtování individuálně přeceněných složek majetku snížených o převzaté dluhy. Jak již bylo uvedeno, napojení pozemku na infrastrukturu v jeho bezprostředním sousedství se obvykle ve znaleckém posudku výrazně promítne navýšením vlastní hodnoty pozemku. U zanikající ani u rozdělované společnosti není možné hodnotu nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku uplatnit v daňových výdajích. Pokud by pak neměla možnost uplatnit hodnotu nedokončené výroby pro účely daně z příjmů ani nástupnická společnost, byla by podle našeho názoru porušena zásada daňové neutrality u přeměn.

Pokud by zanikající nebo rozdělovaná společnost v rozhodný den přeměny realizovala místo přeměny prostý prodej pozemků, nepochybně by mohla do daňových nákladů uplatnit také účetní hodnotu nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku.

Doplnění příspěvku ze dne : 9.7.2016

Domníváme se, že možným řešením uvedeného problému může být odlišení, zda:

a) V rámci přeměny přechází na nástupnickou společnost další věc v právním slova smyslu včetně situace, kdy jde sice o věc, která je součástí či příslušenstvím pozemku (jako je stavba), ale daňově a účetně se eviduje samostatně. Může jít například o projekt či nedokončenou stavbu.

V takovém případě se výše uvedené náklady stanou součástí vstupní ceny daňové uvedené majetkové složky včetně nákladů vynaložených na danou majetkovou složku. Účetní ocenění se pak může lišit (ocenění reálnou hodnotou nemusí

odpovídat těmto vynaloženým nákladům, pro daňové účely však bude relevantní ocenění ve výši uvedených vynaložených nákladů včetně nákladů vynaložených na danou věc - § 24 odst. 11 ZDP). Bude-li takových věcí více, budou výše uvedené náklady rozpočítány do vstupní ceny daňové dle ekonomicky zdůvodněného poměru.

b) V rámci přeměny je skutečně jedinou věcí, která v rámci přeměny přechází, pozemek v právním slova smyslu. Pak se výše uvedené náklady zohlední (stanou se součástí vstupní ceny daňové hlavního aktiva, což může být:

b1) Pozemek (například v případě, kdy po přeměně bude pozemek prodán).

b2) Následně vznikla stavba. Například v případě, kdy v rámci přeměny přejde na nástupnickou společnost pouze pozemek a následně bude vybudována stavba, uvedené náklady se mohou stát součástí vstupní ceny této stavby, ať již půjde o nekončnou výrobu (účetní skupina 12) nebo hmotný majetek (účetní skupina 02, resp. 04)..

Výše uvedený postup pro účely daně z příjmů by měl v oblasti účetnictví korespondovat s postupem upraveným v § 11b zákona o přeměnách.

§ 11b

Jestliže je zahajovací rozvaha sestavována pro účely přeměny společností nebo družstev, musí k ní být připojen komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo.

Závěr

V dané věci navrhujeme následující závěr. Ve výše uvedeném příkladu je možné při následném prodeji uplatnit v daňových výdajích účetní (a tím i daňovou) hodnotu pozemku evidovanou u zanikající nebo rozdělované společnosti navýšenou o hodnotu přímo související nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku evidovanou u zanikající nebo rozdělované společnosti, a to za podmínky, že si zanikající nebo rozdělovaná společnost hodnotu nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku neuplatnila ve svých daňových nákladech a současně bude v rámci účetního zachycení individuálně přeceněných složek majetku v nástupnické společnosti zohledněna jako součást hodnoty pozemku (tj. nikoliv jako samostatné aktivum). Pokud nástupnická společnost nedokončnou výrobu nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek ve svém účetnictví samostatně nevykáže, zjednodušeně lze říci, že bude součástí ocenění pozemku, a to jak účetně, tak i daňově.

Obecně je daňový subjekt oprávněn o evidovanou daňovou vstupní cenu neodepisovaného majetku u právního předchůdce navýšit své daňové hodnoty hlavního aktiva, pokud u právního předchůdce nebyly v daňových nákladech uplatněny a přímo souvisí s příslušným hlavním aktivem a pokud nejsou evidovány samostatně v účetnictví u právního nástupce jako jiné aktivum. Tento postup vyplývá z přímého účinku výše uvedené směrnice EU.

Doplnění příspěvku ze dne : 9.7.2016

Konkrétně pak bude postupováno následovně:

a) V rámci přeměny přechází na nástupnickou společnost další věc v právním slova smyslu včetně situace, kdy jde sice o věc, které je součástí či příslušenstvím pozemku (jako je stavba), ale daňově a účetně se eviduje samostatně. Může jít například o projekt či nedokončenou stavbu.

V takovém případě se výše uvedené náklady stanou součástí vstupní ceny daňové uvedené majetkové složky včetně nákladů vynaložených na danou majetkovou složku. Účetní ocenění se pak může lišit (ocenění reálnou hodnotou nemusí odpovídat těmto vynaloženým nákladům, pro daňové účely však bude relevantní ocenění ve výši uvedených vynaložených nákladů včetně nákladů vynaložených na danou věc - § 24 odst. 11 ZDP). Bude-li takových věcí více, budou výše uvedené náklady rozpočítány do vstupní ceny daňové dle ekonomicky zdůvodněného poměru.

b) V rámci přeměny je skutečně jedinou věcí, která v rámci přeměny přechází, pozemek v právním slova smyslu. Pak se výše uvedené náklady zohlední (stanou se součástí vstupní ceně daňové hlavního aktiva, což může být:

b1) Pozemek (například v případě, kdy po přeměně bude pozemek prodán).

b2) Následně vznikla stavba. Například v případě, kdy v rámci přeměny přejde na nástupnickou společnost pouze pozemek a následně bude vybudována stavba, uvedené náklady se mohou stát součástí vstupní ceny této stavby, ať již půjde o nekončenou výrobu (účetní skupina 12) nebo hmotný majetek (účetní skupina 02, resp. 04).

Návrh na opatření

Po projednání v KOO doporučujeme přijaté závěry publikovat, ale i zvážit upřesnění Směrnice do novely ZDP.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Na úvod je nutné zdůraznit, že Komorou daňových poradců byla provedena doplnění příspěvku Ing. Urbanem dne 15.6.2016 (mimo text příspěvku) a Ing. Nesrovnalemze dne 9.7.2016 (viz text příspěvku).

Nejdůležitějším faktorem při řešení daňového režimu výdajů vynaložených zanikající obchodní korporací, které mají v rámci fúze přejít na nástupnickou obchodní korporaci a následně být prodány, je "záměr" obou zúčastněných stran, který musí být zcela zřejmý již z projektu přeměny. Obecná úprava projektu přeměny je zakotvena v § 14 a § 15 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních korporací a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 125/2008 Sb.“), podrobněji např. § 70, dále s možností využití např. § 250 odst. 1 písm. i) cit. zákona, ze kterého vyplývá, že v případě projektu rozdělení musí tento obsahovat určení, jaký majetek a jaké dluhy přecházejí na nástupnickou společnost.

Příspěvek je založen na předpokladu, že "znalec často" aktiva samostatně neocení. Nesouhlasíme se závěrem předkladatele příspěvku, že nelze majetek samostatně ocenit. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že prioritní je přesné a konkrétní zadání znalečného úkolu znalci, který má ocenění provést.

V uvedeném případě představuje pozemek jedno převáděné aktivum a nedokončená výroba nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek druhé samostatné aktivum rozdílného charakteru (pozemek a "budoucí stavba").

Obecně platí, že podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle účetních předpisů.

V této souvislosti je nezbytné odkázat na § 54 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška“), který upravuje ocenění majetku a závazků při přeměně obchodních korporací a okamžik účtování. Dle § 54 odst. 7 vyhlášky platí, že pokud se rozhodný den shoduje se dnem zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, nástupnická účetní jednotka nebo přejímající společník, který je účetní jednotkou, účtuje o ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou k rozhodnému dni, a to po otevření účetních knih. Přitom reálná hodnota je definována v § 27 odst. 3 ZoÚ následovně:

Jako reálná hodnota se použije:

a) tržní hodnota, popřípadě tržní hodnota odvozená z tržní hodnoty jednotlivých složek aktiv a pasiv, nelze-li tržní hodnotu pro některé aktivum nebo pasivum zjistit, ale lze ji zjistit pro jednotlivé složky nebo podobné aktivum či pasivum,

b) hodnota vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, pokud tyto oceňovací modely a techniky zajišťují přijatelný odhad tržní hodnoty,

c) ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu; metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě,

d) ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat podle písmen a) až c).

Dále je třeba zmínit § 54b vyhlášky, který obsahuje popis speciálních účetních případů, které účtuje nástupnická účetní jednotka k rozhodnému dni přeměny. Jedná se zejména o:

a) převzetí aktiv a pasiv zanikající společnosti podle jejich stavu vykázaného v konečné účetní závěrce,

b) zúčtování přecenění na reálnou hodnotu, a to dle zvolené metody přecenění majetku a závazků,

c) použití, rozdělení oceňovacích rozdílů vykázaných dle § 14 odst. 1 až 3 vyhlášky, pokud má být v souladu se záměry přeměny provedeno rozdělení do ostatních položek vlastního kapitálu.

Současně lze také odkázat na § 47 odst. 2 písm. j) vyhlášky, podle kterého nejsou součástí ocenění pozemku náklady spojené s pořízením stavby.

Pokud by byl přijat daňový režim, který navrhuje předkladatel příspěvku, tedy, že: „...v rámci přeměny je skutečně jedinou věcí, která v rámci přeměny přechází, pozemek v právním slova smyslu, pak se výše uvedené náklady zohlední (stanou se součástí vstupní ceně daňové hlavního aktiva...“, potom by, dle názoru GFR, v konečném důsledku nebyla naplněna výše uvedená ustanovení příslušných právních předpisů.

Výše uvedené lze dále podpořit také ustanovením § 7 odst. 1 vyhlášky, kde je stanoveno, že účetní položka „pozemky“ neobsahuje součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazují se jako majetek nebo v jeho části v položkách B.II.1.2. Stavby, protože lze důvodně předpokládat, že nástupnická společnost nedokončený dlouhodobý hmotný majetek dokončí.

Z výše citovaných ustanovení právních předpisů lze dovodit, že pro zachování obecné zásady neutrality přeměn není důvod evidovat u nástupnické obchodní korporace majetek odlišně od toho, jak byl evidován u obchodní korporace zanikající nebo rozdělované, tzn. i nadále evidovat v účetnictví nástupnické společnosti odděleně převzatou nedokončenou investici, resp. nedokončený dlouhodobý hmotný majetek⁴, který představuje samostatné aktivum v položce „B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek“ do konce roku 2015 (od roku 2016 položce „B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek“) rozvahy.

V případě následného prodeje pozemku jednak nutno vycházet z ustanovení § 24 odst. 11 ZDP, který stanoví, že při prodeji majetku, který se neodpisuje podle ZDP ani podle zákona o účetnictví a byl nabyt při přeměně, lze související výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví u zanikající společnosti před oceněním tohoto majetku reálnou hodnotou pro účely přeměny. U převzatých nedokončených investic (převzaté aktivum) je nutno dále evidovat jejich původní nepřeceněnou hodnotu od zanikající společnosti. Tato hodnota se dále v případě dokončení zvýší o další vynaložené náklady na dokončení, a tak vznikne vstupní cena pro daňové odpisy. Vliv přecenění nedokončené investice dle znaleckého posudku bude nedaňový (pozn.: § 23c odst. 4 a 5 ZDP stanoví „nezdaniitelnost“ příjmů vzniklých z důvodu přecenění majetku a dluhů pro účely fúzí nebo rozdělení obchodních korporací).

Z tohoto důvodu hodnota souvisejícího nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku, evidovaná u zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, hodnotu pozemku pro účely § 24 odst. 11 ZDP v tomto případě neovlivní.

⁴ K tomu také např. publikace „Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností“, 2. Aktualizované vydání z roku 2015, Kapitola 16, bod 16.3. – autor Ing. Jana Skálová