

Daň z příjmů

352/18.01.12 Lhůta pro podávání daňového přiznání v případě přeměn dle § 38m odst. 2 a 3 ZDP

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Popis problematiky

V tomto příspěvku se věnuji lhůtě pro podávání daňového přiznání v případě přeměn, kdy rozhodný den přeměny není první den kalendářního či hospodářského roku. V těchto případech byla tato lhůta do 14.7.2011 stanovena do konce následujícího měsíce po měsíci, ve kterém se konala valná hromada, která schvalovala přeměnu. Novelou ZDP zákonem č. 188/2011 Sb. (Sněmovní tisk č. 276) byla tato lhůta prodloužena na tříměsíční lhůtu. Dle důvodové zprávy bylo cílem této změny, aby se uvedená lhůta přiblížila standardní lhůtě pro podávání daňového přiznání (viz. Sněmovní tisk č. 276/0):

1.1. Text novely:

„...18. V § 38m odst. 3 úvodní části ustanovení se za slovo „konce“ vkládá slovo „třetího“.....“

1.2. Důvodová zpráva - K bodům 17., 18., 19. a 22. (§ 38m odst. 2, 3 a 9)

„...Navržená úprava upřesňuje režim podávání daňových přiznání v případě sloučení nebo splnutí podílových fondů a zároveň výslovně stanovuje, kdo vykonává práva a povinnosti vůči správci daně po zániku podílového fondu z důvodu přeměny fondů. Zároveň dochází k prodloužení lhůt pro podávání daňových přiznání za období, za které se podává daňové přiznání s cílem přiblížit tyto lhůty lhůtám pro podávání daňových přiznání za zdaňovací období.....“.

Uvedená novela nabyla účinnosti 15.7.2011 (Čl. XXV zákona č. 188/2011 Sb.) bez toho, že by k popisované změně bylo přijato přechodné ustanovení.

Bohužel změny v této oblasti uvedenou novelou neskončily. Následně novelou ZDP v rámci zásadní změny v zákoně o přeměnách zákonem č. 355/2011 Sb. (Sněmovní tisk č. 365) byla uvedená lhůta znovu zkrácena na lhůtu měsíční. V tomto případě uvedené zkrácení není v důvodové zprávě jakkoliv zdůvodněno (Sněmovní tisk č.365/0):

1.3. Text novely

(3) Daňové přiznání podle odstavce 2 se podává nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá

„...a) u fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva

1. den rozhodnutí valné hromady nebo společníků anebo členské schůze družstva o fúzi nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, pokud rozhodný den předchází nebo se shoduje se dnem rozhodnutí valné hromady nebo společníků anebo členské schůze družstva o fúzi nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, není-li rozhodný den fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku, nebo
2. den předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, pokud rozhodný den následuje až po rozhodnutí valné hromady nebo společníků anebo členské schůze družstva o fúzi nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, není-li rozhodný den fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku,
- b) den předcházející dni zápisu změny právní formy komanditní společnosti na jinou obchodní společnost nebo družstvo a změny právní formy akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo družstva na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost,
- c) den předcházející prvnímu dni hospodářského roku nebo kalendářního roku, a to při změně účetního období,
- d) den předcházející dni přemístění zapsaného sídla evropské společnosti^{35f}) nebo evropské družstevní společnosti^{35g}) z území České republiky,
- e) den předcházející zápisu přeměny do obchodního rejstříku, pokud právní nástupce obchodní společnosti nebo družstva splňuje podmínky uvedené v odstavci 2 písm.e),
- f) den předcházející zápisu převodu jmění obchodní společnosti na společníka, který je fyzickou osobou.“...“..

1.4. Důvodová zpráva: K čl. VII bodům 8, 10 až 12:

Navržená úprava upřesňuje lhůty pro podání daňového přiznání v případě přeměn. Navazuje tak na úpravy v zákoně o přeměnách, podle kterých bude možné stanovit rozhodný den i po zpracování projektu přeměny, nejdéle však ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Zároveň dochází k upřesnění lhůt pro podání daňových přiznání za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny pro případy, kdy právní nástupce splňuje znaky definované zákonem. Na takto vymezené období se zároveň vztahuje povinnost platit zálohy. Dále je nutné vymezit pravidla pro případy, kdy při přeměně přechází jmění na společníka – fyzickou osobu. Jedná se o úpravu pro fyzické osoby účtující i neúčtující. Na tyto případy se totiž neuplatní úprava rozhodného dne.

Z výše uvedeného lze dle mého dovodit, že předmětná změna je legislativní chybou než záměrem, kdy zřejmě byl předpoklad, že nejprve bude schválen a nabude platnosti a účinnosti Sněmovní tisk č.365 a teprve pak Sněmovní tisk č.276.

Problémem je navíc to, že novela ZDP - zákon č. 355/2011 Sb. nabývá účinnosti 1.1.2012 (Čl. XIII novely) bez toho, že by i v tomto případě obsahovala předmětná novela jakékoliv přechodné ustanovení k této věci.

1.5. Řešený problém

Otázkou, kterou v tomto příspěvku řeším, je otázka, jak aplikovat předmětné změny při absenci přechodných ustanovení. Při dále uvedeném výkladu zohledňuji:

-Obecně jde o procesní ustanovení, které nabývá účinnosti k datu účinnosti předmětné novely.

-U druhé novely (zákon č. 355/2011 Sb.) pak zohledňuji, že jde zřejmě o legislativní chybu, kdy úprava není vzhledem k chybějícím přechodným ustanovením zcela jednoznačná a je nutné zvolit výklad v pochybnostech ve prospěch poplatníka.²⁷

V souladu s tím by tedy měl být daný problém vyložen tak, že:

a) Tříměsíční lhůta se poprvé použije, pokud k datu 15.7.2011 ještě neuplynula původní lhůta pro podávání daňového přiznání dle § 38m odst. 3 ZDP před novelou ZDP zákonem č. 188/2011 Sb..

b) Tříměsíční lhůta se naposledy použije, pokud se k 31.12.2011 tato lhůta rozběhla, to je konala se valná hromada, která rozhodovala o přeměně.

2. Návrh řešení

Na základě výše uvedeného se tedy navrhuje přijmout po projednání na KV tyto závěry:

2a) Tříměsíční lhůta pro podávání daňového přiznání dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb.:

2a1) Se poprvé použije, pokud k datu 15.7.2011 ještě neuplynula původní lhůta dle znění ZDP před novelou zákonem č.188/2011 Sb. To obecně znamená, že tříměsíční lhůta se použije pokud valná hromada rozhodla o přeměně v červnu 2011 nebo později. Pokud byla lhůta pro podání přiznání rozhodnutím správce prodloužena, bude důležité, která lhůta bude delší. Pokud ta v rozhodnutí správce daně, použije se lhůta v rozhodnutí správce daně, pokud bude delší lhůta dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb., použije se lhůta dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb.

²⁷.(viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, čj. 6 As 49/2003-46 a čj. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, nález Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, čj. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121, nález Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, nález Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, čj. 7 Afs 22/2007-106, nález Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, čj. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, čj. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, čj. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 29. listopadu.2011 čj. 2 Afs 16/2011-78).

2a2) Se naposledy použije, pokud se k 31.12.2011 tato lhůta rozběhla. To je pokud se nejpozději k 31.12.2011 konala valná hromada, která rozhodovala o přeměně. Samozřejmě, že i v tomto případě pokud správce rozhodnutím prodlouží lhůtu tak, že bude delší než lhůta dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb., použije se tato delší lhůta.

2b) V rámci nejbližší možné příležitosti vrátit do ustanovení § 38m odst. 3 ZDP tříměsíční lhůtu pro podávání daňového přiznání.

2c) Do doby této novely by správci daně měli obecně povolovat případné žádosti o prodloužení lhůty pro podávání přiznání minimálně na tříměsíční lhůtu dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Souhlas se závěry navrženými předkladatelem příspěvku pod body 2a1) a 2a2).

K závěru pod bodem 2b): Vzhledem k tomu, že územní finanční orgány nemají zákonodárnou pravomoc k úpravě právních norem, mohou pouze iniciovat novelu ustanovení § 38m odst. 3 ZDP, která by vrátila do tohoto ustanovení tříměsíční lhůtu pro podávání daňového přiznání.

K závěru pod bodem 2c) konstatujeme, že jde nad rámec zákonného zmocnění správců daně podle § 36 odst. 4 daňového řádu. Je tudíž na daňovém subjektu, zda do přijetí novely § 38m odst. 3 ZDP, která pro tyto případy vrátí tříměsíční lhůtu pro podávání daňových přiznání požádá o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání na délku zákonné lhůty podle § 38m odst. 3 ZDP, ve znění zákona č.188/2011 Sb.