

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 25.1.2023

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 25.1.2023

Daň z příjmů

601/30.11.22 Posuzování časového testu podle § 4 odst. 1 písm. s) a x) zákona o daních z příjmů při výměně obchodních podílů 2

Předkládají: Ing. Pavel Zahradník, daňový poradce, č. osv. 2287

Ing. Jan Bonaventura, daňový poradce, č. osv. 3111

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

603/25.01.23 Vytvoření a využití ztráty u neziskové organizace.....

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, č. osv. 803

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 25.1.2023**Daň z příjmů****NEPROJEDNANÝ PŘÍSPĚVEK****Daň z příjmů****601/30.11.22 Posuzování časového testu podle § 4 odst. 1 písm. s) a x) zákona o daních z příjmů při výměně obchodních podílů 2**

Předkládají: Ing. Pavel Zahradník, daňový poradce, č. osv. 2287

Ing. Jan Bonaventura, daňový poradce, č. osv. 3111

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění způsobu posuzování podmínek osvobození při výměně podílů splňujících podmínky § 23b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „ZDP“).

2. Právní úprava

Podle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP se od daně z příjmů fyzických osob osvobozuje příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let, přičemž jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b ZDP, doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se nepřerušuje při výměně podílů.

Podobně to podle § 4 odst. 1 písm. x) ZDP platí i pro cenné papíry s tím rozdílem, že u nich je (kromě kmenových listů) délka časového testu 3 roky.

Definice výměny podílů

Podle § 23b odst. 1 ZDP se výměnou podílů rozumí postup, při kterém nabývací obchodní korporace získá podíl v nabyté obchodní korporaci v rozsahu, který představuje většinu hlasovacích práv nabyté obchodní korporace, a to tak, že poskytne společníkům nabyté obchodní korporace za podíl v nabyté obchodní korporaci podíl v nabývací obchodní korporaci s případným doplatkem na dorovnání (v souladu s § 23b odst. 2 ZDP doplatek na dorovnání nesmí přesáhnout 10 % jmenovité hodnoty všech podílů v nabývací obchodní korporaci, nebo nelze-li určit jmenovitou hodnotu podílu v nabývací obchodní korporaci, 10 % účetní hodnoty všech podílů v nabývací obchodní korporaci).

Ustanovení § 23b odst. 3 až 5 ZDP pak dále vymezují nabývací cenu podílu v nabývací obchodní korporaci a podílu v nabyté obchodní korporaci (vč. nezdanění příjmů z přecenění), přičemž podle § 23b odst. 6 ZDP se tato ustanovení použijí pouze v případě, že tyto obchodní korporace jsou českými daňovými rezidenty a mají stanovenou právní formu, nebo jsou daňovými rezidenty jiného členského státu Evropské unie než České republiky.

Za výměnu podílů se tedy považují transakce splňující podmínky ustanovení § 23b odst. 1 ZDP bez ohledu na to, kdo se transakce účastní. Důsledky uvedené v § 23b

odst. 3 až 5 ZDP však připadají v úvahu jen v případě výměny realizovaných za účasti zákonem předvídaných osob.

3. Popis problému

3.1. Obchodní korporace, které nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie

Kontinuita časového testu při výměně podílů se podle § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP aplikuje, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b ZDP. Otázkou je, zda se splněním těchto podmínek rozumí pouze podmínky pro výměnu podílů jako takovou (tedy podmínky uvedené v § 23b odst. 1 ZDP) nebo i požadavky na daňový domicil nabývajících obchodní korporace, nabyté obchodní korporace a společníků uvedené v § 23b odst. 6 ZDP.

Pro závěr, že by se mělo jednat o všechny podmínky v rámci § 23b ZDP hovoří, to, že výměna podílů je v § 23b odst. 1 ZDP definovaná pro účely celého zákona a pokud by tedy bylo úmyslem zákonodárce nastavit nepřerušeno testu v případě splnění obecných podmínek, stačilo by, aby ustanovení obsahovalo větu, že v případě výměny se test nepřerušuje bez odkazu na § 23b ZDP.

Domníváme se, že ustanovení lze chápat i tak, že podmínkami se rozumí pouze ty definující výměnu jako takovou, neboť podmínky uvedené v § 23b odst. 6 ZDP se výslovně vztahují k aplikaci § 23b odst. 3 až 5 ZDP. I důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb., k bodu 14 sděluje, že „*Navrhovaná úprava zajišťuje, že platný časový test pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů a podílů na společnostech (6 měsíců resp. 5 let) nebude ovlivněn operacemi uvedenými v § 23b a 23c*“.

Takovými transakcemi jsou obecně výměny, případně přeměny.

Pro závěr že se při aplikaci § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP podmínky uvedené v § 23b ZDP vztahují pouze k prvnímu a druhému odstavci § 23b ZDP hovoří dále to, že novela je označována jako tzv. „Euronovela“, ale v rámci této novely došlo ke změnám, které vstup do EU nevyvolal a například i uvedené ustanovení § 4 ZDP není implementací evropských směrnic. Je tedy možné, aby podmínky nepřerušeno časového testu novela nevázála na rezidentství zúčastněných osob.

Pokud bychom připustili, že se při aplikaci § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP mají posuzovat všechny podmínky uvedené v § 23b a 23c ZDP, byly by například vymezeny podmínky pro osvobození od daně jinak pro společníky nabývané společnosti, kteří jsou rezidenty ČR, a jinak pro společníky, kteří jsou rezidenty jiných států EU, pokud není podíl držen prostřednictvím stále provozovny v ČR.

Takový zahraniční poplatník by kvůli omezení v § 23b odst. 6 písm. b) ZDP podmínky dle § 4 ZDP nesplnil, což chápeme jako diskriminační.

I z tohoto důvodu se domníváme, že by podmínky pro nepřerušeno testu měly být chápány jako typové, tedy zda se jedná o výměnu či přeměnu.

Dílčí závěr:

Časový test podle § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP se nepřerušuje při výměně podílů podle § 23b odst. 1 a 2 ZDP; přitom nehraje roli, jestli nabývajících obchodní korporace, nabytá

obchodní korporace a společník jsou nebo nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie (podmínky uvedené v § 23b odst. 6 ZDP mají vliv pouze na použití ustanovení § 23b odst. 3 až 5 ZDP).

Závěr

Navrhujeme přijmout výše uvedené dílčí závěry a obvyklým způsobem je publikovat.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas s dílčím závěrem předkladatele. Pro nepřerušení časového testu je při výměně podílů nutné, aby byly splněny podmínky uvedené v ustanovení § 23b ZDP v plném rozsahu, tzn. i hlediska daňové rezidence, vymezené v § 23b odst. 6 ZDP.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

603/25.01.23 Vytvoření a využití ztráty u neziskové organizace

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, č. osv. 803

1. Účel příspěvku

Poplatníky daně z příjmů právnických osob lze rozdělit na poplatníky, kteří byli založeni za účelem dosahování zisku (převážně obchodní společnosti) a poplatníky, kteří nebyli založeni za účelem dosahování zisku (dále jen neziskové organizace).

Cílem tohoto příspěvku je snížení nejistoty u poplatníků a pracovníků správce daně v oblasti vytváření a využití ztráty u neziskových organizací.

2. Popis situace

Neziskové organizace se dle § 17a zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) dělí na veřejně prospěšné poplatníky (VPPO) a ostatní neziskové organizace, které nejsou VPPO. Veřejně prospěšné poplatníky pak dle způsobu stanovení základu daně lze rozdělit na poplatníky, u kterých se stanovuje základ daně dle § 18a odst. 5 ZDP (dále „poplatníky se širokým základem daně“; rozebráno v části 2.1) a ostatní veřejně prospěšné poplatníky, jejichž základ daně se stanovuje dle § 18a odst. 1 ZDP (dále „poplatníky s úzkým základem daně“; rozebráno v části 2.2). Neziskové organizace, které nejsou veřejně prospěšným poplatníkem lze rozdělit na ty, jejichž základ daně se určuje speciálním způsobem dle § 18 odst. 4 nebo 5 (společenství jednotek dále jen SVJ – rozebráno v části 2.4 a zdravotní pojišťovny) a všechny ostatní, jejichž základ daně se stanovuje standardním způsobem (např. profesní komory, rodinné fundace, bytová družstva a další; rozebráno v části 2.3). Zdravotními pojišťovnami se tento příspěvek nezabývá.



2.1 Veřejně prospěšný poplatník se širokým základem daně

Dle § 18a odst. 5 zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) takzvaní veřejně prospěšní poplatníci se širokým základem daně (tedy vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, obecně prospěšné společnosti, ústavy a poskytovatele zdravotních služeb nezávisle na právní formě) zdaňují obecně veškeré své příjmy a na snížení základu daně mohou využít veškeré své výdaje, pokud ZDP neurčuje (např. v § 25) jinak. Vzhledem k tomu, že cílem těchto poplatníků není dosahovat ze své činnosti zisku, je možné a dokonce běžné, že dosahují ztráty a to nejen z účetního, ale i z daňového hlediska (tj. dle § 38n ZDP). Přitom za poskytovatele zdravotních služeb se považuje veřejně prospěšný poplatník, který má oprávnění dle zákona č. 372/2011 Sb. i když poskytování zdravotních služeb je u něj činnost rozsahem nevýznamná a poplatník tuto činnost neuvádí v daňovém přiznání v bodě 13 – Hlavní převažující činnost poplatníka (tudíž tato informace není z daňového přiznání zřejmá).

Poplatník se širokým základem daně, který vytvoří ztrátu, ji může s výjimkou uvedenou v následujícím bodě dle § 34 odst. 1 ZDP využít v předchozích 2 a v následujících 5 zdaňovacích obdobích resp. se může této ztráty do budoucna vzdát.

2.1.1 OPS, která není poskytovatelem zdravotních služeb ani vysokou školou

Specifické postavení má obecně prospěšná společnost, která není poskytovatelem zdravotních služeb dle zák. č. 372/2011 Sb. ani vysokou školou dle zák. č. 111/1998, která nemůže dle § 34 odst. 3 ZDP ztrátu vytvořenou v jiném období uplatnit jako odčitatelnou položku v jiném období. To však neznamená, že nemůže daňovou ztrátu vytvořit (a případně ji též využít po té, co se stane poskytovatelem zdravotních služeb nebo se transformuje na ústav).

2.2 Veřejně prospěšný poplatník s úzkým základem daně

Základ daně u veřejně prospěšného poplatníka s úzkým základem daně je vlastně součtem „díličího základů daně“ z vedlejší činnosti (přesněji podnikatelské činnosti v rámci vedlejší činnosti) a „díličích základů daně“ z těch druhů nepodnikatelské činnosti (většinou hlavní činnosti), které byly provozovány v daném období se ziskem. Příjmy ze ztrátových druhů nepodnikatelské (hlavní) činnosti se obecně dle § 18a odst. 1 písm. a) ZDP nezdaňují, nemohou tedy generovat daňovou ztrátu.

Pokud však součástí hlavní, nepodnikatelské činnosti jsou příjmy z pronájmu nebo reklamy, bude tento příjem dle § 18a odst. 2 ZDP předmětem daně nezávisle na tom, zda související výdaje převyšují příjmy či nikoliv a je možné dosáhnout daňové ztráty i v rámci hlavní činnosti poplatníka s úzkým základem (i když je tato skutečnost málo pravděpodobná a nenastane často). Skutečnost, že nájem nebo reklama může být součástí hlavní činnosti lze ilustrovat na následujících příkladech:

2.2.1 Příklad 1

Církevní organizace, které poskytuje potřebným sociální služby v širším slova smyslu, mimo jiné pronajímá prostory (převážně matkám s dětmi a starým osobám) pro krátkodobé nebo dlouhodobé bydlení (bez poskytování dalších ubytovacích služeb) za ceny výrazně nižší než tržní ceny. Poskytnutí bydlení je součástí hlavní činnosti organizace, zároveň se jedná o příjem z pronájmu a v letech, kdy náklady na provedené (větší) opravy těchto prostor přesáhnou výnosy, může se jednat o druh činnosti, který generuje (díličí) daňovou ztrátu.

2.2.2 Příklad 2

Spolek na podporu vědecké a technické činnosti svých členů pořídil různé měřicí a další přístroje, které dále pronajímá krátkodobě i dlouhodobě svým členům, kteří mají zájem/potřebu tyto přístroje ke svému výzkumu nebo technické činnosti užít. Cena je kalkulovaná tak, aby pokryla náklady na pořízení. Jedná se o naplnění hlavní činnosti – podporu vědecké a technické činnosti členů, není vykonávána za účelem dosažení zisku a zároveň se jedná o příjem z pronájmu. Při nižším než očekávaném zájmu o přístroje se může jednat o ztrátový druh hlavní činnosti, který generuje daňovou ztrátu.

2.2.3 Příklad 3

Spolek na propagaci ekologického myšlení vydává časopis (dříve v tištěné podobě, nyní jako internetové periodikum). V rámci časopisu umožňuje umístění reklam (reklamních bannerů). Při obecném obsahu reklamy, toto spolek činí pouze za účelem dosahování zisku, jedná se tedy o vedlejší činnost. Pokud o reklamní prostor mají zájem organizace podporující ekologii (např. umístěním pozvánky na ekologický kongres nebo apelující na ekologické chování čtenáře), poskytuje spolek prostor na reklamu za cenu v úrovni nákladů (tj. bez účelu dosahování zisku). Jedná se o způsob naplnění poslání (propagace ekologického myšlení), a zároveň se jedná o reklamu. V daném případě tedy reklama může být součástí hlavní činnosti organizace a může generovat i daňovou ztrátu.

2.2.4 Příklad 4

Nezisková organizace poskytuje ubytování potřebným (např. starším nebo nemohoucím občanům). Jedná se o součást poslání této organizace. Vzhledem k tomu, dle ubytování je dle § 2326 OZ je forma nájmu (konkrétně přechodný nájem), jedná se opět o případ, kdy nájem je součástí hlavní činnosti.

Příjmy z vedlejší činnosti u veřejně prospěšného poplatníka s úzkým základem daně podléhají zdanění a to nezávisle na tom, zda vedlejší činností je podnikání (a je tudíž provozována za účelem dosahování zisku) anebo není. Dosažení daňové ztráty z vedlejší činnosti veřejně prospěšného poplatníka s úzkým základem daně je tedy možné (a to jak v případě méně úspěšného podnikání, tak v případě provozování nepodnikatelské vedlejší činnosti).

Cekově tedy veřejně prospěšný poplatník s úzkým základem daně může dosáhnout daňové ztráty (a to i v případě, že neprovozuje vedlejší činnost) a tuto ztrátu může dle § 34 odst. 1 ZDP využít, resp. se může této ztráty do budoucna vzdát.

2.3 Nezisková organizace, která není veřejně prospěšným poplatníkem

Poplatníci, kteří nebyli založeni za účelem dosahování zisku a kteří nejsou veřejně prospěšným poplatníkem dle § 17a odst. 2 ZDP (např. profesní komory, bytová a sociální družstva), zdaňují obecně veškeré své příjmy a na snížení základu daně mohou využít veškeré své výdaje, pokud ZDP neurčuje jinak. Tito poplatníci mohou běžně dosáhnout daňové ztráty a mohou tuto ztrátu dle § 34 odst. 1 ZDP využít, resp. se mohou této ztráty do budoucna vzdát.

2.4 SVJ

Společenství vlastníků jednotek založená dle § 1194 zák. 89/2012 Sb. občanský zákoník i vzniklá dle § 9 zák. č. 72/1994 Sb. o vlastnictví bytů zdaňují dle § 18 odst. 2 písm. f) ZDP mimo jiné příjmy z přijatých sankčních úroků a obdobných plateb, kurzové

zisky, příjmy z prodeje nepotřebného majetku a z nájmu jednotek, které vlastní. V některých případech mohou související výdaje přesáhnout příjmy. I když vytvoření daňové ztráty u těchto poplatníků není pravděpodobné, zcela vyloučené obecně není.

2.4.1 Příklad 5

SVJ získalo po soudním řízení s vlastníkem, který dlouhodobě dlužil příspěvky na správu a platby služeb, jeho jednotku. SVJ tuto jednotku pronajímá. Příjmy z pronájmu jsou předmětem daně SVJ. Ve zdaňovacím období, kdy má SVJ náklady na (větší) opravy na této jednotce přesahující příjmy z pronájmu může dosáhnout z tohoto pronájmu ztrátu, která je daňovou ztrátou.

Uvedené případy pokrývají všechny možné typy neziskových organizací, tak jak byly v úvodu rozděleny (s výjimkou ZP). U všech typů bylo ukázáno, že daný typ může dosáhnout ztráty a to i v případě poplatníka s úzkým základem daně, který nevykonává podnikatelskou činnost.

3. Závěr

Kterýkoliv poplatník, který nebyl založen za účelem dosahování zisku (s výjimkou zdravotních pojišťoven, které nejsou předmětem tohoto příspěvku), může vytvořit daňovou ztrátu. Přitom skutečnost, zda daňová ztráta vykázaná v daňovém přiznání je stanovena v souladu s ustanoveními ZDP či nikoliv není možné jednoznačně stanovit pouze z údajů tvrzených v daňovém přiznání. Vytvořenou ztrátu může poplatník, který nebyl založen za účelem dosahování zisku (s výjimkou obecně prospěšné společnosti, která není poskytovatelem zdravotních služeb dle zák. č. 372/2011 Sb. ani vysokou školou dle zák. č. 111/1998) uplatnit v jiném zdaňovacím období resp. se jí vzdát za stejných podmínek jako u obchodní společnosti.

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedenému závěru a současně navrhuje tento závěr vhodně publikovat.