



Komora daňových poradců ČR

„Dát šanci těm, kteří chtějí, aby mohli a uměli“



NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD



Ministerstvo financí

Některé daňové dopady podnikových kombinací

Ladislav Henáč

Společný seminář
Komory daňových poradců ČR,
Nejvyššího správního soudu a
Ministerstva financí ČR

DAŇOVÁ POVINNOST POJETÍM SOUKROMÉHO PRÁVA I.

SOUKROMÉ PRÁVO = co nejširší prostor soukromé iniciativě jednotlivce a svobodnému utváření soukromého života

VEŘEJNÉ PRÁVO = úprava organizace, působnosti a činnosti orgánů veřejné moci

Uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného (viz § 1 OZ)

Pravidla soukromého práva je možné aplikovat i ve veřejnoprávních vztazích.

DLUH = povinnost splnit závazek (vztah mezi věřitelem a dlužníkem)



DAŇOVÁ POVINNOST POJETÍM SOUKROMÉHO PRÁVA I.

ZÁVAZEK => vzniká mj. rozhodnutím státního orgánu

DAŇOVÁ POVINNOST => vzniká na základě skutečností stanovených příslušným zákonem a upravuje kogentně, který subjekt tuto povinnost má, jedná se o povinnost ve vztahu k orgánu veřejné moci (§ 1723 OZ, resp. IV. ÚS 499/98)

NEDOPLATEK = částka daně, která není uhrazena, uplynul-li již den splatnosti; hradí daňový subjekt jako svůj daňový dluh (viz § 153/2 DŘ)

V tomto smyslu pojem daňový dluh odpovídá pojmu dluh v soukromoprávním smyslu (nedochází ke zpochybnění jednoty právního řádu)



DAŇOVÁ POVINNOST POJETÍM SOUKROMÉHO PRÁVA I.

Přechod závazků vzniklých soukromoprávně **nelze ztotožňovat** s přechodem veřejnoprávní povinnosti (viz usnesení ÚS, sp. zn. IV. ÚS 499/98)

Převod obchodního závodu = převod činnosti podnikatele (soukromoprávní závazkový vztah)

- koupí závodu se kupující stává věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů, které k závodu náleží, resp. s ním věcně nebo ekonomicky účelově souvisí (§ 2177 OZ),
- smlouvou o koupi závodu **se nepřevádějí** dluhy veřejnoprávní povahy (např. daně),
- daňovým subjektem není závod, neboť nemá právní osobnost (NSS 1 Afs 2/2012).



DAŇOVÁ POVINNOST POJETÍM SOUKROMÉHO PRÁVA I.

ROZDÍL MEZI PŘEVODEM ZÁVODU A RUČENÍM

- ručení představuje způsob osobního zajištění pohledávky, resp. dluhu (nehledě, zda se jedná o soukromoprávní či veřejnoprávní povahy, viz NSS 1 Afs 93/2006) **X** převod závodu se vztahuje k věcným právům,
- subsidiarita ručení (§ 2021 odst. 1 OZ),
- ručení za nedoplatky na daních => hmotněprávní úprava daňové zákony.

Převod závodu **není přenesením všech práv a povinností** na nový subjekt, ale toliko přenesením práv a povinností souvisejících se závodem (NSS 4 As 72/2012).



PŘECHOD DAŇOVÉ POVINNOSTI PŘI ROZDĚLENÍ ODŠTĚPENÍM II.

PO se může přeměnit pouze způsobem, formou a za podmínek stanovených zák. č. 125/2008 (dále jen „ZP“), úprava statusové otázky => kogentní povahy

- založeno na principech univerzální sukcese nástupnické PO, ochrany práv členů korporace zúčastněné na přeměně, ochrany práv věřitelů a dlužníků všech PO zúčastněných na přeměně

Přeměna formou zániku PO rozdělením (ve vazbě na daňový řád)

- novela provedená zák. č. 344/2013 (§ 240 DŘ vs. § 240b DŘ)
- právní úprava účinná do 31. 12. 2013 aplikovatelná pouze na situace, kdy v důsledku rozdělení dochází k zániku rozdělované společnosti [rozštěpení dle § 243 odst. 1 písm. a) ZP]

PŘECHOD DAŇOVÉ POVINNOSTI PŘI ROZDĚLENÍ ODŠTĚPENÍM II.

- oproti tomu věcná působnost právní úpravy účinné od 1. 1. 2014 je širší [i odštěpení dle § 243 odst. 1 písm. b) ZP],
- dle NSS (4 Afs 314/2018) došlo k významné novelizaci („*zánik*“ nahradila „*přeměna rozdělením*“, a proto nelze aplikovat předchozí judikaturu (1 Afs 168/2017),
- právní nezávaznost důvodové zprávy (konkurence výkladových metod).

PŘECHOD DAŇOVÉ POVINNOSTI PŘI ROZDĚLENÍ ODŠTĚPENÍM II.

PRAKTICKÁ ŘEŠENÍ PŘEMĚN PO

- odpovědi nutno hledat v ZP,
- zejm. projekt rozdělení (dle § 250 ZP musí obsahovat min. mj. **rozhodný den** rozdělení, **jaké dluhy** přechází na nástupnickou společnost, nutno stanovit určitě, např. odkaz na konečnou rozvahu zanikající nebo rozdělované obchodní společnosti => jinak důsledky dle § 257 až § 264 ZP),
- základní dokument, nutno věnovat maximální pozornost (práva patří bdělým),
- rozhodný den se **může lišit** ode dne účinnosti přeměny (den zápisu do OR).

PŘECHOD DAŇOVÉ POVINNOSTI PŘI ROZDĚLENÍ ODŠTĚPENÍM II.

- **ručení nástupnické společnosti** za dluhy, které v důsledku rozdělení ze zaniklé nebo rozdělované společnosti přešly na ostatní nástupnické společnosti (§ 257 ZP),
- **rozdělovaná společnost ručí** za dluhy, jež přešly v důsledku odštěpení na nástupnickou společnost nebo na více nástupnických společností (§ 258 ZP),
- není-li z projektu odštěpení zřejmé, zda určitý dluh přešel na některou z nástupnických společností, platí, že tento **dluh** je dluhem **rozdělované společnosti** (§ 261 odst. 3 ZP).
- § 264 ZP: „*Není-li věřiteli známo, na kterou z nástupnických společností nebo družstev přešel dluh zaniklé nebo **rozdělené společnosti** nebo družstva, může vyžadovat splnění dluhu na kterékoliv z nástupnických společností nebo družstev.*“ (vazba na § 262 a § 263 ZP)

PŘECHOD DAŇOVÉ POVINNOSTI PŘI ROZDĚLENÍ ODŠTĚPENÍM II.

LZE TEDY UZAVŘÍT:

- od 1. 1. 2014 došlo v důsledku novely DŘ k věcné změně v otázce přechodu daňové povinnosti rozdělení odštěpením,
- na dosud uplatňované argumentaci se nic nezměnilo, je však nutno vnímat její aplikovatelnost na znění zákona před 1. 1. 2014,
- přechod daňové povinnosti je primárně řešen v projektu přeměny, popř. ZP,
- pokud je daňová povinnost svázána s vyčleněnou částí jmění => přináležejí nástupnické společnosti (obdobně i dodatečně doměřená daň),
- výkladem NSS 1 Afs 168/2017 nelze dopět k neaplikovatelnosti ZP (možnost uplatnění ručení zůstala nedotčena).

PŘÍČITATELNOST TRANSAKCE III.

- lze se ztotožnit s právním závěrem NSS vyjádřeném v 1 Afs 108/2012 (bod 28), dle kterého „...*podmiňuje-li zánik určitého práva vznik jiného práva ve vzájemné návaznosti, nastává oboje v týž okamžik. Není-li ujednáno nebo stanoveno něco jiného, nastane takový právní účinek koncem dne.*“ (viz § 601 odst. 2 OZ)

A) DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

- z obecného pohledu je transakce přičitatelná příjemci plnění,
- dodavatel v zásadě musí znát osobu příjemce, kterému vystavuje daňový doklad,
- ve většině případu se smluvní strany dohodnou na okamžiku převodu vlast. práva,
- není povědomí, že by aplikace právních závěrů vyjádřených v citovaném judikátu činila zásadní obtíže ve správní praxi.

PŘÍČITATELNOST TRANSAKCE III.

B) DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

- **vklad zásob** do nově vzniklé obchodní společnosti je vklad majetku, který nelze odpisovat podle účetních předpisů ani podle ZDP,
- u odpisovatelného majetku (vloženého do společnosti k 1.1.) je u vkladatele aplikován postup dle § 26 odst. 6 ZDP, tj. ve ZO předcházejícímu vkladu by nárok na uplatnění hodnoty celého ročního daňového odpisu (vypočteného podle § 31 nebo § 32 ZDP) vznikl vkladateli,
- u odpisovatelného majetku vloženého v průběhu ZO je namíste aplikace § 26 odst. 7 písm. a) ZDP (možnost vkladatele 1/2 ročního odpisu) a § 26 odst. 7 písm. d) ZDP (obdobně nový vlastník) => nutno dodržet § 30 odst. 10 ZDP (zachování způsobu odepisování a výše vstupní ceny) → **ZDP předestřené situace řeší konkrétně.**

PŘÍČITATELNOST TRANSAKCE III.

C) DAŇ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

- postup v souladu s § 13b odst. 1 zák. č. 338/1992 Sb., dle kterého se daň z nemovitých věcí stanoví na ZO podle stavu k 1. lednu,
- § 12c téhož zákona upravuje pouze délku ZO,
- pokud dojde ke změně osoby poplatníka k 1. lednu, poplatníkem je nabyvatel (splnění podmínek § 3 a § 8 téhož zákona).

Děkuji vám za pozornost.

Ladislav Henáč

Ladislav.Henac@fs.mfcr.cz

607 099 030