

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR  
konaného dne 29. června 2007**

# 180/27.06.07 - Převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost – nabývací cena podílu

Předkládají: Ing. Václav Baňka, daňový poradce, č. osvědčení 891

Ing. Jan Linhart, daňový poradce, č. osvědčení 2890

Mgr. Ing. Martin Houska, daňový poradce, č. osvědčení 2959

## **Situace**

Akciová společnost („převádějící společnost“) v rámci své reorganizace založí společnost s ručením omezeným („přijímající společnost“) nepeněžitým vkladem ve formě samostatné části svého podniku případně převádějící společnost vloží samostatnou část svého podniku do již existující přijímající společnosti. Přijímající společnost bude 100% dceřinou společností.

## **Dotaz**

Otázkou je, jaká je pro daňové účely nabývací cena podílu v přijímající společnosti z pohledu převádějící společnosti.

## **Rozbor problému**

Účetní pojetí

a) Z pohledu převádějící společnosti (vkladatele)

Vložení majetku do jiné obchodní společnosti nabývá převádějící společnost dlouhodobý finanční majetek.

V souladu s §25 odst. 1 písm. f) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se podíl na jiné společnosti oceňuje pořizovací cenou. V souladu s článkem 3.2 českého účetního standardu pro podnikatele č. 014 v případě, kdy je podíl nabyt protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti, jejím oceněním u vkladatele je účetní zůstatková cena nepeněžitého vkladu v obchodní společnosti (za předpokladu, že účetní hodnota vložených aktiv je vyšší, než účetní hodnota převedených závazků). Z pohledu vkladatele půjde tedy o přeměnu jednoho druhu aktiv (snížených o hodnotu závazků) na jiné aktivum. Účetně bude vklad zachycen odúčtováním zůstatkové ceny příslušných majetkových účtů a závazků, které tvoří součást vkládané části podniku, na účet 06.

b) Z pohledu přijímající společnosti

Hodnota nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným se v souladu s §59 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (obchodní zákoník), stanoví podle posudku zpracovaného na společnosti nezávislým znalcem jmenovaným soudem.

Daňové pojetí

a) Z pohledu převádějící společnosti

Pro daňové účely je nabývací cena podílu ve vkládající společnosti definována v §23a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) následovně:

*„Nabývací cenou podílu v přijímající společnosti je cena převedeného podniku nebo jeho samostatné části, jak byl oceněn pro nepeněžitý vklad podle zvláštního právního předpisu,<sup>1</sup> v ostatních případech cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.<sup>2</sup>“*

Ustanovení §23a odst. 2 ZDP odkazuje na obchodní zákoník, který, jak již bylo uvedeno výše, stanoví v §59 odst. 3, že hodnotu nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným a do akciové společnosti stanoví na společnosti nezávislý znalec jmenovaný za tímto účelem soudem.

Důvodová zpráva k navrhované novele č. 438/2003 Sb., které ustanovení §23a ZDP zavádí, uvádí:

*„Je řešena otázka nabývací ceny podílu na přijímající společnosti, která ve Směrnici\* sice výslovně upravena není, pro její správnou aplikaci je to však zcela nezbytné.“*

Z tohoto krátkého komentáře lze usoudit, že úmysl tvůrců zákona byl otázkou nabývací ceny podílu pro daňové účely jednoznačně upravit, a proto byla v §23a nabývací cena podílu převádějící společnosti na přijímající společnosti definována s odkazem na obchodní zákoník jako cena stanovená znalcem nezávislým na společnosti, jmenovaným za tímto účelem soudem.

b) Z pohledu přijímající společnosti

§30 odst. 12 ZDP ukládá přijímající společnosti povinnost u majetkových složek, které byly převedeny, pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem, tj. zachovat způsob odepisování a odpisovat ze stejné vstupní ceny.

Ocenění pro daňové účely majetku, který se neodepisuje podle ZDP ani podle zákona o účetnictví upravuje §24 odst. 11 ZDP.

§24 odst. 11 ZDP (zkráceno):

*„Při prodeji majetku, který se neodepisuje podle tohoto zákona ani podle zvláštního právního předpisu<sup>3</sup> a byl nabyt při převodu podniku nebo jeho samostatné části podle § 23a lze související výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví u převádějící společnosti před oceněním tohoto majetku reálnou hodnotou<sup>20</sup>) pro účely převodu podniku nebo jeho samostatné části podle § 23a zvýšené o případné opravné položky vytvořené k*

---

<sup>1</sup> Obchodní zákoník

<sup>2</sup> Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku)

<sup>3</sup> Zákon o účetnictví

*tomuto majetku, jejichž tvorba nebyla u zanikající nebo převádějí společnosti pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak.“*

V důvodové zprávě k novele č. 438/2003 Sb., je uveden záměr tohoto ustanovení, a sice „zajistit daňově neutrální režim pro majetek neodepisovaný podle ZDP ani podle účetních předpisů, tak jak to požaduje Směrnice“.

Z výše uvedeného lze dovodit, že v případě prodeje majetku vlastněného přijímající společností nebude jako daňový náklad uplatněna cena určená znalcem, ale jeho hodnota evidovaná v účetnictví u převádějí společnosti (pro majetek, který se neodepisuje podle ZDP ani podle zákona o účetnictví), respektive daňová zůstatková cena u majetku odepisovaného podle ZDP.

### **Daňové pojetí - §24 odst. 7 a 11 ZDP**

Analyzujeme nyní, zda se na ocenění podílu, který má převádějí společnost na přijímající společnosti, nemůže vztahovat také ustanovení §24 odst. 7 ZDP nebo §24 odst. 11 ZDP.

§24 odst. 7 ZDP (zkráceno):

*„Nabývací cenou podílu na obchodní společnosti se pro účely tohoto zákona rozumí hodnota nepeněžitěho vkladu společníka. Hodnota tohoto vkladu se stanoví u společníka, který je poplatníkem uvedeným §17 odst. 3, ve výši zůstatkové ceny (§29 odst. 2) vkládaného hmotného a nehmotného majetku a dále ve výši účetní hodnoty<sup>20)</sup> ostatního vkládaného majetku.“*

Citované ustanovení upravuje ocenění hodnoty nepeněžitěho vkladu u vkladatele, který není fyzickou osobou. To upravuje nabývací hodnotu vkladu jednotlivých položek majetku v případě vkladu jednotlivých aktiv, nikoli vklad podniku, který z definice obsahuje položky aktiv i pasiv. Z tohoto důvodu není možné toto ustanovení na řešenou situaci aplikovat.

§24 odst. 11 ZDP

Toto ustanovení upravuje daňové nakládání s majetkem, který byl vložen do společnosti, tj. upravuje nakládání s vloženým majetkem u přijímající společnosti. Vyplývá to mimo jiné ze věty „lze uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví u zanikající nebo převádějí společnosti“.

Je tedy možné učinit závěr, že toto ustanovení situaci stanovení ceny nabývacího podílu vzniklého vkladem podniku neupravuje a že se vztahuje na ocenění předmětu vkladu v přijímající společnosti.

### *Lex specialis derogat legi generali*

Jako podpůrný argument lze uvést, že podle právní teorie by byl §23a odst. 2 ZDP vůči §24 odst. 7 nebo 11 ZDP ustanovením speciálním. §23a odst. 2 ZDP upravuje speciálně nabývací cenu podílu pro případ převodu podniku nebo jeho samostatné části, a proto by mělo, pokud by byla tato ustanovení v konfliktu, v aplikaci přednost.

### *Lex posterior derogat legi priori*

V teoretickém případě, že by nebylo možno říci, které z uvedených ustanovení je vůči druhému z nich speciální, použilo by se, opět v souladu s právní teorií, ustanovení novější.

§23a a §24 odst. 11 byly vloženy do ZDP novelou č. 438/2003 Sb., zatímco §24 odst. 7 byl vložen do ZDP novelou č. 323/1993 Sb. a od té doby byl mnohokrát novelizován, ale ne však v souvislosti se stanovením nabývací ceny nepeněžitěho vkladu.

Z tohoto pohledu by §23a odst. 2 ZDP měl přednost před ustanovením §24 odst. 7 ZDP.

### **Dílčí závěr**

Na základě každého z výše uvedených argumentů lze shrnout, že ustanovení § 24 odst. 7 ani § 24 odst. 11 ZDP neupravují nabývací cenu podílu v přijímající společnosti. Je proto možné učinit závěr, že tato nabývací cena je upravena v § 23a odst. 2 ZDP.

### ***Daňové a účetní pojetí v případě prodeje podílu***

Při případném prodeji podílu bude v účetnictví nákladem z pohledu vkládající společnosti (tj. držitele prodávajícího podílu) účetní hodnota vkladu ve výši zaúčtované na účtu skupiny 06 a výnosem kupní cena. Rozdíl bude tvořit účetní zisk nebo ztrátu z titulu prodeje majetkových cenných papírů / podílů s rozhodujícím vlivem.

Rozdíl mezi nabývací cenou podílu podle §23a odst. 2 ZDP a hodnotou zachycenou v účetnictví bude představovat položku snižující resp. zvyšující základ daně a bude tedy uveden na řádku 162, resp. 62 daňového přiznání.

Nabývací cena podílu podle §23a odst. 2 ZDP pro účely stanovení základu daně při prodeji podílu se nemění, dojde-li k přeměně společnosti a případnému přecenění podílů v účetnictví převádějí společnosti a následnému prodeji podílu po provedení přeměny.

### ***Daňové a účetní dopady dalších návazných transakcí s podílem***

Podíl na přijímající společnosti respektive převádějí společnosti může být dále předmětem dalšího vkladu, přeměny (včetně odštěpení), případně prodeje. Dle typu transakce bude postupováno podle §24 odst. 7 nebo §23a až §23c ZDP. Během těchto dalších návazných transakcí však nedojde ke změně daňové nabývací hodnoty, tj. daňová nabývací hodnota bude ve všech případech stanovena podle ceny zjištěné znalcem jmenovaným soudem při vkladu podniku.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Konstatujeme, že z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) příspěvek v zásadě popisuje problematiku v souladu s platnou právní úpravou. Dovolujeme si doplnit několik skutečností, které mohou být při posuzování daňového režimu převodu podniku nebo jeho samostatné části důležité.

1. Převodem samostatné části podniku se rozumí část podniku, která představuje samostatný organizační a funkční celek. Pokud předmět vkladu tento znak nespĺňuje, jedná se o individuální vklad a ustanovení § 23a odst. 2 ZDP nelze použít.
2. Při následném zcizení podílu v přijímající společnosti je předmětem daně z příjmů u převádějí společnosti, která prodává, resp. vkládá atd., podíl v přijímající společnosti, rozdíl mezi cenou podílu stanovenou podle § 23a odst. 2 ZDP a cenou stanovenou pro účely zcizení.

Reálná hodnota podílu v přijímající společnosti, resp. cena zjištěná znalcem bude shodná pro obě transakce (tj. převod samostatné části podniku a následný prodej) pouze v případě, že v přijímající společnosti dochází ke zcizení tohoto podílu bezprostředně po převodu (vkladu) samostatné části podniku.

3. Pokud dojde ke zcizení podílu bezprostředně po převodu samostatné části podniku podle § 23a ZDP, správce daně by měl důkladně zkoumat, zda nedošlo ke zkrácení daňové povinnosti jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP, zejména zda pro převod samostatné části podniku existovaly ekonomické důvody a jaký byl skutečný obsah právních úkonů směřujících ke vkladu podniku a k bezprostředně následujícímu prodeji podílu v převádějí společnosti, resp. jiné formě zcizení, ve smyslu § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP).
4. Shledá-li správce daně, že nejsou důvody pro použití § 2 odst. 7 ZSDP a § 23 odst. 10 ZDP, při následném zcizení podílu v přijímající společnosti je nabývací cenou tohoto podílu cena stanovená pro účely předcházejícího převodu samostatné části podniku podle § 23a odst. 2 ZDP.
5. Shledá-li správce daně, že jsou důvody pro použití § 2 odst. 7 ZSDP a § 23 odst. 10 ZDP, pro stanovení nabývací ceny podílu se použije § 24 odst. 7, nikoliv § 23a odst. 2 ZDP.

Zdroj: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KV29707.pdf>

---

<sup>i</sup> Směrnicí je myšlena Směrnice Rady č. 90/434/ EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů, která je touto novelou implementována.