

BOD A - PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29.1.2020**Daň z příjmů**

558/29.01.20 Osvobození příjmů z převodu podílu, určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, že je podíl nabýván postupně

A. Osvobození příjmů z prodeje podílu, §4/1/s zákona o daních z příjmů

Předkládají: Ing. Jan Kotala, daňový poradce, č. osv. 4515

Ing. Jan Tecl, daňový poradce, č. osv. 4675

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

1. Úvod

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) umožňuje osvobodit úplatný prodej podílu v obchodní korporaci realizovaný fyzickou osobou, daňovým rezidentem České republiky, jsou-li zároveň naplněny hmotně-právní podmínky vymezené v § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, tj. pokud držba tohoto podílu přesáhla dobu 5 let. Jde-li přitom o podíl na společnosti s ručením omezeným (viz Hlava IV a dále zákona č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích; dále jen „ZOK“), může docházet dle platného *ius civile* k dodatečnému nabytí podílu na společnosti s ručením omezeným (dále jen „podíl“) respektive jeho navýšení, které může mít rozdílný charakter. Důvodem přitom je ustanovení § 135 ZOK, jenž umožňuje, stanoví-li tak společnost s ručením omezeným ve společenské smlouvě, nabývat a vlastnit více podílů na téže společnosti, a to i různých druhů¹.

Cílem tohoto příspěvku je zvýšit právní jistotu při prodeji podílu drženého fyzickou osobou, daňovým rezidentem České republiky, za situaci, kdy před dodatečným nabytím dalšího podílu respektive jeho zvýšením, již tato fyzická osoba podíl vlastnila a při prodeji doba držby toho původního podílu byla více než 5 let a dodatečné nabytí dalšího podílu proběhlo v období kratším, než a držela jej 5 let. Tento podíl/y nejsou zahrnuty v obchodním majetku.

2. Legislativní vymezení**2.1. Soukromoprávní úprava platná do 31. 12. 2013**

Z předešlého vymezení definice podílu dle § 61 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník byla připuštěna držba pouze jednoho obchodního podílu. Dodatečná nabytí podílu tak vždy představovala jeho automatické navýšení právě o hodnotu odpovídající dodatečnému nabytí. Výjimkou *sui generis* byla pouze úprava pro akciové společnosti.

2.2. Soukromoprávní úprava platná od 1. 1. 2014

Rekodifikací soukromého práva došlo k 1. 1. 2014 k nabytí účinnosti ZOK, který *expressis verbis* připouští v § 135 ZOK takové jednání společnosti, kdy úpravou

¹ Viz § 135 ZOK, na tomto místě taktéž Štenglová, I., Havel, B., Čileček, F., Kuhn, P., Šuk, P.: Zákon o obchodních korporacích. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2017, 1128 s.

jejich vnitřních vztahů ve společenské smlouvě umožní nabytí více samostatně oddělených podílů, jenž poté mohou být i rozlišného druhu. Například Štenglová, Havel, Cíleček, Kuhn, Šuk k tomuto v komentáři k ZOK uvádí právě to, že rozhodná je v tomto vůle společnosti vtělená do společenské smlouvy, což výslovně opakuje i § 136. Dále doplňují, že společenská smlouva nemusí nutně upravovat pouze možnost existence víc paralelních podílů nebo odlišných druhů, ale rovněž může vymezit jaká práva a povinnosti jsou s podíly spojené.

Není-li přitom umožněno nabytí více podílů či druhů ve společenské smlouvě výše uvedené se neuplatní a postup bude totožný jako v případě úpravy v civilním právu platném do 31. 12. 2013.

2.3. Právní úprava v ZDP platná do 31.12.2013

ZDP ve znění do 31.12.2013 umožňoval osvobodit příjmy z prodeje obchodního podílu v § 4 odst. 1 písm. r) ZDP. Toto ustanovení znělo tak, že od daně jsou osvobozeny příjmy: *„... z převodu účastí na obchodních společnostech..., přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu 5 let....Osvobození se dále nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího převodu členských práv družstva, z převodu dalšího podílu na transformovaném družstvu, z převodu účastí na obchodních společnostech nebo z prodeje cenných papírů v době do 5 let od nabytí...“*.

Dle Komentáře k zákonu o daních z příjmů (Wolters Kluwer, 2017) se osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní společnosti před účinností ZOK zahrnují v časovém testu pětileté doby držby tohoto podílu vždy den vzniku podílu jako začátku. Navýšení v průběhu této pětileté doby by nemělo na trvání osvobození vliv, resp. došlo by k navýšení onoho původního podílu.

Pokud by k navýšení podílu převodem došlo před rekodifikací soukromého práva, byl by celý příjem osvobozený od daně z příjmů fyzických osob.

2.4. Platná právní úprava v ZDP

Od 1. ledna 2014 došlo novelou ZDP přijatou v souvislosti s rekodifikací soukromého práva ke změně osvobození, původně vymezeného v § 4 odst. 1 písm. s) ZDP.

V současné době je znění § 4 odst. 1 písm. s) ZDP týkající se osvobození příjmů z převodu obchodního podílu následující: *„příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci..., přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let; ... v případě rozdělení podílu v souvislosti s jeho úplatným převodem se doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu v obchodní korporaci u téhož poplatníka nepřerušuje, je-li rozdělením zachována celková výše podílu.....osvobození se nevztahuje na.... příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžitým plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu“*.

Důvodová zpráva přitom tuto úpravu v ZDP výslovně nekommentuje a toliko uvádí: *„Navrhovaná úprava písmene r) navazuje na zavedení nového institutu společnost, který v novém občanském zákoníku nahrazuje institut sdružení bez právní*

subjektivity. V novém občanském zákoníku se pro tento institut používá pojem „společnost“. Z toho důvodu je nutné v zákoně o daních z příjmů důsledně rozlišovat „společnosti“ a „obchodní společnosti“. S tím souvisí i další terminologické změny (například nové souhrnné označení pro obchodní společnosti a družstva pojmem obchodní korporace). Dále navrhovaná úprava navazuje na terminologii zákona o obchodních korporacích, který nahrazuje dosud užívaný termín práva a povinnosti člena družstva družstevním podílem. Dále se z důvodu zamezení obcházení daňové povinnosti navrhuje do zákona doplnit omezení osvobození části příjmu z převodu družstevního podílu nebo podílu v obchodní společnosti, který se vztahuje ke zvýšenému podílu plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytím od jiného člena. Nabyt-li poplatník podíl v obchodní společnosti nebo členská práva k družstvu před 5 lety, je příjem z jejich převodu od daně osvobozen, a to i v případě, že tento podíl nebo právo v době do 5 let zvýšil vkladem majetku, který, pokud by jej prodal samostatně, nebyl by příjem z jeho prodeje od daně osvobozen. Jedná se často o vklady nemovitostí a vklady podniku (obchodního závodu), které poplatník nabyt do 5 let. Tímto zvýšením podílu v obchodní společnosti nebo družstvu fakticky dochází k osvobození příjmů z prodeje předmětného majetku a tím k daňovým únikům.“

3. Závěr

Předkladatelé příspěvku se domnívají, že je nezbytné i pro účely veřejného daňového práva respektovat úpravu v ZOK.

Bude-li tedy dodatečně nabyt podíl fyzickou osobou, daňovým rezidentem České republiky, který v důsledku vymezení ve společenské smlouvě bude podílem samostatným, není možné posuzovat dobu držby dle původního podílu a uplatnit tak osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, a to i přestože je z důvodové zprávy k novelizaci ZDP platné od 1. 1. 2014 poměrně zřejmé, že tento stav nutně nemusí být záměrem zákonodárce. Žádnou z výkladových metod se však nedá z aktuálně platných znění dotčených právních předpisů dovodit, že by i samostatně vymezené podíly měly přebírat původní okamžik nabytí pro účely běhu hmotněprávní lhůty dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP.

Naopak v případech, kdy společenská smlouva neumožňuje nabytí více podílů samostatně v souladu s § 135 ZOK, dojde dodatečným nabytím podílu k jeho sloučení s podílem původním. Nová část podílu tak na sebe naváže původní datum nabytí první části podílu na společnosti s ručením omezeným, a to opět z důvodu, že ZDP tuto situaci jakkoliv speciálně neupravuje a je nutno reflektovat *ius civile*.

Po projednání příspěvku navrhuji předkladatelé přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR:

Souhlas s předloženým závěrem uvedeným v bodě 3.