

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 17.6.2020**Daň z příjmů**

558B/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

B. 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.

Předkládá: Ing. Tomáš Kačerosvký, daňový poradce, č. osv. 829

1. POPIS PROBLÉMU

Účelem příspěvku je vyjasnit stanovení výše příjmů osvobozených a neosvobozených od daně z příjmů a určení výše nabývací ceny podílu na obchodní korporaci v případě, že je tento podíl (nebo jeho část) prodáván za těchto podmínek:

- a) Prodávající je fyzickou osobou nepodnikatelem, která nevede účetnictví ani daňovou evidenci.
- b) Podíl byl nabýván postupně koupí za různé jednotkové ceny (jednotkovou cenou se rozumí cena za 1% podílu)
- c) Část prodávaneho podílu v okamžiku prodeje splňuje podmínky pro osvobození od daně z příjmů podle §4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), část nikoliv.

2. PRÁVNÍ ÚPRAVA**2.1. Osvobození příjmů z prodeje podílu**

Osvobození od daně z příjmů fyzických osob je upraveno v §4 odst. 1 písm. s) ZDP takto:

Osvobozen od daně je: **„příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z úplatného převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let; doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se zkracuje o dobu, po kterou byl poplatník členem této obchodní korporace před přeměnou obchodní korporace, nebo o dobu, po kterou byl tento podíl prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele, v případě, že jde o úplatný převod podílu nabytého děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem; jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo 23c, doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se nepřerušuje při výměně podílů nebo přeměně obchodní korporace; 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**

1. příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, pokud byl pořízen z obchodního majetku poplatníka, a to do 5 let po ukončení jeho činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti;

2. příjem, který plyne poplatníkovi z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci v době do 5 let od jeho nabytí, i když smlouva o úplatném převodu bude uzavřena až po 5 letech od jeho nabytí,

3. příjem z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci pořízeného z poplatníkovy obchodního majetku, pokud příjem z tohoto úplatného převodu plyne v době do 5 let od ukončení činnosti poplatníka, ze které mu plyne příjem ze samostatné činnosti, i když smlouva o úplatném převodu bude uzavřena až po 5 letech od nabytí tohoto podílu nebo od ukončení této činnosti,

4. 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.**“

Toto znění uvedeného ustanovení (tehdy ještě jako §4 odst. 1, písm. r) bylo do zákona včleněno zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. Potřeba změny právní úpravy je v důvodové zprávě k této novele popsána takto:

„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“

Podle přechodných ustanovení novely se bod 4. nepoužije v případě zvýšení podílu v obchodní korporaci, ke kterému došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu. To je pak ještě zdůrazněno Pokynem GŘ D-22 v komentáři k §4 odst. 1:

„15. **Omezení osvobození části příjmu z převodu podílů** v obchodní korporaci, který se vztahuje ke zvýšenému podílu plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytím od jiného člena dle § 4 odst. 1 písm. r) (nyní písm. s – pozn. předkladatele), **se vztahuje pouze na situace, kdy k navýšení daňové nabývací ceny podílů dojde po 1.1.2014.**“

2.2. Nabývací cena podílu

Nabývací cenu podílu v případě nabytí podílu koupí vymezuje zákon o daních z příjmů v §24 odst. 7 takto:

„Nabývací cenou se v případě podílů v obchodní korporaci pro účely tohoto zákona rozumí.....pořizovací cena²⁰⁾ majetkové účasti v případě nabytí podílu koupí...“

Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., které do zákona vneslo změnu pohledu na osvobození příjmů z prodeje podílu, zvýšeného plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo koupí od jiného člena, nijak podstatně nemění ustanovení o nabývací ceně podílu. Podstata určení nabývací ceny podílu v případě jeho nabytí koupí zůstává stejná a řeší se odkazem na účetní předpisy.

Podle §25 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví (dále jen „ZÚČ“), na který odkazuje ZDP ve výše uvedeném ustanovení, se pořizovací cenou rozumí mimo jiné:.... **„cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související“.** Podle odst. 4 téhož ustanovení u stejného druhu cenných papírů se za způsob ocenění pořizovací cenou **„považuje i ocenění cenou, která vyplýne z ocenění jejich úbytků cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku majetku se použije jako první cena pro ocenění úbytku majetku“.** Podíl na obchodní korporaci sice není cenným papírem, ale obdobně jako akcie (což cenný papír je) vyjadřuje míru účasti držitele na obchodní korporaci. Účetní postupy pro stanovení nabývací ceny cenného papíru lze proto analogicky využít i pro určení nabývací ceny podílu na obchodní korporaci, a to tak, že jednotlivé „části“ podílu (např. 1%) jsou analogií k 1 akci. Pro určení ceny nabývací ceny 1% podílu se pak bude postupovat obdobně jako při stanovení nabývací ceny akcie.

ZDP dále omezuje uplatnění výdajů, vztahujících se k příjmům osvobozeným od daně v §25 odst. 1 písm. i) takto:

„Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména.....výdaje (náklady) vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně....“

2.3. Zobecnění právní úpravy

Z výše uvedeného plyne, že zákonodárce měl novelizací v úmyslu zamezit daňovým únikům vyplývajícím zejména z toho, že dojde k navýšení účasti na korporaci trvající déle než 5 let nepeněžitým vkladem a pak je podíl obratem prodán jako osvobozený. Zřejmé je také to, že smyslem novely bylo zrušit osvobození pouze části příjmů z prodeje podílu, vztahující se k té „části“ podílu, od jejíhož nabytí ještě neuplynulo 5 let, nikoliv příjmů z prodeje celého podílu. Zároveň nebylo nijak zasahováno do způsobu stanovení nabývací ceny podílu, kde byl ponechán odkaz na účetní předpisy. Poplatník stojí před úkolem stanovit **poměr osvobozených a neosvobozených příjmů a k těmto příjmům alokovat nabývací cenu podílu.** K vyřešení tohoto problému nestačí dle názoru předkladatele pouze jazykový výklad novelizovaného ustanovení §4 odst. 1 písm. s), bod 4. ZDP („osvobození se nevztahuje na příjmy z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu“). Význam slovesa odpovídati (čemu) i přídavného jména odpovídající (čemu) je „být ve shodě, v souladu, souhlasit s něčím, shodovat se, být něčemu úměrný“ (Slovník spisovného jazyka českého III, str. 484-485, Academia Praha, 1989). Striktním

jazykovým výkladem by bylo možné dospět i k závěru, že zánik osvobození se týká té části prodejní ceny, která je shodná s částkou zvýšení nabývací ceny. Tedy pokud dojde ke zvýšení nabývací ceny např. o 100 tis. Kč, nevztahuje se osvobození na částku příjmu z prodeje podílu také ve výši 100 tis. Kč. Novelizované ustanovení by tak bylo zcela neúčinné, protože základ daně by byl vždy 0,- Kč. Nic takového však jistě úmyslem zákonodárce nebylo. Proto je dle názoru předkladatele nutno vykládat ustanovení tak, že zrušení osvobození se vztahuje na tu část příjmu z prodeje podílu, která je určena obdobným způsobem, jako nabývací cena té části podílu, která nesplňuje časový test pro osvobození. Přitom platí, že k určení nabývací ceny jednotlivých „částí“ podílu lze primárně využít postupů dle zákona o účetnictví.

3. MODELOVÝ PŘÍKLAD

Fyzická osoba – nepodnikatel - nabyla v roce 2013 50% podíl na obchodní korporaci za cenu 1 000 000,- Kč. V roce 2016 dokoupila dalších 50% za cenu 100 000,- Kč. V roce 2019 vlastní 100% podíl na obchodní korporaci, celková nabývací cena je 1 100 000,- Kč. 50% vlastněného podílu splňuje časový test 5 let pro osvobození od daně, zbylých 50% nikoliv. K 30.9.2019 FO prodá 80% podíl za celkovou cenu 2 000 000,- Kč.

4. NÁVRHY ŘEŠENÍ

4.1. Určení výše příjmů osvobozených od daně z příjmů

Jak již bylo dovozeno v předchozích odstavcích, zákon o daních z příjmů nestanoví konkrétní postup pro určení výše osvobozených příjmů a přiřazení nabývací ceny podílu k těmto příjmům v situaci, kdy je prodáván majetek (v našem případě podíl na obchodní korporaci), jehož část splňuje podmínky pro osvobození a část nikoliv. K vyřešení tohoto problému lze dojít více způsoby a všechny postupy by měly být považovány za rovnocenné a zákonem nezakazované. Vzhledem k tomu, že ZDP se v případě určení nabývací ceny odkazuje na zákon o účetnictví, nabízí se v první řadě využít účetní metody, a to metodu FIFO a metodu váženého aritmetického průměru. Nicméně v úvahu připadají i jiné způsoby. Mělo by také platit, aby nedocházelo ke spekulacím a daňovým únikům, že **alokace nabývací ceny podílu by měla odpovídat způsobu stanovení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů a naopak**

4.1.1. Poplatník využije postupy upravené ZÚČ, a pro ocenění úbytku majetku použije metodu FIFO. Tj. v modelovém případě pozbývá celou část podílu, kterou nabyt jako první a která splňuje časový test (50% podíl na korporaci), zbylá část podílu (30%) časový test nesplňuje. Obdobně pak bude postupovat i při rozdělení příjmů na příjmy osvobozené a neosvobozené, kdy 50/80 z příjmu bude osvobozeno a 30/80 nikoliv. Výše osvobozených příjmů pak činí 1 250 000,- Kč ($2\,000\,000/80 \times 50$), výše příjmů zahrnovaných do základu daně bude 750 000,- Kč ($2\,000\,000/80 \times 30$)

4.1.2. Poplatník využije postupy upravené ZÚČ, a pro ocenění úbytku majetku použije metodu váženého aritmetického průměru. To znamená, že poměr části podílu splňující časový test a nesplňující časový test bude v každém 1% podílu stejný (v našem případě vždy jedna polovina). Obdobný poměr pak bude použit i

při rozdělení příjmů. Osvobozený příjem bude proto ve výši 1 000 000,- Kč a příjem zahrnutý do základu daně také 1 000 000,- Kč.

4.1.3. Lze připustit také postup, kdy poplatník nevyužije účetních metod ale rozdělí příjmy ve stejném poměru, v jakém se podílí na celkové nabývací ceně podílu ceny, za které byla pořízena „osvobozená“ a „neosvobozená“ část. V modelovém případě je celková nabývací cena 1 100 000,- Kč, kupní cena „osvobozené části“ je 1 000 000,- Kč, což je 90,91% nabývací ceny ($1\,000\,000/1\,100\,000$), kupní cena „neosvobozené části“ pak činí 100 000,- Kč, což je 9,09% z celkové nabývací ceny.

4.2. Určení nabývací ceny prodávaného podílu a přiřazení výdajů k osvobozeným a neosvobozeným příjmům

4.2.1. Pro ocenění úbytku je použita metoda FIFO. Prodán byl celkem 80% podíl. 50% je oceněno částkou 1 000 000,- Kč. Tento výdaj se vztahuje k příjmům osvobozeným od daně a nezahrne se do základu daně. 30% je oceněno částkou 60 000,- Kč a do základu daně se zahrne. Příjem zahrnovaný do základu daně je v této variantě 750 000,- Kč a základ daně činí **690 000,- Kč**.

4.2.2. Pro ocenění úbytku majetku je použita metoda váženého aritmetického průměru. 1% podílu v okamžiku prodeje je oceněno na 11 000,- Kč, přičemž polovina ocenění se vztahuje k příjmům osvobozeným od daně a druhá polovina k příjmům do základu daně zahrnovaným. Nabývací cena prodávaných 80% je 880 000,- Kč, do základu daně se zahrne 440 000,- Kč jako výdaj a 1 000 000,- Kč jako příjem. Základ daně v této variantě činí **560 000,- Kč**.

4.2.3. Příjem z prodeje se rozdělí v poměru 90,91% připadající na osvobozené příjmy a 9,09% připadající na příjmy neosvobozené. Výše příjmu, zahrnovaného do základu činí 181 800,- Kč ($2\,000\,000 * 9,09\%$), výdaje zahrnované do základu daně budou 80 000,- Kč ($100\,000 * 80\%$). Základ daně v této variantě bude **101 800,- Kč**.

5. ZÁVĚR

Vzhledem k tomu, že ZDP neobsahuje podrobnou úpravu postupu ve výše uvedeném případě, jsou dle názoru předkladatele všechny popsány způsoby rovnocenné, v souladu se zákonem o daních z příjmů a záleží jen na rozhodnutí poplatníka, který způsob zvolí.

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR:

Aplikace účetních metod je v případě příjmu podle § 10 nepřijatelná. Pro stanovení osvobozených a neosvobozených příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci lze výhradně použít poměrovou metodu popsanou v návrhu řešení v odstavci 4.1.3. pro příjmy, resp. v odstavci 4.2.3. pro přiřazení výdajů k osvobozeným a neosvobozeným příjmům.

Použití poměrové metody je v souladu se změnou provedenou v § 4 odst. 1 písm. r) ZDP [nyní písm. s) ZDP] zákona č. 267/2014 Sb., a s důvodovou zprávou k tomuto zákonu - došlo k upřesnění stávajícího ustanovení tak, aby bylo zřejmé, že jde pouze o úplatný převod podílu v obchodní korporaci a že při propočtu částky, která se bude zdaňovat v případě zvýšení podílu člena obchodní korporace v době do 5 let před jeho prodejem, se vychází z nabývací ceny podílu v obchodní korporaci. Tzn., lze aplikovat pouze propočet poměrné části původní a navýšené nabývací ceny.

Závěr: částečný souhlas s předloženým návrhem řešení.