

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 19. 5. 2021

Daň z příjmů

582/19.05.21 Aplikace časového testu pro osvobození příjmů z prodeje podílů, které byly součástí společného jmění manželů

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, č. osv. 3990
JUDr. Jana Fuksová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 5029
Ing. Lucie Petanová, daňový poradce, č. osv. 4614

6 Cíl příspěvku

Tento příspěvek se zabývá problematikou nejednoznačné aplikace časového testu pro osvobození příjmů z prodeje podílů v kontextu vypořádání společného jmění manželů. Cílem příspěvku je odstranění pochybností, zda a jakým způsobem se do časového testu pro osvobození započítává doba, po kterou byl daný podíl součástí společného jmění manželů, a potvrzení, že lze tyto závěry obdobně vztáhnout i na další časové testy pro osvobození příjmu z prodeje majetku, který byl předmětem vypořádání společného jmění manželů.

7 Právní rámec problematiky

7.1 Soukromoprávní úprava společného jmění manželů

Společné jmění manželů („SJM“) je upraveno v § 708 a následující zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), kde je rovněž definováno, co SJM tvoří a co do SJM zahrnout nelze. V rámci ustanovení § 709 odst. 3 občanského zákoníku je rovněž upraveno, že součástí SJM je také podíl manžela v obchodní společnosti, stal-li se manžel v době trvání manželství společníkem v obchodní společnosti, přičemž nabytí podílu nezakládá účast druhého manžela na této společnosti.

Vlastnická práva a povinnosti k věcem v SJM náleží tedy v plném rozsahu oběma manželům (manželé nejsou spoluvlastníky věcí v SJM, ale oba tyto věci společně a nerozdílně vlastní). Platí tedy, že každý z manželů má vlastnické právo k celé věci v SJM, jenž je ovšem omezeno stejným právem druhého manžela. Z charakteru tohoto „solidárního“ vlastnictví by tedy nemělo být podstatné, kdo je např. v obchodním rejstříku evidován jako společník.

Pojem „podílení“ se má obecně dvě roviny, přičemž u podílu v obchodní společnosti jsou tyto dvě roviny zvlášť zřetelné. První rovinu představuje hodnota osobní, nemajetková, kterou lze také označit jako společenstevní (tzn. kdy má dotyčná osoba práva a povinnosti vyplývající pro něj z postavení společníka obchodní korporace). Druhou rovinu pak představuje hodnota majetková, kdy majetková hodnota podílu zůstává manželům společná a je součástí jejich společného jmění. Právě majetková hodnota podílu bývá předmětem vypořádání SJM.

7.2 Zákonná úprava – daň z příjmů

Dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP je od daně z příjmů osvobozen „*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. ...“

ZDP tedy explicitně neupravuje, zda se do doby mezi nabytím a úplatným převodem podílu zahrnuje či nezahrnuje doba, po kterou byl podíl součástí SJM.

Obecně pak problematiku SJM v ZDP řeší mj. ustanovení § 3 odst. 4 písm. c), dle kterého nejsou příjmy z rozšíření rozsahu nebo vypořádání SJM předmětem daně z příjmů fyzických osob, přičemž tato úprava se do ZDP dostala zákonem č. 492/2000 Sb. Podle důvodové zprávy k tomuto zákonu bylo uvedené ustanovení doplněno do ZDP mimo jiné proto, aby se předešlo pochybnostem o tom, zda příjmy z rozšíření nebo zúžení SJM jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob či nikoli. Z důvodové zprávy lze tedy dovozovat, že cílem zákonodárce bylo potvrdit, že vypořádání SJM je daňově neutrální skutečností.

Zároveň stejným zákonem bylo do ZDP implementováno ustanovení § 4 odst. 2, které výslovně uvádí, že v případě vlastnictví nemovitostí nepřerušuje doba mezi nabytím a prodejem nemovitosti, pokud v této době mimo jiné došlo k zániku nebo vypořádání SJM. Dle důvodové zprávy je cílem této úpravy, aby časovému testu bylo podrobeno období ode dne, kdy spoluvlastník věc nabyt do podílového spoluvlastnictví, bez ohledu na skutečnost, že později došlo k reálnému rozdělení této věci, do dne prodeje. Obdobně jako v případě výslovné úpravy, že vypořádání SJM nedává vzniknout zdanitelnému příjmu, představuje i toto ustanovení spíše potvrzení skutečnosti, která ovšem vyplývá již ze samotné podstaty SJM. Následně toto ustanovení doznalo určitých kosmetických úprav, zejména v souvislosti s rekodifikací soukromého práva.

Dle našeho názoru by se vypořádáním SJM neměl přerušovat časový test ani v případě osvobození příjmu z prodeje podílu podle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP. Jak bylo uvedeno výše, oba manželé jsou vlastníky celé věci (celého podílu) a jejich majetkové právo je pouze omezeno stejným právem i druhého za manželů. Nicméně vlastníky podílu se manželé stávají již za doby trvání SJM a jeho vypořádáním pouze jeden z manželů své vlastnické právo pozbývá, zatímco u druhého přetrvává a přestává být pouze omezeno obdobným právem druhého z manželů. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) ZDP pro účely časového testu posuzuje dobu mezi nabytím a úplatným převodem, přičemž k nabytí podílu došlo oběma manžely za trvání SJM a jeho vypořádání nezakládá nové nabytí podílu. Již ze samotného textu zákonného ustanovení lze tedy dovozovat, že není dán titul pro přerušení časového testu. Nadto je třeba upozornit, že v situaci, kdy časový test není dle výslovné úpravy přerušen v případě osvobození nemovitostí, bylo by v rozporu s principem rovnosti, aby byl časový test přerušen u vlastnictví podílu. Pro tento rozdíl přitom není dán ospravedlnitelný důvod. Z dostupných podkladů ani nevyplývá, že by tento rozdíl byl úmyslem zákonodárce.

8 Výklad relevantních ustanovení a jejich aplikace na posuzovanou situaci²⁶

²⁶ V rámci všech příkladů je předpokládáno, že nedošlo za doby trvání manželství k modifikaci SJM.

Příklad 1: Fyzická osoba – manželka se za dobu trvání manželství stala společníkem v obchodní korporaci. Rovněž v obchodním rejstříku je tato fyzická osoba – manželka vedena jako společník. Manželka nemá a neměla podíl zařazen v obchodním majetku. Neboť se společníkem v obchodní společnosti stala za dobu trvání manželství, je tento podíl dle úpravy § 709 odst. 3 občanského zákoníku součástí SJM.

Po 10 letech od okamžiku, kdy se manželka stala společníkem v obchodní korporaci, dojde k rozvodu manželství a v rámci uzavřené dohody o majetkovém vypořádání SJM je tento podíl převeden do výlučného vlastnictví manželky.

Manželka se následně za 2 roky od nabytí právní moci dohody o vypořádání společného jmění manželů a tedy od okamžiku, kdy nabyla podíl do svého výlučného vlastnictví, rozhodne tento podíl prodat.

Dílčí závěr 1:

Domníváme se, že vypořádáním společného jmění manželů v tomto případě nedochází k narušení běhu časového testu pro osvobození, neboť po celou dobu je manželka vlastníkem majetkové hodnoty podílu, manželka je rovněž společníkem v obchodní korporaci a jako taková je zapsaná v Obchodním rejstříku. Ve svém důsledku tedy manželka předmětný podíl vlastnila po dobu 12 let – tj. 10 let kdy byl podíl součástí SJM a následně další 2 roky jako výlučný vlastník podílu v návaznosti na uzavřenou dohodu o majetkovém vypořádání společného jmění manželů.

Domníváme se tedy, že v daném případě jsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, neboť fyzická osoba - manželka vlastnila podíl v obchodní korporaci více než 5 let.

Příklad 2: Fyzická osoba – manžel se za dobu trvání manželství stal společníkem v obchodní korporaci. Rovněž v obchodním rejstříku je tato fyzická osoba – manžel vedena jako společník. Manžel nemá a neměl podíl zařazen v obchodním majetku. Neboť se společníkem v obchodní společnosti stal za dobu trvání manželství, je tento podíl dle úpravy § 709 odst. 3 občanského zákoníku součástí SJM.

Po 10 letech od okamžiku, kdy se manžel stal společníkem v obchodní korporaci, dojde k rozvodu manželství a v rámci uzavřené dohody o majetkovém vypořádání společného jmění manželů je tento podíl převeden do výlučného vlastnictví manželky.

Manželka se za 2 roky od nabytí právní moci dohody o vypořádání společného jmění manželů a tedy od okamžiku, kdy nabyla podíl do svého výlučného vlastnictví, rozhodne tento podíl prodat.

Dílčí závěr 2:

I v tomto případě se s odkazem na výše uvedené argumenty domníváme, že jsou v daném případě splněny podmínky pro uplatnění osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP. Domníváme se, že ani v tomto případě vypořádáním společného jmění manželů nedochází k narušení běhu časového testu pro osvobození. Byť manželka za dobu trvání manželství nebyla v pozici společníka (tzn. nemohla vykonávat práva a plnit povinnosti společníka obchodní společnosti a nebyla zapsaná v Obchodním rejstříku), byla majetková

hodnota obchodního podílu manželům společná. Po dobu trvání manželství byla manželka rovněž vlastníkem majetkové hodnoty obchodního podílu, její majetkové právo k podílu bylo omezeno pouze shodným majetkovým právem jejího manžela. V tomto ohledu se příklad 1 a 2 nijak neodlišují. Doba, po kterou tuto majetkovou hodnotu manželka vlastnila v rámci SJM, by měla být do časového testu pro osvobození rovněž zahrnuta a vypořádání SJM by nemělo přerušovat běh časového testu podle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP.

9 Aplikace závěrů i na další časové testy

Obdobně by se mělo postupovat i v situacích, kdy jsou v rámci vypořádání SJM součástí tohoto vypořádání další aktiva, u kterých se osvobození příjmů z jejich prodeje odvíjí od délky jejich držby.

V praxi se jedná např. osvobození příjmů z prodeje motorového vozidla, kdy příjem z prodeje je dle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP osvobozen pouze za podmínky, že doba mezi jeho nabytím a prodejem přesahuje dobu 1 roku. Obdobně jako u podílů je i v případě motorového vozidla v technickém průkazu evidován jako vlastník pouze jeden z manželů, ačkoli je vozidlo, které bylo nabyto za dobu trvání manželství, součástí SJM. Navrhujeme tedy přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného, tj. že vypořádání společného jmění manželů nenarušuje běh časového testu ani pro osvobození příjmů z prodeje hmotné movité věci dle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP, a to bez ohledu na to, který z manželů byl za dobu trvání manželství evidován v příslušném registru či rejstříku jako vlastník této hmotné movité věci (pokud takový registr či rejstřík existuje), byl-li zároveň tento hmotný movitý majetek součástí společného jmění manželů.

Obdobné závěry lze vztáhnout i na další případy časového testu odvislého od doby držby, typicky u cenných papírů podle § 4 odst. 1 písm. x) ZDP.

10 Závěr

Předkladatelé navrhuji přijmout sjednocující závěr, že vypořádání SJM nenarušuje běh časového testu pro osvobození příjmů z převodu obchodního podílu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, a to bez ohledu na to, který z manželů za dobu trvání manželství byl v obchodním rejstříku evidován jako společník, byl-li zároveň tento podíl součástí společného jmění manželů. Obdobně vypořádání SJM nenarušuje časový test ani v případě ostatních příjmů z prodeje majetku zahrnutého v SJM, např. motorových vozidel či jiných dopravních prostředků podle § 4 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, případně cenných papírů podle § 4 odst. 1 písm. x) ZDP.

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme uvedené závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFR:

Souhlas s navrhovaným závěrem.