

PŘÍSPĚVĚK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 8.10.2025
Daň z příjmů

624/30.04.25 Rozdělení vyčleněním obchodního závodu a obchodního podílu z hlediska ZDP

Předkládají: JUDr. Jana Fuksová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 5029

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

1. Popis problematiky

Zákonem č. 162/2024 Sb. byl do zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „ZP“) doplněn do českého právního řádu nový typ přeměny, a to **rozdělení vyčleněním**.

To spočívá ve vyčlenění části jmění rozdělované společnosti a jeho přechodu na jednu či více nově vznikajících nebo existujících nástupnických společností podle projektu vyčlenění, přičemž rozdělovaná společnost v tomto modelu nezaniká a stává se společníkem příslušné nástupnické společnosti (viz § 243 odst. 1 písm. c) ZP). Zásadní rozdíl mezi nově zavedeným rozdělením vyčleněním a „klasickým“ rozdělením odštěpením, spočívá v tom, že při vyčlenění rozdělovaná společnost nabývá podíl na nástupnické společnosti; oproti tomu při rozdělení odštěpením podíl na nástupnické společnosti zásadně nabývají společníci rozdělované společnosti. Zjednodušeně lze říci, že z hlediska své ekonomické podstaty má rozdělení vyčleněním v zásadě charakter vkladu části jmění s rozhodným dnem a ostatními pravidly a podmínkami pro přeměnu. Skutečnost, že ekonomicky má vyčlenění charakter vkladu, zmiňuje rovněž důvodová zpráva.¹ Novela zavádějící rozdělení vyčleněním neobsahuje žádnou změnu v oblasti daně z příjmů reflektující tuto novou formu přeměny.

Z tohoto hlediska je otázkou,

- podle jakých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) implementujících směrnici Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převezech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (kodifikované znění), ve znění směrnice Rady 2013/13/EU (dále jen „směrnice“) tj. § 23a až § 23d ZDP se bude v těchto případech postupovat; a
- jakým způsobem v těchto případech stanovit (daňovou) nabývací cenu. Předmětem tohoto příspěvku je stanovení (daňové) nabývací ceny pouze v případě českých daňových rezidentů.

¹ 20 Viz např. důvodová zpráva k bodu 154 novely: Vyčlenění sloučením umožní společnostem vložit část jmění identifikovanou projektem přeměny do jiné společnosti (společností) výměnou za podíly v ní (nich).

2. Systém zdanění při rozdělení vyčleněním

2.1. Vyčlenění obecně

Z hlediska obecné formulace rozdělení obchodních korporací nový typ přeměny – rozdělení vyčleněním - definici v § 23c odst. 2 ZDP zřejmě nenaplní, neboť při vyčlenění společníci rozdělované obchodní korporace nenabudou podíl v rozdělované obchodní korporaci (nýbrž tento podíl nabude přímo rozdělovaná obchodní korporace).

Vyčlenění se však bude považovat za rozdělení obchodní korporace dle § 23c odst. 3 ZDP, jelikož představuje přeměnu obchodní korporace podle zvláštního právního předpisu (rozdělení dle právního předpisu upravujícího přeměny obchodních společností a družstev).

Obdobné bylo již v minulosti řešeno v rámci závěru koordinačního výboru č. 137/06.09.06 - *Daňové dopady u rozdělení odštěpením* v případě tehdejšího zavedení nové formy přeměny rozdělení odštěpením. Domníváme se, že v případě rozdělení vyčleněním se jedná o obdobný případ jako v případě odštěpení a mělo by se postupovat obdobným způsobem.

Z tohoto hlediska tedy obecně bude v případě rozdělení vyčleněním postupováno dle § 23c ZDP.

2.2. Zvláštní případy vyčlenění – vyčlenění obchodního závodu a vyčlenění podílu

V případě, kdy dojde k vyčlenění obchodního závodu (nebo jeho části) (dále jen „obchodní závod“), případně podílu, bude dle našeho názoru zároveň naplněna definice převodu obchodního závodu dle § 23a odst. 1 ZDP, respektive výměny podílů dle § 23b odst. 1 ZDP. Z tohoto hlediska je nutné zdůraznit, že obě předmětné operace (převod obchodního podílu dle § 23a odst. 1 ZDP a výměna podílů dle § 23b odst. 1 ZDP) jsou v souladu se směrnicí definovány obecně (z hlediska jejich charakteristik a výsledného stavu, bez ohledu na právní formu, jakou jsou realizovány). Pro tyto účely tedy není relevantní právní forma realizované operace, nýbrž naplnění ekonomické podstaty transakce a dosažení ekonomického výsledku tak, jak je uveden v příslušných ustanoveních. I ze samotné směrnice vyplývá, že není rozhodující a relevantní, jakými právními operacemi je dosaženo výsledku, který je uveden v předmětných definicích daných transakcí pro účely směrnice, resp. ZDP a jak jsou tyto operace v právu nazývány.

Z tohoto hlediska se domníváme, že vyčlenění obchodního závodu (tj. v situaci, kdy se vyčleňovaný soubor majetku kvalifikuje je jako obchodní závod) naplní definici převodu obchodního závodu dle § 23a odst. 1 ZDP:

„Převodem obchodního závodu na obchodní korporaci se pro účely tohoto zákona rozumí postup, při kterém obchodní korporace převádí bez toho, aby zanikla (dále jen „převádějící obchodní korporace“), obchodní závod na jinou obchodní korporaci (dále jen „přijímající obchodní korporace“) tak, že za převedený obchodní závod získá převádějící obchodní korporace podíl v přijímající obchodní korporaci nebo se zvýší

její vklad do základního kapitálu přijímající obchodní korporace...“.

V případě rozdělení vyčleněním z hlediska ekonomické podstaty dané operace dochází k převodu (dle našeho názoru není relevantní právní debata k otázce, zda a případně, u kterých typů přeměn dochází z právního pohledu k převodu či přechodu majetku a dluhů) obchodního závodu bez tohoto, že by společnost, ze které se obchodní závod vyčleňuje, zanikla, a zároveň tato společnost získá podíl na společnosti, do které se obchodní závod vyčleňuje.

Obdobně se domníváme, že v případě vyčlenění kvalifikujícího se podílu (tj. vyčleňovaný podíl představuje více jak 50 % všech hlasovacích práv) naplní definici výměny podílů dle § 23b odst. 1 ZDP:

„Výměnou podílů se pro účely tohoto zákona rozumí postup, při kterém jedna obchodní korporace (dále jen „nabývací obchodní korporace“) získá podíl v jiné obchodní korporaci (dále jen „nabytá obchodní korporace“) v rozsahu, který představuje většinu hlasovacích práv nabyté obchodní korporace, a to tak, že poskytne společníkům nabyté obchodní korporace za podíl v nabyté obchodní korporaci podíl v nabývací obchodní korporaci s případným doplatkem na dorovnání. Většinou hlasovacích práv se rozumí více než 50 % všech hlasovacích práv. Nabytí podílu v nabyté obchodní korporaci provedené nabývací obchodní korporací prostřednictvím obchodníka s cennými papíry nebo osoby s obdobným postavením v zahraničí se posuzuje jako jedna transakce, a to za předpokladu, že se uskuteční v rámci šestiměsíčního období.“

V případě vyčlenění podílu získá společnost, do které je podíl vyčleněn více jak 50 % všech hlasovacích práv na společnosti, jejíž podíl je vyčleněn, a za to je poskytnut společníkovi (v daném případě společnosti, která podíl vyčleňuje) podíl na základním kapitálu v nabývací obchodní korporaci, tj. v daném případě ve společnosti, do které se obchodní podíl vyčleňuje.

Z dané právní úpravy nelze jednoznačně dovodit, které ustanovení z § 23a až § 23c ZDP je vůči sobě v postavení speciální právní úpravy (tj. zda je § 23a ZDP speciální právní úpravou vůči § 23c ZDP či naopak, resp. § 23b ZDP vůči § 23c ZDP). Z pořadí jednotlivých ustanovení v zákoně lze systematickým výkladem dovozovat, že se nejprve posuzuje, zda daná operace splní definici převodu obchodního závodu dle § 23a odst. 1 ZDP (pokud ano, pak se postupuje dle tohoto ustanovení), následně se obdobně posuzuje, zda je splněna definice výměny podílů dle § 23b odst. 2 ZDP. Teprve u operací, které nejsou převodem obchodního závodu podle § 23a ZDP, ani výměnou podílů podle § 23b ZDP, se posuzuje, zda naplňují definici fúze a rozdělení dle § 23c odst. 1, resp. 3 ZDP. Závěr o specialitě ustanovení § 23a ZDP, resp. § 23b ZDP vůči § 23c ZDP podporuje rovněž skutečnost, že se jedná o specifické případy vyčlenění, kdy je vyčleňován určitý druh majetku (obchodní závod či obchodní podíl), oproti ostatním případům vyčlenění, na které bude dopadat úprava § 23c ZDP.

Závěr

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout a standardním způsobem publikovat níže uvedené závěry:

2.1. V případě, kdy bude docházet k rozdělení vyčleněním části jmění rozdělované

společnosti, kterou představuje obchodní závod, může poplatník postupovat dle § 23a ZDP.

2.2. V případě, kdy bude docházet k rozdělení vyčleněním části jmění rozdělované společnosti, kterou představuje podíl, může poplatník postupovat dle § 23b ZDP.

2.3. Pokud nepůjde o vyčlenění části jmění rozdělované společnosti, kterou představuje obchodní závod či podíl, poplatník bude při vyčlenění postupovat dle § 23c ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Částečný souhlas se závěry 2.1. – 2.3.

Z hlediska ekonomické podstaty má přeměna formou rozdělení vyčleněním v zásadě charakter vkladu části jmění, kdy v závislosti na tom, co je předmětem takového „vkladu“, bude poplatník postupovat podle jednoho z výše zmíněných ustanovení § 23a – § 23c ZDP. Konkrétně bude pro stanovení daňového režimu rozhodné rozlišovat následující situace:

- Dojde-li k vyčlenění obchodního závodu naplňující definici uvedenou v § 23a odst. 1 ZDP, bude relevantním ustanovením § 23a ZDP (nikoliv § 23c ZDP). Lze totiž potvrdit, že relevantním faktorem je výsledek posuzované transakce, tj. stav, kdy rozdělovaná společnost (převádějící obchodní korporace ve smyslu § 23a ZDP) získala za převedený obchodní závod podíl v přijímající obchodní korporaci nebo se zvýšil její vklad do základního kapitálu přijímající obchodní korporace. Toto ustanovení však lze aplikovat pouze za předpokladu, že vyčleněná část jmění bude představovat samostatný podnik (tj. jednotku schopnou provozu vlastními prostředky) ve smyslu článku 2 písm. j) směrnice Rady 2009/133/ES (dále jen „směrnice“).

- Dojde-li k vyčlenění podílu v jiné obchodní korporaci naplňující definici

uvedenou v § 23b odst. 1 ZDP, bude relevantním ustanovením § 23b ZDP (nikoliv § 23c ZDP). Předpokladem pro uplatnění tohoto ustanovení tak, mimo jiné, bude skutečnost, že rozdělovaná společnost (společník nabyté obchodní korporace ve smyslu § 23b ZDP):

- vyčlení ze svých aktiv podíl v jiné obchodní korporaci představující více než 50 % všech hlasovacích práv (nabytá obchodní korporace ve smyslu § 23b ZDP),*

- tento podíl přejde v rámci rozdělení vyčleněním na nástupnickou společnost (nabývající obchodní korporace ve smyslu § 23b ZDP), a*

- výměnou za něj získá podíl v nástupnické společnosti.*

- V ostatních případech rozdělení vyčleněním nespádajících pod režim § 23a nebo § 23b ZDP bude relevantním ustanovením § 23c ZDP, neboť dle našeho

názoru je naplněna primárně definice dle § 23c odst. 3 ZDP, ale v některých případech také definice dle § 23c odst. 2 písm. b) ZDP.

K výše uvedenému je nutné upřesnit vztah § 23a a § 23b ZDP. S ohledem na definice pojmů „převod aktiv“, „výměna akcií“ a „oblast činnosti“ ve směrnici a s přihlédnutím k judikatuře SDEU²21 lze uzavřít, že ustanovení § 23a ZDP se aplikuje pouze v případě, kdy předmětem „převodu“ (vyčlenění) budou veškerá aktiva a závazky (tj. například i zaměstnanci), jež z organizačního hlediska představují samostatný podnik ve smyslu článku 2 písm. j) směrnice. V ostatních případech se aplikuje § 23b ZDP.

Bez ohledu na to, podle kterého z výše uvedených ustanovení (tj. § 23a - § 23c ZDP) bude poplatník postupovat, bude pro rozdělení vyčleněním vždy relevantní ustanovení § 38ma odst. 1 písm. a) ZDP.

3. Stanovení (daňové) nabývací ceny podílu nabytého za vyčleněný majetek

S výše uvedeným souvisí další problematika, a to otázka stanovení (daňové) nabývací ceny podílu u rozdělované společnosti na nástupnické společnosti. Dle našeho názoru bude určení (daňové) nabývací ceny záviset na skutečnosti, podle jakého ustanovení ZDP, tj. § 23a až § 23c, bude rozdělovaná společnost postupovat při vyčlenění části svého jmění.

To znamená, že v případě, kdy bude docházet k rozdělení vyčlenění části jmění rozdělované společnosti, kterou představuje obchodní závod, a rozdělovaná společnost bude postupovat dle § 23a ZDP, bude u ní (daňová) nabývací cena podílu v přijímající společnosti stanovena dle § 23a odst. 2 ZDP, tj. jako cena převedeného obchodního závodu, jak byl oceněn pro nepeněžitý vklad podle zvláštního právního předpisu, v ostatních případech cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. V případě vyčlenění obchodního závodu tedy bude (daňovou) nabývací cenou společnosti, ze které je obchodní závod vyčleněn, na společnost, do které je závod vyčleněn, hodnota vyčleňovaného obchodního závodu dle znaleckého posudku (pokud bude docházet pro účely vyčlenění k ocenění obchodního závodu, půjde o znalecký posudek pro účely rozdělení vyčleněním). Skutečnost, že v případě postupu podle § 23a ZDP se (daňová) nabývací cena stanoví dle § 23a odst. 2 ZDP a nikoliv podle § 24 odst. 7 ZDP vyplývá již z příspěvku koordinačního výboru č. 180/27.06.07 - *Převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost*.

Pokud bude rozdělovaná společnost postupovat při vyčlenění části svého jmění, kterou představuje podíl, podle § 23b ZDP, bude (daňovou) nabývací cenou jejího podílu v nabývací společnosti dle § 23b odst. 3 ZDP hodnota, jakou měl podíl v nabyté společnosti pro účely ZDP v době výměny, tj. hodnota vyčleňovaného podílu v době vyčlenění.

² Rozhodnutí SDEU ve věci Andersen og Jensen ApS (C-43/00), body 24-29.

V situaci, kdy bude rozdělovaná společnost při vyčlenění části svého jmění postupovat dle § 23c ZDP se pro stanovení (daňové) nabývací ceny podílu na nástupnické společnosti u rozdělované společnosti speciální právní úprava uvedená v § 23c odst. 6 ZDP nepoužije, protože se na tuto situaci nevztahuje. Bude tedy nutné aplikovat příslušný bod obecného ustanovení týkajícího se určení (daňové) nabývací ceny, tj. § 24 odst. 7 písm. b) bod 2. ZDP, a tedy (daňovou) nabývací cenu podílu stanovit ve výši (daňové) zůstatkové ceny vyčleněného hmotného majetku a účetní hodnoty ostatního vyčleněného majetku.

Závěr

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout a standardním způsobem publikovat níže uvedené závěry:

3.1. V případě vyčlenění bude (daňová) nabývací cena podílu u rozdělované společnosti na nástupnické společnosti určena podle příslušného ustanovení § 23a nebo § 23b ZDP, podle kterého bude rozdělovaná společnost postupovat při vyčlenění části svého jmění.

3.2. V případě, kdy bude rozdělovaná společnost postupovat podle § 23c ZDP, bude (daňová) nabývací cena jejího podílu v nástupnické společnosti určena dle § 24 odst. 7 bod 2. ZDP.

Stanovisko GFŘ:

V obecné rovině souhlas se závěry 3.1. a 3.2. V této souvislosti bychom nicméně rádi doplnili tyto skutečnosti:

- Dojde-li k vyčlenění obchodního závodu naplňující definici uvedenou v § 23a odst. 1 ZDP (viz výše), bude pro nabývací cenu takto získaného podílu v nástupnické společnosti (tj. přijímající obchodní korporace ve smyslu § 23a ZDP) u rozdělované společnosti (tj. převádějící obchodní korporace ve smyslu § 23a) rozhodný § 23a odst. 2 ZDP.

- Dojde-li k vyčlenění podílu v jiné obchodní korporaci naplňující definici

uvedenou v § 23b odst. 1 ZDP (viz výše), bude pro nabývací cenu takto získaného podílu v této jiné obchodní korporaci (tj. nabytá obchodní korporace ve smyslu § 23b ZDP) u nástupnické společnosti (tj. nabývací obchodní korporace ve smyslu § 23b ZDP) rozhodný § 23b odst. 5 ZDP. Naproti tomu pro nabývací cenu podílu v nástupnické společnosti (tj. nabývací obchodní korporace ve smyslu § 23b ZDP) u rozdělované společnosti (tj. společník nabyté obchodní korporace ve smyslu § 23b) bude rozhodný § 23b odst. 3 ZDP.

- V ostatních případech rozdělení vyčleněním nespádajících pod režim § 23a nebo § 23b ZDP bude u rozdělované společnosti pro nabývací cenu takto získaného podílu rozhodný § 24 odst. 7 písm. b) bod 2. ZDP. V daném případě je nutné použít tuto obecnou úpravu, neboť § 23c odst. 6 ZDP nestanovuje pro nabývací cenu podílu získaného při rozdělení vyčleněním žádnou odchylku.

- Výše uvedené závěry budou aplikovány za předpokladu, že budou naplněny ostatní zákonné podmínky (např. § 23a odst. 6 ZDP, § 23b odst. 6, § 23d ZDP).