

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 31.3.2016**Daň z příjmů****471/17.02.16 Bezúplatný příjem z titulu převodu podílu v obchodní korporaci mezi daňovými nerezidenty**

Předkládají: Ing. Radek Novotný, daňový poradce, č. osvědčení 2986
Ing. Michal Dušek, daňový poradce, č. osvědčení 4056

1. Úvod

V praxi se vyskytují dva protichůdné názory na daňový režim v situaci, kdy dochází k bezúplatnému převodu podílu v obchodní korporaci, která má sídlo na území České republiky, mezi dvěma českými daňovými nerezidenty. Protichůdnost těchto názorů vychází z rozdílného výkladu § 22 odst. 1 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit výklad tohoto ustanovení.

2. Vymezení problému**2.1 Předpoklady**

Chápeme, že v současné době není zcela ujasněný obsah pojmu bezúplatný příjem. Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že bezúplatný převod podílu v obchodní korporaci představuje pro nabyvatele bezúplatný příjem.

2.2 Situace

Český daňový nerezident (dále jen „Převodce“) drží podíl v obchodní korporaci, která je českým daňovým rezidentem (dále jen „Podíl“). Převodce převede tento podíl na jiného českého daňového nerezidenta (dále jen „Nabyvatel“).

2.3 Sporná otázka

Představuje bezúplatný příjem Nabyvatele z titulu bezúplatně nabytého Podílu příjem ze zdrojů na území České republiky, který dle ZDP podléhá dani z příjmů?

2.4 Výkladové varianty

První výkladová varianta (dále také „**Výkladová varianta č. 1**“) vychází z gramatiky předmětného ustanovení, které pracuje s pojmem: „*příjmy z převodu*“. Při úplatných převodech je nepochybné, že příjem (z titulu sjednané úplaty) získává převodce. Nicméně při bezúplatných převodech lze uvažovat o tom, že příjem (z titulu bezúplatně získaného podílu) získává nabyvatel. Dle výkladové varianty č. 1 v posuzované situaci Nabyvatel realizuje příjem ze zdrojů na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

Druhá výkladová varianta (dále také „**Výkladová varianta č. 2**“) bere v potaz i další výkladové metody, které podporují závěr, že bezúplatný příjem z převodu podílu v obchodní korporaci nespadá pod předmětné ustanovení. Dle výkladové varianty č.

2 v posuzované situaci Nabyvatel nerealizuje příjem ze zdrojů na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

3. Relevantní právní úprava

3.1. ***Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP ve znění účinném od 1. ledna 2009***

Předmětné ustanovení bylo do ZDP včleněno zákonem č. 2/2009 Sb., a to s účinností od 1. ledna 2009. Jeho znění, které se nezměnilo do 31. prosince 2013, bylo následující: „*příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky*“.

Důvodová zpráva k zákonu č. 9/2009 Sb. k tomuto ustanovení uvádí: „*Navrhuje se doplnit definici zdroje příjmů tak, aby plně odpovídala politice České republiky při vyjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění. Řada účinných smluv o zamezení dvojího zdanění dává České republice právo na zdanění příjmů z prodeje nemovitostí umístěných na jejím území, resp. podílů ve společnostech se sídlem na jejím území, bez ohledu na to, zda příjem plyne od daňového rezidenta nebo nerezidenta. Pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění umožňuje zdanit příjem ve státu zdroje, Česká republika by měla tohoto práva využít a příjem by měl být zdaněn, protože v opačném případě je daň vybrána ve druhém smluvním státu.*“ (zvýrazněno autory tohoto příspěvku)

Z výše uvedeného vyplývá, že smyslem a účelem nově včleněného ustanovení bylo rozšířit výčet příjmů ze zdrojů na území ČR o příjem z převodu u prodávajícího, či přesněji řečeno o příjem z (úplatného) převodu u převodce. Tomu ostatně odpovídá i tehdejší podřazení bezúplatného převodu pod daň darovací (blíže viz bod 0 níže).

3.2 ***Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP ve znění účinném od 1. ledna 2014***

V návaznosti na rekodifikaci soukromého práva bylo předmětné ustanovení změněno zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. s účinností od 1. ledna 2014, a to následovně: „*příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území České republiky*“.

Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. k této změně uvádí: „*Změna reaguje na rekodifikaci soukromého práva, konkrétně na zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Ustanovení § 1 odst. 1 zákona vymezuje obchodní korporace jako obchodní společnosti a družstva. Z tohoto důvodu bylo přistoupeno k terminologické změně, která tuto úpravu reflektuje.*“

Uvedená změna tedy pouze reagovala na změnu v terminologii soukromého práva a neměla v úmyslu jakkoli měnit rozsah příjmů spadajících pod toto ustanovení. Nelze však vyloučit, že k této změně mohlo dojít v souvislosti s rozšířením předmětu daně z příjmů v důsledku inkorporace daně dědické a darovací do ZDP, která bylo provedena totožným zákonným opatřením. Touto otázkou se zabýváme v dalších kapitolách tohoto příspěvku.

3.3 Bezúplatný převod majetku před 1. lednem 2014

Bezúplatný převod majetku před 1. lednem 2014 obecně podléhal dani darovací dle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „**ZoDDN**“), nikoliv dani z příjmů. V případě bezúplatného převodu majetku (včetně podílu v obchodní společnosti) bylo klíčovou otázkou, zda byl majetek poskytnut/nabyt na území ČR. V případě, že tomu tak bylo, podléhal bezúplatný převod dani darovací bez ohledu na státní příslušnost, pobyt nebo sídlo převodce a nabyvatele. Naopak v případě, kdy byl majetek poskytnut/nabyt mimo území ČR, podléhal dani darovací pouze v případě, kdy alespoň jedna osoba (převodce nebo nabyvatel) byla buďto fyzickou osobou, která byla občanem ČR s trvalým pobytem na území ČR, nebo právnickou osobou, která měla sídlo na území ČR.

V případě převodu mezi dvěma daňovými nerezidenty (přesněji řečeno fyzickou osobou, která nebyla občanem ČR s trvalým pobytem na území ČR, nebo právnickou osobou, která neměla sídlo na území ČR) tedy bylo rozhodující, zda majetek byl poskytnut/nabyt na území ČR.

3.4 Bezúplatný převod majetku od 1. ledna 2014

S účinností od 1. ledna 2014 byla daň darovací zrušena a předmět této daně (spolu s daní dědickou) inkorporován do zákona o dani z příjmů. V této souvislosti byl rozšířen i výčet příjmů ze zdrojů na území ČR, a to konkrétně v nově včleněném § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP. Podle tohoto ustanovení se za příjem ze zdrojů na území ČR považuje bezúplatný příjem, který plyne od daňového rezidenta (nebo od stálé provozovny).

Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. k tomuto ustanovení uvádí: „*Navrhovaná úprava doplňuje titul pro zdanění příjmů plynoucích zahraničním daňovým rezidentům, a to jednak v souvislosti se zrušením zákona pojednávajícího o dani darovací, kdy nově budou dotčené příjmy spadat do režimu zákona o daních z příjmů, a jednak ...*“

V souvislosti s inkorporací daně dědické a darovací do ZDP tak došlo ke změně v předmětu daně u bezúplatných převodů majetku, kdy je nabyvatelem majetku „daňový nerezident“¹⁷. Zatímco před 1. lednem 2014 se podle ZoDDN testovala (v prvním kole) osoba převodce (dárce) a případně (v druhém kole) i místo poskytnutí/nabytí majetku, od 1. ledna 2014 se podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP testuje pouze osoba převodce (dárce).

4. Výkladové metody

4.1 Jazykový výklad

Vzhledem k tomu, že ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP používá pojem „*příjmy z převodu*“, lze pomocí prostého (izolovaného) jazykového výkladu uvažovat o závěru,

¹⁷ Pojem „daňový nerezident“ představuje (i) ve vztahu k dani darovací fyzickou osobou, která není občanem České republiky s trvalým pobytem na území České republiky, nebo právnickou osobou, která nemá sídlo na území České republiky a (ii) ve vztahu k dani z příjmů daňového nerezidenta ve smyslu § 17 odst. 4 ZDP.

že bezúplatný příjem nabyvatele z titulu převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR je příjmem ze zdrojů na území ČR bez ohledu na daňový status převodce. V souvislosti s bezúplatným převodem totiž nabyvatel skutečně získává benefit, který obecně podléhá dani z příjmů. To by znamenalo, že v posuzovaném případě by Nabyvatel měl příjem ze zdrojů na území ČR, který dle ZDP podléhá dani z příjmů v ČR. ZDP nicméně v obdobných případech používá poměrně dost roztržštěnou terminologii. V ZDP se vyskytují, či vyskytovaly, následující termíny: příjem z prodeje¹⁸, příjem z převodu¹⁹, příjem z úplatného převodu²⁰, příjem z nabytí²¹ nebo příjem z úplatného nabytí²². To podle názoru autorů tohoto příspěvku znamená, že ani prostý (izolovaný) jazykový výklad nedává jednoznačnou odpověď. Pokud by totiž předmětné ustanovení mělo poskryvat příjem na straně nabyvatele, bylo by mnohem příznačnější, aby obsahovalo pojem „příjem z nabytí“ případně „příjem z bezúplatného nabytí“, jak je tomu v jiných ustanoveních ZDP.

Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu navíc vyplývá, že jazykový výklad je pouhé přiblížení k aplikovanému právnímu předpisu.²³ Je tedy nutné zabývat se i dalšími výkladovými metodami (a to zejména v případě, kdy jazykový výklad nedává jednoznačnou odpověď).

4.2 Systematický výklad

Systematický výklad vyžaduje, abychom předmětné ustanovení zkoumali nejen izolovaně, nýbrž i ve vazbě na další ustanovení ZDP, případně v širším kontextu.

V této souvislosti je nutné uvést, že každý z výše uvedených druhů příjmů ze zdrojů na území ČR²⁴ má jinou metodu výběru daně. Zatímco bezúplatné příjmy spadající pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP podléhají srážkové dani ve výši 15 % dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP (případně ve výši 35 % dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP), příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích spadající pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se zdaňují v daňovém přiznání podávaném poplatníkem. Plátcí příjmů z převodu podílů v obchodní korporaci nicméně může vzniknout povinnost zajistit daň ve výši 10 % dle § 38e odst. 1 písm. b) ZDP.

V případě bezúplatného převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR mezi převodcem, který je daňovým rezidentem, a nabyvatelem, který je daňovým nerezidentem, by při výše uvedeném striktním jazykovém výkladu § 22 odst. 1 písm. h) ZDP byl převodce postaven před nejistotu, zda má z bezúplatného příjmu vypláceného nabyvateli (i) srazit daň nebo (ii) nikoliv a případně srazit zajištění daně.

¹⁸ Například § 4 odst. 1 písm. a) až c) ZDP, § 4 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění účinném před 1. lednem 2015 nebo § 38e odst. 1 písm. a) ZDP.

¹⁹ Kromě diskutovaného ustanovení například § 4 odst. 1 písm. r) ZDP ve znění účinném před 1. lednem 2015, § 10 odst. 1 písm. b) a c) ZDP nebo § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 ZDP.

²⁰ § 4 odst. 1 písm. r), v) a w) ZDP ve znění účinném od 1. ledna 2015.

²¹ Například § 3 odst. 4 písm. a) bod 1 ZDP nebo § 4 odst. 1 písm. u), ze) a zf) ZDP.

²² § 18a odst. 1 písm. f) ZDP.

²³ Například nálezy Ústavního soudu ze dne 17. prosince 1997, sp.zn. Pl. ÚS 33/97, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2004, č.j. 3 Afs 24/2004.

²⁴ Bezúplatné příjmy dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP a příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích dle § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že systematika ZDP podporuje závěr, že bezúplatný příjem z titulu (bezúplatného) převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR nespadá pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP, nýbrž toliko pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP.

Pro úplnost uvádíme, že jsme si vědomi věcného záměru novely ZDP, podle kterého má MF v plánu řešit konflikt metod výběru daně s účinností od 1. ledna 2017. MF tedy velmi pravděpodobně ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP tak, že toto ustanovení pokrývá nejen převodce, ale i nabyvatele. S ohledem na argumenty uvedené v tomto příspěvku se však domníváme, že tento výklad ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP nemůže obstát.

4.3 Historický výklad

Historický výklad zkoumá úmysl zákonodárce při přijímání právní normy.

4.3.1 Rozšíření výčtu příjmů ze zdrojů od 1. ledna 2009

Jak jsme již uvedli v kapitole 3.1 výše, zřejmým cílem zákonodárce, při přijímání zákona č. 2/2009 Sb., bylo včleněním nového § 22 odst. 1 písm. h) do ZDP rozšířit výčet příjmů ze zdrojů na území ČR o příjem z titulu (úplatného) převodu podílu u převodce, nikoliv o příjem z titulu (bezúplatného) převodu podílu u nabyvatele.

4.3.2 Inkorporace daně dědické a darovací pod daň z příjmů

Z důvodové zprávy k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. nelze vyčíst,²⁵ že by cílem zákonodárce bylo rozšířit množinu příjmů spadajících pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP o bezúplatný příjem (z titulu bezúplatného převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR) u nabyvatele.

Nic v důvodové zprávě také nenaznačuje, že by bezúplatný příjem z tohoto titulu plynoucí daňovému nerezidentovi od jiného daňového nerezidenta měl mít odlišný daňový režim než bezúplatný příjem ze stejného titulu avšak plynoucí daňovému nerezidentovi od daňového rezidenta.

Vzhledem k výše uvedenému se domníváme, že historický výklad vede k jednoznačnému závěru, a to že bezúplatný příjem z titulu (bezúplatného) převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR spadá pouze pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP a nikoliv pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

4.4 Teleologický výklad

Teleologický výklad (přesněji tzv. objektivně-teleologický výklad) zjišťuje objektivní význam určitého textu z pohledu znalého adresáta právního předpisu, tj. jak může určitému textu rozumět znalá osoba, jestliže předpokládá, že daný text byl přijat racionálně uvažujícím zákonodárcem. Často se v souvislosti s tímto výkladem také hovoří o jeho úloze vystihnout smysl a účel právní normy v souvislosti s potřebami společnosti v aktuální situaci, v níž se má norma realizovat (tj. zda původní záměr

²⁵ Ani z komentáře k relevantním ustanovením ZDP (tj. jak k § 22 odst. 1 písm. g), tak k § 22 odst. 1 písm. h), ani z obecného komentáře ohledně inkorporace daně dědické a darovací do ZDP.

zákonodárce odpovídá aktuálnímu stavu právní normy a případně i stavu společenských zájmů).

Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.1, záměrem zákonodárce ve vztahu k § 22 odst. 1 písm. h) ZDP bylo umožnit České republice zdanění příjmů v situacích, kdy jí toto právo poskytuje smlouva o zamezení dvojího zdanění. Adresát právní normy, který je obeznán s principy zdanění obsaženými v Modelové smlouvě OECD a ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou, rozumí, že předmětné ustanovení směřovalo k právu zdanění, které České republice poskytuje Článek 13 některých smluv o zamezení dvojího zdanění (zejména smlouva s Německem,²⁶ případně tzv. „nemovitostní“ smlouvy jako například smlouva s Kypru nebo Dánskem²⁷). Objektivně-teleologický výklad z pozice adresáta znalého principů mezinárodního zdanění pak nutně musí vést k závěru, že pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP spadá pouze příjem z titulu (úplatného) převodu podílu na straně zcizitele (tj. převodce).

Tento závěr ob stojí i z pohledu následného rozšíření předmětu daně z příjmů v podobě inkorporace daně dědické a darovací do ZDP. Jak bylo popsáno v kapitolách 0 a 0, začlenění daně darovací do ZDP vedlo k určité „drobné“ změně v předmětu daně v případě bezúplatného převodu majetku mezi (alespoň jedním) daňovým nerezidentem. Tato skutečnost však, jak jsme již také vysvětlili, nemůže mít žádný vliv na původní smysl a účel předmětného ustanovení.

4.5 Shrnutí

Systematický, historický i objektivně-teleologický výklad vedou k závěru, že bezúplatný příjem nabyvatele z titulu (bezúplatného) převod podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR nemůže spadat pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP, nýbrž pouze pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP. Jsme tedy přesvědčeni, že tyto výklady jednoznačně podpoří Výkladovou variantu č. 2.²⁸

Pro úplnost si dovoluujeme uvést, že výkladem § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se již zabýval příspěvek na Koordinační výbor č. 278/24.06.09. Ačkoli se tento příspěvek zabýval jinou otázkou (zjednodušeně řečeno, co všechno je předmětem daně z příjmů), vycházel z předpokladu, že předmětné ustanovení směřuje pouze na převodce.

²⁶ Podle této smlouvy může Česká republika zdanit příjem německého daňového rezidenta, který mu plyne ze zcizení podílu na společnosti, která je českým daňovým rezidentem (obdobnou úpravu obsahuje smlouva o zamezení dvojího zdanění s Lichtenštejnskem, která vstoupila v platnost 22. prosince 2015).

²⁷ Podle těchto smluv může Česká republika zdanit příjem daňového rezidenta druhého smluvního státu, který mu plyne ze zcizení podílu na společnosti, jejíž hodnota plyne z více než 50 % přímo nebo nepřímo z nemovitého majetku umístěného na území ČR. Obdobnou úpravu obsahuje řada dalších smluv, avšak podmínky, za kterých má Česká republika právo příjem zdanit, se často drobně liší (vždy je tedy nutné pečlivě zkoumat konkrétní znění dané smlouvy).

²⁸ Výkladová varianta č. 1. je založena na náhodné souhře dvou nezávislých novelizací ZDP (tj. rozšíření výčtu příjmů ze zdrojů na území ČR od 1. ledna 2009 a následné inkorporaci daně dědické a darovací do ZDP od 1. ledna 2014).

5. Závěr

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se vztahuje pouze na příjem plynoucí převodci (zciziteli) z titulu (úplatného) převodu podílu v obchodní korporaci mající sídlo na území ČR. Bezúplatný příjem plynoucí nabyvateli z titulu (bezúplatného) převodu podílu v obchodní korporaci mající sídlo na území ČR spadá pouze pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP.

V uvedeném případě je tedy správná Výkladová varianta č. 2, podle které Nabyvatel nerealizuje příjem ze zdrojů na území České republiky ve smyslu § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

Stanovisko GŘŘ:

Nesouhlas s předkladateli.

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se vztahuje jak na příjem plynoucí převodci, tak i nabyvateli z titulu převodu podílu v obchodní korporaci mající sídlo na území ČR, a to i pokud jde o převod bezúplatný. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) je třeba chápat jako speciální úpravu ve vztahu k ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 14. ZDP (Pozn.: Tomu odpovídá i připravovaná novela ZDP).

6. Návrh opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství obvyklým způsobem publikovat.