

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 25.1.2023**Daň z příjmů****NEPROJEDNANÝ PŘÍSPĚVEK****Daň z příjmů****601/30.11.22 Posuzování časového testu podle § 4 odst. 1 písm. s) a x) zákona o daních z příjmů při výměně obchodních podílů 2**

Předkládají: Ing. Pavel Zahradník, daňový poradce, č. osv. 2287

Ing. Jan Bonaventura, daňový poradce, č. osv. 3111

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění způsobu posuzování podmínek osvobození při výměně podílů splňujících podmínky § 23b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „ZDP“).

2. Právní úprava

Podle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP se od daně z příjmů fyzických osob osvobozuje příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let, přičemž jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b ZDP, doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se nepřerušuje při výměně podílů.

Podobně to podle § 4 odst. 1 písm. x) ZDP platí i pro cenné papíry s tím rozdílem, že u nich je (kromě kmenových listů) délka časového testu 3 roky.

Definice výměny podílů

Podle § 23b odst. 1 ZDP se výměnou podílů rozumí postup, při kterém nabývající obchodní korporace získá podíl v nabyté obchodní korporaci 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 nabývající obchodní korporaci s případným doplatkem na dorovnání (v souladu s § 23b odst. 2 ZDP doplatek na dorovnání nesmí přesáhnout 10 % jmenovité hodnoty všech podílů v nabývající obchodní korporaci, nebo nelze-li určit jmenovitou hodnotu podílu v nabývající obchodní korporaci, 10 % účetní hodnoty všech podílů v nabývající obchodní korporaci).

Ustanovení § 23b odst. 3 až 5 ZDP pak dále vymezují nabývací cenu podílu v nabývající obchodní korporaci a podílu v nabyté obchodní korporaci (vč. nezdanění příjmů z přecenění), přičemž podle § 23b odst. 6 ZDP se tato ustanovení použijí pouze v případě, že tyto obchodní korporace jsou českými daňovými rezidenty a mají stanovenou právní formu, nebo jsou daňovými rezidenty jiného členského státu Evropské unie než České republiky.

Za výměnu podílů se tedy považují transakce splňující podmínky ustanovení § 23b odst. 1 ZDP bez ohledu na to, kdo se transakce účastní. Důsledky uvedené v § 23b

odst. 3 až 5 ZDP však připadají v úvahu jen v případě výměny realizovaných za účasti zákonem předvídaných osob.

3. Popis problému

3.1. Obchodní korporace, které nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie

Kontinuita časového testu při výměně podílů se podle § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP aplikuje, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b ZDP. Otázkou je, zda se splněním těchto podmínek rozumí pouze podmínky pro výměnu podílů jako takovou (tedy podmínky uvedené v § 23b odst. 1 ZDP) nebo i požadavky na daňový domicil nabývajících obchodní korporace, nabyté obchodní korporace a společníků uvedené v § 23b odst. 6 ZDP.

Pro závěr, že by se mělo jednat o všechny podmínky v rámci § 23b ZDP hovoří, to, že výměna podílů je v § 23b odst. 1 ZDP definovaná pro účely celého zákona a pokud by tedy bylo úmyslem zákonodárce nastavit nepřerušeni testu v případě splnění obecných podmínek, stačilo by, aby ustanovení obsahovalo větu, že v případě výměny se test nepřerušuje bez odkazu na § 23b ZDP.

Domníváme se, že ustanovení lze chápat i tak, že podmínkami se rozumí pouze ty definující výměnu jako takovou, neboť podmínky uvedené v § 23b odst. 6 ZDP se výslovně vztahují k aplikaci § 23b odst. 3 až 5 ZDP. I důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb., k bodu 14 sděluje, že „*Navrhovaná úprava zajišťuje, že platný časový test pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů a podílů na společnostech (6 měsíců resp. 5 let) nebude ovlivněn operacemi uvedenými v § 23b a 23c*“.

Takovými transakcemi jsou obecně výměny, případně přeměny.

Pro závěr že se při aplikaci § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP podmínky uvedené v § 23b ZDP vztahují pouze k prvnímu a druhému odstavci § 23b ZDP hovoří dále to, že novela je označována jako tzv. „Euronovela“, ale v rámci této novely došlo ke změnám, které vstup do EU nevyvolal a například i uvedené ustanovení § 4 ZDP není implementací evropských směrnic. Je tedy možné, aby podmínky nepřerušeni časového testu novela nevázála na rezidentství zúčastněných osob.

Pokud bychom připustili, že se při aplikaci § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP mají posuzovat všechny podmínky uvedené v § 23b a 23c ZDP, byly by například vymezeny podmínky pro osvobození od daně jinak pro společníky nabývané společnosti, kteří jsou rezidenty ČR, a jinak pro společníky, kteří jsou rezidenty jiných států EU, pokud není podíl držen prostřednictvím stále provozovny v ČR.

Takový zahraniční poplatník by kvůli omezení v § 23b odst. 6 písm. b) ZDP podmínky dle § 4 ZDP nesplnil, což chápeme jako diskriminační.

I z tohoto důvodu se domníváme, že by podmínky pro nepřerušeni testu měly být chápány jako typové, tedy zda se jedná o výměnu či přeměnu.

Dílčí závěr:

Časový test podle § 4 odst. 1 písm. s) a x) ZDP se nepřerušuje při výměně podílů podle § 23b odst. 1 a 2 ZDP; přitom nehraje roli, jestli nabývajících obchodní korporace, nabytá

obchodní korporace a společník jsou nebo nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie (podmínky uvedené v § 23b odst. 6 ZDP mají vliv pouze na použití ustanovení § 23b odst. 3 až 5 ZDP).

Závěr

Navrhujeme přijmout výše uvedené dílčí závěry a obvyklým způsobem je publikovat.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas s dílčím závěrem předkladatele. Pro nepřerušení časového testu je při výměně podílů nutné, aby byly splněny podmínky uvedené v ustanovení § 23b ZDP v plném rozsahu, tzn. i hlediska daňové rezidence, vymezené v § 23b odst. 6 ZDP.