

Daň z příjmů

419/30.01.14 Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů - přechodné ustanovení

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN

Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce ev.č.1310
Bc. René Kulínský daňový poradce ev.č.1159

1. Účel příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je potvrzení závěru, že bod 5. přechodných ustanovení zákonného opatření Senátu, č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen "zákonné opatření Senátu"), se v souladu s důvodovou zprávou a smyslem a cílem přechodných ustanovení použije výlučně na osoby, jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech emitenta nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem 5%.

2. Právní úprava

Osvobození cenných papírů upravuje v současnosti § 4 odst. 1 písm. r) a w) zákona č.586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) když mimo jiné stanoví, že od daně jsou osvobozeny:

w) příjmy z prodeje cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců, [...] Osvobození se vztahuje pouze na osoby, jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 % [...]

a

r) příjmy z převodu členských práv družstva, z převodu majetkových podílů na transformovaném družstvu, z převodu účasti na obchodních společnostech nebo z prodeje cenných papírů neuvedených pod písmenem w), přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu 5 let. [...]

Zákonné opatření Senátu pak s účinností od 1. ledna 2014 mění stávající ustanovení následovně:

w) příjem z prodeje cenného papíru, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem tohoto cenného papíru při jeho prodeji dobu 3 let, a dále příjem z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 3 let [...]

a

r) příjem z převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a převodem dobu 5 let; [...]

Přechodné ustanovení zákonného opatření Senátu pak v bodě 5. stanoví:

U osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nabytých přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu se postupuje podle § 4 odst. 1 písm.

w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.

3. Shrnutí problému

V odborných kruzích jsme se setkali s názorem, že u fyzické osoby nebude možné osvobodit příjem z prodeje cenných papírů nabytých před rokem 2014, pokud celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech emitenta převyšoval v době 24 měsíců před prodejem 5%. Tento názor považujeme za nesprávný.

Zákonné opatření Senátu rozšiřuje osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP na všechny cenné papíry (ruší podmínku menší než 5% účasti a rozšiřuje testovací dobu z 6 měsíců na 3 roky).

U příjmů z převodu podílu zůstává zachován test pro osvobození 5 let. V případě převodu ve formě cenného papíru pak tedy zákonodárce vyjmul část působnosti současného § 4 odst. 1 písm. r) a přesunul jej do § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Přechodné ustanovení mluví obecně o cenných papírech nabytých před rokem 2014.

V daném případě je tak na první pohled možná dvojí interpretace. Cenné papíry nabyté před rokem 2014, jejichž celkový podíl převyšuje 5%, budou při prodeji od 1.1.2014 osvobozeny podle pravidel účinných od 1.1.2014 nebo takové cenné papíry nebudou osvobozeny nikdy.

Příklady:

Cenné papíry s menší než 5% účastí

Nabytí	Prodej	Časový test	Osvobození podle
před 2014	před 2014	6 měsíců	§ 4 odst.1 písm. w)
před 2014	od 1.1.2014	6 měsíců	Přechodné ustanovení -§ 4 odst.1 písm. w)
od 1.1.2014	od 1.1.2014	3 roky	§ 4 odst.1 písm. w)

Cenné papíry s větší než 5% účastí

Nabytí	Prodej	Časový test	Osvobození podle
před 2014	před 2014	5 let	§ 4 odst.1 písm. r)
před 2014	od 1.1.2014	3 roky se započtením doby před 1.1.2014 / nikdy	§ 4 odst.1 písm. w) / přechodné ustanovení - nikdy
od 1.1.2014	od 1.1.2014	3 roky	§ 4 odst.1 písm. w)

4. Argumentace

Níže shrnujeme podpůrné argumenty pro správnou interpretaci a aplikaci přechodného ustanovení.

4.1. Právní výklad

Gramatický (jazykový výklad) přechodného ustanovení by pravděpodobně vedl k rozšíření působnosti na všechny cenné papíry. Jak ale judikoval i Ústavní soud v Pl.ÚS 33/97 ze dne 17.12.1997:

„naprosto neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu“.

„Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. Neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“

Ačkoliv je důvodová zpráva právně nezávazná, slouží jako pomůcka při výkladu právních norem, k přechodnému ustanovení uvádí:

„Přechodné ustanovení zajišťuje aplikaci šestiměsíčního časového testu pro cenné papíry, které byly nabyty přede dnem účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu“.

Důvodová zpráva explicitně odkazuje na aplikaci šesti měsíčního testu (tedy situaci kdy daňový subjekt při nabytí cenného papíru očekával, že jeho prodej bude po 6 měsících osvobozen od daně). Důvodová zpráva nepředpokládá, že by se měly cenné papíry posuzovat i s ohledem na výši podílu ve společnosti. Z důvodové zprávy lze tedy dovodit, že zákonodárce chtěl především zachovat výhodnější režim u cenných papírů nabytých před rokem 2014 s menší než 5 % účastí (a ne zavádět třetí režim).

4.2. Metodická pomůcka pro přípravu právních předpisů – cíl přechodných ustanovení

Příspěvkem k výkladu přechodných ustanovení může být i metodická pomůcka pro přípravu právních předpisů¹. Ačkoliv se znovu jedná o právně nezávazný dokument, poskytuje mimo jiné i rámec pro tvorbu přechodných ustanovení. Relevantní je o to více, že byla vytvořena kolektivem odboru vládní legislativy Úřadu vlády.

Metodická pomůcka především omezuje přechodná ustanovení jako:

„vztah nové právní úpravy k dřívější a k právním vztahům podle ní vzniklým, a to v zájmu právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře na základě předchozí právní úpravy. V případě, kdy se přijímá zcela nová právní úprava určitých právních vztahů, které dosud upraveny nebyly, obsahují přechodná ustanovení obvykle pravidla pro implementaci těch ustanovení nového právního předpisu, která nelze bez dalšího aplikovat okamžitě od jeho účinnosti. Jiná pravidla chování nelze do přechodných ustanovení zařazovat. Smyslem přechodných ustanovení je především odstranit nebo alespoň zmírnit negativní důsledky, které by mohly při střetu dosavadní a nové právní úpravy vzniknout. Za tím účelem přechodná ustanovení zpravidla upravují odlišné předpoklady pro existenci a obsah právních vztahů vzniklých podle dosavadní a podle nové právní úpravy. Pokud má nová právní úprava svými účinky zasáhnout do právních vztahů vzniklých na základě dosavadní právní úpravy, je třeba, aby návrh právního předpisu obsahoval přechodná ustanovení, která budou způsob a důsledky takového střetu řešit.“

V případě gramatického výkladu přechodného ustanovení (tedy aplikace na všechny cenné papíry nabyté před rokem 2014), se zdá takový postup v rozporu s cílempřechodného ustanovení, protože přechodné ustanovení by zakládalo nový právní režim nad rámec vztahu staré právní úpravy s novou.

¹Metodická pomůcka pro přípravu právních předpisů (II.část), Vypracoval autorský kolektiv odboru vládní legislativy Úřadu vlády pod vedením JUDr. Josefa Vedrala, Ph.D., dostupné elektronicky na http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Methodicka_pomucka_II.pdf

Lze jistě argumentovat, že přechodné ustanovení nezasahuje do žádných vzniklých právních vztahů, když na základě dřívější úpravy žádný právní vztah nevznikl. To ještě neznamená, že by nemělo vytvářet třetí právní režim, který není shodný s dřívější ani novou právní úpravou.

Přechodná ustanovení by dále měla dodržovat i principy rovnosti a proporcionality. U gramatického výkladu přechodného ustanovení se zdají být principy porušeny, když prodej dotčených cenných papírů nabytých před rokem 2014 by nemohl být osvobozen nikdy a zároveň stejné cenné papíry nabyté od 1.1.2014 nebo prodané před rokem 2014 by osvobozeny, při splnění časového testu, být mohly.

4.3. Legislativní pravidla vlády

Přechodných ustanovení se dotýkají i legislativní pravidla vlády². Vláda dle legislativních pravidel odpovídá i za úroveň návrhů zákonných opatření Senátu³. Zákonné opatření Senátu by tedy mělo být koncipováno v souladu s legislativními pravidly vlády.

Přechodným ustanovením se věnuje čl. 51 legislativních pravidel vlády, když demonstrativně stanovuje, jakým způsobem mohou být upraveny spory mezi starou a novou legislativou, např.:

“na právní vztahy vzniklé přede dnem nabytí účinnosti nového právního předpisu se vztahují dosavadní právní předpisy“

Legislativní pravidla vlády nepočítají se situací, kdy přechodné ustanovení vytváří nový režim (tedy neaplikuje ani starou ani novou úpravu).

Dále v článku 55 stanoví, že přechodná ustanovení se zpravidla nenovelizují. Jak vyplývá z povahy věci, upravují pouze vztah mezi starou a novou úpravou (ne vytvoření třetího režimu), jejich novelizace tudíž odporuje jejich významu.

4.4. Nálezy ÚS

K přechodným ustanovením se vyjádřil i Ústavní soud například v nálezu ÚS 287/04 ze dne 22.11.2004:

„právě přechodná ustanovení stanoví režim (novelou dotčených) právních vztahů, vzniklých před jejím vstupem v účinnost. Existující nároky se řídí právními normami účinnými v době jejich vzniku. Později vydané právní normy mohou právní režim vzniklých nároků změnit, avšak musí se tak mj. stát nepochybným projevem vůle zákonodárce.“

Nález se kloní k výkladu, že právní vztahy vzniklé dříve se řídí normami účinnými v době jejich vzniku. Ačkoliv lze argumentovat, že se zde nejedná o vzniklý právní nárok lze analogicky k nálezu přihlídnout. Relevantní opět je, že přechodná ustanovení nemají zakládat třetí režim.

Přechodným ustanovením v zásadě dochází k nepravé retroaktivitě, která je obecně přípustná. I nepravá retroaktivita má své limity. Ústavní soud v nálezu Pl.ÚS 21/96 ze dne 4.2.1997 judikoval:

„právní teorie na adresu nepravé retroaktivity konstatuje, že tato je "zásadně přípustná; i ona může ale být ústavněprávně nepřipustnou, jestliže tím zasaženo do důvěry ve skutkovou podstatu a význam zákonodárných přání

² Dostupná elektronicky na http://www.vlada.cz/assets/jednani-vlady/legislativni-pravidla/LPV_uplne-zneni.pdf

³ Zákonné opatření může Senátu navrhnout jen vláda v souladu s ústavou ČR, čl. 33 odst. 3.

pro veřejnost nepřevyšuje, resp. Nedosahuje zájem jednotlivce na další existenci dosavadního práva.“

4.5. Další argumentace

V případě výkladu přechodného ustanovení na všechny cenné papíry se dostáváme do zvláštního režimu kdy cenné papíry s více než 5% účastí nabyté před 2014 a prodané od 1.1.2014 nebude možno nikdy osvobodit od daně z příjmů na rozdíl od stejných cenných papírů nabytých od 1.1.2014 či stejných cenných papírů prodaných před rokem 2014. V případě přerušení časového testu a znovu nabytí cenných papírů až od 1.1.2014, už by bylo možno znovu prodej osvobodit. Takový výklad se zdá jako extenzivní a nerovný k právům jednotlivých vlastníků.

Přechodné ustanovení je celkově neúplné, když řeší pouze otázku cenných papírů. Například příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu řešeny nejsou. I při extenzivním výkladu na prodej všech cenných papírů tak přechodné ustanovení stále pokrývá pouze část dotčených ustanovení. Přechodné ustanovení by tak i při extenzivním výkladu nepokrylo celou problematiku osvobození dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Nad již uvedené dále zdůrazňujeme, že v případě pochybností a analogie ve veřejném právu by se právní normy měly obecně vykládat ku prospěchu soukromého subjektu.

5. Návrh na řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že přechodné ustanovení by se mělo aplikovat pouze na cenné papíry nabyté před rokem 2014, které by v případě prodeje před rokem 2014 byly osvobozeny podle §4 odst. 1 písm. w) ZDP. Ostatní cenné papíry (tedy s větší než 5% účastí) se s účinností zákonného opatření Senátu budou řídit tímto zákonným opatřením a přechodné ustanovení se na ně neaplikuje. To znamená, že tyto cenné papíry budou osvobozeny po uplynutí tříleté lhůty dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2014 s tím, že bude započtena doba držby těchto cenných papírů před 1.1.2014. U těchto cenných papírů se taktéž uplatní osvobození dle § 10 odst. 3 písm. c) ZDP ve znění platné od 1.1.2014.

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného názoru.

Stanovisko GFŘ

Přechodné ustanovení se vztahuje na osoby, jejichž přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5%. U těchto osob je tak při posuzování časového testu zachován stav, který platil před nabytím účinnosti Zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

Ostatní osoby (tedy s větší účastí než 5%) uplatňují při prodeji cenných papírů osvobození od daně z příjmů po uplynutí tříleté lhůty od nabytí podle ust. § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů ve znění platném od 1. 1. 2014. Tyto osoby jsou tak při prodeji cenných papírů po 1. 1. 2014 zvýhodněny, protože časový test se jim zkracuje. Současně mohou uplatnit osvobození podle ust. § 10 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů ve znění platném od 1. 1. 2014.