

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 24. 4. 2024

Daň z příjmů

614/28.11.23 Daňový režim výplaty podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

1. Úvod

Tématem tohoto příspěvku je režim daně z příjmů u výplaty podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě v případě zrušení právnické osoby s likvidací za situace, kdy společníkem právnické osoby, popř. jinou osobou oprávněnou k likvidačnímu zůstatku (dále jen „**společník**“) je a) fyzická osoba, nebo b) právnická osoba.

Navržené závěry jsou popsány na modelovém příkladu, kdy likvidovaná společnost vyplácí podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě, přičemž likvidovaná společnost i její společník jsou českými daňovými rezidenty, a jak likvidovaná společnost, tak i její společník – právnická osoba mají právní formu společnosti s ručením omezeným. Modelově dále uvažujeme

- daňovou zůstatkovou cenu majetku vypláceného jako podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě evidovanou u likvidované společnosti ve výši 1.000;
- účetní zůstatkovou cenu majetku vypláceného jako podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě evidovanou v účetnictví likvidované společnosti ve výši 2.000;
- daňovou nabývací cenu podílu v likvidované společnosti evidovanou u společníka ve výši 3.000;
- účetní nabývací cenu podílu v likvidované společnosti evidovanou u společníka ve výši 4.000;
- zjištěnou cenu majetku stanovenou znaleckým posudkem podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku („**ZOM**“) a prováděcí vyhlášky č. 441/2013 Sb., k ZOM ve výši 5.000; a
- tržní hodnotu majetku podle § 2 odst. 4 ZOM stanovenou posudkem znalce ve výši 6.000.

2. Výplata podílu na likvidačním zůstatku fyzické osobě

2.1. Legislativní úprava

Podle § 3 odst. 3 písm. a) ZDP se nepeněžní příjem pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování. Podle § 2 odst. 1 ZOM pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování, oceňují se majetek a služba obvyklou cenou. Podle § 1c odst. 1 vyhlášky k ZOM se spolu s určením obvyklé ceny nemovité věci nebo její tržní hodnoty určí i cena zjištěná.

Podle § 10 odst. 1 písm. f) ZDP jsou ostatními příjmy mj. podíl člena obchodní korporace s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na likvidačním zůstatku.

Podle § 10 odst. 4 ZDP je základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.

Podle § 10 odst. 8 ZDP je příjmem podle odstavce 1 písm. f) také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace při zániku členství v obchodní korporaci, pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě.

Dále podle § 10 odst. 8 ZDP jsou příjmy podle odstavce 1 písm. f) s výjimkou příjmů z podílu na likvidačním zůstatku a vypořádacího podílu u společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti plynoucí ze zdrojů na území České republiky samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně („srážková daň“) (§ 36).

Podle § 36 odst. 2 písm. f) ZDP činí zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a § 17 15 %, a to z podílu na likvidačním zůstatku společníka v akciové společnosti nebo ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a člena družstva ve družstvu, sníženého o (daňovou) nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

Podle § 36 odst. 3 ZDP je základem daně pro zvláštní sazbu daně pouze příjem, pokud v tomto zákoně není stanoveno jinak.

2.2. Daňová povinnost u likvidované společnosti

Z ustanovení § 10 odst. 8 ZDP vyplývá, že celý příjem fyzické osoby z likvidačního zůstatku vyplaceného v nepeněžní formě je základem daně pro zdanění srážkovou daní podle § 36 ZDP. Z toho vyplývá, že fyzická osoba o takový příjem neupravuje svůj obecný základ daně.

Z úpravy v § 36 ZDP dále vyplývá, že podíl na likvidačním zůstatku vyplácený v nepeněžní formě fyzické osobě, českému daňovému rezidentovi, podléhá dani ve výši 15 %, která se ve smyslu § 38d odst. 1 ZDP vybírá srážkou. V § 36 ZDP je dále uvedeno, že základem daně je příjem, který je snížen o (daňovou) nabývací cenu podílu na likvidované obchodní společnosti, je-li plátcí (tj. likvidované společnosti) poplatníkem (tj. společníkem) prokázána. Nabývací cenou podílu je nepochybně myšlena nabývací cena daňová, neboť ZDP obsahuje samostatnou úpravu (daňové) nabývací ceny podílu v § 24 odst. 7 ZDP a účetní nabývací cena se použije pouze v případech, které ZDP specificky neupravuje.

Úprava v § 36 ZDP blíže nestanoví, co se myslí pojmem „příjem“. Pokud ZDP pojem „příjem“ nedefinuje, lze vycházet z obecného významu tohoto slova a za příjem považovat reálné zhodnocení majetku. Vzhledem k úpravě uvedené v § 3 odst. 3 ZDP se pro účely srážkové daně použije vždy cena zjištěná podle ZOM, a to i když se tato cena liší od tržní hodnoty majetku dle § 2 odst. 4 ZOM.

To znamená, že v modelovém případě má zdanitelný příjem fyzické osoby hodnotu 5.000, a to bez ohledu na to, jakým způsobem je pro společníka majetek získaný jako podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě hospodářsky využitelný.

Likvidovaná společnost sníží základ pro srážkovou daň o hodnotu daňové nabývací ceny podílu na likvidované společnosti u společníka, kterému bude podíl na likvidačním zůstatku vyplácet. Likvidovaná společnost nemá v praxi možnost vést standardní důkazní řízení ohledně daňové nabývací ceny podílu na likvidované společnosti u společníka, a proto bude vycházet z informace, kterou obdrží v dobré víře od společníka. I v případě, pokud jí společník poskytne nesprávnou informaci, daňové břemeno stíhá výlučně likvidovanou společnost, která může uplatnit pouze sekundární nárok vůči společníkovi.

To znamená, že pokud je v modelovém případě cena majetku vydaného společníkovi jako podíl na likvidačním zůstatku určená podle ZOM je 5.000 a daňová nabývací cena podílu na likvidované společnosti u společníka je 3.000, pak je základ daně pro srážkovou daň podle § 36 ZDP 5.000 – 3.000, tj. 2.000 a sražená daň ve výši 15% je 300.

2.3. Daňová povinnost u společníka

Podle § 10 odst. 4 ZDP je základem daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Toto ustanovení odpovídá úpravě uvedené v § 36 ZDP. Protože likvidovaná společnost v pozici plátce daně sráží daň z podílu na likvidačním zůstatku, nevstupuje podíl na likvidačním zůstatku ve smyslu § 38g odst. ZDP do obecného základu daně fyzické osoby, neboť příjem byl již zdaněn srážkovou daní. Nicméně pokud by zdanění podílu na likvidačním zůstatku podle § 10 odst. 1 písm. f) bod 1 ZDP srážkovou daní podle § 36 ZDP bylo konečné, postrádala by smysl zvláštní úprava uvedená v § 10 odst. 8 ZDP.

Tato úprava použitím slova „také“ naopak směřuje k tomu, že vedle srážkové daně podle § 36 odst. 2 ZDP musí fyzická osoba navíc do svého základu daně z ostatních příjmů podle § 10 ZDP zahrnout také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle ZOM (tj. 5.000), a hodnotou tohoto majetku zachycenou v účetnictví obchodní korporace při zániku členství (tj. 2.000), a to bez ohledu na výši daňové zůstatkové ceny. Zahrnutí do obecného základu daně společníka – fyzické osoby však brání výslovný odkaz na § 36 obsažený v § 10 odst. 8 ZDP. Toto zdanění by se mělo uplatnit navíc k obecnému zdanění dle § 36 odst. 2 ZDP.

To znamená, že základ daně pro srážkovou daň se navýší o rozdíl mezi oceněním podle ZOM (tj. 5.000) a účetní zůstatkovou cenou (tj. 2.000), přičemž podle § 10 odst. 4 lze základ daně snížit o daňovou nabývací cenu podílu (tj. 3.000). Pokud by byl takový základ kladný, zdanil by se sazbou 15%.

Úpravu v § 10 odst. 8 ZDP lze postavit na logice, že pokud by se podíl na likvidačním zůstatku vyplácel v peněžní formě, musela by likvidovaná společnost nejprve majetek zpeněžit prodejem, přičemž ze zisku z prodeje určeného jako rozdíl mezi hodnotou na trhu (v modelovém příkladu 6.000) a daňovou vstupní (resp. zůstatkovou) cenou prodaného majetku (v modelovém příkladu 3.000), tj. 3.000, by likvidovaná společnost musela odvést daň z příjmů právnických osob („DPPO“). Tento nerealizovaný zisk společnosti je zdaněn srážkou na úrovni společníka - fyzické osoby, a to i když zdanění u společníka – fyzické osoby neodpovídá základu daně, který by při prodeji vykazala likvidovaná společnost.

Ustanovení § 10 odst. 8 ZDP však lze ale vykládat i tak, že se celé vztahuje pouze k § 10 odst. 1 písm. f) ZDP a k uplatnění srážkové daně, přičemž další úprava základu daně již neprovádí. V takovém případě by likvidovaná společnost při uplatnění srážkové daně vycházela z ocenění vydávaného majetku podle ZOM (v modelovém příkladu 5.000), který by snižovala o jeho účetní zůstatkovou cenu majetku (v modelovém příkladu 2.000). Takový základ daně by byl dále snížen o daňovou nabývací cenu podílu (v modelovém příkladu 3.000), což by znamenalo nulový základ pro srážkovou daň.

Tento názor podporuje i odborná literatura: „*Podíl na likvidačním zůstatku s. r. o. představuje u společníka – fyzické osoby – tzv. ostatní příjem podle § 10 odst. 1 písm. f) bodu 1 ZDP. Komplikací je, že u podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě se dle § 10 odst. 8 ZDP zdanitelným příjmem z titulu podílu na likvidačním zůstatku dále rozumí kladný rozdíl mezi znaleckým oceněním dané věci a její účetní hodnotou. Tento celkový příjem ale poplatník neuvádí do přiznání k dani z příjmů, protože podléhá tzv. srážkové dani 15%, kterou má povinnost vypočítat, srazit a odvést správci daně plátce příjmu aneb plátce daně, kterým je s. r. o. v likvidaci. V souladu s § 36 odst. 2 písm. f) ZDP je základem pro srážkovou daň příjem z podílu na likvidačním zůstatku společníka s. r. o. – včetně zmíněného kladného přesahu znalecké hodnoty bytové jednotky a její účetní hodnoty, který je snížený o prokázanou nabývací cenu podílu, jež se určí podle § 24 odst. 7 ZDP.*“ (Děrgel Martin, Likvidace s.r.o., OaO. – Otázky a odpovědi v praxi. Ročník 2015. číslo 6, str. 14, (ASPI ID: LIT137253CZ).

V odborné literatuře se objevuje také jiný názor: *“V případě, že likvidační zůstatek je vyplácen v nepeněžité formě, je základem daně (u fyzických i právnických osob) kladný rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou dle zákona o oceňování majetku (znaleckým posudkem) a výší hodnoty majetku zachycené v účetnictví společnosti. Tuto částku je opět možno snížit o nabývací cenu podílu.”* (Josková, L., Pravdová, M., Zachardová, L. Likvidace obchodních společností. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2022). V takovém případě by v modelovém příkladu byl základem daně rozdíl mezi oceněním podle ZOM (tj. 5.000) a součtem účetní zůstatkové ceny majetku u likvidované společnosti (tj. 2.000) a daňové nabývací ceny podílu společníka na likvidované společnosti (tj. 3.000). Srážková daň by se tedy neuplatnila, protože její základ by byl nulový.

Podle názoru předkladatele odkaz na § 36 ZDP uvedený v § 10 odst. 8 ZDP znamená, že srážková daň je konečná a u společníka již k dalšímu zdanění vyplaceného podílu na likvidačním zůstatku nedochází. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP je obecnou úpravou ve vztahu ke zvláštní úpravě pro fyzické osoby v § 10 odst. 8 ZDP a proto se § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP vztahuje pouze na právnické osoby.

2.4. Dílčí závěr

Pokud je společníkem likvidované společnosti fyzická osoba, je základem daně pro srážkovou daň součet následujících položek:

- (i) podle § 36 odst. 2 ZDP rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou podle ZOM a daňovou nabývací cenou podílu na likvidované společnosti evidovanou u společníka, a**

- (ii) podle § 10 odst. 8 ZDP rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou podle ZOM a součtem účetní zůstatkové ceny majetku zachycené v účetnictví likvidované společnosti a daňové nabývací ceny podílu na likvidované společnosti evidované u společníka.

Vzhledem k tomu, že § 10 odst. 8 ZDP výslovně odkazuje na zdanění srážkovou daní podle § 36 ZDP, nemá společník – fyzická osoba v případě vyplacení podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě povinnost upravit svůj obecný základ daně a sražená daň je konečná.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem, že společník, který je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, nepostupuje podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“) a sražená daň z vyplaceného podílu na likvidačním zůstatku je konečná.

Nesouhlas s uvedeným výpočtem základu daně pro srážkovou daň.

Obecná úprava – podíl na likvidačním zůstatku

Podíl člena obchodní korporace (s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti) na likvidačním zůstatku patří podle § 10 odst. 1 písm. f) ZDP mezi ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku.

Podle § 10 odst. 4 ZDP tvoří základ daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmů (což je v tomto případě podíl na likvidačním zůstatku) vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží. Podle § 10 odst. 6 ZDP se u příjmů z podílů na likvidačním zůstatku za výdaj považuje nabývací cena podílu. Rozdíl mezi příjmem z podílu na likvidačním zůstatku a nabývací cenou podílu na tomto podílu (je-li plátcí poplatníkem prokázána) je základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písmeno f) ZDP.

Aplikace pravidla pro ocenění nepeněžního příjmu a způsob zdanění příjmu z titulu podílu na likvidačním zůstatku

Plyne-li příjem z podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě, je nutné tento příjem pro potřeby daně z příjmů ocenit. Podle § 3 odst. 3 písm. a) ZDP se nepeněžní příjem pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování (tímto právním předpisem je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů, dále též „zákon o oceňování“). Rozdíl mezi příjmem z podílu na likvidačním zůstatku vypláceném v nepeněžní formě oceněným podle zákona o oceňování a (prokázanou) nabývací cenou je tedy základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písmeno f) ZDP.

Speciální úprava – podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě

Podle § 10 odst. 8 ZDP dále platí, že dochází-li k vypořádání podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě, je příjmem podle § 10 odst. 1 písm. f) ZDP také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu (zákonem

o oceňování) a výši jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace. V důvodové zprávě k zákonu č. 438/2003 Sb., který do § 10 odst. 8 ZDP zakotvil předmětné pravidlo, je uvedeno:

„Je-li vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl v nepeněžní formě, vstupuje podle předpisů o účetnictví do jeho ocenění hodnota majetku zachycená v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva. Navrhuje se, aby zdanitelným příjmem společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, je-li likvidační zůstatek nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě, byl i rozdíl mezi tržní cenou majetku a výši jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyší vypočtený nárok a společník nebo člen družstva tento rozdíl nebo jeho část hradí, bude o hrazenou část snížen příjem společníka nebo člena družstva zahrnovaný do obecného základu daně.“

Z výše uvedeného vyplývá, že je-li likvidační zůstatek vyplácen v nepeněžní formě, měl by být součástí základu daně také uvedený kladný rozdíl.

Příklad:

Ocenění nepeněžního příjmu z podílu na likvidačním zůstatku dle zákona o oceňování ve výši 5 000.

Výše příjmu z podílu na likvidačním zůstatku (§ 10 odst. 1 písm. f) ZDP)	5 000
Výše hodnoty majetku v účetnictví	2 000
Kladný rozdíl (příjem podle § 10 odst. 8 ZDP)	3 000

Příjem podle § 10 ZDP by pak činil součet

nepeněžního příjmu (§ 10 odst. 1 písm. f) ZDP)	5 000
a	
hodnoty kladného rozdílu (§ 10 odst. 8 ZDP)	3 000
Příjem podle § 10 ZDP celkem	8 000
Nabývací cena podílu podle § 10 odst. 6 ZDP	3 000

Základ daně pro srážkovou daň podle § 36 odst.2 ZDP	5 000
---	-------

Eliminace dvojího zdanění téhož příjmu

Hodnota kladného rozdílu ve smyslu § 10 odst. 8 ZDP (3 000) je již jednou v základu daně zahrnuta, a to v hodnotě podílu na likvidačním zůstatku oceněného podle zákona o oceňování ve smyslu § 3 odst. 3 písm. a) ZDP, která představuje příjem podle § 10 odst. 1 písm. f) ZDP.

V souladu s § 23 odst. 4 písm. d) ZDP se do základu daně nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka. Uvedený příjem v podobě kladného rozdílu podle § 10 odst. 8 ZDP proto nebude zahrnován do základu daně.

Výše příjmu z podílu na likvidačním zůstatku pro účely daně z příjmů fyzických osob tedy bude v tomto příkladě rovna 5 000. Jinými slovy, zdanitelným příjmem je podle

§ 3 odst. 3 písm. a) ZDP hodnota nepeněžního příjmu oceněného podle zákona o oceňování, tedy bez zohlednění kladného rozdílu ve smyslu § 10 odst. 8 ZDP.

Závěr

Nepeněžní příjem v podobě podílu na likvidačním zůstatku vyplaceného v nepeněžní formě oceněný podle zákona o oceňování v souladu s § 3 odst. 3 písm. a) ZDP (5 000) snížený o nabývací cenu (3 000) bude základem daně (2 000) pro zdanění zvláštní sazbou daně z příjmů ve výši 15 % ve smyslu § 36 odst. 2 písm. f) ZDP. Likvidovaná obchodní korporace v pozici plátce daně tedy srazí při „výplatě“ nepeněžního podílu na likvidačním zůstatku daň ve výši 300 ($15\% \times 2\,000 = 300$).

Podle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP se částka případného kladného rozdílu ve smyslu § 10 odst. 8 ZDP nezahrnuje do základu daně pro srážkovou daň.

3. Výplata podílu na likvidačním zůstatku právnické osobě

3.1. Legislativní úprava

Na rozdíl od legislativní úpravy pro fyzické osoby uvedené v § 3 a § 10 ZDP neobsahuje část druhá ZDP, která se týká DPPO, jakoukoliv zvláštní úpravu pro zdanění příjmu v podobě likvidačního zůstatku v nepeněžní formě. Pro právnické osoby proto platí obecná úprava obsažená ve společné třetí části ZDP.

V § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP je uvedeno, že výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje o kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle právních předpisů upravujících oceňování majetku, kterým je vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě, a výši jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to u poplatníka, který je členem obchodní korporace.

Podle § 23 odst. 6 ZDP se za příjmy považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění oceněné podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Obsahově jde o ustanovení shodné s ustanovením § 3 odst. 3 ZDP.

3.2. Daňová povinnost u likvidované společnosti

Úprava v § 36 odst. 2 ZDP nerozlišuje mezi tím, kdy je společníkem likvidované společnosti fyzická osoba nebo právnická osoba. V případě fyzických osob platí zvláštní úprava pro ocenění nepeněžité příjmu uvedená v § 3 odst. 3 ZDP, pro právnické osoby platí obsahově shodná obecná úprava dle § 23 odst. 6 ZDP. Proto se i pro právnické osoby použije cena zjištěná podle ZOM, a to i když se liší od tržní hodnoty majetku, jak je definována v § 2 odst. 4 ZOM. To znamená, že pokud v modelovém příkladu je cena majetku vypláceného jako podíl na likvidačním zůstatku zjištěná podle ZOM 5.000 a daňová nabývací cena podílu společníka na likvidované společnosti ve výši 3.000, pak základem daně pro srážkovou daň podle § 36 ZDP je $5.000 - 3.000 = 2.000$ a sražená daň ve výši 15 % je 300.

3.3. Daňová povinnost u společníka

V případě společníka – právnické osoby - se vedle srážkové daně uplatní navíc také § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP, podle kterého má společník povinnost zvýšit svůj

obecný základ daně o kladný rozdíl mezi oceněním nepeněžního likvidačního zůstatku podle ZOM a jeho hodnotou zachycenou v účetnictví obchodní korporace. V tomto případě se vychází z ocenění podle ZOM (tj. 5.000) a účetní zůstatkové ceny převáděného majetku v účetnictví likvidované společnosti (tj. 2.000). Společník by tedy měl zvýšit svůj obecný základ daně o 3.000.

Stejně jako v případě fyzických osob lze předpokládat, že cílem úpravy v § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP je na úrovni společníka zdanit nerealizovaný zisk z prodeje majetku. Proto také úprava v § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP neumožňuje snížit obecný základ daně o daňovou nabývací cenu podílu, protože o tu už byl základ daně snížen v případě srážkové daně a docházelo by tak ke dvojímu uplatnění stejného nákladu u dvou různých základů daně. Obecnou úpravu v § 23 odst. 1 ZDP však nelze považovat za analogickou ke zvláštní úpravě v § 10 odst. 4 ZDP, protože zatímco § 10 odst. 8 ZDP hovoří o „příjmu“, § 23 odst. 3 ZDP hovoří o „zvýšení základu daně“.

Nicméně v odborné literatuře se objevuje i opačný názor: *"V případě, že likvidační zůstatek je vyplácen v nepeněžité formě, je základem daně (u fyzických i právnických osob) kladný rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou dle zákona o oceňování majetku (znaleckým posudkem) a výší hodnoty majetku zachycené v účetnictví společnosti. Tuto částku je opět možno snížit o nabývací cenu podílu."* (Josková, L., Pravidová, M., Zachardová, L. Likvidace obchodních společností. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2022). V takovém případě by i u společníka, právnické osoby, byl základem daně rozdíl mezi oceněním podle ZOM a součtem účetní pořizovací (resp. zůstatkové) hodnoty majetku u likvidované společnosti a daňové nabývací ceny podílu.

Výše uvedená úprava v § 10 odst. 8 a § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 byla do ZDP vložena novelou č. 438/2003 Sb., čl. I, bod 66: *V § 10 se na začátek odstavce 8 vkládají věty "Příjmem podle odstavce 1 písm. f) a g) je také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu 1a) a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva v souladu se zvláštním právním předpisem, 20) při zániku účasti společníka v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě. Pokud společníkovi nebo členovi družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo družstvu vznikne vedle práva na vypořádací podíl v nepeněžní formě současně i závazek vůči obchodní společnosti nebo družstvu, sníží se tento kladný rozdíl o částku závazku."*

Důvodová zpráva k § 10 odst. 8 ZDP uvádí: *Je-li vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl v nepeněžní formě, vstupuje podle předpisů o účetnictví do jeho ocenění hodnota majetku zachycená v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva. Navrhuje se, aby zdanitelným příjmem společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, je-li likvidační zůstatek nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě, byl i rozdíl mezi tržní cenou majetku a výší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyší vypočtený nárok a společník nebo člen družstva tento rozdíl nebo jeho část hradí, bude o hrazenou část snížen příjem společníka nebo člena družstva zahrnovaný do obecného základu daně.*

Mezi textem zákona a důvodové zprávou je evidentní rozpor co do metody ocenění (ZDP odkazuje na cenu zjištěnou podle ZOM a důvodová zpráva na tržní cenu).

Důvodová zpráva se nezabývá otázkou, zda u fyzických osob je srážková daň konečná, nebo zda dochází také k úpravě základu daně u společníka, zmiňuje však obecný základ daně ve vztahu k úhradě rozdílu mezi hodnotou vydaného majetku a výší nároku společníka.

Podle části I bod 116 novely č. 438/2003 Sb. se v § 23 odst. 3 na konci písmene a) doplňují body 7 až 12, které včetně poznámky pod čarou č. 94) znějí: „11. kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu 1a) a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva v souladu se zvláštním právním předpisem 20) u společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě. Pokud společníkovi nebo členovi družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo družstvu vznikne vedle práva na vypořádací podíl v nepeněžní formě současně i závazek vůči obchodní společnosti nebo družstvu, sníží se tento kladný rozdíl o částku závazku, ...“

Důvodová zpráva k tomu uvádí: *Je-li vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl v nepeněžní formě, vstupuje podle předpisů o účetnictví do jeho ocenění hodnota majetku zachycená v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva. Navrhuje se, aby zdanitelným příjmem společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, je-li likvidační zůstatek nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě, byl i rozdíl mezi tržní cenou majetku a výší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyší vypočtený nárok a společník nebo člen družstva tento rozdíl nebo jeho část hradí, bude o hrazenou část snížen příjem společníka nebo člena družstva zahrnovaný do obecného základu daně. Dani vybírané srážkou ve výši 15 % by podléhala výše podílu na likvidačním zůstatku nebo vypořádacího podílu zjištěná v účetnictví.*

Z identického textu důvodové zprávy pro § 10 odst. 8 ZDP a pro § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 vyplývá úmysl zákonodárce sjednotit daňový režim u fyzických a právnických osob, který se ale neodrazil v textu ZDP, protože pro právnické osoby chybí výslovný odkaz na zdanění srážkovou daní podle § 36 ZDP.

K další úpravě došlo novelami ZDP č. 344/2013 Sb. (bod 291) a č. 267/2014 Sb. (bod 113). Důvodová zpráva k 267/2014 Sb. bodu 113 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 11) uvádí, že se jedná o opravu zřejmé chyby v textu zákona. Komentář ASPI k ZDP uvádí: *Povinnost navýšit základ daně dle tohoto ustanovení dopadá pouze na obchodní korporace, které jsou v postavení člena obchodní korporace, tedy na obchodní korporace, které jsou společníkem jiné obchodní korporace. Skutečnost, že zákon zde používá pojem obchodní korporace znamená, že je nutné navíc mít na paměti, že toto ustanovení dopadá pouze na obchodní korporace, kterými jsou dle § 1 odst. 1 z. o. k. obchodní společnosti a družstva, ...*

Obchodní korporace je dle tohoto ustanovení povinna navýšit základ daně o kladný rozdíl mezi oceněním majetku dle zákona o oceňování majetku, kterým je vypořádáván vypořádací podíl nebo likvidační zůstatek v nepeněžní formě a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace, která je členem (společníkem) obchodní korporace.

Znamená to tedy, že základ daně navyšujeme pouze za předpokladu, že znalecké ocenění nabývaného majetku z titulu vypořádacího podílu či likvidačního zůstatku převyšuje hodnotu podílu zachyceného v účetnictví člena (společníka) obchodní korporace.

3.4. Dílčí závěr

Pokud je společníkem likvidované společnosti právnická osoba, je základem daně pro srážkovou daň podle § 36 odst. 2 ZDP rozdíl mezi cenou zjištěnou dle ZOM a daňovou nabývací cenou podílu na likvidované společnosti evidovanou u společníka.

Protože na právnické osoby nedopadá zvláštní úprava v § 10 odst. 8 ZDP, která výslovně odkazuje na uplatnění konečné srážkové daně, musí společník – právnická osoba postupovat podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP a upravit svůj obecný základ daně o kladný rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou podle ZOM a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví likvidované společnosti.

Stanovisko GŘ:

Souhlas s uvedeným výpočtem základu daně pro srážkovou daň.

Nesouhlas se závěrem ohledně aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP.

Obecná pravidla – předmět daně a ocenění nepeněžního příjmu

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou podle § 18 ZDP příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Podle § 23 odst. 6 ZDP se za příjem považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku (tj. podle zákona o oceňování).

U poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou ve smyslu § 21h ZDP příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví, s výjimkou poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví.

Aplikace pravidla pro ocenění nepeněžního příjmu a způsob zdanění příjmu z titulu podílu na likvidačním zůstatku

Ve smyslu § 36 odst. 2 písm. f) ZDP se příjem z podílu na likvidačním zůstatku společníka v akciové společnosti nebo ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a člena družstva ve družstvu, snížený o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána, zdaňuje zvláštní sazbou daně z příjmů ve výši 15 %.

Speciální úprava – podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě

Podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP (dříve bod 11) se výsledek hospodaření zvyšuje o kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zákona o oceňování, kterým je vypořádán likvidační zůstatek v nepeněžní formě, a výší jeho hodnoty zachycené

v účetnictví likvidované obchodní korporace podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to u poplatníka, který je členem této obchodní korporace.

Uvedené ustanovení (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 10. ZDP) bylo do ZDP zakotveno zákonem č. 438/2003 Sb., přičemž v důvodové zprávě je k této změně uvedeno následující:

„Je-li vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl v nepeněžní formě, vstupuje podle předpisů o účetnictví do jeho ocenění hodnota majetku zachycená v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva. Navrhuje se, aby zdanitelným příjmem společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, je-li likvidační zůstatek nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě, byl i rozdíl mezi tržní cenou majetku a výší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyší vypočtený nárok a společník nebo člen družstva tento rozdíl nebo jeho část hradí, bude o hrazenou část snížen příjem společníka nebo člena družstva zahrnovaný do obecného základu daně. Dani vybírané srážkou ve výši 15 % by podléhala výše podílu na likvidačním zůstatku nebo vypořádacího podílu zjištěná v účetnictví.“

Z výše uvedeného vyplývá, že je-li likvidační zůstatek vyplácen v nepeněžní formě, měl by společník, který je poplatníkem daně z příjmu právnických osob, postupovat následujícím způsobem:

Příklad:

Ocenění nepeněžního příjmu z podílu na likvidačním zůstatku dle zákona o oceňování ve výši 5 000.

Výše příjmu z podílu na likvidačním zůstatku (§ 36 odst. 2 písm. f) ZDP	5 000
Nabývací cena podílu	3 000
Účetní ocenění majetku	2 000

Základ daně pro srážkovou daň dle § 36 odst. 2 písm. f) ZDP	2 000 (5 000 - 3 000)
Zvýšení VH dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP	3 000 (5 000 - 2 000)

Eliminace dvojího zdanění téhož příjmu

Hodnota kladného rozdílu ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP (3 000) je již zahrnuta v základu daně po srážkovou daň. Důvodem je skutečnost, že při výplatě likvidačního zůstatku v nepeněžní formě ocení likvidovaná obchodní korporace tento nepeněžní příjem společníka ve smyslu § 23 odst. 6 ZDP podle zákona o oceňování (5 000).

V souladu s § 23 odst. 4 písm. d) ZDP se do základu daně nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka. O uvedený kladný rozdíl ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP proto nebude zvýšen výsledek hospodaření poplatníka, neboť tato částka již byla u téhož poplatníka zdaněna (byť prostřednictvím plátce zvláštní sazbou daně z příjmů vybíranou srážkou).

Závěr

Nepeněžní příjem v podobě podílu na likvidačním zůstatku vyplaceného v nepeněžní formě oceněný podle zákona o oceňování v souladu s § 23 odst. 6 ZDP (5 000) snížený o nabývací cenu (3 000) je základem daně (2 000) pro zdanění zvláštní sazbou daně z příjmů ve výši 15 % ve smyslu § 36 odst. 2 písm. f) ZDP. Likvidovaná obchodní korporace v pozici plátce daně tedy srazí při „výplatě“ nepeněžního podílu na likvidačním zůstatku daň ve výši 300 ($15\% \times 2\,000 = 300$).

Podle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP se výsledek hospodaření poplatníka, který je členem likvidované obchodní korporace, nezvyšuje o částku případného kladného rozdílu ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP.