

PŘÍSPĚVEK V BODĚ 1. UZAVŘEN S ROZPOREM,**PŘÍSPĚVEK V BODĚ 2. UZAVŘEN****Daň z příjmů****457/17.06.15 Daňový režim rozdělení likvidačního zůstatku v nepeněžní formě**

Předkládá:

Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce, číslo osvědčení 2399

1. Popis problematiky

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit daňový režim likvidačního zůstatku v případě, že tento likvidační zůstatek je vyplácen v nepeněžní formě a jeho součástí jsou nemovitosti, a to jak z pohledu zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, (dále jen „**ZoDNV**“), tak z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDP**“).

2. Daňové dopady**2.1. Likvidačního zůstatku v nepeněžní formě**

Ustanovení § 187 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, stanoví, že „*Účelem likvidace je vypořádat majetek zrušené právnické osoby (likvidační podstatu), vyrovnat dluhy věřitelům a naložit s čistým majetkovým zůstatkem, jenž vyplýne z likvidace (s likvidačním zůstatkem), podle zákona.*“ Dále zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „**ZOK**“) v § 37 odst. 1 stanoví, že „*Při zrušení obchodní korporace s likvidací má každý společník právo na podíl na likvidačním zůstatku; nestanoví-li společenská smlouva nebo dohoda společníků jinak, vyplácí se tento podíl v penězích.*“ Z uvedeného vyplývá, že stanoví-li tak společenská smlouva nebo existuje-li dohoda společníků, lze podíl na likvidačním zůstatku rozdělit mezi společníky či společníkovi i v jiné formě než v penězích (např. movité a nemovité věci). Uvedený závěr potvrzuje i komentář k příslušnému ustanovení ZOK, kde se stanoví, že „*Společníci tak mohou sjednat i nepeněžitou výplatu likvidačního zůstatku, která může spočívat v převedení věci tvořících likvidační podstatu na společníky v poměru, který je mezi nimi sjednán.*“¹⁴

2.2. Daň z nabytí nemovitých věcí

ZoDNV v § 2 odst. 1 stanoví, že „*Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci...*“, přičemž úplatou se dle § 4

¹⁴ Štenglová, I., Havel, B., Cileček, F., Kuhn, P., Šuk, P.: Zákon o obchodních korporacích. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, str. 97.

ZoDNV rozumí „částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.“

Rozdělení likvidačního zůstatku v nepeněžní formě, jehož součástí jsou i nemovitosti, však nelze považovat za úplatný převod nemovitých věcí, protože zanikající obchodní korporace nedostává za převedení likvidačního zůstatku (nemovitostí) od svých společníků žádné protiplnění, ať už peněžní nebo nepeněžní.

Pro úplnost uvádíme, že závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006 pod č.j. 7 Afs 3/2005-80, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 996/2006, nelze aplikovat na námi nastíněnou situaci. Pomineme-li zcela chybné odůvodnění uvedeného rozsudku, je nezbytné právně-teoreticky odlišit význam a funkci institutu vypořádacího podílu a likvidačního zůstatku. Dle teorie je likvidační zůstatek čistý majetkový zůstatek, který má být použit ve prospěch oprávněné osoby, jímž je zpravidla společník.¹⁵ Naopak „účelem úpravy vypořádacího podílu je poskytnutí kompenzace společníkovi za zánik jeho účasti v obchodní korporaci za trvání obchodní korporace...“¹⁶ Z uvedeného je zřejmé, že likvidační zůstatek nemá funkci kompenzace nebo protiplnění, která by teoreticky mohl být vnímána v případě vypořádacího podílu, jakože i v případě vypořádacího podílu je identifikace jakékoliv kompenzace na úrovni vyplácející společnosti, která by měla být této kompenzace příjemcem, velmi obtížná. Vzhledem k tomu, že výše zmiňovaný rozsudek řeší vypořádací podíl, který má jinou funkci v systému práva obchodních korporací než likvidační zůstatek, a navíc závěry tohoto rozsudku nejsou prakticky nikterak odůvodněné, nelze závěry v něm uvedené bez dalšího aplikovat na institut likvidačního zůstatku.

Pro úplnost níže dále uvádíme i srovnání převodu nemovitosti jako součásti likvidačního zůstatku s převodem nemovitosti jako nepeněžitého vkladu do obchodní korporace, který se dle obecně přijímaného výkladu považuje pro účely daně z nabytí nemovitých věcí (a historicky pro účely daně z převodu nemovitostí) za převod úplatný.

Ustanovení § 15 odst. 2 ZOK stanoví, že „*Předmětem vkladu je věc, kterou se společník nebo budoucí společník (dále jen „vkladatel“)* zavazuje vložit do obchodní korporace za účelem nabytí nebo zvýšení účasti v ní (dále jen „vkladová povinnost“).“ Lze konstatovat, že vkladatel dostává za poskytnutí svého vkladu (např. nemovitosti) od obchodní korporace protiplnění v podobě nové nebo zvýšené účasti na této korporaci, ze které mu plynou (ve většině případů) rozhodovací a ekonomická práva a jiné výhody, přičemž toto protiplnění se považuje za úplatu pro účely daně z nabytí nemovitých věcí.

¹⁵ Štenglová, I., Dědič, J., Tomsa, M. a kol.: Základy obchodního práva. Vysokoškolská učebnice. Praha: Leges, 2014, str. 212.

¹⁶ Tamtéž, str. 2014.

Oproti uvedenému režimu nepeněžitého vkladu nezískává zanikající obchodní korporace žádné protiplnění v jakékoliv formě, které by mohlo být pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považováno za úplatu.

Dílčí závěr č. 1

Převod likvidačního zůstatku obchodní korporace v nepeněžní formě, jehož součástí jsou nemovitosti, se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí nepovažuje za úplatné nabytí nemovitosti a není proto předmětem této daně.

Stanovisko GFR

Nesouhlas se závěry předkladatele v Dílčím závěru č. 1

V komentáři k ustanovení § 31 ZOK (autorka prof. Pokorná) se konstatuje, že:

„Způsob propojení společníků a členů obchodních korporací s korporací samotnou jako právnickou osobou je vyjádřen v obsahu podílu, právech a povinnostech, kterých společník nabývá, jestliže se stává společníkem. Nauka v této souvislosti zmiňuje kvalitativní stránku podílu a zkoumá jednotlivá práva a povinnosti obsažená v podílu. Bývají popisována a tříděna podle různých kritérií, u práv můžeme např. zmínit práva na výnos, kam náleží

- právo na podíl na zisku,

- právo na vypořádání společníka nebo člena a obchodní korporace. Toto právo může nabývat různé podoby podle toho, zda k vypořádání dochází při zániku účasti společníka nebo člena za trvání korporace, nebo při zrušení korporace s likvidací. V prvním případě může být společník nebo člen vypořádán buďto cenou, kterou získá za podíl při jeho převodu, nebo vypořádacím podílem, pokud k zániku jeho účasti v obchodní korporaci vedou jiné právní skutečnosti (např. zrušení účasti společníka společnosti s ručením omezeným soudem). Ve druhém případě vzniká společníkovi nebo členovi po ukončení likvidace nárok na podíl na likvidačním zůstatku.

Dále autorka v komentáři k témuž ustanovení uvádí:

„Podíl, i když je věcí nehmotnou, tvoří nedělitelný celek, jednotlivá práva, která jsou zahrnována do jeho kvalitativní stránky, nemohou být ve své abstraktní podobě převáděna ani jiným způsobem z podílu vydělována. Případné dispozice s jednotlivými právy jsou možné teprve tehdy, nabudou-li charakteru samostatné pohledávky. Jako příklad může sloužit nárok společníka na výplatu podílu na zisku poté, co výsledky roční účetní závěrky zisk vykázaly a příslušný orgán korporace rozhodl o tom, že zisk bude mezi společníky rozdělen, a určil částku podléhající rozdělení. Nárok na podíl na zisku je v abstraktní podobě obecným právem společníka podílet se na výsledcích hospodaření korporace. Ve výše popsané situaci však již nabytí konkrétní podoby dluhu, který je korporace povinna společníkovi zaplatit v termínu určeném společenskou smlouvou, stanovami nebo rozhodnutím příslušného orgánu korporace a jehož zaplacení se též společník může zcela samostatně domáhat. Toto právo již stojí mimo jednotu práv a povinností vyjádřených pojmem podíl a společník s ním též může samostatně disponovat.“

Tento závěr koresponduje i s komentářem k § 37 téže autorky, kde se mimo jiné uvádí:

„Právo na podíl na likvidačním zůstatku je základním společnickým právem založeným na tom, že společník nebo člen poskytl obchodní korporaci vklad do jejího majetku, popř. pro ni vykonával určitou činnost. Vklady fungovaly v rámci obchodního závodu korporace a umožňovaly uskutečňovat cíle, pro který byla korporace zřízena, stejně tak činnost společníka nebo člena směřovala k naplnění cíle korporace. Ve fázi, kdy se korporace ruší a provádí se vyrovnání s jejími věřiteli, je proto nutno vyrovnat se i se společníky a poskytnout jim hodnoty, které byly užíváním vkladů nebo jejich činností pro společnost vytvořeny.“

„Použitím likvidačního zůstatku se především rozumí jeho rozdělení mezi společníky nebo členy zrušené a likvidované obchodní korporace. Tímto rozdělením se realizuje právo společníků nebo členů korporace na vyrovnání se s ní jako zanikající právnickou osobou. V likvidačním zůstatku se odráží majetkový stav korporace v okamžiku jejího zrušení i efektivita průběhu likvidace. Pro společníky nebo členy zrušené korporace vyplývá z rozsahu likvidačního zůstatku zhodnocení nebo naopak znehodnocení jejich investice, kterou s činností společnosti spojili.“

Významný je i závěr komentáře k § 37 ZOK k aspektům podílu na likvidačním zůstatku z pohledu daně z nabytí nemovitých věcí, dle kterého:

„Je-li obchodní korporací nepeněžitý podíl na likvidačním zůstatku vyplácen formou převodu nemovité věci, podléhá takový převod nemovité věci dani z nabytí nemovitých věcí. Poplatníkem daně je v takovém případě společník, jakožto nabyvatel nemovité věci převáděné jako úhrada likvidačního zůstatku.“

Závěr:

Z konstantní judikatury lze dovodit, že dává-li člen do korporace vklad, protiplněním je podíl na korporaci, jehož součástí je i právo na podíl na likvidačním zůstatku. Z § 37 vyplývá, že po případné úhradě dluhů společnosti mají společníci právo na podíl na likvidačním zůstatku v odpovídající výši. Na základě uvedeného lze konstatovat, že likvidační zůstatek má funkci kompenzace. **Jestliže je likvidační zůstatek vypořádán poskytnutím nepeněžitého plnění ve formě nemovité věci, považuje se toto vypořádání za úplatné nabytí nemovité věci, které je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.**

2.3. Vstupní cena nabytého majetku pro účely daně z příjmů

ZDP specificky neupravuje způsob, jak se stanoví vstupní cena hmotného majetku, který je společníkem zanikající obchodí korporace nabytý jako likvidační zůstatek v nepeněžní formě. Ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) ZDP definuje vstupní cenu hmotného majetku jako „pořizovací cenu, je-li pořízen úplatně.“ Vzhledem k tomu, že rozdělení likvidačního zůstatku mezi společníky zanikající obchodí korporace nelze chápat jako úplatný převod (viz argumentace výše), nelze § 29 odst. 1 písm. a) ZDP použít.

Vstupní cena hmotného majetku, který je společníkem zanikající obchodí korporace nabytý jako likvidační zůstatek v nepeněžní formě, se proto stanoví v souladu s

ustanovení § 29 odst. 1 písm. d) ZDP, tj. reprodukční pořizovací cenou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Dílčí závěr č. 2

Vstupní cena hmotného majetku, který je společníkem zanikající obchodí korporace nabytý jako likvidační zůstatek v nepeněžní formě, se stanoví dle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP reprodukční pořizovací cenou.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele, nesouhlas s jeho odůvodněním.

Vzhledem k tomu, že nabytí majetku formou vypořádání likvidačního zůstatku nepředstavuje pro účely ZDP bezúplatný příjem, nelze v daném případě použít ustanovení § 29 odst. 1 písm. e) ZDP.

Zároveň platí, že podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP se stanoví vstupní cena hmotného majetku nabytého koupi nebo směnou. Protože nabytí hmotného majetku formou vypořádání likvidačního zůstatku nelze z hlediska ZDP chápat jako koupi ani směnu, nelze použít ani § 29 odst. 1 písm. a) ZDP.

Na základě výše uvedeného se vstupní cena hmotného majetku nabytého jako vypořádání likvidačního zůstatku stanoví podle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP.

To platí jak pro případy kdy společníkem bude fyzická i právnická osoba.