

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobců: **a) P. M.**, a **b) E. S.**, oba zast. JUDr. Ivanem Punčochářem, advokátem se sídlem Nad Hejtmanem 17, Planá nad Lužnicí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2014, čj. 25685/14/5000-14101-700779, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **SLOUPÁRNA Majdalena s. r. o.**, se sídlem Majdalena 141, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 3. 2016, čj. 10 Af 73/2014 – 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci vznikl spor o zdanění vypořádacího podílu v případě jeho vyplacení dědicům původního společníka společnosti s ručením omezeným. Vypořádací podíl po zůstaviteli – otci žalobců a společníkovi ve společnosti Sloupárna Majdalena – ve výši 23,7 % byl ohodnocen částkou 22 681 000 Kč. Před vyplacením této částky žalobcům společnost Sloupárna Majdalena (plátce daně) odečetla 38 000 Kč, 3 696 200 Kč a 2 572 972 Kč pro účely výpočtu srážkové daně ve smyslu § 36 odst. 2 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Výsledná částka 16 373 828 Kč byla zdaněna 15% srážkovou daní, což odpovídá 2 456 074 Kč. Společnost tuto částku odvedla správci daně a žalobcům vyplatila 20 224 926 Kč.

[2] Proti výše popsanému postupu společnosti Sloupárna Majdalena podali žalobci dne 5. 2. 2014 stížnost ke správci daně. Žalobci s daňovým odvodem nesouhlasili z důvodu nesprávně stanovené srážkové daně, která dle jejich názoru měla být nulová; požádali proto o doplacení částky 2 456 074 Kč. Správce daně stížnost žalobců zamítl rozhodnutím ze dne 3. 3. 2014, čj. 453500/14/2214-05700-302619, a odkázal na § 36 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů, podle kterého výplata vypořádacího podílu podléhá 15% srážkové dani z příjmů. V případě úmrtí společníka obchodní společnosti rozlišil mezi situacemi, kdy (1) dochází k dědění obchodního podílu, tj. kdy dědici nabývají obchodní podíl, a kdy (2) dědici obchodní podíl nenabývají a náleží jim pouze nárok na vypořádací podíl. V daném případě bylo dědění obchodního podílu společenskou smlouvou vyloučeno, dědicům proto náležel pouze nárok na vypořádací podíl, přičemž základ daně se v takovém případě snižuje o nabývací cenu podílu zemřelého společníka. Předmětem dědění je zůstavitelův vypořádací podíl a nabývací cena podílu ve smyslu § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů se odvíjí od ceny, za kterou podíl zůstavitel nabyl. § 36 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů je vázáno na vypořádací podíl společníka, nikoliv na společníka samotného. Žalovaný tyto závěry potvrdil a odvolání žalobců proti rozhodnutí správce daně zamítl rozhodnutím ze dne 30. 9. 2014, čj. 25685/14/5000-14101-700779.

[3] Žalobci podali proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu. Namítali, že v daném případě zůstaviteli nárok na vypořádání podílu v obchodní korporaci nevznikl, vznikl pouze jeho dědicům, na které nabývací cenu obchodního podílu zůstavitelem nelze vztahovat. Dle žalobců měla být daň stanovena v nulové výši, neboť dědic není společníkem obchodní společnosti, a nevztahuje se na něj, jako na právního nástupce společníka, § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Postupem žalovaného vznikl výrazný nepoměr zdanění v situacích, kdy je dědicům vyplacen vypořádací podíl po zůstaviteli bez jejich účasti ve společnosti, a v situacích, kdy se dědic domáhá zrušení své účasti ve společnosti a následného vyplacení vypořádacího podílu. Pokud dědic není dle daňových orgánů společníkem a § 36 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů se váže výlučně na osobu společníka, pak dotyčný příjem z vypořádacího podílu srážkové dani nepodléhá vůbec a jedná se o příjem podléhající pouze dani dědické.

[4] Krajský soud se ztotožnil s posouzením věci žalovanou a žalobu žalobců zamítl rozsudkem označeným v záhlaví.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobci (dále jen „stěžovatelé“) podali proti rozhodnutí krajského soudu kasační stížnost. Uvádí, že jako dědici po svém otci zdědili vypořádací podíl v obchodní společnosti, neboť společenská smlouva dědění obchodního podílu vylučovala. Nesouhlasí s tím, že od hodnoty vypořádacího podílu byla odečtena částka, za kterou obchodní podíl nabyl zůstavitel. Posouzení věci krajským soudem považují za nesprávné a citují v kasační stížnosti bez uvedení zdroje vyjádření daňové poradkyně Ing. Pilařové ze dne 12. 2. 2013, ve kterém uvedla: *„Pokud dochází k výplatě vypořádacího podílu dědicům po zemřelém společníkovi, jehož podíl dědici nedědí, základ pro srážkovou daň je rozdílem hodnoty hrubého vypořádacího podílu a nabývací ceny hodnoty podílu dědici. Vzhledem k tomu, že dědici nabyli toto právo k datu úmrtí společníka v hodnotě, kterou měl podíl k datu úmrtí společníka a*

pokračování

k témuž datu je vypočten i vypořádací podíl, jsou obě hodnoty stejné a jejich rozdíl je nulový.“ Jsou přesvědčeni, že srážková daň ve výši 15% měla být nulová; takový postup považují za logický a spravedlivý. Krajský soud se dle stěžovatelů dopustil nesprávného právního posouzení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhují proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku a své rozhodnutí a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve ověřil, zda kasační stížnost splňuje formální náležitosti a shledal, že je podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobami oprávněnými (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatelé jsou v řízení zastoupeni advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelé uplatnili v kasační stížnosti; neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] Podle § 36 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů [z]*vláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 nebo 9 stanoveno jinak, činí 15 %, a to z vypořádacího podílu při zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a při zániku členství v družstvu, z vrácení emisního ážia, příplatku mimo základní kapitál nebo těmto plněním obdobná plnění; tento příjem se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu, je-li plátci poplatníkem prokázána.*“ Podle § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů je základem 15% srážkové daně hodnota vypořádacího podílu snížená o nabývací cenu podílu.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval obecně způsoby zániku účasti společníka na společnosti ve společnosti s ručením omezeným, poté povinností odvést 15% srážkovou daň z vypořádacího podílu při zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným; následně posoudil kasační námitky směřující do výpočtu základu pro srážkovou daň, resp. do obsahu pojmu „nabývací cena podílu“ ve smyslu § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[11] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) ani zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, neobsahují obecnou úpravu týkající se zániku účasti společníka v obchodní korporaci za jejího trvání. Zákon o obchodních korporacích, část první, hlava IV, díl 4, upravuje *zánik účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným*, ke kterému může dojít vystoupením společníka (§ 164, 202 a § 207 odst. 3), dohodou o ukončení účasti společníka (§ 203), vyloučením společníka (§ 204), zrušením účasti společníka soudem (§ 205) a dalšími způsoby (§ 206, § 207, § 211).

[12] Podle § 42 odst. 1 zákona o obchodních společnostech a družstvech [s]*mrtí nebo zánikem společníka přechází jeho podíl v obchodní korporaci na dědice nebo právního nástupce, ledaže společenská smlouva přechod zakáže nebo omezí. Zákaz nebo omezení přechodu podílu v akciové společnosti a v bytovém družstvu se zakazuje.* Z tohoto ustanovení lze dovodit, že smrt fyzické (případně zánik právnické) osoby je dalším způsobem zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezením, je-li přechod podílu na dědice či právního nástupce vyloučen, nebo omezen anebo nejsou splněny podmínky pro přechod podílu. V takovém případě obchodní podíl společníka (zůstavitele) převezmou dohodou o dalším pokračování společnosti zbývající společníci (k tomu viz § 212 a násl. zákona o obchodních korporacích) a předmětem dědění se stává pouze majetkové právo zemřelého společníka na vypořádání se společností, tedy vypořádací podíl [k tomu srov. výklad k § 113 odst. 5 a 6 zákona č. 513/1991 Sb. – Pokorná, J., a kol., *Obchodní zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer (ČR), 2009].

[13] Smrt společníka jako důvod zániku jeho účasti ve společnosti se liší od případů cit. v bodě [11] pouze v tom ohledu, že příjemcem příjmu z vypořádacího podílu není sám společník, kterému zanikla účast ve společnosti, nýbrž dědicové či právní nástupci, kteří vstupují do práv a povinností zemřelého společníka (zůstavitele).

[14] S ohledem na shora uvedené tedy zánikem účasti společníka ve společnosti vzniká tomuto společníkovi (anebo jeho dědicům či právním nástupcům) právo na vypořádací podíl vůči společnosti. Vypořádací podíl lze obecně považovat za majetkové právo, které vzniká, skončí-li účast společníka ve společnosti za jejího trvání jinak než převodem podílu nebo udělením příklepu v dražbě; jedná se (nejčastěji) o výtěžek z prodeje uvolněného podílu, který přešel na společnost.

[15] Je nutné si uvědomit, že § 36 odst. 2 písm. e) o daních z příjmů se neváže ke společníkovi či k jeho dědicům (příp. právním nástupcům), nýbrž k *vypořádacímu podílu* jako takovému. Pokud nastanou právní skutečnosti uvedené v bodě [11] anebo kombinace jiných právních skutečností jako např. smrt společníka a existence společenské smlouvy, která vylučuje dědění obchodního podílu (viz bod [12]), pak vzniká společníkovi (anebo dědici či právnímu nástupci) právo na vypořádací podíl a s tím související povinnost plátce daně odvést srážkovou daň z tohoto vypořádacího podílu. Jinými slovy, vypořádací podíl jako takový je vždy předmětem srážkové daně; zákon v tomto ohledu nestanoví žádné výjimky.

[16] Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti na tomto místě zdůrazňuje, že stěžovatelé nevznáší námitky proti aplikaci ustanovení § 36 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů, resp. proti tomu, že vypořádací podíl, který na ně smrtí zůstavitele přešel, podléhá 15% srážkové daně. Kasační námitky stěžovatelů souvisí pouze se způsobem výpočtu základu pro výpočet srážkové daně ve smyslu § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů – od aktuální hodnoty obchodního podílu se domáhají odečtení částky, za kterou obchodní podíl nabyli (v takovém případě by 15% srážková daň byla 0 Kč), a nikoliv hodnoty, za kterou tento podíl nabyl zůstavitel. V této věci je tedy sporné, zda se od hodnoty vypořádacího podílu odečítá *cena podílu, za kterou jej nabyl společník – zůstavitel* anebo *cena podílu, za kterou jej nabyli dědici.*

pokračování

[17] Nejvyšší správní soud si je vědom, že mezi odbornou veřejností v minulosti nepanovala shoda na způsobu výpočtu základu pro srážkovou daň ve smyslu § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Na jedné straně lze poukázat na výklad zastávaný stěžovateli a daňovou poradkyní (k tomu viz Sdělení *in* Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem. 10. akt. vydání. Olomouc: ANAG, 2009, s. 43, 442 – *pozn. NSS: v dalších vydáních publikace z roku 2012, 2015 již odkaz na tento výklad není uveden*). Na druhé straně je zde výklad zvolený žalovaným a krajským soudem, který má v akademické sféře také své zastánce (k tomu viz Běhounek, P. Společnost s ručením omezeným, řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8. akt. vydání. Olomouc: ANAG, 2008, s. 239).

[18] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatelé jakožto dědici v souladu se zněním společenské smlouvy společnosti Sloupárna Majdalena nikdy obchodní podíl nenabyli. Tvrzení stěžovatelů, že nabývací cena podílu se odvozuje od nabývací hodnoty obchodního podílu dědici, nemá oporu v zákoně. Je to právě společník (zůstavitel), jehož účast ve společnosti zanikla a který v důsledku vyloučení dědění jeho obchodního podílu společenskou smlouvou jako jediný z uvedených osob předmětný podíl (v minulosti) nabyl. Nabývací cenu podílu ve smyslu § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů je proto nutné odvíjet od osoby společníka (zůstavitele). Stěžovatelům (dědicům) tedy vzniká nárok na vypořádací podíl v takovém rozsahu a za stejných podmínek, jako by vznikl přímo společníkovi (v daném případě zůstaviteli), pokud by žil – k tomu srov. případy zániku účasti společníka v bodě [12].

[19] Základ pro výpočet daně z příjmu s ohledem na shora uvedené tvoří vypořádací podíl snížený o nabývací cenu podílu v obchodní společnosti, za kterou společník (zůstavitel) podíl nabyl. Obchodní podíl společníka (zůstavitele) ve společnosti Sloupárna Majdalena ve výši 23,7 %, resp. vypořádací podíl byl ohodnocen částkou 22 681 000 Kč. Nabývací cena podílu ve smyslu § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů sestává z částky 38 000 Kč, za kterou zůstavitel uvedený podíl pořídil, z částky 3 696 200 Kč, za kterou zůstavitel obchodní podíl odkoupil po bývalém společníkovi, a z částky 2 572 972 Kč, která představuje další zůstavitelem odkoupený obchodní podíl po bývalém společníkovi. Srážková daň ve výši 15% ve smyslu § 36 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů tedy činila 2 456 074 Kč.

[20] Stěžovatelé přichází s jiným právním názorem, než který zvolil krajský soud a žalovaný, avšak neuvádí žádné relevantní argumenty, kterými by svůj názor podpořili. V této souvislosti pouze odkazují na stanovisko daňové poradkyně Ing. Pilařové, které považují za logické a spravedlivé – ani to však neobsahuje argumenty takto zvoleného výkladu. Odůvodnění krajského soudu je přitom zpracováno logicky, srozumitelně a jsou v něm velmi podrobně rozvedeny důvody, které jej vedly ke shora uvedenému závěru a pro které soud žalobu stěžovatelů zamítl. NSS se s posouzením věci krajským soudem ztotožňuje a nemá, co by jeho odůvodnění vytkl. Kasační stížnost stěžovatelů proto posoudil jako nedůvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Námitky stěžovatelů nebyly důvodné a Nejvyšší správní soud při přezkumu napadeného rozhodnutí nezjistil ani jiné nedostatky, ke kterým by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl.

[22] Stěžovatelé neměli v tomto řízení ve věci úspěch, nemají tudíž právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. října 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu