

Náklady společníka v.o.s. související s pořízením a držbou podílu ve v.o.s.

Předkládají:

Mgr. Ing. Martin Houska, daňový poradce, č. osvědčení 2959

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Úvod

V tomto příspěvku bychom se chtěli věnovat problematice výdajů respektive nákladů (dále také je "náklady") vznikajících společníkovi v.o.s. v souvislosti s pořízením a držbou podílu v této společnosti. Může se jednat o velkou škálu různých nákladů. Může jít například o náklady vznikající v souvislosti s účastí uvedeného společníka v rámci dané v.o.s. (například náklady na řízení společnosti, služební cesty apod.). Dále se také může jednat o náklady, které musel společník vynaložit v souvislosti se získáním podílu v předmětné společnosti (pro tyto účely dále vycházíme z toho, že úhrada nákladů společníkem v souvislosti se vstupem do předmětné v.o.s. je v souladu s platnými právními předpisy regulujícími oblast obchodních společností a společenskou smlouvou dané společnosti). Zde si lze představit například náklady typu úroků z úvěrů či půjček, které si společník vzal právě k úhradě těchto částek. Souhrnně lze konstatovat, že jde typově o náklady, které jsou uvedeny v § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen "ZDP"). V tomto příspěvku bychom chtěli řešit problematiku daňové uznatelnosti předmětných nákladů. Veškeré skutečnosti uvedené dále platí samozřejmě analogicky také pro komplementáře komanditních společností.

2. Popis problému

V daném případě nebudou předmětné náklady vznikající společníkovi v souvislosti s pořízením a držbou podílu ve v.o.s. daňově nerelevantní, na základě § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, protože v případě v.o.s. nemůže jít nikdy o vztah mateřská a dceřinná společnost ve smyslu § 19 odst. 3 ZDP. Otázkou v této souvislosti může pouze být, zda nemohou předmětné náklady být daňově nerelevantní dle jiných ustanovení ZDP. V této souvislosti je někdy zmiňováno například ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Domníváme se, že v daném případě nemohou být uvedené náklady vznikající společníkovi v.o.s. daňově nerelevantní ani na základě jiných ustanovení ZDP a to z těchto důvodů:

V současném znění ZDP je otázka nákladů souvisejících s pořízením a držbou podílů v obchodní společnosti speciálně řešena právě ve výše zmíněném § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP. V jiných případech než těch, které jsou regulovány § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP by obecně měly být náklady související s pořízením a držbou podílů v obchodních společnostech a družstvech daňově relevantní. Pokud by tomu tak nebylo a bylo by možné dovodit daňovou neuznatelnost i na základě jiných ustanovení (např. již výše zmíněné ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP) ztrácela by úprava v § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP smysl a význam a byla by tak de facto nadbytečná. V tomto případě je nezbytné vyjít z obecné právní teorie, z níž lze dovodit, že by nikdy neměl být aplikován výklad, na základě něž by bylo možné konstatovat, že určitá právní úprava je nadbytečná, respektive, že se jedná o potvrzující změnu v právní normě (viz. například rozsudek Ústavního soudu ČR II. ÚS 487/2000 ze dne 11.4.2004).

Pořízení podílu v obchodní společnosti případně družstvu se může obecně pozitivně projevit v zdanitelných příjmech respektive výnosech (dále také jen "příjmech") společníka tím, že po získání tohoto podílu bude sám společník dosahovat vyšších zdanitelných příjmů v důsledku vytvoření koncernové struktury, uzavření ovládací smlouvy (§ 66a obchodního zákoníku případně § 190b obchodního zákoníku) nebo prostě pouze proto, že u obou (to je obecně společnosti i společníka) se projeví různé příznivé ekonomické efekty vzniklé v důsledku daného spojení. Jinak řečeno z pohledu společníka bude splněna podmínka daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP.

V neposlední řadě nelze pominout možné zdanitelné příjmy, které může společník dosáhnout v důsledku ukončení své angažovanosti v dané společnosti či družstvu, to jest opět splnění podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP.

V daném konkrétním případě je dalším, velmi významným argumentem to, že podíl na zisku připadající na společníka v.o.s. je zdaňován v rámci základu daně tohoto společníka (viz § 20 odst. 5 ZDP, respektive § 7 odst. 4 ZDP). Určitým problémem může být, že pokud vyjdeme z přesného znění platné právní normy, je součástí základu daně společníka v.o.s. část základu daně v.o.s. a nikoliv část daňově relevantních příjmů (výnosů) a výdajů (nákladů) v.o.s.. Je však zcela jednoznačné, že k této části základu daně, která je zdaňována u společníka v.o.s. se dospěje tak, že celkový základ v.o.s. je rozdělen mezi jednotlivé společníky v.o.s. Tento celkový základ v.o.s., který je následně rozdělován mezi společníky se samozřejmě stanoví tak, že od daňově relevantních příjmů (výnosů) jsou odečteny daňově relevantní výdaje (náklady). Tento výklad podporuje i to, že předmětná část základu daně v.o.s. je u společníka fyzické osoby považována za příjem z podnikání (viz. § 7 odst. 1 písm. d) ZDP) a v případě společníka právnické osoby je tato část základu daně v.o.s. předmětem daně u tohoto společníka (viz. § 18 odst. 11 ZDP). Z výše uvedeného vyplývá, že mimo to, co je uvedeno pod body 1) až 3) je možné daňovou uznatelnost dovodit také z toho, že náklady související s pořízením a držbou podílu ve v.o.s. jsou daňově relevantní protože jednoznačně splňují podmínku dle § 24 odst. 1 ZDP, neboť jsou mimo jiné (podmínku dle § 24 odst. 1 ZDP je možné obecně splnit i v jiných případech držby obchodních podílů a podílů v družstvech na které nedopadá § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP-viz výše body 2) a 3)) vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení části základu daně v.o.s. (což je v souladu s výše uvedeným částí rozdílů mezi zdanitelnými příjmy (výnosy) a daňově relevantními výdaji (náklady) v.o.s.) zdaňovaného u společníka této společnosti. Na dané skutečnosti nemůže nic změnit ani skutečnost, že v.o.s. vykáže daňovou ztrátu. ZDP obecně neváže daňovou uznatelnost nákladů na dosažení zdanitelného zisku a dle posledních, již ustálených výkladů NSS ČR nemusí mezi vynaloženými výdaji (náklady) a zdanitelnými příjmy (výnosy) existovat vztah přímě úměry to znamená, že vynaložené výdaje (náklady) se nemusí vždy reálně projevit ve zdanitelných příjmech (výnosech) daňového poplatníka, ale pouze musí být za tímto účelem vynaloženy (viz například rozsudek NSS ČR čj. 2 Afs 44/2003-73 ze dne 1.4.2004 publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS ČR 7/2004 na str. 634 případně rozsudek NSS ČR čj. 2 Afs 45/2003-118 dne 31. 8. 2004 publikovaný v Sbírce rozhodnutí NSS ČR 12/2004 na str. 1060). Rozsudky uvedené v předchozí větě dle našeho názoru také podporují argumentaci pro daňovou uznatelnost uvedenou výše pod body 1) až 3).

3. Návrh řešení-závěr

Na základě skutečností uvedených výše v části 2. Popis problému navrhuje přijmout sjednocující závěr, že v případě společníků v.o.s. respektive komplementářů k.s. jsou daňově relevantní veškeré náklady společníka v.o.s. respektive komplementářů k.s., související s pořízením a držbou podílu ve

v.o.s respektive k.s. a to včetně případných úroků z úvěrů a půjček přijatých společníkem v.o.s respektive komplementářem k.s. k úhradě nákladů souvisejících s pořízením a držbou podílu ve v.o.s či k.s..

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice, jak je uveden výše zpracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF ČR:

Souhlas s tím, že v případě výdajů (nákladů, dále jen "náklady") na pořízení podílu ve veřejné obchodní společnosti a nákladů komplementářů na pořízení podílu v komanditní společnosti nejsou tyto náklady vylučovány ze základu daně. Jak předkladatelé příspěvku správně argumentují, mezi těmito společnostmi nemůže vzniknout vztah mateřské a dceřinné společnosti ve smyslu ZDP a náklady tak není možno vyloučit podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP. Podíly na zisku společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti nejsou osvobozeny od daně ani nezahrnuty do základu daně, a proto nelze příslušné náklady vyloučit ze základu daně ani podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP (ponecháváme stranou náklady na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění).

Souhlas také s ostatními závěry příspěvku s výjimkou interpretace vzájemného vztahu písmen i) a zk) uvedené v bodě 2. odstavci 1. příspěvku. Vzhledem k výše uvedenému však řešení tohoto problému podle názoru MF nesouvisí s tématem příspěvku, jak je charakterizováno v nadpisu, a způsob interpretace vztahu ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) a zk) ZDP tak nemá na výše uvedený případ žádný dopad.

V Praze dne 27.7.2005

Zdroj: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/dane-z-prijmu-a-ucetnictvi/54-08-06-05-2015>