

13. 12. 2005

Veďte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Daňové dopady držby podílu v dceřiné společnosti

V roce 2004 bylo do zákona č. [586/1992](#) Sb. o daních z příjmů doplněno ustanovení omezující daňovou uznatelnost nákladů mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Se změnou legislativy je spojena řada praktických problémů, které přetrvávají i pro zdaňovací období 2005. V našem článku bychom rádi na některé z nich upozornili.

Co přesně zákon stanoví?

Zákon č. [586/1992](#) Sb. o daních z příjmů v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) stanoví, že výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti nelze uznat za vynaložené k dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za výdaj přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, jež úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěr nebo půjčka s držbou tohoto podílu nesouvisí. Pro zdaňovací období 2005 bylo ve srovnání se zdaňovacím obdobím 2004 doplněno, že případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se omezují výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že jejich skutečná výše je nižší.

Co se rozumí mateřskou a dceřinou společností?

Mateřskou společností se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí akciová společnost, společnost s ručením omezeným nebo družstvo, které jsou českým daňovým rezidentem, a obdobná obchodní společnost nebo družstvo, které je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie .

V roce 2005 se zároveň musí jednat o společnost, která má nejméně po dobu 24 měsíců nepřetržitě alespoň 20% podíl na základním kapitálu jiné společnosti.

Dceřinou společností se rozumí akciová společnost, společnost s ručením omezeným nebo družstvo, které je českým daňovým rezidentem, nebo obdobná obchodní společnost nebo družstvo, které je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie.

Rovněž zde musí být v roce 2005 splněna podmínka, že na dceřiné společnosti má mateřská společnost nejméně po dobu 24 měsíců nepřetržitě alespoň 20% podíl.

Vliv splnění podmínek definice na daňovou uznatelnost nákladů Ačkoliv by se mohlo zdát, že samotná definice mateřské a dceřiné společnosti žádné nejasnosti nemůže přinést, ve skutečnosti tomu tak není. Jak je uvedeno výše, daný procentní podíl musí být držen nepřetržitě po dobu alespoň

24 měsíců.

V případě, kdy k poslednímu dni zdaňovacího období je splněna výše procentního podílu, ale není splněn limit 24 měsíců, není nutné se ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) vůbec zabývat a žádné náklady související s držbou podílu není nutné ze základu daně vylučovat.

Podle některých názorů by poplatník měl náklady související s držbou podílu vyloučit ze základu daně i v případě, kdy není splněn časový test 24 měsíců, ale bylo uplatněno osvobození dividendových příjmů s tím, že časový test bude splněn směrem do budoucnosti. V souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze za daňově uznatelné považovat výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo příjmy nezahrnované do základu daně. Na druhou stranu zatímco daňově neodpočitatelné náklady dle § 25 odst. 1 písm. zk) navyšují vstupní cenu investice, není tentýž přístup u nákladů neodpočitatelných dle § 25 odst. 1 písm. i) zákonem umožněn, což by mohlo vést k diskriminaci některých poplatníků.

Podle návrhu novely zákona o daních z příjmů by časový test měl být s účinností od 1. ledna 2006 zkrácen na 12 měsíců. Zároveň je navrhováno, aby procentní podíl byl snížen na 10 % se stejnou účinností.

Jaké náklady mohou poplatníkovi v souvislosti s držbou podílu vzniknout?

Základní rozdělení nákladů je na náklady přímé a náklady nepřímé.

Mezi přímé náklady lze podle našeho názoru zahrnout například:

- náklady na financování nákupu podílu,
- náklady na řízení dceřiné společnosti,
- náklady na poradenské služby nakupované od třetích stran, jejichž výstupy budou využity dceřinou společností (například náklady na zpracování restrukturalizace dceřiné společnosti, právní poradenství apod.),
- služby poskytované mateřskou společností dceřiné společnosti, jako například vedení účetnictví, finanční poradenství, marketingové služby apod.,
- a mnohé další.

Nepřímými náklady mohou být například:

- administrativní náklady vzniklé v důsledku držby cenných papírů, avšak nepřiraditelné konkrétním akciím,
- mzdy pracovníků zabývajících se drženým podílem,
- další správní náklady apod.

U některých nákladů není jednoduché stanovit, do jaké kategorie spadají. Náklady mohou být v určité situaci přímé (například náklady na řízení dceřiné společnosti v případě, kdy lze tyto náklady kvantifikovat), ale u jiného poplatníka mohou být nepřímé (náklady na řízení dceřiné společnosti v případě, kdy nelze stanovit, kteří pracovníci a jakou část pracovní doby řízení dceřiné společnosti věnují). V závislosti na konkrétní situaci může být postup stanovení přímých a nepřímých nákladů u různých poplatníků odlišný.

Jakým způsobem kvantifikovat nepřímé náklady související s držbou podílu?

Za nedaňové náklady by měly být považovány veškeré přímé náklady. Nepřímé náklady jsou zákonem o daních z příjmů omezeny částkou 5 % z dividend vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečné nepřímé náklady jsou nižší.

Zákon však neřeší, jakým způsobem má poplatník postupovat v případě, kdy žádné dividendy dceřiná společnost nevyplácela. Nabízí se dvě alternativy. Podle první by mohly být za nedaňové považovány skutečně vynaložené nepřímé náklady. Je však otázkou, jak postupovat v případě, že mateřská společnost nepřímé náklady není schopná kvantifikovat. Nelze však vyloučit ani druhý možný postup, tj. nevylučovat ze základu daně žádné nepřímé náklady. Jelikož nebyly vykázány dividendové příjmy, je administrativní hranice pro nepřímé náklady mateřské společnosti stanovená zákonem o daních z příjmů rovna nule. Protože nejsou vykázány žádné osvobozené výnosy, nemělo by dojít ani k aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, které omezuje daňovou uznatelnost nákladů souvisejících s osvobozenými výnosy.

Závěr Aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů není jednoznačná. V článku jsme se pokusili upozornit na některé sporné oblasti (daňová uznatelnost nákladů při dočasném nesplnění definice mateřské a dceřiné společnosti, rozdělení přímých a nepřímých nákladů, vliv nevyplacení dividend na nepřímé náklady). Skutečný rozsah problematiky je však daleko širší. Poplatníci přitom nemohou postupovat podle zavedené praxe, protože praktické zkušenosti s aplikací ustanovení jsou zatím minimální.

Zdroj: KPMG ČR

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [K průlomovému rozhodnutí NS ČR ve věci práv dlužníků ze vztahů zajištěných finančními zárukami](#)
- [NSS sjednotil judikaturu ve věci odvodu za porušení dotačních pravidel](#)
- [Formální náležitosti zastoupení v daňovém řízení v kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu, čj. 4 Afs 353/2018-37, ze dne 18. února 2019](#)
- [Jak se připravit na daňovou kontrolu z finančního úřadu](#)
- [Nespoutaný blockchain nebo virtuální El Dorado neomezených možností. Kolizně-právní kontext](#)
- [Zásadní změna v rozdělování zisku u akciové společnosti](#)

- [Základní zásady daňového řízení](#)
- [Získávání informací správcem daně v rámci vyhledávací činnosti](#)
- [Sankce po ukončení daňové kontroly při doměření daně](#)
- [Změna zdanění drobných přívýdělků: Přiblížení výše částky pro uplatnění srážkové daně částce rozhodné pro účast na nemocenském pojištění](#)
- [Pobídky ve světle regulace distribuce finančních produktů](#)