

Akviziční činnost právnických osob

Ing. Jitka Mrázková, LL.M., Ing. Miroslav Holoubek, oba daňoví poradci Rödl & Partner

Výdaje na akviziční činnost vynakládá nemalá část podnikatelů – právnických osob. Buď se jedná o jednorázovou, nahodilou činnost, nebo činnost pravidelnou, která je vykonávána samostatnou, za tímto účelem zřízenou entitou nebo interním oddělením v rámci společnosti. V následujícím článku bychom se rádi zaměřili na akviziční činnost právnických osob, založených za účelem podnikání, z pohledu daně z příjmů právnických osob. Záměrem není analyzovat z pohledu daňového akviziční činnost vykonávanou ve prospěch třetích osob.

VYMEZENÍ POJMU „AKVIZIČNÍ ČINNOST“

Pod pojmem akviziční činnost pro účely tohoto článku rozumíme sérii kroků, které činí právnická osoba za účelem nalezení vhodných investičních příležitostí, které mohou vést k získání podílu v jiné společnosti buď za účelem jeho držby, nebo následné fúze. Akviziční činnost pak přirozeně vede ke vzniku výdajů, které musí investor vynakládat, a to jak výdajů externích, tedy výdajů placených jiným subjektům (např. výdaje na právní a daňové poradenství, ekonomické analýzy), tak výdajů interních (například mzdy zaměstnanců interního akvizičního oddělení). Nesnadným úkolem je však vymezení toho, kdy jsou kroky vyhledávání vhodných investičních příležitostí ve svém sledu „pouhými“ náklady běžného období a kdy vstupují do pořizovací ceny finančního majetku a v běžném období jsou tedy promítnuty do bilance (rozvahy).

ÚČETNICTVÍ

Základním východiskem pro úvahy o daňové uznatelnosti výdajů u právnických osob je správně vedené účetnictví. Pouze výdaj, který byl zaúčtován v souladu se zákonem o účetnictví jako náklad, lze při splnění podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů považovat za daňově uznatelný.

Náklady tvoří součást pořizovací ceny majetku (zde dlouhodobého finančního majetku ve formě podílu) ve smyslu § 25 odst. 5 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), pokud s pořízením tohoto majetku souvisí. Demonstrativní výčet nákladů, které vstupují do oceňování dlouhodobého hmotného majetku, v případě podnikatelských subjektů obsahuje § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Účetní předpisy přitom stanoví konkrétní časový okamžik, od kterého je třeba jednotlivé nákladové položky

související s pořízením hmotného majetku zahrnovat do ocenění tohoto majetku, nevymezují.

V praxi se tak nabízí vyjít z Interpretace Národní účetní rady I-5 „Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku“, jak ostatně konstatoval ve svém rozhodnutí čj. 10 Afs 346/2020-43 Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“). NSS dodal, že „z hlediska přiřazení určitých nákladů do pořizovací ceny majetku není podstatné, kdy daňový subjekt formálně schválil realizaci investice, ale kdy objektivně započal s její realizací, byť by v danou chvíli nebylo zdárné dokončení této investice zcela jisté a rozhodnutí o jejím pořízení tedy obsahovalo určité riziko, že k vlastní realizaci nedojde“. Vynaložené náklady tedy získávají povahu investičních nákladů „již od okamžiku, kdy se daňový subjekt fakticky rozhodl řešit určitou hospodářskou potřebu pořízením nové investice a započal je za tímto účelem vynakládat“.

Nutno v této souvislosti zdůraznit, že vynaložené výdaje nezískávají charakter investičních výdajů teprve na základě formálního, písemně zachyceného rozhodnutí daňového subjektu o pořizování investice, ale již od okamžiku, kdy se daňový subjekt fakticky rozhodl řešit určitou hospodářskou potřebu pořízením nové investice a započal je za tímto účelem vynakládat (rozhodnutí NSS čj. 7 Afs 365/2018-62).

Při respektování věrného a poctivého obrazu účetnictví a zásady opatrnosti jsou tak veškeré výdaje, které časově a věcně předcházejí okamžiku rozhodnutí o pořízení investice, náklady běžného období, tedy jsou promítnuty do výkazu zisku a ztráty v plné výši při svém vzniku (popř. bude uplatněno časové rozlišení). Náklady časově a věcně následující po okamžiku rozhodnutí o pořízení investice budou součástí ocenění finanční investice, tj. promítnou se do pořizovací ceny podílu.

ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

Pro účely zákona o daních z příjmů je zcela klíčové správné účtování vynaložených výdajů ve vazbě na zamýšlený

účel akviziční činnosti. Realizace činností, které následují po rozhodnutí ohledně pořízení nové investice (podílu na společnosti), by měly být účtovány pouze rozvahově, neovlivní jak výsledek hospodaření běžného účetního období, tak základ daně z příjmů investora v témže období.

Výdaje na kroky předcházejí rozhodnutí o pořízení investice nebo takový okruh činností, které slouží k pouhému mapování trhu, tedy činnosti za účelem získání adekvátních informací k tomu, aby vedení společnosti učinilo následně rozhodnutí, zda se nová investice bude pořizovat, budou účtovány do nákladů, a na řadu tak přichází otázka, zdali lze takový náklad považovat za daňově uznatelný. Při hodnocení daňové uznatelnosti nákladu je nutné vycházet ze základních pravidel daňové uznatelnosti podle zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Základní ustanovení regulující daňovou uznatelnost nákladů jsou ustanovení § 24 a 25 ZDP.

V obecné rovině jsou daňově uznatelné náklady definovány v § 24 odst. 1 ZDP, dle kterého jsou daňovými výdaji takové, které slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Judikatura NSS pak stanovuje, že mezi příjmy a souvisejícími výdaji vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení musí existovat přímý a bezprostřední vztah. Zákonným požadavkem, jenž musí výdaj splnit, aby byl daňově uznatelným, je mj. jeho faktické vynaložení daňovým subjektem, a to za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou zdanitelnými v obecném základu daně z příjmů.

§ 24 odst. 1 ZDP tedy umožňuje uplatnění výdajů, které přinesou nebo reálně mohou přinést současné nebo budoucí příjmy anebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů (zdanitelných) již dosahovaných. Výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem.

Ustanovení § 24 odst. 2 ZDP pak taxativně vyjmenovává výdaje, které jsou daňově uznatelné, u nichž však není požadována přímá a bezprostřední vazba na zdanitelný příjem, resp. pro daňovou uznatelnost stačí alespoň vazba volná.

Věcné omezení daňové uznatelnosti výdajů je pak dáno § 25 ZDP, který je speciálním ustanovením k § 24 ZDP a který taxativně stanovuje náklady, které nelze uznat za daňově uznatelné.

Obecně platí, že výdaj je jednoznačně nedaňový, pokud je uveden v § 25, a naopak za většiny okolností daňový, pokud je uveden v § 24 odst. 2 ZDP. Jestliže konkrétní výdaj nelze nalézt ani v jednom z výše uvedených ustanovení, podléhá obecnému testu daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP – je potřeba zkoumat vazbu na zdanitelné příjmy (ať už současné, či budoucí), pokud taková není nalezena, pak je daný výdaj výdajem nedaňovým. Výdaje na akviziční činnosti, předcházející rozhodnutí o pořízení finanční investice či k tomuto pořízení ani nesměřující, nejsou uvedeny ani v § 24 odst. 2 ZDP, ani v § 25 ZDP, a je nutné

je tedy posuzovat optikou § 24 odst. 1 ZDP – zda lze nalézt vazbu na příjmy zdanitelné v obecném základu daně.

Z právě uvedených ustanovení ZDP tak plyne, že při zkoumání daňové uznatelnosti nákladů souvisejících s akviziční činností je klíčové zjistit, za jakým účelem je akviziční činnost prováděna, resp. jakých příjmů lze potenciálně dosáhnout s přihlédnutím k tomu, jakou činností se zabývá společnost, která akviziční činnosti provádí.

Při akviziční činnosti spočívající ve vyhledání vhodné investice jakožto pořízení podílu na společnosti za účelem jeho držby připadají v úvahu tyto typy příjmů:

- a) dividendový příjem – tento je u příjemce buď:
 - příjmem osvobozeným [§ 19 odst. 1 písm. ze) ZDP], nebo
 - příjmem podléhajícím srážkové dani (§ 36 odst. 2 ZDP), nebo
 - příjmem tvořícím samostatný základ daně (§ 21 odst. 4 ZDP),
- b) druhotně vznikající příjmy ze služeb poskytovaných držitelem podílu společnosti, na niž je podíl držen – tyto příjmy budou zdanitelnými v obecném základu daně (např. servisní služby jako controlling, marketing, služby HR apod.)

Výdaje vynaložené za účelem vyhledávání příležitostí nákupu podílu za účelem jeho držby je potřebné analyzovat s ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP omezující daňovou uznatelnost výdajů přímo souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozené nebo nejsou zahrnované do obecného základu daně ve smyslu § 23 ZDP.

Oproti tomu akviziční činnosti za účelem pořízení podílu na společnosti, která následně zanikne fúzí s pořizovatelem podílu, nemohou potenciálně generovat příjem z dividend (příjem nikoliv zdanitelný v obecném základu daně). Výdaje takto vynaložené mohou být posuzovány jako daňové dle § 24 odst. 1 ZDP.

ZÁVĚR

Na základě výše popsaných principů daňové uznatelnosti nákladů lze konstatovat, že jinou optikou je nutné nahlížet na výdaje na akviziční činnost vykonávané společností, jejíž hlavní činností je držení podílu v dalších společnostech, jinou na akviziční činnost vyhledávání potenciálních příležitostí v rozšíření odbytového trhu společností založenou za účelem výroby a následného obchodování se zbožím určitého segmentu.

Primární je v této souvislosti správné stanovení časové hranice, kdy vynakládané výdaje již tvoří součást pořizovací ceny podílu a tedy, byť by byly účtovány do nákladů běžného období, nelze je za daňové náklady tohoto období považovat.

Pro stanovení daňové uznatelnosti výdajů, které budou účtovány v nákladech běžného období, je tak vždy nutné

zabývat se cílem transakce (určení, jakých potenciálních příjmů lze akviziční činností dosáhnout) a následně se zamyslet nad tím, zda by tyto příjmy byly příjmy zdanitelnými v obecném základu daně z příjmů právnických osob, či nikoliv.

Náklady na akviziční činnost za účelem rozšíření odbytu na trhu v drtivé většině případů projdou testem daňové uznatelnosti výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP.

Akviziční činnost prováděná společností, jejíž primární zdroje příjmů spočívají v dividendových příjmech, naopak bude generovat spíše výdaje daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Jestliže potenciálním cílem akviziční činnosti bude držba podílu za účelem příjmů z poskytování služeb společnosti, na níž je podíl držen, lze očekávat, že podstatná většina akvizičních nákladů nebude mít charakter nákladů vyjmenovaných v § 24 odst. 2 ZDP, tedy nebude stačit jen ona volná souvislost se zdanitelnými příjmy a poplatník bude muset prokázat přímou a bezprostřední vazbu

na zdanitelné příjmy ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Prakticky tak bude čelit otázce, zdali jím předložené důkazy budou prokazovat dostatečně silnou vazbu na zdanitelné příjmy, nebo nikoliv. Lze doporučit, aby v průběhu času poplatníkem shromažďované důkazní prostředky o poskytování služeb zmiňovaly a prokazovaly úvahy, jaké služby, jak a kým budou v případě dokončení akvizice poskytovány, včetně úvahy o disponibilních kapacitách pro poskytování takovýchto služeb atd. Předložené důkazy by pak měly vytvářet uvěřitelný a ověřitelný příběh o tom, že náklady v rámci akviziční činnosti zcela jednoznačně vedly k tomu, že poplatník dosahuje nebo měl reálnou šanci dosahovat zdanitelných příjmů.

Je nutné pamatovat na to, že důkazní břemeno výdajů, které byly v základu daně zohledněny jako daňově uznatelné, je na poplatníkovi, a tak doporučujeme každou jednotlivou akviziční činnost při jejím účtování mít podloženu dokumentací ohledně zamýšlených či plánovaných cílů.
