

Akviziční činnosti z pohledu daně z přidané hodnoty a daňová uznatelnost vynaložených nákladů při zmaření finanční investice

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

V prvním díle našeho článku o akviziční činnosti jsme se zabývali daňovou uznatelností souvisejících nákladů z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). V druhém díle článku se podíváme na další dvě související témata.

AKVIZIČNÍ ČINNOSTI POHLEDEM DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Prvním souvisejícím tématem je možnost uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na vstupu.

Připomínáme, že akviziční činnost jsme pro potřeby článku definovali jako sérii kroků, jež 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.

Nárok na odpočet daně se řídí § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Plátce je obecně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně. Použije-li přijatá plnění výhradně k takovým činnostem, lze uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v plné výši. V případě, že plátce použije pořízená plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (lze tedy uplatnit odpočet daně v částečné výši). Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76 ZDPH. Pro praxi je důležité si uvědomit, že nárok na odpočet je právem plátce, nikoli jeho povinností a že nárok na odpočet uplatňuje plátce v kontextu informací, které má k dispozici v době uplatnění, a takto by měl být posuzován i při případné kontrole finanční správy.

Je tedy rozhodující, za jakým účelem je akviziční činnost prováděna a čeho chce plátce akviziční činností dosáhnout.

Stejně jako v prvním díle se nabízí následující možnosti a jejich kombinace:

- 1) Dividendový příjem – tj. podíly na zisku. Takový příjem není vůbec předmětem DPH, a proto nezakládá nárok na odpočet DPH.
- 2) Příjem z prodeje podílů – tento příjem je předmětem DPH. Z hlediska DPH je tento příjem považován za finanční činnost, která je od DPH osvobozena bez nároku na odpočet daně na vstupu podle § 54 ZDPH.
- 3) Druhotně vznikající příjmy z prodeje zboží a služeb poskytnutých držitelem podílu společnosti, na níž je podíl držen – zde bude záležet na tom, zdali poskytovaná plnění budou plněními zakládajícími nárok na odpočet daně, např. dodání zboží, manažerské služby apod., nebo se bude jednat o plnění osvobozená bez nároku na odpočet (např. finanční činnost nebo činnosti pojišťovací).

Z praktického hlediska nebude při rozhodování o nároku na odpočet DPH u nákladů souvisejících s akviziční činností vyvolávat otázky posouzení situace v případě držby za účelem dividendového příjmu a držby za účelem budoucího prodeje podílu ani jejich vzájemná kombinace. Nárok na odpočet zde nevzniká.

Problémy však nastávají zejména v situaci, kde jedním z cílů akviziční činnosti je i zajištění příjmů z dodání zboží a poskytování služeb. Situace, kdy byl zpochybněn uplatněný nárok společníka, který poskytuje nebo měl záměr poskytovat společnosti, na které vlastní významný podíl služby, byl opakovaně řešen u Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).

Společník, který poskytuje společnosti, na které vlastní významný podíl, služby, je označován pro účely posouzení z hlediska DPH za „smíšenou holdingovou společnost“. Judikatura SDEU pak dochází k závěru, že smíšená holdingová společnost představuje osobu povinnou k dani. Výdaje ve formě pořízení různých služeb vynaložených smíšenou holdingovou společností v souvislosti s nabytím

podílu v dceřiné společnosti tvoří část obecných nákladů holdingové společnosti a v principu mají přímou a bezprostřední vazbu s její podnikatelskou činností jako celku. Její nárok na odpočet DPH na vstupu se pak řídí charakterem poskytovaných služeb. Jestliže se bude jednat o poskytování služeb, které podléhají DPH na výstupu, resp. obecně o plnění, při jejichž poskytování je zachován nárok na odpočet související DPH na vstupu, přísluší společnosti nárok na odpočet DPH u přímo souvisejících vstupů v plné výši.

V případě, že holdingová společnost realizuje na výstupu jak činnosti, které zakládají nárok na odpočet DPH na vstupu, tak i činnosti, u kterých DPH z přijatých vstupů odpočitatelná není, je oprávněna odečíst pouze podíl daně na vstupu, který koresponduje s činnostmi, u kterých je DPH odpočitatelná (např. rozsudek SDEU C-16/00 Cibo Participations).

Nárok na odpočet DPH je tedy třeba posoudit ve vztahu k okolnostem, které jsou plátcí známy k okamžiku uplatnění odpočtu. Jestliže se tyto okolnosti v průběhu realizace projektu změní, je na plátcí, aby prokázal, že výchozí okolnosti při uplatnění odpočtu byly odlišné.

Náklady na akviziční činnost je ve světle evropské judikatury nutné rozdělit na ty, které jsou režijními náklady souvisejícími s činností společnosti jako celku, tzn. takové, které nelze přiřadit ke konkrétnímu projektu. Odpočet nároku DPH u nákladů vynaložených v souvislosti s realizací konkrétního projektu je pak třeba vyhodnotit perspektivou, co je cílem projektu. Plánovaná pouhá držba podílu nezakládá nárok na odpočet daně, při nákupu dceřiných společností za účelem poskytování služeb lze uplatnit nárok na odpočet za podmínky, že z dostupné výchozí dokumentace je záměr (poskytování služeb) zcela prokazatelný a ekonomicky odůvodněný.

ZMAŘENÍ FINANČNÍ INVESTICE POHLEDEM DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Výjimečnou, nikoli však nepravděpodobnou, je situace, kdy plánovaná finanční investice není realizována. Níže se zaměříme na stav, kdy náklady na finanční akvizici jsou v souladu se základními účetními principy aktivovány v rozvaze (lze vyjít z interpretace Národní účetní rady I-5 „Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého hmotného majetku“).

Zmařenou investicí tak pro potřeby tohoto článku rozumíme situaci, kdy po zahájení akvizičního procesu dojde v budoucím časovém horizontu k rozhodnutí o ukončení akvizice, aniž by byl akviziční proces úspěšně dokončen, nedojde tedy k získání podílu na cílové společnosti.

Právní ukotvení pojmu „zmařená investice“ v daňových předpisech nenajdeme, je nutné vycházet ze správní praxe. Vzhledem k absentování její definice v ZDP a fungování principu daňové uznatelnosti výdajů ve vazbě na § 24 a 25

(viz výše – je speciálním ustanovením ve vztahu k § 24) lze konstatovat, že zmařené investice nelze jednoznačně vyloučit z daňových výdajů.

Pro posouzení, zda jde v případě zmařené investice o náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy zda se jedná o daňový výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP, je tak nutné opírat se především o správní praxi založenou judikaturou, příp. sděleními finanční správy či prováděcími nařízeními k zákonu.

Rozhodnutí soudu v oblasti zmaření investice lze nalézt, absentuje však širší judikatura na odpis zmařené finanční investice v rámci akvizičního procesu. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí čj. 2 Afs 46/2012 ze dne 12. 12. 2012, ve věci daňové uznatelnosti odepsané finanční investice spočívající v nakoupeném poradenství za účelem pořízení obchodního podílu při realizaci obchodního plánu souvisejícího s restrukturalizací skupiny, došel k závěru, že vynaložené výdaje jsou daňově uznatelné. Je nutno uvést, že primárním účelem akvizice v tomto případě bylo rozšíření aktivit společnosti na zahraniční trh, pořízení podílu bylo v této konkrétní situaci pouze prostředkem neefektivnějšího postupu. Vzhledem k předmětu sporu, kterým byla otázka přímého beneficenta z restrukturalizace skupiny, se tak soud vůbec nezabýval otázkou nákladů plynoucích z případně nabytého podílu ve vztahu k § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, v jehož kontextu vnímáme využití závěrů rozsudku v praxi jako značně omezené.

Při posuzování daňové uznatelnosti lze doporučit vycházet z obecnějších pravidel daných správní praxí v oblasti zmařených investic. Dlouhodobě ustálený výklad vychází ze Shrnujícího usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64. Judikované závěry zakládají povinnost současného splnění několika kritérií:

- podložené očekávání zdanitelných příjmů z investice,
- přiměřenost a prokazatelnost výdajů,
- objektivní důvody zmaření a
- časovou a věcnou souvislost.

OČEKÁVANÉ ZDANITELNÉ PŘÍJMY

Pro splnění podmínky „výdajů vynaložených na zajištění, dosažení a udržení příjmů“ nelze požadovat, aby se tyto výdaje vždy reálně projevíly v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně musí existovat vztah přímé úměry. Podmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, byť očekávaných; a jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru.

Čtenáře pak upozorňujeme, že závěry učiněné v prvním díle článku jsou relevantní i při odpisu zmařené investice. Daňově účinně tak lze odepsat pouze takovou zmařenou

PROBLÉMY Z PRAXE

investici, která, pokud by byla úspěšně dokončena, by zakládala realizaci příjmů zdanitelných v obecném základu daně z příjmů právnických osob (např. akvizice s cílem fúze nebo poskytování služeb či obecně akvizice s cílem rozšíření odbytu na trhu). Důležitým a nezbytným pro unesení důkazního břemene je tak detailní projekt zpracovaný podnikatelským subjektem na počátku investičního záměru.

PŘIMĚŘENOST VÝDAJŮ A JEJICH PROKÁZÁNÍ

Podmínka přiměřenosti v sobě slučuje obhajitelnost výše vynaložených nákladů a doložení, že tyto výdaje byly skutečně vynaloženy. Vzhledem k tomu, že při zmařené investici není dosaženo cíle, pro který jsou výdaje činěny, a nelze tak jednoduše osvědčit souvislost se zdanitelnými příjmy, je kladen zvýšený důraz na existenci skutečného podnikatelského záměru.

OBJEKTIVNÍ DŮVODY

Dlouhodobě ustálený přístup k potenciální daňové uznatelnosti říká, že daňově uznatelný může být výdaj vzniklý odpisem investice, pokud k rozhodnutí o zrušení investice

dochází z objektivních důvodů, jež podnikatelský subjekt nemůže prokazatelně sám ovlivnit. Výčet takových důvodů (demonstrativní, nikoli taxativní), které mohou být jak vnější, tak interní, lze nalézt v zápise z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 17. 12. 2003. Objektivním důvodem tak není pouhé rozhodnutí vedení společnosti o jiném směřování v podnikání z důvodu změny osob ve vedení společnosti, aniž není spojeno s ekonomickým vyhodnocením údajů, z nichž podnikatel vycházel při započetí investičního záměru, a aktuální ekonomickou situací společnosti, která se v uplynulé době vlivem vnějších podmínek změnila natolik, že není ekonomicky rentabilní pokračování v investičním záměru.

ČASOVÁ A VĚCNÁ SOUVISLOST

Podmínka časové a věcné souvislosti výdajů a příjmů je ukotvena ustanovením § 23 odst. 1 ZDP. Ve světle výše uvedeného (tedy, že výdaje nemusí nutně generovat reálné příjmy) je nutno ji vykládat tak, že daňovým výdajem (za předpokladu splnění dalších podmínek) může být odpis zmařené investice pouze v tom období, kdy prokazatelně nastaly důvody vedoucí k rozhodnutí o ukončení investičního projektu.

SHRNUTÍ

Náklady související s odpisem nedokončené akviziční činnosti mohou být daňově uznatelnými při splnění vymezených podmínek daných správní praxí. Nepostradatelným je primární doložení prokazatelného podnikatelského záměru s definovanými konkrétními cíli akviziční činnosti a postupem. Následně je třeba daňovou uznatelnost výdajů odpisované investice podložit rozhodnutím spjatým časově s ustoupením od zamýšleného akvizičního záměru a objektivními, na vůli podnikatele nezávislými, důvody pro odpis nedokončené akvizice.