

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

# Daňové due diligence a částí „kostlivci ve skříní“ - Due diligence aneb daňová prověrka

M&A-s touto zkratkou angloamerických institutů se ve svém profesním životě setkalo nemálo z nás. Co však spojuje nákup nebo prodej společnosti s fúzemí či akvizicemi? Odpovědí je due diligence.

V českém jazyce se setkáme také s označením prověrka, ať už finanční, právní nebo daňová. Cílem takovéto prověrky je prověření účetních a ekonomických informací o společnosti, která je předmětem investičního rozhodnutí (často označovaná jako „target“). Due diligence obvykle vychází z potřeby kupujícího prověřit potenciální rizika, která s předmětem transakce mohou být spojena a budou mít vliv na stanovení kupní ceny (tzv. vendor's due diligence). Kupující si tak vytvoří ucelenější přehled o majetku, dlužích, obchodních partnerech a obecně o poměrech nakupované společnosti. Kromě již zmiňované koupě podniku (tzv. share deal) se může jednat i o koupi majetku společnosti, označované jako „asset deal“, případně může být analýza jednou z podmínek bank v pozici věřitelů při financování prostřednictvím úvěrů.

Při due diligence se setkáváme s dvěma základními pohledy - pohled prodávajícího a pohled kupujícího. Kupující za vynaložené finance očekává adekvátní protihodnotu v podobě dobře fungující společnosti, zatímco prodávající úmyslným či neúmyslným zatajováním informací se snaží utržit co nejvyšší kupní cenu. Protože neexistuje univerzální recept, jak a s jakými zdroji provést prověrku tak, aby splňovala představy všech zainteresovaných stran a její časová náročnost byla akceptovatelná, dochází k chybám, které mohou vést ke špatným investičním rozhodnutím. A právě nejčastějším „kostlivcům ve skříní“ se budeme věnovat v tomto článku.

Výchozím bodem daňové due diligence je podrobné posouzení, zda nakupovaná společnost (dále také jako „target“) představuje riziko nedodržení daňových povinností. V rámci tohoto bodu by mělo dojít ke kontrole relevantních daňových přiznání a nesrovnalostí mezi targetem a příslušnými orgány daňové správy. Do této analýzy spadají nejen daně z příjmů právnických osob, ale také daň z přidané hodnoty, daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, celní poplatky, příp. jiné daně specifické pro různé oblasti podnikání (např. spotřební daň).

Nabyvatel bude chtít porozumět potenciálním, minulým, současným a budoucím daňovým závazkům targetu, včetně informace o tom, zda jsou zaznamenány v dokumentech, které jsou součástí účetní závěrky. Takovéto porozumění pomáhá nabyvateli při stanovení kupní ceny, přičemž riziko může být ve smlouvě, s dopadem na kupní cenu, ošetřeno pomocí slev, zádržného, či postupné úhrady kupní ceny. V rámci SPA (prodejní a kupní smlouvy) je možné sjednat také záruky a indemnity (příslib odškodnění), pokud by měl výsledek zkoumání negativní dopad na celkovou transakci, avšak ne tak zásadní, aby se stal tzv. deal breakerem, a obchod byl přerušen.

Do daňové prověrky by měla být zahrnuta také historie obchodování (provozní ztráty, daňové odpočty, odpisy a amortizace), a mělo by dojít ke zvážení možnosti využití jakýchkoliv úlev ze strany nabyvatele. V titulu článku zmíněným „kostlivcem“ je zde nedostatečná analýza toho, zda a v jaké výši došlo k podhodnocení výnosů a nadhodnocení nákladů, důsledkem čehož by mohlo dojít ke krácení daně, ať už úmyslnému či nevědomému.

Článek si neklade za cíl nastínit veškerá daňová a účetní rizika, která se u targetu mohou vyskytnout, ale poukazuje na časté chyby a opomenutí, se kterými jsme se v průběhu naší daňové a účetní praxe setkali.

## **1. Majetek - vstupní cena, odpisy, technické zhodnocení**

Obvyklým majetkem targetu v oblasti dlouhodobého hmotného majetku je nemovitá věc, která může být spojena i s neodpisovaným pozemkem. Tento druh majetku může společnost kromě koupě získat také v podobě nepeněžního vkladu. V případě nepeněžního vkladu vycházíme pro účetnictví z ocenění znaleckým posudkem, vstupní cenu u majetku pořízeného koupí je však nutné prokázat. Důkazními prostředky mohou být původní doklady, faktury či kupní smlouva.

U majetku nabytého vkladem je nutné zajistit, aby byly správně stanoveny daňové odpisy, přičemž se vychází z evidence společnosti, která daný vklad poskytla. Doba odepisování nemovitostí je buď 20, 30 nebo 50 let (nemluvě o provedených technických zhodnoceních, které dobu odepisování ještě prodlužují), důsledkem čehož může být zjištění hodnoty zejména u budov, vzhledem k velké časové prodlevě, náročnou disciplínou.

K pochybení může docházet také v případě přecenění majetku, kdy je třeba zajistit také prokázání daňové vstupní ceny a zůstatkové ceny, včetně hodnoty historicky uplatněných odpisů. Nutno také podotknout, že daňové odpisy je možné v nepříznivějších letech přerušit, a „pošetřit“ jejich uplatnění do období boomu. Pokud k takovému přerušení došlo, je třeba v rámci daňové prověrky tuto skutečnost zohlednit. Zákon č. [586/1992](#) Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) stanovuje, že dlouhodobý majetek se odepisuje ve výši vstupní ceny, a tato hodnota se, při vkladu majetku do jiných společností, nemění. Nový vlastník tedy pokračuje v odpisech způsobem a v hodnotě, v jaké je převzal od původního majitele. Výjimku pak tvoří technické zhodnocení, které jako jediné může navyšovat vstupní cenu majetku pro odpisy v průběhu jeho životnosti – ale i v tomto případě musíme být schopni prokázat primární doklady prokazující provedení souvisejících prací.

V posuzování, zda se jedná o technické zhodnocení nebo pouze opravu, která nevstupuje do vstupní ceny majetku, může docházet k mnoha diskrepancím. ZDP v § 33 stanovuje, co se pro účely tohoto zákona vždy považuje za technické zhodnocení – nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 80 000 Kč, případně i výše zmíněné výdaje, které nepřekročily hodnotu stanovenou zákonem, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.

Dalším nešvarem je nerozdělení pořizovací ceny budovy (nakoupené včetně pozemku na němž stojí). Tento postup vede ke špatnému výpočtu daňových odpisů, protože vstupní cenu pozemku není možné daňově odepsat (do daňových nákladů se uplatní až v případě prodeje) na rozdíl od vstupní ceny budovy. Zároveň zjišťujeme i to, jakým způsobem došlo k rozdělení ceny, pokud toto nevychází přímo z kupní ceny dané nemovité věci.

## **2. Transfer pricing**

Transfer pricing, transferové ceny, převodní ceny. Všechny tyto výrazy vyjadřují situaci, kdy mezi dvěma a více navzájem propojenými subjekty dochází k obchodování a je třeba určit správnou (tržní) cenu. Ať už se jedná o zásoby nebo služby, subjekty spojené mohou obchodovat v rámci skupiny ze ceny odlišné od běžných tržních cen, a tím dochází k daňovým únikům. Tuto situaci řeší tzv. Arm's length principal (princip tržního odstupu), který oceňuje tyto transakce, jako by se uskutečnily mezi nezávislými subjekty.

Co se týče daňové due diligence, rizika převodních cen jsou jednou z oblastí, na kterou by se měl

poradce při jejím sestavování zaměřit. Obdobně to v současné době dělá i správce daně v rámci své vyhledávací činnosti. V rámci due diligence však obvykle nemáme k dispozici (prodávajícím není předána) celá dokumentace, ale v lepším případě je k dispozici pouze tzn. local file. Primárně je vhodné prověřit významné transakce mezi spojenými osobami, které mají významný vliv do budoucna – především vstupní cena (hmotného) majetku, případně položky nedokončeného majetku nebo zásob. V případě pořízení dlouhodobého majetku vyšší hodnoty je vhodné vyžádat znalecký posudek stanovující tržní cenu.

### **3. Odložená daň**

Odložená daň je prvkem, který české účetní standardy převzaly z mezinárodních standardů pro finanční výkaznictví IFRS. O odložené dani mají povinnost účtovat účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu nebo jsou součástí konsolidačního celku, případně na dobrovolné bázi. Hlavním důvodem pro tento účetní (ne daňový) konstrukt je dodržení aktuálního principu v účetnictví, neboť odložená daň vzniká v důsledku přechodného odlišného účetního a daňového pohledu na jednotlivé položky, které vyší základu daně ovlivňují.

Odložená daň se může vyskytnout v podobě odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového závazku. Odložená daňová pohledávka často vzniká v případech, kdy účetní uznání nákladu předchází daňovému uznání. Tato oblast zahrnuje zejména opravné položky.

Odložený daňový závazek je situace opačná a jelikož se jedná o závazek, tak informace o něm je důležitá pro kupujícího. Může se jednat o situaci, kdy například došlo k účetnímu přecenění majetku (ale daňově se nic neměnilo) a společnost tak do budoucna bude mít vyšší účetní než daňové odpisy.

### **4. Ztráty - možnost budoucího využití a lhůta pro kontrolu ze strany správce daně**

Další oblastí, kterou je vhodné při daňové prověrce podrobit zkoumání, je daňová ztráta. ZDP povoluje od základu daně odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu, a to buď ve dvou zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících nebo pěti bezprostředně následujících obdobích. Přestože se jedná o ustanovení, které pomáhá subjektům snížit jejich daňovou povinnost, má to i svá úskalí.

Dle ustanovení § 38r odst. 2 ZDP se prodlužuje lhůta, po kterou může být daň stanovena a kontrolována ze strany správce daně o počet období, ve kterých lze tuto uplatnit jako odčitatelnou položku. Zmíněné období začíná plynout po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Z toho tedy vyplývá, že lhůta pro stanovení a kontrolu daně ze strany správce daně může činit až 8 let. Toto znamená ve většině případů rozšíření kontrolovaného období, protože při případné kontrole ze strany správce daně je to kupující, který bude muset vyšší a opodstatněnost daňové ztráty obhájit.

### **5. Uplatněné odpočty DPH v určitých případech**

Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je nutné splnit několik pravidel stanovených v zákoně č. [235/2004](#) Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH):

1. zdanitelné plnění je použito v rámci ekonomické činnosti – zejména pro účely uskutečňování zdanitelných plnění v tuzemsku, plnění osvobozených s nárokem na odpočet, plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud vy měl v takovémto případě plátce nárok na odpočet daně, kdyby se dodání uskutečnilo v tuzemsku, a některých plnění uvedených v § 54, § 55, §13 a §14 tohoto zákona,
2. plátce musí mít k dispozici daňový doklad splňující náležitosti a podmínky zákona o DPH, a nárok na odpočet DPH vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto

daň přiznat,

3. odpočet může plátce uplatnit jen ve správné výši, tedy ve výši stanovené dle ZDP, i přesto, že by na dokladu byla uvedena částka DPH vyšší,
4. nárok na odpočet je stanoven jako poměrný (používá-li poplatník zdanitelné plnění v rámci ekonomické činnosti, ale i pro účely s ní nesouvisející) nebo krácený (použije-li poplatník plnění i na plnění, u kterého nemá plný nárok na odpočet).

U dlouhodobého majetku může docházet také k úpravě odpočtu daně, jak je uvedeno v § 78 ZDPH a následujících, pokud v některém z následujících po sobě jdoucích kalendářních roků během lhůty pro úpravu odpočtu daně dojde ke změně nároku na odpočet daně následkem změny účelu použití tohoto majetku. Daňový subjekt se může rozhodnout, že dlouhodobý majetek, který původně pořizoval pro účely ekonomické činnosti, bude nově využívat také pro soukromé účely. V tomto případě nastává povinnost uplatnit korekční mechanismus. Lhůta pro úpravu počíná běžet kalendářním rokem, ve kterém byl dlouhodobý majetek pořízen, a s výjimkou staveb, jednotek a jejich technického zhodnocení a pozemků, u kterých je lhůta stanovena na 10 let, činí tato lhůta 5 let.

Úpravy odpočtu daně je vhodné prověřovat především u majetku, který je využíván jak pro poskytování osvobozeného nájmu, tak zdanitelného nájmu (multifunkční budovy, kancelářské budovy, ale taktéž například malé skladovací prostory a donedávna i prostory k bydlení), protože dodatečný odvod DPH (plus případné sankce) mohou zcela změnit návratnost dané investice.

Obecně lze tedy říct, že ať už se jedná o uplatnění nároku na odpočet targetu, nebo opomenutí jeho korekce z důvodu jiného použití, se může jednat o další bod, který ovlivní výslednou kupní cenu, neboť v těchto sporných případech přechází důkazní břemeno na kupujícího, který musí v případě, že ho o to správce daně požádá, jednat, a vyžádané podklady, pokud vůbec existují, doložit.

## **6. Zaměstnanci**

Někteří zaměstnavatelé mohou záměrně či neúmyslně klasifikovat své zaměstnance jako samostatné podnikatele. V České republice se tomuto způsobu vyhýbání se daňovým povinnostem vžil název Švarcsystém, a jeho výhodou je zejména to, že zaměstnavatel nemusí za daného „externího zaměstnance“ odvádět zdravotní, sociální a nemocenské pojištění. Kromě dalších možných sankcí v tomto případě také nedošlo k odvodu daně ze závislé činnosti a souvisejícího pojistného. V případě doměření je společnost povinna zaplatit nejen daň a pojistné, ale taktéž související penále a úroky z prodlení.

## **Závěr**

Daňové a účetní due diligence je náročná disciplína a u každé společnosti specifická, která však ve službách kupujícího přináší své plody - kupující si je vědom rizik, ta mohou být podchycena ve smlouvě a zároveň se mohou promítnout i do výše kupní ceny. Prodávající obvykle due diligence příliš často neprovádí, o to má však menší prostor na nápravu chyb a opomenutí.

Zároveň je due diligence proces, kdy je vyžadována spolupráce mezi „právníky“ a „daňáři“, protože mnohé oblasti mají přesah mezi těmito dvěma světy a ve většině případů je třeba zpracovat nálezy (nejen) z daňového a účetního due diligence do smluvní dokumentace například formou ručení.



**Ing. Jan Tecl, PhD.,**  
daňový poradce a partner



**Ing. Tereza Dubnová,**  
asistent daňového poradce



[EKP Advisory, s.r.o.](#)

Senovážné náměstí 992/8  
110 00 Praha 1

Tel.: + 420 273 139 330  
e-mail: [ekp@ekp.cz](mailto:ekp@ekp.cz)

© EPRAVO.CZ - Sbírka zákonů, judikatura, právo | [www.epravo.cz](http://www.epravo.cz)

## Další články:

- [Návrh nového zákona o digitální ekonomice](#)
- [Byznys a paragrafy, díl 30.: Jednání za s.r.o. – zápis jednatelského oprávnění do obchodního rejstříku](#)
- [Prověřování zahraničních investic a kybernetická regulace: řízená služba jako nová transakční proměnná](#)
- [Předběžné opatření a další instituty k ochraně věřitelů při přeměnách](#)
- [Silná koruna: jaké dopady má posilující koruna na české firmy](#)
- [Problematické aspekty změn v úpravě odpovědnosti za škodu způsobenou vadou výrobku](#)

- [Byznys a paragrafy, díl 29.: Jednání za s.r.o. – jednatele](#)
- [K \(ne\)způsobilosti notářského zápisu jako exekučního titulu pro nařízení exekuce prodejem zástavy](#)
- [Když korporátní neshody nestačí: soudní zásah do účasti společníka jako krajní řešení](#)
- [Do 5 milionů EUR bez prospektu cenných papírů - novela ZPKT!](#)
- [Význam doplacení úvěru při přezkumu posouzení úvěruschopnosti](#)