



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

DAŇOVÉ DOPADY PŘEMĚN OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ

TAX IMPLICATIONS OF COMPANY CONVERSIONS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Michaela Ligasová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2022

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Michaela Ligasová**
Vedoucí práce: **JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.**
Akademický rok: 2021/22
Studijní program: Účetnictví a finanční řízení podniku

Garantka studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Daňové dopady přeměn obchodních společností

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je zjištění dopadů vybraných přeměn obchodních společností na zúčastněné společnosti. Vybrané přeměny jsou porovnávány na praktických příkladech a následně zhodnoceny z pohledu právních, účetních, a zejména daňových dopadů a s nimi souvisejících povinností.

Základní literární prameny:

MARÍK, Miloš a kol. Metody oceňování podniku: proces ocenění, základní metody a postupy. Praha Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87.

MORAVEC, Tomáš a Lucie ANDREISOVÁ. Obchodní společnosti pohledem

Corporate Governance. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-1217-3.

SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-570-5.

ŠAFRÁNEK, Jan. Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-807-5529-145.

ŠINDELÁŘ, Michal a Libuše MÜLLEROVÁ. Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností: pro všechny s.r.o. a a.s. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada), 2022. ISBN 978-80-271-3459-5.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2021/22

V Brně dne 28.2.2022

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
garantka

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Tato diplomová práce je zaměřena na přeměny obchodních společností. Teoretická část se věnuje jednotlivým typům přeměn, a především jejich účetním a daňovým dopadům. Praktická část práce se zabývá nejčastějšími případy přeměn obchodních společností, a to fúzí a rozdělením. V poslední části diplomové práce jsou uvedeny praktické příklady a jejich zhodnocení.

Klíčová slova

přeměny obchodních společností, fúze, rozdělení, daňové dopady, daň z příjmů právnických osob

Abstract

This diploma thesis is focused on the transformation of business companies. The theoretical part deals with individual types of transformations and especially their accounting and tax implications. The practical part of the thesis deals with the most common cases of company transformations, namely mergers and divisions. The last part of the diploma thesis contains practical examples and their evaluation.

Key words

transformations of business companies, mergers, divisions, tax implications, corporate income tax

Bibliografická citace

LIGASOVÁ, Michaela. *Daňové dopady přeměn obchodních společností* [online]. Brno, 2022 [cit. 2022-05-09]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/143125>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Kopřiva.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o práci autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 9. května 2022

.....

podpis studenta

Poděkování

Chtěla bych poděkovat vedoucímu práce panu JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D. za jeho cenné rady, které mi poskytl při zpracování této diplomové práce. Poděkování patří také mé rodině, která mi byla po celou dobu studia obrovskou oporou.

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	11
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	12
1.1 Charakteristika a rozdělení obchodních společností	12
1.1.1 Veřejná obchodní společnost	12
1.1.2 Komanditní společnost	12
1.1.3 Společnost s ručením omezeným.....	13
1.1.4 Akciová společnost	13
1.1.5 Družstvo	14
1.2 Přeměny obchodních společností	14
1.2.1 Fúze.....	16
1.2.2 Rozdělení	20
1.2.3 Převod jmění na společníka	22
1.2.4 Změna právní formy	23
1.2.5 Přeshraniční přemístění sídla	23
1.2.6 Přípustnost přeměn obchodních korporací	24
1.2.7 Projekt přeměny obchodních korporací	25
1.2.8 Zpráva o přeměně	26
1.2.9 Schvalování přeměny obchodních společností	27
1.2.10 Zápis přeměny do obchodního rejstříku	28
1.2.11 Ocenění jmění znalcem.....	30
1.3 Daňové aspekty	31
1.3.1 Daň z příjmů právnických osob	31
1.3.2 Zálohy na daň z příjmů právnických osob.....	32
1.3.3 Odpisování hmotného majetku	33
1.3.4 Daňová ztráta	34
1.3.5 Položky ovlivňující základ daně	35
1.3.6 Slevy na dani.....	37
1.3.7 Daň z přidané hodnoty	37
1.3.8 Daň z nemovitých věcí	39
1.3.9 Daň silniční	39
1.3.10 Správa daní	39
1.4 Účetní aspekty	40
1.4.1 Rozhodný den	40

1.4.2	Účetní období.....	42
1.4.3	Otevírání a uzavírání účetních knih	42
1.4.4	Účetní závěrka	43
1.4.5	Zahajovací rozvaha	44
1.4.6	Odložená daň	46
2	PRAKTICKÁ ČÁST	48
2.1	Rozdělení obchodní společnosti.....	48
2.1.1	Společnosti zúčastněné na přeměně.....	48
2.1.2	Proces rozdělení odštěpením	49
2.1.3	Konečná účetní závěrka	50
2.1.4	Hodnota odštěpované části jmění	54
2.1.5	Závěrečná ustanovení	56
2.2	Fúze obchodní společnosti	57
2.2.1	Zúčastněné obchodní společnosti	57
2.2.2	Projekt fúze sloučením.....	58
2.2.3	Konečná účetní závěrka nástupnické společnosti	60
2.2.4	Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti k 1.1.2019.....	63
2.2.5	Závěrečná ustanovení	65
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	66
3.1	Právní aspekty analyzovaných přeměn	66
3.2	Účetní aspekty analyzovaných přeměn	67
3.3	Daňové aspekty analyzovaných přeměn	69
3.3.1	Daňový řád.....	69
3.3.2	Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob	69
3.3.3	Daň z přidané hodnoty	72
	ZÁVĚR	74
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	76
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	78
	SEZNAM OBRÁZKŮ	79
	SEZNAM TABULEK.....	80

ÚVOD

Diplomová práce se zabývá přeměnami obchodních společností a s nimi spojenými účetními, a především daňovými dopady.

V dnešní době jsou přeměny obchodních společností stále velice využívaným nástrojem. Důvodů pro realizaci může být celá řada. Jedná se například o snahu zlepšit konkurenční postavení na trhu, přes zjednodušení organizační struktury, až po zamezení možnému úpadku, který společnosti hrozí.

Přeměny obchodních společností jsou velice komplikovaným a složitým procesem. Pro jeho úspěšné provedení je důležitá znalost právních, účetních a daňových aspektů týkající se přeměny, a především jejich komplexnost.

Tato diplomová práce je rozdělena do tří hlavních částí, z nich každá má za úkol splnit svůj dílčí cíl.

První část se zaměřuje na teoretická východiska, která jsou důležitá pro zpracování dalších částí diplomové práce. Bude zde shrnut právní, účetní a daňový rámec přeměn obchodních společností. V kapitole se budou vyskytovat definice pojmů, které s přeměnami souvisí, dále také popis postupu jednotlivých možných přeměn. V závěru kapitoly budou vymezeny účetní a daňové aspekty přeměn obchodních společností.

V další části diplomové práce budou uvedeny praktické příklady týkající se přeměn. Konkrétně se bude jednat o přeměnu formou rozdělení odštěpením a fúzi sloučením. Na základě těchto příkladů bude popsán proces vybraných přeměn.

Poslední část bude obsahovat vyhodnocení předchozí analytické části práce. A to z právních, účetních, a především daňových aspektů, které mají dopad na konkrétní přeměny obchodních společností.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Cílem této diplomové práce je zjištění dopadů vybraných přeměn obchodních společností na zúčastněné společnosti. Vybrané přeměny jsou porovnávány na praktických příkladech a následně zhodnoceny z pohledu právních, účetních, a zejména daňových dopadů a s nimi souvisejících povinností.

Hlavního cíle je dosaženo především pomocí dílčích cílů, kterým se věnují jednotlivé kapitoly práce.

První část je zaměřena na obecný úvod do problematiky přeměn obchodních korporací. Cílem je vymezení základních pojmů, definice obchodních společností a jednotlivých možných přeměn, dále právní, účetní, a daňové aspekty, které mají dopad na dané přeměny.

Další část práce je zaměřena na konkrétní příklady přeměn obchodních společností. Příklady jsou zpracovány podle skutečných informací, které jsou získány z Veřejného rejstříku a ze Sbírky listin. Názvy, jména osob, jejich datумы narození a identifikační čísla firem jsou pozměněné a nerefléktují skutečné informace. To ovšem nemá vliv na skutečná data a informace potřebné pro analýzy vybraných přeměn společností.

Poslední část obsahuje vlastní vyhodnocení práce z pohledu právních, účetních, a především daňových dopadů. Tohoto dílčího cíle je dosaženo zejména pomocí teoretických poznatků, které jsou uvedeny v první části.

V práci je využita především metoda deskripce. Ta je použita k popisu daňových, právních a účetních aspektů přeměn obchodních společností. Další metodou, která je v diplomové práci použita je metoda komparace. Ta porovnává jednotlivé druhy přeměn obchodních společností. Dále metoda analýzy, která slouží k analýze jednotlivých přeměn.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

První kapitola této diplomové práce je zaměřena na obecný úvod do problematiky přeměn obchodních korporací. Cílem první části je vymezení základních pojmů, tj. definice a krátká charakteristika všech typů obchodních korporací, a definice jednotlivých možných přeměn společností.

1.1 Charakteristika a rozdělení obchodních společností

Problematika obchodních společností je v České republice upravena zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Mezi obchodní korporace se zahrnují veškeré formy obchodních společností a družstev. Obchodní společnosti můžeme dále rozdělit na kapitálové a osobní (1).

1.1.1 Veřejná obchodní společnost

“Veřejná obchodní společnost je společnost alespoň dvou osob, které se účastní na jejím podnikání nebo správě jejího majetku a za její dluhy ručí společně a nerozdílně.”
(2, § 95)

Hlavními znaky veřejné obchodní společnosti jsou:

- řadí se mezi osobní společnost,
- základní kapitál není povinný,
- účast minimálně dvou osob (fyzická nebo právnická osoba),
- všichni společníci ručí společně a nerozdílně,
- hlavním orgánem je statutární orgán, který tvoří společníci,
- zisk/ztráta se dělí mezi společníky rovným dílem (2).

1.1.2 Komanditní společnost

“Komanditní společnost je společnost, v níž alespoň jeden společník ručí za její dluhy omezeně (dále jen “komandista”) a alespoň jeden společník neomezeně (dále jen “komplementář”).” (2, § 118)

Hlavními znaky komanditní společnosti jsou:

- řadí se mezi osobní společnosti,

- minimální výše vkladu komanditisty není stanovena,
- účast minimálně dvou osob, alespoň jednoho komplementáře a alespoň jednoho komanditisty (fyzická nebo právnická osoba),
- komplementáři ručí za dluhy společnosti neomezeně,
- komanditisti ručí za dluhy společnosti omezeně do výše svého nesplaceného vkladu,
- hlavním orgánem je statutární orgán, který tvoří komplementáři,
- zisk/ztráta se dělí rovným dílem mezi společnost a komplementáře (2).

1.1.3 Společnost s ručením omezeným

“Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění.” (2, § 132)

Hlavními znaky společnosti s ručením omezeným jsou:

- řadí se mezi kapitálové obchodní společnosti,
- minimální základní kapitál je 1 Kč,
- účast minimálně jedné osoby (fyzická nebo právnická osoba),
- všichni společníci ručí společně a nerozdílně,
- orgány společnosti jsou valná hromada (společníci), statutární orgán (jednatel), případně dozorčí rada,
- zisk/ztráta se dělí mezi společníky (2).

1.1.4 Akciová společnost

“Akciovou společností je společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií.” (2, § 243)

Hlavními znaky akciové společnosti jsou:

- řadí se mezi kapitálové společnosti,
- minimální výše základního kapitálu jsou 2 000 000 Kč (80 000 EUR),
- účast minimálně jedné osoby (fyzická i právnická osoba),
- společnost ručí celým svým majetkem, akcionáři neručí,
- hlavním orgánem společnosti je valná hromada,

- dualistický systém – představenstvo, dozorčí rada,
- monistický systém – správní rada, statutární ředitel,
- zisk/ztráta se dělí mezi akcionáře dle jejich akcií (2).

1.1.5 Družstvo

„Družstvo je společenství neuzavřeného počtu osob, které je založeno za účelem vzájemné podpory svých členů nebo třetích osob, případně za účelem podnikání.“ (2, § 552)

Hlavními znaky družstva jsou:

- účast minimálně 3 členů (fyzická nebo právnická osoba),
- základním dokumentem jsou stanovy družstva, které upravují nutné záležitosti,
- každý člen má povinnost dát vklad (výše základního vkladu musí být pro všechny členy stejná),
- každý člen družstva má právo na podíl na zisku, na likvidačním zůstatku a právo na vypořádací podíl,
- družstevní podíl představuje práva a povinnosti člena, může ho převést nebo zastavit, může být děděn nebo přejít na právního nástupce,
- orgány družstva jsou členská schůze (nejvyšší orgán), představenstvo (statutární orgán), kontrolní komise (kontrolní orgán),
- malé družstvo je do 50 členů (1).

1.2 Přeměny obchodních společností

Přeměny obchodních společností jsou složitým právním procesem, jejichž úprava je soustředěna do více právních předpisů (1).

V České republice upravuje přeměny obchodních společností zejména zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „ZoP“) (1).

Přeměnou obchodní korporace se dle § 1 odst. 2 ZoP rozumí:

- fúze společnosti nebo družstva,
- rozdělení společnosti nebo družstva,
- převod jmění na společníka,
- změna právní formy,

- přeshraniční přemístění sídla (3).

Dále jsou přeměny upravovány v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník a ve vyhlášce č. 414/2011 Sb., o náležitostech formulářů na podávání návrhů na zápis do obchodního rejstříku (4).

Dalšími relevantními právními předpisy jsou:

- zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob,
- vyhláška č. 323/2013 Sb., o náležitostech formulářů a podávání návrhů na zápis, změnu nebo výmaz údajů do veřejného rejstříku a o zrušení některých vyhlášek,
- zákon č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže a o změně některých zákonů (1).

Účetní problematika pro podnikatele je upravena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jeho prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. (4).

Problematika přeměn je také řešena na evropské úrovni, a to především směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2011/35 EU o fúzích akciových společností, směrnicí Rady č. 82/891/EHS o rozdělení akciových společností a směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností (ta byla následně změněna směrnicí 2009/109/ES). Všechny byly transportovány do českého právního řádu (4).

Právní úprava přeměn obchodních společností stojí na čtyřech základních principech (5).

První princip můžeme rozdělit do tří bodů. Prvním bodem je princip zákonné univerzální sukcese všech nástupnických obchodních korporací nebo přejímajícího společníka do všech práv a povinností všech zanikajících obchodních korporací při fúzi, rozdělení rozštěpením a převodu jmění. Druhým bodem je zákonné univerzální sukcese všech nástupnických obchodních korporací do části práv a povinností rozdělované obchodní korporace v rozsahu, v jakém tak stanoví zákon a projekt rozdělení odštěpením při rozdělení odštěpením. Posledním bodem je princip plné kontinuity právní osobnosti transformující se obchodní korporace při změně právní formy nebo při přeshraničním přemístění sídla (5).

Druhý princip zahrnuje ochranu práv společníků nebo členů všech osob zúčastněných na přeměně (5).

Třetí princip je založený na ochraně práv věřitelů všech osob zúčastněných na přeměně (5).

Čtvrtým posledním principem je princip ochrany práv dlužníků všech zúčastněných obchodních korporací (5).

1.2.1 Fúze

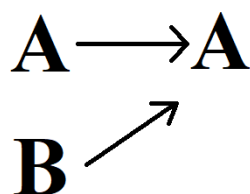
Fúze patří mezi nejčastěji realizované způsoby přeměn obchodních společností. Hlavní podstatou je zánik vždy alespoň jednoho subjektu (společnosti či družstva) bez likvidace (4).

Přeměna fúzí dvě možné formy. Může být provedena jako fúze sloučením nebo jako fúze splynutím (5).

Fúze sloučením

Při fúzi sloučením dochází ke zrušení bez likvidace a zániku jedné nebo více obchodních korporací (zanikající společnost). Nedochází ke vzniku nové obchodní korporace, pouze k zániku těch dosavadních. Veškeré jmění zanikajících společností, přechází na jinou již existující společnost (nástupnická společnost). Ta zároveň vstupuje do právního postavení všech zanikajících společností, pokud zákon nestanoví jinak. Společníci všech zanikajících obchodních korporací se stávají společníky nástupnické obchodní korporace. Účast dosavadních společníků v nástupnické společnosti není dotčena (5).

Na následujícím obrázku lze vidět graficky znázorněnou fúzi sloučením. Kde společnost A je nástupnickou společností a společnost B je společností zanikající.



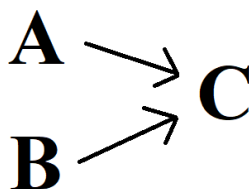
Obrázek č. 1: Fúze sloučením
(Zdroj: vlastní zpracování dle (1))

Fúze splynutím

Při fúzi splynutím dochází ke zrušení bez likvidace a zániku jedné nebo více obchodních korporací. Na rozdíl od fúze sloučením, zde dochází ke vzniku nové obchodní společnosti (5).

Veškeré jmění zanikajících společností přechází na nově vzniklou společnost. Ta zároveň vstupuje do právního postavení všech zanikajících společností, pokud zákon nestanoví jinak. Společníci zanikajících společností se stávají společníky nově vzniklé společnosti (5).

Na níže uvedeném obrázku je graficky znázorněna fúze splynutím. Kde společnosti A a B zanikají a vzniká nová nástupnická společnost C.



Obrázek č. 2: Fúze sloučením
(Zdroj: Vlastní zpracování dle (1))

Fúze splynutím nemusí být vždy vhodná, například právě proto, že obě původní společnosti zanikají a místo nich vzniká úplně nový subjekt. Ten sice vstupuje do jejich právního postavení, ale zvláštní zákony pro tyto případy obsahují odchylnou úpravu. Typickým příkladem může být získávání podnikatelského oprávnění k činnosti, která není živností. Například oprávnění podle hornického či energetického zákona, zákona o bankách apod. Tyto oprávnění se často vážou na konkrétní subjekt a jsou nepřenositelné na kohokoliv jiného, včetně právního nástupce (4).

Dalšími možnými druhy fúzí jsou:

Křížová fúze

Základní právní úprava fúzí je postavena na tom, že všechny zanikající a nástupnické obchodní korporace musí mít stejnou právní úpravu. Existují však dvě výjimky, které nazýváme křížové fúze. (5)

Těmito výjimkami jsou:

- křížová fúze v.o.s. a k.s.,
- křížová fúze s.r.o. a a.s. (5).

Vícestranné fúze

Můžou se provádět nejen dvoustranné ale i vícestranné fúze, například fúze čtyř s.r.o. Dále jsou možné i vícestranné křížové fúze, například fúze dvou s.r.o. se dvěma a.s. Tyto fúze jsou však velice náročné a komplikované, proto se v praxi téměř nevyskytují (5).

Přeshraniční fúze

Zákon o přeměnách rozděluje přeměnu fúzí také na vnitrostátní a přeshraniční, a to podle toho, kde se nachází sídla společností účastnících se fúze (1).

Vnitrostátní fúze se uskutečňuje mezi obchodními společnostmi mající sídlo na území České republiky (1).

O přeshraniční fúzi se jedná pokud:

- jde o fúzi mezi jednou či více českými společnostmi a jednou či více zahraničními společnostmi,
- jde o fúzi mezi zahraničními společnostmi, kde projekt fúze předpokládá, že nástupnická společnost bude mít sídlo na území České republiky (1).

Výhody fúze

Fúze patří mezi nejčastěji realizované způsoby přeměn obchodních společností. K výhodám se řadí zejména dosahování úspor, a to například úspory:

- z rozsahu – vyloučení fixních nákladů (např. daňových fixních nákladů),
- z měřítka – snížení výrobních nákladů (např. při společné výrobě různých výrobků, při využití společného vstupu),
- z učení – vzájemné učení se díky výměně zkušeností mezi dříve soutěžícími subjekty,
- zvyšování technologického pokroku (např. u podniků, které vlastní patenty),
- růst vyjednávací síly spojených subjektů – množstevní slevy, snadnější přístup k úvěrům,

- zvýšení efektivnosti řízení (1).

Na druhou stranu existuje i řada studií, které říkají, že fúze nejsou rychlou a jednoduchou cestou k úspěchu v podnikání. Existuje zde vysoká pravděpodobnost neúspěchu a tím pádem i velká finanční rizika (1).

Projekt fúze

Projekt fúze vyhotovují v písemné formě společnosti, které se přeměny účastní. Konkrétně tento úkol přísluší statutárnímu orgánu. Za den vyhotovení se považuje den, kdy projekt fúze splňuje všechny potřebné náležitosti. Projekt přeměny musí být podepsán všemi zúčastněnými společnostmi. Pokud schválení není vyžadováno od všech společností, je projekt fúze sepsán formou notářského zápisu. Zúčastněná společnost zapsaná do obchodního rejstříku má povinnost vložit projekt přeměny a zveřejnit oznámení o vložení nejmeně jeden měsíc před schválením (4).

Dle § 70 odst. 1 ZoP musí projekt fúze obsahovat minimálně:

- název obchodní firmy a sídlo všech zúčastněných a nových obchodních společností, právní úpravu a identifikační číslo,
- výměnný poměr podílů společníků zanikající obchodní společnosti, a případný doplatek s určením jeho výše a lhůty splatnosti,
- rozhodný den fúze,
- práva, která společnost poskytne vlastníkům dluhopisů,
- všechny zvláštní výhody, které společnosti poskytují členům statutárních orgánů, nebo jiným orgánům zúčastněných společností a znalce, který přezkoumává projekt fúze,
- při fúzi sloučením musí projekt fúze obsahovat společenskou smlouvu nebo stanovy nástupnické společnosti,
- při fúzi splynutím:
 - zakladatelské právní jednání nástupnické společnosti,
 - jména a bydliště nebo firmy nebo názvy, sídla a identifikační údaje členů statutárního orgánu nástupnické společnosti a dozorčí nebo správní rady akciové společnosti, a pokud se zřizují, i dozorčí rady společnosti s ručením omezeným (3).

1.2.2 Rozdělení

Rozdělení je druhým nejčastějším realizovaným způsobem přeměny obchodních společností (5).

Rozdělení se v praxi využívá zejména k oddělení zdravé části podniku od té problémové, kdy vlastníci chtějí zachovat obě tyto části. Zdravější část podniku založí zcela novou firmu nebo se sloučí s jinou společností do efektivnějšího celku. Ekonomický méně vyspělá část podniku se buď ponechá svému osudu, nebo se spojí se strategicky výhodným partnerem, který by jí mohl ještě zachránit. Možných variant a scénářů je však v této oblasti daleko více (4).

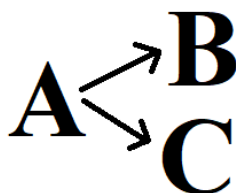
Rozdělení může mít dvě základní formy, a to rozštěpení a odštěpení (4).

Rozštěpení

Při procesu rozštěpení je obchodní společnost zrušena bez likvidace a následně zaniká. Společníci rozdělovaných společností se stávají společníky nástupnických společností (6).

Její jmění přechází dle § 243 odst. 1 písm. a) ZoP na více společností, které nově vznikají (rozštěpení se vznikem nových společností), nebo na více společností, které již existují (rozštěpení sloučením). Případně se může jednat o kombinaci společností z předchozích dvou variant (3).

Níže uvedený obrázek ukazuje rozdělení rozštěpením. Společnost A je rozdělovanou společností, která zaniká. Její jmění přechází na nově vznikající (nástupnické) společnosti B a C.



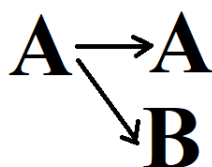
Obrázek č. 3: Rozdělení rozštěpením
(Zdroj: Vlastní zpracování dle (1))

Odštěpení

Při odštěpení nedochází k zániku ani ke zrušení původní obchodní společnosti. Část společnosti přechází na již existující, nebo na nově vzniklou nástupnickou společnost (6).

Rozdělení odštěpením je upraveno v § 243 odst. 1 písm. b), který říká, že rozdělovaná společnost nezaniká a část jejího jmění přechází na jednu nebo více nově vznikajících společností (odštěpení se vznikem nové společnosti), nebo na jednu nebo více již existujících společností (odštěpením sloučením). Případně se může jednat o kombinaci dvou předešlých variant (3).

Obrázek níže graficky znázorňuje rozdělení odštěpením. Společnost A nezaniká, pouze část jejího jmění přechází na nově vzniklou (může se jednat i o již existující) společnost B.



Obrázek č. 4: Rozdělení odštěpením
(Zdroj: Vlastní zpracování dle (1))

Přeshraniční rozdělení

Stejně jako při fúzi rozlišuje zákon o přeměnách vnitrostátní rozdělení a přeshraniční rozdělení, podle toho, kde se nachází sídla společností účastnících se fúze (1).

Vnitrostátní rozdělení se uskutečňuje mezi obchodními společnostmi mající sídlo na území české republiky (1).

Přeshraniční rozdělení:

- rozdělení zahraniční právnické osoby, pokud se alespoň jedna nástupnická společnost má řídit právem v České republice,
- rozdělení české obchodní společnosti, pokud se alespoň jedna nástupnická společnost má řídit právem jiného členského státu než České republiky (1).

1.2.3 Převod jmění na společníka

Formu této přeměny upravuje § 337 ZoP, který říká, že za stanovených podmínek u jednotlivých forem společností mohou společníci nebo příslušný orgán společnosti rozhodnout, že jmění společnosti převezme jeden přejímající společník (3).

Převod jmění společníka spočívá v tom, že jediný společník převezme jmění společnosti a ta následně zaniká bez likvidace. Tato přeměna umožňuje účast fyzické osoby, která se může stát přejímajícím společníkem a získat jmění právnické osoby. Podmínkou je, aby tento přejímající společník byl podnikatelem. Na přejímajícího společníka se převádí celý obchodní závod (veškerá aktiva a pasiva, dluhy a majetek, včetně pracovně právních vztahů). Jmění pak přechází na majoritního společníka, který má 90 % obchodní podíl, nebo vlastní 90 % akcií základního kapitálu. Zákon také stanovuje povinnost přejímajícímu společníkovi vypořádat se s ostatními společníky, pokud není jediným společníkem kapitálové společnosti (4).

Výjimkou je zrušení družstva, u kterého se převod jmění na člena družstva zakazuje (3).

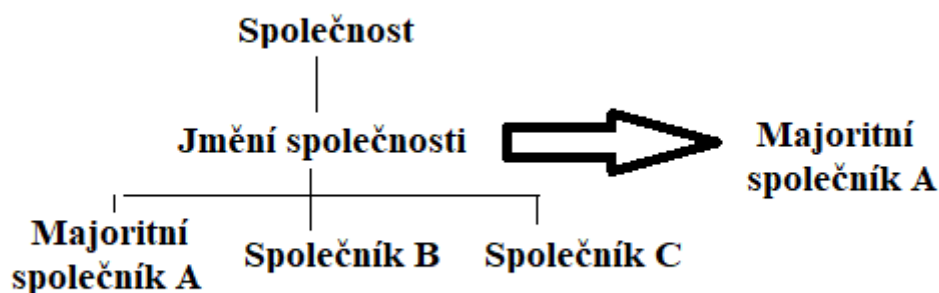
Hlavním důvodem této formy přeměny je umožnit obchodní společnost zachovat obchodní závod, a to i v případě, kdy by jinak muselo dojít k jeho zrušení (4).

Stejně jako u předchozích přeměn, je i zde rozlišováno, zda se jedná o vnitrostátní nebo přeshraniční převod jmění společníka (1).

O přeshraniční převod jmění společníka se jedná pokud:

- jmění obchodní společnosti převezme zahraniční osoba, která je jediným přejímajícím společníkem,
- nebo jmění zahraniční společnosti přejímá česká osoba, která je jediným přejímajícím společníkem (1).

Na níže uvedeném obrázku je znázorněno schéma převodu jmění na společníka. Společnost má 3 společníky, kde jeden z nich je majoritním společníkem, na kterého přechází jmění společnosti.



Obrázek č. 5: Převod jmění na společníka
(Zdroj: Vlastní zpracování dle (1))

1.2.4 Změna právní formy

Další možnou formou přeměny je změna právní formy. Při té dosavadní právní subjektivita obchodní korporace nezaniká, nezrušuje se s likvidací ani bez likvidace. Dochází pouze ke změně právních poměrů a právního postavení společníků společnosti (5).

V některých případech změna právní formy není možná. A to například pokud tak stanoví zákon nebo to vylučuje povaha věci. Například akciová společnost mající pouze jednoho společníka se nemůže přeměnit na družstvo, které musí být vždy alespoň tříčlenné (5).

1.2.5 Přeshraniční přemístění sídla

Poslední možnou formou přeměny, kterou česká legislativa upravuje je možnost přemístění sídla právnických osob do České republiky a z ní. Tato metoda se využívá například pokud daný stát nabízí výhodnější podmínky pro podnikatelskou činnost (výše nákladů, míra zdanění nebo míra státní podpory) (6).

Přemístění sídlo do České republiky

Zahraniční právnická osoba může své sídlo přemístit do České republiky, aniž by došlo k jejímu zániku a vniku nové právnické osoby. Musí být však splňovat dané podmínky:

- zahraniční právnická osoba změní svoji právní formu na českou obchodní korporaci,
- po změně se budou její vnitřní předpisy řídit českých právním řádem,
- přemístění sídla nesmí zakazovat právní předpisy členského státu v němž má sídlo ani právní předpisy státu, kterým se řídí její vnitřní právní předpisy,
- k přemístění sídlo nemůže dojít, pokud je zahraniční právnická osoba v likvidaci nebo bylo vůči ní zahájeno insolvenční řízení nebo obdobné řízení (1).

Přemístění sídla nabývá účinků dnem zápisu do obchodního rejstříku nebo výmazem ze zahraničního obchodního rejstříku. Do obchodního rejstříku se zapisují stejné údaje jako by se jednalo o českou obchodní korporaci. Navíc je tam informace o přemístění sídla a údaje o právnické osobě před přemístěním sídla (1).

Přemístění sídla do zahraničí

Česká společnost nebo družstvo může přemístit sídlo do jiného členského státu, aniž by muselo dojít k jejímu zániku a vzniku nové společnosti. První možností je, že právní forma společnosti se i po přemístění sídla do zahraničí řídí českým právním řádem, pokud to schvaluje právní řád státu, do něhož obchodní společnost svoje sídlo přemísťuje (1).

V případě druhé možnosti je společnost povinna změnit svoji právní formu podle právní úpravy členského státu, do něhož se sídlo přemísťuje. K přemístění sídla nemůže dojít, pokud je česká právnická osoba v likvidaci nebo bylo vůči ní zahájeno insolvenční nebo obdobné řízení (1).

Návrh na výmaz z obchodního rejstříku může být podán až po tom co přemístění sídla nabude účinnosti ve státě do kterého se právnická osoba přemísťuje. Do obchodního rejstříku se запиše informace, že došlo k přemístění sídla a informace o novém sídle v zahraničí (1).

1.2.6 Přípustnost přeměn obchodních korporací

Přeměna obchodní společnosti je možná v kterémkoliv okamžiku existence obchodní korporace. Někdy dokonce i v případě, kdy obchodní korporace vstoupila do likvidace

nebo již probíhá insolvenční řízení. V těchto případech je zde společný zájem o zachování existence obchodní společnosti nebo družstva (1).

Na základě § 4 odst. 1 ZoP se přeměny může účastnit přeměny společnost které se týká likvidace pouze v případech, že do likvidace vstoupila z níže uvedených důvodů:

- rozhodnutí společníků, valné hromady nebo členské schůze,
- uplynutí doby, na kterou byla společnost založena, nebo
- dosažení účelu, pro který byla společnost založena,
- rozhodnutí soudu, který rozhodl o jejím zrušení s likvidací, jestliže soud zrušil své rozhodnutí o zrušení společnosti (3).

Z výše uvedených důvodů vyplívá, že vstup do likvidace společnosti musí být dobrovolný, nikoliv na základě rozhodnutí soudu. Likvidace se ukončuje dnem schválení přeměny, kdy také dochází k zániku funkce likvidátora. Další podmínkou je, že nebylo zahájeno rozdělování likvidačního zůstatku (7).

V souladu s § 5 ZoP je přeměna přípustná i v případě, že probíhá insolvenční řízení, jakož i v případě, že bylo vydáno rozhodnutí o úpadku (7).

1.2.7 Projekt přeměny obchodních korporací

Projekt přeměny je základním dokumentem, podle kterého se provádí celý proces přeměny. Aby došlo s jeho platnému pořízení vyžaduje se, aby se jednalo o písemnou formu nebo o formu notářského zápisu (5).

Forma notářského zápisu se vyžaduje v případech:

- projekt přeměny není schválen všemi společníky, valnými hromadami nebo členskými schůzemi žádné z osob zúčastněných na přeměně,
- nebo jde o projekt přeměny veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti (5).

§ 15 odst. 1 ZoP uděluje povinnost vypracovat projekt přeměny osobám zúčastněným na přeměnách nebo správní radě. V případě právnické osoby je tato povinnost přidělena statutárnímu orgánu společnosti. Projekt přeměny musí obsahovat veškeré zákonem stanovené náležitosti, musí být schválen způsobem daným zákonem, a musí být schválen ve stejném znění, v jakém byl zveřejněn (5).

Všechna vyhotovení musí být podepsána osobami, které se přeměny účastní. V den, kdy projekt přeměny splňuje všechny požadavky stanovené zákonem o přeměnách, nabývá právní účinnosti. Tento se je považován za den vyhotovení projektu přeměny (5).

Projekt přeměny je možné i zrušit. Například nabytí právní moci rozhodnutí soudu, který nechce přijmout návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Zrušením projektu přeměny z důvodů, které jsou uvedeny v zákoně vzniká společnosti škoda, za kterou odpovídá osoba zúčastněná na přeměně, která toto zrušení projektu přeměny způsobila (5).

1.2.8 Zpráva o přeměně

Zpráva o přeměně má zajistit dostatečnou informovanost všech osob zúčastněných na přeměně. Zpráva poskytuje informace o právních a ekonomických důsledcích připravované přeměny tak, aby se zúčastněné osoby mohly kvalifikovaně rozhodnout, za přeměnu schválí či ne (5).

Vypracování zprávy o přeměně je povinné. Tato povinnost vyplývá z § 24 odst. 1 ZoP a náleží statutárním orgánům společností účastnící se přeměny. Zpráva se vypracovává v písemné formě poté co je zhotoven projekt přeměny a před tím, než je projekt přeměny schválen (5).

Zpráva o přeměně musí obsahovat náležitost, které stanovuje § 24 odst. 2 ZoP:

- *„odůvodnění výměnného poměru podílů z právního i ekonomického hlediska, pokud dochází k jejich výměně, a objasnění kritéria použitého pro rozdělení podílů v nástupnických obchodních korporacích při rozdělení,*
- *odůvodnění výše případných doplatků,*
- *vysvětlení opatření ve prospěch vlastníků jednotlivých druhů cenných papírů emitovaných osobou zúčastněnou na přeměně,*
- *popis obtíží, které se vyskytly při oceňování, nebo údaj, že se žádné obtíže nevyskytly,*
- *změny ekonomického a právního postavení společníků nebo členů, včetně změny rozsahu ručení společníků nebo členů zúčastněných obchodních korporací nebo některých z nich, pokud se rozsah ručení společníků nebo členů nebo některých z nich mění,*

- *dopady přeměny na věřitele osoby zúčastněné na přeměně, zejména z hlediska dobytosti jejich pohledávek,*
- *pokud bylo jmění nebo jeho část zanikající nebo rozdělované s.r.o. nebo a.s. oceněno posudkem znalce pro ocenění jmění:*
 - *údaj, že jmění nebo jeho část bylo oceněno posudkem znalce pro ocenění jmění, a*
 - *údaje o obchodním rejstříku, v jehož sbírce listin bude tento posudek uložen.“ (3)*

Existují také případy, ve kterých není povinné zprávu o přeměně vypracovávat. Jedná se o tyto výjimky, pokud:

- dochází k přeměně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti,
- zanikající s.r.o. nebo a.s. fúzuje se svým jediným společníkem,
- všichni společníci zúčastnění s.r.o. jsou zároveň jejími jednateli, v takovém případě se zpráva o přeměně nepořizuje jen za tuto s.r.o., nebo s tím souhlasí všichni společníci nebo členové všech osob zúčastněných na přeměně souhlasili (5).

1.2.9 Schvalování přeměny obchodních společností

Schvalování přeměny je dle zákona o přeměnách obchodních společností rozděleno do samostatných dílů, podle toho, o jakou obchodní společnost se jedná. V procesu schválení přeměny je potřeba schválit nejen projekt přeměny ale i ostatní dokumenty. Ke schválení projektu přeměny dojde pouze pokud jsou schváleny i všechny ostatní dokumenty (5).

Veřejná obchodní společnost

Přeměnu veřejné obchodní společnosti musí schválit všichni společníci a podpis společníka musí být zároveň ověřen (5).

Komanditní společnost

Přeměna komanditní společnosti musí být schválena všemi společníky, včetně úředně ověřených podpisů (5).

Společnost s ručeným omezeným

Přeměnu společnosti s ručeným omezeným schvaluje valná hromada, nestanoví-li zákon jinak. Zapotřebí je alespoň $\frac{3}{4}$ hlasů všech přítomných společníků účastnících se valné hromady. Společenská smlouva může stanovit vyšší počet hlasů či splnění daných požadavků. Pokud smlouva vyžaduje pro přijetí některých rozhodnutí více jak $\frac{3}{4}$ přítomných hlasů, pak se tento požadavek vztahuje i na schválení přeměny. O rozhodnutí valné hromady je potřeba dle zákona nechat vystavit notářský zápis, který je následně přiložen jako příloha k projektu přeměny (5).

Akciová společnost

Schvalování přeměny akciové společnosti je velice podobné jako u společnosti s ručeným omezeným. Pro schválení přeměny akciové společnosti je zapotřebí $\frac{3}{4}$ hlasů přítomných akcionářů. Společenská smlouva může rovněž určit vyšší minimální počet hlasů. Vydá-li společnost více druhů akcií, je zapotřebí, aby přeměnu schválily alespoň $\frac{3}{4}$ přítomných akcionářů v rámci každého druhu akcií. O rozhodnutí musí dle zákona notář vyhotovit zápis, který je následně přiložen jako příloha k projektu přeměny (5).

1.2.10 Zápis přeměny do obchodního rejstříku

Po nabytí účinnosti je zapotřebí podat návrh na zápis projektu přeměny do obchodního rejstříku (5).

Při fúzi podávají návrh na zápis všechny zanikající a nástupnické společnosti společně, případně všichni členové statutárních orgánů nástupnických společností (5).

U rozdělení podávají návrh všechny rozdělované a nástupnické společnosti společně, případně všichni členové statutárních orgánů nástupnických společností (5).

Při převodu jmění společníka je povinna podat návrh zanikající společnost společně se společníkem na něhož se jmění převádí (5).

Při změně právní formy pak podává návrh na zápis společnost, jejíž právní forma se mění (5).

U přeshraničního přemístění sídla podává návrh na zápis do obchodního rejstříku společnost přemísťující sídlo do zahraničí (5).

Soud provede zápis, případně vydá rozhodnutí o návrhu na zápis bez zbytečného odkladu nejpozději do pěti pracovních dnů. K návrhu na zápis do obchodního rejstříku je potřeba přiložit i další potřebné dokumenty. Mezi tyto dokumenty patří:

- projekt přeměny,
- dokumenty, které prokazují schválení přeměny v.o.s. či k.s. nebo notářský zápis přejímajícího společníka, který osvědčuje přijetí rozhodnutí,
- notářský zápis, který prokazuje schválení přeměny valnou hromadou s.r.o. či a.s.
- zpráva o přeměně,
- pravomocná rozhodnutí příslušných orgánů veřejné moci, kterými se schvaluje přeměna,
- zprávy znalců o přeměně,
- posudky znalců pro ocenění jmění s.r.o. nebo a.s. které se účastní fúze nebo rozdělení, nebo posudek znalce pro ocenění jmění při změně právní formy,
- rozhodnutí insolvenčních věřitelů a insolvenčního soudu s reorganizačním plánem,
- konečné či mezitímní účetní závěrky všech osob které se účastní úze nebo rozdělení, nebo řádná či mimořádná účetní závěrka sestavená ke dni vyhotovení projektu změny právní formy a její ověřující auditorská zpráva,
- zahajovací rozvahy všech nástupnických obchodních korporací,
- doklady o zveřejnění nebo uveřejnění zákonem stanovených informací,
- čestné prohlášení všech členů statutárního orgánu všech osob zúčastněných na přeměně, že si nejsou vědomi toho, že by byl podán návrh na vyslovení neplatnosti projektu přeměny nebo usnesení valné hromady, nebo že by bylo řízení pravomocně zastaveno či že se všechny oprávněné osoby tohoto práva vzdaly,
- dokumenty o tom, že byly pověřené osobě předány potřebné finanční prostředky k výplatě doplatků akcionářům zúčastněné a.s.,
- doklad o tom, že listinné účastnické cenné papíry, které jsou přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu a které jsou potřebné pro akcionáře nástupnických či zanikajících a.s. byly předány pověřené osobě,

- doklad potvrzující doručení oznámení centrálnímu depozitáři zaknihovaných cenných papírů o vydání nových nebo zrušení dosavadních zaknihovaných účastnických cenných papírů,
- čestné prohlášení zahraniční osoby, že je převod jmění na zahraniční osobu přípustný podle právního řádu členského státu,
- potvrzení pověřené osoby o převzetí finančních prostředků pro výplatu vypořádání ve výši uvedené v projektu převodu jmění od přejímajícího akcionáře,
- jestliže došlo ke změně společníka nebo člena uvedeného v projektu přeměny:
 - a. úplně změni projektu přeměny a úplné znění zakladatelského právního jednání,
 - b. listiny prokazující změnu v osobě společníka nebo člena (5).

Rejstříkový soud posuzuje listiny, které jsou přikládány k návrhu na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Posuzuje, zda mají být zapsány nebo ne. (5)

Povinnost založit do sbírky listin potřebné dokumenty mají také osoby, které se účastní přeměny. Mají povinnost založit tyto listiny:

- projekt přeměny,
- rozhodnutí o schválení přeměny,
- oznámení o zrušení či neschválení projektu přeměny, pokud byl tento projekt přeměny zrušen nebo neschválen poté, co byl založen do sbírky listin obchodního rejstříku,
- rozhodnutí soudu, která vyslovit neplatnost projektu přeměny anebo neplatnost usnesení valné hromady či členské schůze, kterým byl projekt přeměny schválen,
- posudek znalce v rámci ocenění jmění při přeměně (5).

Právní účinky přeměny nastávají dnem, kdy dojde k zápisu přeměny do obchodního rejstříku, pokud ZoP nestanoví jinak. K tomuto dni následně dochází k zániku zanikajících korporací a vzniku nástupnických obchodních korporací (5).

1.2.11 Ocenění jmění znalcem

Ocenění jmění se provádí především proto, aby nástupnická společnost nezvýšila základní kapitál více než je „čistý obchodní majetek“ zanikající obchodní společnosti.

V případě, kdy dojde ke zvýšení základního kapitálu nástupnickou obchodní společností je jmění zanikající společnosti potřeba ocenit (6).

Při přeměně formou rozdělení se vznikem nových společností je oceňuje pouze oddělovaná část jmění zanikající společnosti (6).

Při rozdělením sloučením se oceňuje pouze ta oddělovaná část jmění, o kterou se zvýší základní kapitál nástupnické společnosti (6).

V případě fúze je ocenění požadováno pouze u kapitálových společností, nikoliv u osobních. Pokud obchodní společnost mění svoji právní formu na kapitálovou společnost, je ocenění povinné vždy (8).

K ocenění jmění dochází ke dni, kdy byla zhotovena poslední řádná, mimořádná nebo konečná účetní závěrka před zpracováním projektu přeměny. Znalce, který oceňuje jmění musí jmenovat soud. Návrh na jeho jmenování podává zanikající či rozdělovaná obchodní společnost měnící svoji právní formu (8).

1.3 Daňové aspekty

S přeměnou obchodních společností je spojena i daňová problematika. Téma zdanění je při přeměně klíčové, protože výše daňové zátěže je jeden z hlavních faktorů při rozhodování. Na zúčastněné společnosti má zajisté největší dopad daň z příjmů právnických osob, avšak dopady ostatních daní také nejsou zanedbatelné.

1.3.1 Daň z příjmů právnických osob

Fúze a rozdělení je problematika, která souvisí s obchodními společnostmi, které následně podléhají dani z příjmů právnických osob. U přeměn jsou daňové povinnosti odraženy zejména ve spojení se zohledňováním položek a hodnot, které přechází na nástupnickou společnost, nebo na ni přejít mohou za určitých podmínek, nebo na ni přejít nesmí. S daňovou povinností je také spojena povinnost podat v zákonných termínech daňové přiznání a zaplatit daň. Při stanovení výše daně je důležitá správná úprava výsledku hospodaření na daňový základ a uplatnění odčitatelných položek (např. daňová ztráta) a také možnost využití daňových slev (1).

Lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob

Povinnost podat daňové přiznání a zaplatit vypočtenou daň v zákonných lhůtách je pro právnické osoby základní povinností. Dle § 136 daňového řádu má právnická osoba povinnost podat daňové přiznání do tří měsíců po skončení zdaňovacího období. Pokud podá PO daňové přiznání elektronicky, prodlužuje se tato lhůta na čtyři měsíce. V případě, kdy PO využívá služeb daňového poradce, nebo má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, se tato lhůta prodlužuje o další tři měsíce, tedy na 7 měsíců (9).

Pokud se rozhodný den shoduje s prvním dnem kalendářního či hospodářského roku, podává se daňové přiznání ve standardních lhůtách uvedených v odstavci výše (1).

V případě, kdy je rozhodný den stanoven na jiný den, než je počátek účetního období, je poplatník povinen podat daňové přiznání za období předcházející rozhodnému dni, za které dosud nebylo podáno. Daňové přiznání je potřeba podat do 3 měsíců od konce měsíce, ve kterém orgány rozhodly o přeměně společnosti (4).

1.3.2 Zálohy na daň z příjmů právnických osob

Při přeměnách obchodních společností se placení záloh řídí § 38a odst. 10 zákona o daních z příjmů (10).

Obchodní společnosti vykazující zisk mají povinnost platit zálohy na daň z příjmů. V případě, že vykazují ztrátu se na ně tato povinnost nevztahuje (10).

Při fúzi sloučením si nástupnická i zanikající společnost platí zálohy před zápisem do obchodního rejstříku sami. Zanikající společnost následně tímto dnem zaniká a v dalším období zálohy již neplatí. Výše a periodicita záloh nástupnické společnosti se odvodí od součtu poslední známé daňové povinnosti zanikající společnosti a její poslední známé daňové povinnosti (1).

Pokud bude rozhodný den stanoven na jiný den, než je začátek zdaňovacího období, pak vy období před rozhodným dnem mělo méně než 12 měsíců. V takovémto případě se dle § 38a odst. 6 ZDP upraví jejich více, aby odpovídala zdaňovacímu období v délce 12 měsíců (1).

Při přeměně rozdělením se vznikem nové obchodní společnosti, platí zálohy za všechny rozdělovaná společnost, a to do rozhodného dne do dne předcházejícímu zápisu do obchodního rejstříku. Na zbylou část období pan nově vznikající společnosti stanoví výši záloh správce daně (1).

1.3.3 Odpisování hmotného majetku

Při přeměnách obchodních korporací dle § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů je odpisovatelem nástupnická společnost. Toto pravidlo platí pro hmotný majetek, který se převádí na nástupnickou společnost. Tedy ten, který má zanikající nebo rozdělovaná společnost v obchodním majetku, nebo ve vlastnictví k rozhodnému dni, nebo který nabyla od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Nástupnická společnost je podle § 30 odst. 10 písm. a) ZDP povinna pokračovat v odpisování, které započal původní odpisovatel, a to ve stejném způsobu a z původní vstupní ceny (10).

Daňové odpisy hmotného majetku se uplatňují v roční výši nebo ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Roční odpis v plné výši může být uplatněn pouze pro zdaňovací období, které trvá alespoň dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců (kalendářní rok, hospodářský rok, období od rozhodného dne). Dále musí být odepisovaný majetek v evidenci poplatníka ke konci zdaňovacího období. Odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu se uplatní pro majetek, který je v evidenci pouze na začátku zdaňovacího období (1).

Odpisy majetku jsou ovlivněny způsobem stanovení rozhodného dne:

Rozhodný den je stanoven jako počátek zdaňovacího období po ukončeném kalendářním nebo hospodářském roce:

V takovém případě si zúčastněné osoby mohou uplatnit odpis majetku v plné roční výši u majetku, který mají ve vlastnictví ke dni předcházejícímu rozhodný den. V období od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku je vlastníkem majetku zanikající, nebo rozdělované společnosti nástupnická společnost. Ta má právo z tohoto majetku uplatnit odpis v plné roční výši (1).

Rozhodný den je stanoven v průběhu zdaňovacího období:

Pokud je rozhodný den přeměny stanoven v průběhu zdaňovacího období, znamená to ukončení započatého zdaňovacího období. Vzniká období, které je kratší než 12 měsíců za které je nutno podat daňové přiznání. Zúčastněné společnosti, které měly majetek ve vlastnictví na začátku zdaňovacího období si dle § 26 odst. 7 písm. a) bod 3 ZDP uplatní odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu (1).

Pokud si zúčastněné společnosti ve zkráceném období pořídí nový hmotný majetek, nelze za toto období uplatnit žádné daňové odpisy. Odpis za první rok u nově pořízeného majetku lze uplatnit až v období, které bude začínat rozhodným dnem přeměny a bude končit ke konci kalendářního nebo hospodářského roku, v němž byla přeměna společnosti zapsána do obchodního rejstříku (1).

Rozhodný den jako počátek zdaňovacího a účetního období:

V tomto případě je zdaňovacím obdobím chápáno období, které je delší nebo kratší než 12 kalendářních měsíců. Pokud bude období kratší než 12 měsíců, uplatní nástupnická společnost od rozhodného dne fúze do konce kalendářního roku odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Pokud se bude jednat o období delší než 12 měsíců, bude nástupnická společnost uplatňovat odpis v plné výši ročního odpisu, a to z majetku všech zúčastněných společností k rozhodnému dni (1).

1.3.4 Daňová ztráta

Podle § 34 odst. 1 ZDP lze daňovou ztrátou snížit základ daně. Tuto odčitatelnou položku lze uplatnit 5 bezprostředně následujících zdaňovacích období, nebo 2 zdaňovací období zpětně (10).

V případě přeměn obchodních společností je tato problematika upravena v § 23c ZDP. Jsou zde uvedeny případy, ve kterých je nástupnická společnost oprávněna převzít nevyužitý nárok na odečet daňové ztráty nebo její části zanikající společnosti (1).

V rámci § 23c a § 23d jsou uvedeny i případy, kdy výše uvedené položky od základu daně odečíst nelze. Jde například o situaci, kdy zúčastněné osoby nejsou daňovými rezidenty a zároveň nejsou s.r.o., a.s. nebo evropská společnost. Odpočet také není možný, pokud

je zjevné, že hlavním důvodem přeměny obchodní společnosti je snížení daňové povinnosti (1).

Podmínky, které musí být při odpočtu daňové ztráty v rámci přeměn obchodních společností dodrženy jsou vymezeny v § 38na odst. 4 a 5 ZDP. V rámci těchto podmínek platí, že nástupnická společnost si může od základu daně odečíst převzatou daňovou ztrátu. Pouze však do výše základu části daně, která připadá na stejnou činnost, jakou vykonával poplatník, jemuž ztráta byla vyměřena (1).

1.3.5 Položky ovlivňující základ daně

V daňovém přiznání za období od rozhodného dne přeměny do konce kalendářního nebo hospodářského roku musí nástupnická společnost v daňovém přiznání respektovat zákonná opatření, která mají vliv na uplatňování nákladů do základu daně (1).

Tato povinnost se vztahuje i na problematiku odpisů a daňové ztráty, která je popsána výše v této diplomové práci. Dále se jedná především o níže uvedenou problematiku.

Dlouhodobý majetek, který není v ZDP v § 26 odst. 2 a 3 vymezen jako hmotný majetek.

Do daňových nákladů můžeme zahrnout odpisy majetku, který je vymezen jako hmotný majetek v ZDP. Maximálně však do výše zůstatkové ceny tohoto majetku, který je evidovaný u zanikající nebo rozdělované společnosti ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny bez vlivu ocenění reálnou hodnotou. Pokud je tento majetek v rámci přeměny oceněn, odpis z této přeceněné hodnoty není daňovým nákladem (1).

Odpis pohledávek a opravné položky k pohledávkám

Zákon o daních z příjmu řadí tvorbu opravných položek a rezerv mezi daňově uznatelné náklady. Musí však být vytvořeny v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb. zákona o rezervách (dále jen „ZoR“) (1).

Dle § 24 odst. 9 ZDP nástupnická společnost pokračuje v odepisování pohledávky nebo tvorbě zákonné opravné rezervy, jako by ke změně věřitele nedošlo. A to u pohledávky nabyté při přeměně, která nikdy nebyla součástí podrozvahových účtů zanikající nebo rozdělované společnosti. Nástupnická obchodní korporace může uplatnit odpis nebo

vytvořit opravnou položku maximálně do výše, v jaké by mohla uplatnit odpis nebo vytvořit opravnou položku zanikající nebo rozdělovaná společnost (10).

Podle ZoR lze tvořit opravné položky k rozvahové hodnotě neprohlášených pohledávek, zaúčtovaných dle zákona o účetnictví. O opravných položkách, které jsou uplatněny jako daňový výdaj, musí být vždy účtováno. V případě pohledávek z obchodních vztahů je tedy výhodnější zvolit možnost převzetí již vytvořených opravných položek k pohledávkám. Pokud použijeme možnost snížení hodnoty pohledávek pomocí kapitálových účtů, mohlo by docházet k daňové nevýhodě (1).

Tvorba zákonných rezerv

Pro účely tvorby rezerv se za zdaňovací období považuje i období za které je podáváno daňové přiznání. Nástupnická obchodní korporace přebírá rezervy vytvořené zanikající či rozdělovanou společností a pokračuje v jejich tvorbě (1).

Nedokončené investice

V případě nedokončených investic evidujeme jejich původní nepřeceněnou hodnotu, tak jak byla u zanikající společnosti. Dále k ní připočítáváme další náklady na dokončení investice nástupnickou společností. Tento součet je pak vstupní cenou pro účely daňového odepisování. Přecenění dle znaleckého posudku bude mít nedaňovou povahu (1).

Zásoby

U zásob musíme brát v potaz, jakým směrem byly zásoby přeceněny. Pokud došlo k přecenění zásob směrem nahoru, tzn. jejich hodnota se zvýšila, jedná se o daňově neuznatelný náklad. Podle § 24 odst. 11 ZDP se při následné spotřebě takové zásoby musí uplatňovat hodnoty, které byly evidovány u zanikající nebo rozdělované společnosti. Účetní náklad bude tedy jiný než náklad daňový (6).

Pokud dojde k přecenění směrem dolů, tzn. hodnota přeceňovaných zásob se sníží, měla by nástupnická společnost uplatnit hodnoty vedené u zanikající nebo rozdělované společnosti. Zde by se lišil daňový a účetní náklad. Úprava nákladů se následně provede v rámci daňového přiznání (6).

Oceňovací rozdíl

Dle ZDP nejsou daňovým nákladem ani výnosem odpisy oceňovacího rozdílu nabytého majetku vzniklého přeměnou společnosti. Základ daně lze snížit dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP o oceňovací rozdíl, který vznikl jinak, než koupí. Ze základu daně lze vyloučit výnosy související s odpisováním záporného oceňovacího rozdílu při přeměnách společností. Dále není daňovým výdajem oceňovací rozdíl vzniklý jinak, než koupí dle § 25 odst. 1 písm. zh). Pokud je podle účetních předpisů nákladem je zapotřebí jej vyloučit z nákladů při stanovení základu daně (1).

Goodwill

Při vzniku goodwillu v rámci přeměny společnosti, nejsou odpisy daňovým nákladem ani výnosem. Podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 5 ZDP se může daňový základ snížit o částky záporného goodwillu. Goodwillem je rozdíl mezi oceněním podniku při nabytí a souhrnem jeho individuálně oceněných složek majetku snížený o převzaté závazky. Daňovým výdajem není ani kladný goodwill dle § 25 odst. 1 písm. zi) ZDP, pokud je dle účetních předpisů nákladem. V daňovém odpisování goodwillu z minulých transakcí může za stejných podmínek pokračovat nástupnická společnost. Musí však goodwill vykázat v zahajovací rozvaze (6).

1.3.6 Slevy na dani

Při přeměnách obchodních společností je možné uplatňovat slevy na dani jak u zanikající, tak i u nástupnické společnosti. Jde o slevy vymezené v § 35 ZDP. Lze je uplatnit jak za zdaňovací období, tak i za období kdy je podáváno daňové přiznání (11).

1.3.7 Daň z přidané hodnoty

Rozhodný den nemá vliv na plnění dalších povinností u zanikající nebo rozdělované společnosti v oblasti dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Zanikající společnosti je povinná plnit své daňové povinnosti týkající se DPH až do svého zániku, čímž je den zápisu přeměny do obchodního rejstříku (6).

Daňové přiznání od rozhodného dne přeměny do zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Protože daňový subjekt zaniká až výmazem z obchodního rejstříku, v období od rozhodného dne přeměny do zápisu přeměny do obchodního rejstříku jsou povinny zúčastněné osoby podávat přiznání k DPH. Na zúčastněné osoby je nahlíženo samostatně, podává se přiznání za zdaňovací období vyplývající zvlášť pro každou ze zúčastněných společností (1).

Po zápisu přeměny do obchodního rejstříku existuje pouze nástupnická společnost, ta si ve svém přiznání k DPH může uplatnit nároky na odpočet, které se týkaly zanikající společnosti (1).

Daňové přiznání za poslední zdaňovací období před zápisem do obchodního rejstříku

Ve zdaňovacím období, v němž je přeměna zapsána do obchodního rejstříku je nástupnická společnost povinna podat:

- přiznání k DPH za zanikající společnost – za období od prvního dne zdaňovacího období do dne předcházejícímu dni zápisu do obchodního rejstříku (den předcházející dni zániku zanikající společnosti). Je potřeba zdůraznit, že se jedná o přiznání podávané za zaniklé plátce, dále
- vlastní přiznání k DPH – které v případě splynutí obsahuje uskutečněná a přijatá plnění ode dne zápisu do obchodního rejstříku. V případě sloučení obsahuje uskutečněná i přijatá plnění nástupnickou společností od začátku zdanitelného období (6).

Přiznání k DPH je nutno podat do 25. dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, k tomuto dni je zároveň daň z přidané hodnoty splatná (6).

Registrace a vznik plátce DPH

Nástupnická společnost, na kterou přechází jmění zanikající společnosti, která byla plátcem DPH, se stává plátcem ode dne zápisu do obchodního rejstříku. Nástupnická společnost, která se stává plátcem, je povinna do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku podat přihlášku k registraci (6).

1.3.8 Daň z nemovitých věcí

Dle § 13a odst. 1 zákona č. 338/1991 Sb. o dani z nemovitých věcí jsou poplatníci povinni podat přiznání příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. Pokud daňový poplatník podal přiznání za danou nemovitost v předchozích zdaňovacích obdobích, v dalším období ho již nepodává. Daň je stanovena dle § 13b zákona o dani z nemovitých věcí a vyhází ze stavu k 1. lednu roku, na který se daň stanovuje (12).

Při přeměně obchodních společností bude nástupnická společnost podávat daňové přiznání až za období, ve kterém byla na základě zákona v pozici vlastníka nemovitosti (1).

Daň z nabytí nemovitých věcí byla dne 26.9.2020 zrušena (13).

1.3.9 Daň silniční

Pokud měla zanikající společnost povinnost podat přiznání k dani silniční přechází tato povinnost na nástupnickou společnost, která nabyla motorová vozidla jako součást jmění. Nástupnická společnost je povinna podat daňové poznání k dani silniční za zaniklou společnost, a to do 30 dnů od jejího zániku (výmazu z obchodního rejstříku). Daňové přiznání se podává za zdaňovací období od 1. ledna do data zápisu přeměny do obchodního rejstříku, za které nebylo podáno zanikající společností (1).

Pokud dojde ke změně poplatníka v průběhu zdaňovacího období, zaniká daňová povinnost původnímu poplatníkovi uplynutím kalendářního měsíce, který předchází kalendářnímu měsíci, ve kterém došlo k zápisu přeměny do obchodního rejstříku a ve kterém vzniká novému poplatníkovi daňová povinnost (1).

1.3.10 Správa daní

Dle daňové řádu je zanikající subjekt povinen oznámit správci daně změnu údajů, které je povinen daňový subjekt uvádět při registraci, a to do 15 dnů ode dne, kdy tato změna nastala (1).

Po zániku obchodní společnosti, má nástupnická společnost povinnost podat daňová přiznání. A to za část zdaňovacího období ke dni zániku, za kterou dosud nebylo podáno. Lhůta pro podání je 30 dnů od zániku obchodní společnosti (1).

V případě rozdělení může dojít k nejasnostem při právním nástupnictví. Například není jasné, která společnost bude povinna k dani. Zde určí správce daně nástupnictví ohledně daňových povinností rozhodnutím. Ohledně existujících nedoplatků zanikající osoby rozdělením, jsou k jejich úhradě nástupci zavázáni solidárně. Správce daně tedy může žádat jejich plnění po kterékoliv nástupnické společnosti (1).

1.4 Účetní aspekty

Základní povinností vedení účetnictví je zobrazit proces a výsledek hospodaření účetní jednotky. Poskytovat věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku, o efektivnosti procesu hospodaření podniku a jeho schopnosti uchovávat majetkovou podstatu. Informace, které lze získat z účetnictví jsou zásadním podkladem pro finanční řízení podniku a základem pro stanovení daňových povinností. Vše uvedené přitom platí i pro oblast přeměn obchodních korporací (5).

Základní právní předpisy, které upravují účetní problematiku přeměn jsou:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí ustanovení zákona o účetnictví,
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (1).

1.4.1 Rozhodný den

Dle § 10 odst. 1 zákona o přeměnách obchodních společností se rozhodný den určuje pouze při fúzi, rozdělení nebo převodu jmění na společníka (3).

Rozhodným dnem se rozumí den, od kterého se jednání zanikající společnosti považuje z účetního hlediska za jednání na účet nástupnické společnosti. Tento den je tedy začátkem společného účetnictví a tím i začátkem společného základu daně pro stanovení daně z příjmu (4).

§ 10 odst. 3 zákona o přeměnách obchodních společností říká, že rozhodný den nemůže přecházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Rozhodným dnem může být stanoven nejpozději den zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka. Pokud určí projekt proměny den pozdější, považuje se za rozhodný den, den zápisu přeměny do obchodního rejstříku (3).

Za nejvhodnější okamžik pro rozhodný den se považuje začátek standardního účetního období. Společníci si mohou stanovit rozhodný den nezávisle na začátku svého kalendářního či hospodářského roku. V tomhle případě jim však vznikne v nestandardním okamžiku povinnost sestavit konečnou účetní závěrku a podat daňové přiznání. Načasování jednotlivých kroků při přípravě přeměny je velice důležité (4).

Mohou nastat níže uvedené varianty:

Rozhodný den předchází vypracování projektu přeměny

V tomto případě je rozhodný den stanoven na počátku účetního období, následuje tedy po běžném uzavření účetních knih na konci kalendářního (hospodářského) účetního roku jednotky. Řádná účetní závěrka se stává konečnou účetní závěrkou. Zahajovací rozvaha je stanovena k rozhodnému dni, tedy k 1.1. (1).

Spadá sem i situace, kdy se rozhodný den neshoduje se začátkem účetního období, ale je stanoven na den předcházející vypracování projektu. Konečná účetní závěrka se stává mimořádnou účetní závěrkou. Vzniká zde zkrácené účetní období, tedy období před rozhodným dnem. Zároveň je zde také možný vznik prodlouženého období. Tedy období, které následuje po zkráceném období, pokud je brán v potaz fakt, že obchodní společnosti mohou návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku podat až 12 měsíců po rozhodném dni, tedy až v příštím roce (1).

U obou případů jsou právní i účetní účinky přeměny odděleny a ke spojení účetnictví obou subjektů dojde až se zápisem přeměny do obchodního rejstříku. Do tohoto okamžiku zanikající i nástupnické společnosti účtují odděleně (1).

Rozhodný den následuje po vyhotovení projektu přeměny

Pokud se zúčastněné společnosti rozhodnou posunout rozhodný den až na den po schválení projektu přeměny, pak se rozhodný den neshoduje se dnem otevírání účetních knih. Rozvahovým dnem pro ocenění je den poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky před vypracováním projektu. Ke dni předcházejícímu rozhodný den je stanovena mimořádná závěrka a k samotnému rozhodnému dni pak zahajovací rozvaha. Ke spojení účetnictví u zúčastněných osob dochází až ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku (1).

Rozhodný den je shodný se dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku

V této situaci se rozhodný den shoduje se dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Shodují se tedy účetní a právní účinky přeměny a neexistuje zde žádné meziobdobí, kde by zanikající společnost účtovala sama za sebe. Opět bude ke dni, který předchází rozhodnému dni, sestavena mimořádná účetní závěrka a k rozhodnému dni bude vyhotovena zahajovací rozvaha. K ocenění jmění dochází poslední den řádné účetní závěrky sestavené před zhotovením projektu přeměny (1).

1.4.2 Účetní období

Účetním obdobím se dle § 3 odst. 2 zákona o účetnictví považuje dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích kalendářních měsíců, pokud není stanoveno jinak. Účetní období se může shodovat s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které začíná jiným dnem, než je 1.1. Zároveň účetní období předcházející změně účetního období, může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců (14).

Účetní období se rozlišuje na období předtím, než nastanou právní účinky přeměny a na období poté. Původní účetní období všech zúčastněných společností končí ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny. Nové účetní období nástupnických společností začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis přeměny do obchodního rejstříku (5).

Může také nastat situace, kdy je účetní období delší než 12 měsíců, a to tehdy, pokud připadne rozhodný den do období 3 měsíců před skončením účetního období a v tomto období dojde zároveň k zápisu přeměny do obchodního rejstříku (5).

1.4.3 Otevírání a uzavírání účetních knih

Společnosti zúčastněné na přeměně otevírají účetní knihy k rozhodnému dni. Zároveň od tohoto dne vedou samostatně účetnictví, a to do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Jde-li o zanikající společnost, je účetnictví vedeno i za nástupnickou společnost nebo přejímajícího společníka (5).

Úprava účetnictví zúčastněných společností se provádí ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne. V praxi je tím myšleno odúčtování

všech operací původně zaúčtovaných od rozhodného dne. To neplatí, shoduje-li se den zápisu přeměna s rozhodným dnem (5).

§ 54b v prováděcí vyhlášce č. 500/2001 obsahuje úpravy prováděné s účinky od rozhodného dne. Nástupnická společnost či přejímající společník ke dni zápisu přeměny od rozhodného dne zaúčtuje zejména:

- převzetí nebo úbytek aktiv a pasiv zanikající účetní jednotky nebo účetní jednotky rozdělované odštěpením,
- převzetí nebo úbytek oceňovacích rozdílů k majetku a závazkům,
- další skutečnosti,
- použití oceňovacího rozdílu,
- převzetí nebo úbytek nákladů a výnosů zanikající účetní jednotky nebo účetní jednotky rozdělované odštěpením (15).

Výše uvedené úpravy nelze použít, na přeměnu společností změnou právní formy či přeshraničního přemístění sídla (15).

1.4.4 Účetní závěrka

Pojem účetní závěrka je definovaný v § 18 zákona o účetnictví. Účetní závěrka je tvořena účetními výkazy, kterými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce. Ta vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Dále bývá do účetní závěrky zahrnován přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Účetní závěrka musí obsahovat veškeré náležitosti, které jsou vymezeny v § 18 odst. 3 zákona o účetnictví. V některých případech mají společnosti povinnost nechat účetní závěrku ověřit auditorem (14).

Řádná účetní závěrka

Řádná účetní závěrka je sestavována k rozvahovému dni, tedy ke dni, kdy dochází k uzavření účetních knih. Tímto dnem je zpravidla poslední den účetního období (1).

Mimořádná účetní závěrka

Mimořádná účetní závěrka je spojena s mimořádnými dny nebo s mimořádným ukončením účetního období. Sestavuje se k jinému než poslednímu dni účetního období (1).

Mezitímní účetní závěrka

Mezitímní účetní závěrka je definovaná v § 19 odst. 3 zákona o účetnictví. Je vždy sestavována na základě zvláštních právních předpisů. Mezitímní účetní závěrka je sestavována jako účetní závěrka v průběhu účetního období, k jinému dni než ke konci účetního období. Nedochozí k uzavírání účetních knih, inventarizace se provádí pouze pro účely správného ocenění majetku a závazků (6).

Při přípravě přeměny se mezitímní účetní závěrka sestavuje za cílem poskytnout společníkům zúčastněných společností dodatečné informace o tom, jak se vyvíjelo hospodaření zúčastněných společností od rozhodného dne přeměny. Zdali nedošlo k významné změně v hodnotě jmění společnosti (6).

Dle § 11 zákona o přeměnách obchodních společností se mezitímní účetní závěrka stanovuje tehdy, pokud byla poslední řádná, mimořádná nebo konečná závěrka sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu přeměny uplynulo více než 6 měsíců. Zároveň ode dne, k němuž je sestavena mezitímní účetní závěrka do dne vyhotovení projektu přeměny, nesmí uplynout více než 3 měsíce (3).

Konečná účetní závěrka

Konečnou účetní závěrku mají povinnost sestavit všechny společnosti účastníci se přeměny mající formu obchodní korporace. Ta se sestavuje jako řádná nebo mimořádná účetní závěrka ke dni předcházející rozhodný den. Tato závěrka slouží jako podklad pro ocenění jmění zanikající nebo rozdělované společnosti (6).

Pokud alespoň jedna se zúčastněných osob má povinnost dle Zákona o účetnictví mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Pak se tato povinnost vztahuje na všechny zúčastněné osoby přeměny. Jestliže tuto povinnost mají všechny zúčastněné osoby, vzniká povinnost všem nástupnickým společnostem nechat auditorem ověřit zahajovací rozvahu (6).

1.4.5 Zahajovací rozvaha

Zahajovací rozvahu má povinnost sestavit nástupnická společnost (existující, nově založená nebo rozdělovaná) k rozhodnému dni přeměny. Pokud je zahajovací rozvaha

vyžadována při změně právní formy, sestavuje se ke dni, ke kterému byla změna právní formy zapsána do obchodního rejstříku (4).

V zahajovací rozvaze jsou vykázána aktiva a pasiva nástupnické společnosti v ocenění od zanikající společnosti. Struktura a výše vlastního kapitálu je zde uvedena pouze částečně, více je rozvedena v komentáři k zahajovací rozvaze (6).

Pokud je zahajovací rozvaha sestavována pro účely přeměny, musí k ní být podle § 11b ZoP přiložen komentář. Ten popisuje, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky, které zúčastněné osoby, nebo jak jinak s nimi bylo naloženo (4).

Sestavení zahajovací rozvahy je z největší části upraveno v Českém účetním standartu č. 011, jehož cílem je zajistit soulad při používání účetních metod účetními jednotkami prostřednictvím základních postupů při přeměnách společností a jiných operací (16).

Zahajovací rozvaha se v případě sloučení, splynutí nebo převodu jmění na společníka sestavuje tímto způsobem:

1. součtem všech položek aktiv – z konečných závěrek zúčastněných společností,
2. součtem všech závazků – z konečných závěrek zúčastněných společností,
3. zaúčtováním přeceněním aktiv a závazků dle znaleckého ocenění:
 - a. souhrnným způsobem s vyjádřením oceňovacího rozdílu k nabytému majetku,
 - b. dle individuálního znaleckého ocenění s vyčíslením goodwillu,
4. vytvořením struktury vlastního kapitálu podle projektu a komentáře k zahajovací rozvaze,
5. vyloučením akcií zanikající společnosti, nebo akcií nástupnické společnosti,
6. vyloučením vzájemných pohledávek a závazků,
7. zachycením závazku z vypořádání pro menšinové společníky při převzetí jmění nebo závazků z doplatků (6).

Při rozdělení nebo odštěpení se zahajovací rozvaha sestavuje v těchto krocích:

1. převzetí položek aktiv – z konečné závěrky zanikající nebo rozdělované společnosti,

2. převzetí závazků – z konečné účetní závěrky zanikající nebo rozdělované společnosti,
3. zaúčtování přecenění aktiv a závazků dle znaleckého ocenění:
 - a. souhrnným způsobem s vyjádřením oceňovacího rozdílu k nabytému majetku,
 - b. dle individuálního znaleckého ocenění s vyčíslením goodwillu,
4. vytvoření struktury vlastního kapitálu podle projektu rozdělení nebo odštěpení pro nástupnickou společnost,
5. možný vznik vzájemných pohledávek a závazků (6).

1.4.6 Odložená daň

Dalším pojmem, který je potřeba v souvislosti s přeměnou obchodních korporací zmínit je tzv. odložená daň. Té se věnuje § 59 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. společně s Českým účetním standardem č. 003 (17).

Úkolem odložené daně je přiřazení nákladů na daň z příjmu do správného účetního období. Jde tedy o nástroj podvojného účetnictví, jimiž jsou plněny základní účetní zásady (18).

Při výpočtu se uplatňuje závazková metoda, ta vychází z rozvahového přístupu. Jde o postup, ve kterém je odložená daň ve vztahu k zisku a ztrátě zjištěné z účetnictví uplatněna v následujícím období. Pro výpočet se použije sazba daně z příjmů pro budoucí období, v němž bude daňová pohledávka či závazek uplatněn (18).

Při přeměně společností dochází k přecenění aktiv, a tím vznikají rozdíly, jež dávají vzniknout odložené dani. Po přecenění se účetní hodnota majetku zvýší nebo sníží, ale daňová základna majetku zůstává beze změny, odpovídá tedy stále původní pořizovací ceně. Z rozdílu následně vznikne daňový základ, ze kterého je potřeba odvést daň z příjmů (17).

Mohou nastat dva typy přechodných rozdílů:

- a. zdanitelné (přičitatelné) – směřují s odloženému daňovému závazku (bude se jimi zvyšovat daňový základ pro splatnou daň v budoucích obdobích),

- b. odčitatelné – směřují k odložené daňové pohledávce (bude se jimi snižovat hospodářský výsledek v rámci úpravy na daňový základ v budoucím období) (18).

2 PRAKTICKÁ ČÁST

Tato část diplomové práce je zaměřena na řešení praktických případů obchodních společností, které mohou nastat při přeměně. V úvodu kapitoly budou představeny všechny zúčastněné společnosti a následně dojde k zhodnocení projektů přeměn a jejich jednotlivých částí.

2.1 Rozdělení obchodní společnosti

První část se zabývá projektem rozdělení odštěpením společnosti Alfa, s.r.o. a následným sloučením s již existující společností Beta, s.r.o.

2.1.1 Společnosti zúčastněné na přeměně

Názvy obchodních společností, osoby, identifikační čísla a data narození neodpovídají skutečnosti. To ovšem nemá vliv na skutečná data a informace potřebné pro analýzy vybraných přeměn společností.

Rozdělovaná společnost:

Obchodní firma: Alfa, s.r.o.

Sídlo: Praha 1 – Nové Město, Navrátilcova 1581/11, PSČ 110 00

IČ: 547 89 563

Právní forma: společnost s ručeným omezeným

Základní kapitál: 56.260.000 Kč

Datum vzniku a zápisu do obchodního rejstříku: 7. března 2006

Spisová značka: C 112164

Předmět podnikání: opravy silničních vozidel, klempířství a oprava karoserií, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Statutární orgán: jednatel Jaroslav Nový

Nástupnická společnost:

Obchodní firma: Beta, s.r.o.

Sídlo: Praha 1 – Nové Město, Navrátilcova 1581/11, PSČ 110 00

IČ: 489 75 621

Právní forma: společnost s ručeným omezeným

Základní kapitál: 25.260.000 Kč

Datum vzniku a zápisu do obchodního rejstříku: 10. prosince 1993

Spisová značka: C25036

Předmět podnikání: opravy silničních vozidel, klempířství a oprava karoserií, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Statutární orgán: jednatel Jaroslav Nový

2.1.2 Proces rozdělení odštěpením

Rozdělení obchodní společnosti je v souladu s § 243 odst. 1. písm. b). V jehož důsledku rozdělovaná společnost Alfa s.r.o. nezaniká, a část jejího jmění přechází na jednu již existující společnost Beta s.r.o. Jedná se tedy o rozdělení odštěpením sloučením.

Důvodem pro rozdělení společnosti je samostatný rozvoj a správa majetku, jenž je tvořen nemovitým a movitým majetkem

Tabulka č. 1: Časová posloupnost realizace přeměny
(Zdroj: Vlastní zpracování dle (19))

31.12.2020	Sestavení konečné účetní závěrky
01.01.2021	Rozhodný den
-	Vytvoření znaleckého posudku
23.08.2021	Vytvoření projektu rozdělení odštěpením
01.09.2021	Založení projektu do sbírky listin
26.10.2021	Vytvoření notářského zápisu a jeho založení do Sbírký listin

Rozhodný den

Rozhodný den je v případě této přeměny stanoven na 1. ledna 2021. Od tohoto dne se jednání rozdělované společnosti Alfa, s.r.o., týkající se vyčleněné části obchodního jmění, považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti Beta, s.r.o.

Ke dni předcházejícímu rozhodný den byla zpracována konečná účetní závěrka všech zúčastněných společností. K rozhodnému dni byly následně zpracovány zahajovací rozvahy.

Vytvoření znaleckého posudku

Při rozdělení dle tohoto projektu nebude zvyšován základní kapitál společnosti Beta, s.r.o. ze jmění společnosti Alfa, s.r.o., proto není odštěpovaná část jmění oceněna posudkem znalce.

Výměnný poměr podílů společníků

Odštěpená část rozdělované společnosti nezaniká, ale bude sloučena s nástupnickou společností. Jediný společník rozdělované společnosti je zároveň jediným společníkem nástupnické společnosti. Tím pádem vlastní 100 % podílu v obou zúčastněných společnostech a nedochází k výměně podílů ani nevzniká nárok na doplatek na dorovnání.

2.1.3 Konečná účetní závěrka

Ke dni předcházejícímu rozhodný den byla zpracována konečná účetní závěrka všech zúčastněných společností. K rozhodnému dni byly následně zpracovány zahajovací rozvahy.

V následující tabulce je stanoven výkaz zisku a ztráty nástupnické společnosti Alfa, s.r.o.

Tabulka č. 2: Výkaz zisku a ztráty nástupnické společnosti k 31.12.2020.
(Zdroj: Vlastní zpracování dle (19))

Označení	Výkaz zisku a ztráty	(v tis. Kč)
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	7 904
II.	Tržby za prodej zboží	1
A.	Výkonová spotřeba	2 739
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	840
A.3.	Služby	1 899
C.	Aktivace	0
D.	Osobní náklady	433
D.1.	Mzdové náklady	320
D.2.	Náklady na SP, ZP a ostatní náklady	113
D.2.1.	Náklady na SP a ZP	108
D.2.2.	Ostatní náklady	5
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	3 526
E.1	Úpravy hodnot DNM a DHM	3 526
E.1.1.	Úpravy hodnot DNM a DHM – trvalé	3 526
III.	Ostatní provozní výnosy	13
III.3.	Jiné provozní výnosy	13
F.	Ostatní provozní náklady	121
F.3.	Daně a poplatky	54
F.5.	Jiné provozní náklady	67
*	Provozní výsledek hospodaření	1 099
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	394
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	394
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	2 334
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	2 334
K.	Ostatní finanční náklady	9
*	Finanční výsledek hospodaření	-1 949
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	-850
**	Výsledek hospodaření po zdanění	-850
****	Výsledek hospodaření za účetní období	-850
*	Čistý obrat za účetní období	8 312

Nástupnická společnost Beta, s.r.o. vykazuje za rok 2020 ztrátu ve výši 850 tis. Kč. Čistý obrat za účetní období je tvořen převážně tržbami z prodeje výrobků a služeb, které dosahují nejvyšších hodnot. Největší nákladovou položkou jsou úpravy hodnot DNM a DHM, tedy odpisy.

V níže uvedené tabulce jsou uvedena aktiva nástupnické obchodní společnosti v rámci účetní závěrky.

Tabulka č. 3: Rozvaha nástupnické společnosti k 31.12.2020 - aktiva

(Zdroj: Vlastní zpracování dle (19))

Označení	Aktiva	Brutto	Korekce	Netto
(v tis. Kč)	AKTIVA CELKEM	522 262	69 096	453 166
B.	Dlouhodobý majetek	328 234	67 777	260 457
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	1 318	1 318	0
B.I.2.	Ocenitelná práva	1 318	1 318	0
B.I.2.1.	Software	1 318	1 318	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	326 916	66 459	260 457
B.II.1.	Pozemky a stavby	266 485	47 585	218 900
B.II.1.1.	Pozemky	49 678	0	0
B.II.1.2.	Stavby	216 807	47 585	169 222
B.II.2.	Hmotné movité věci a soubory	33 185	18 874	14 311
B.II.5.2.	Nedokončený DHM	27 246	0	27 246
C.	Oběžná aktiva	176 258	1 319	0
C.I.	Zásoby	133 784	0	0
C.I.1.	Materiál	14 163	0	14 163
C.I.3.2.	Zboží	119 621	0	119 621
C.II.	Pohledávky	37 483	1 319	36 164
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	37 483	1 319	36 164
C.II.2.1.	Pohledávky z obch. vztahů	32 607	1 319	31 288
C.II.2.4.	Pohledávky – ostatní	4 876	0	4 876
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společníky	321	0	321
C.II.2.4.3.	Stát – daňové pohledávky	955	0	955
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	2 344	0	2 344
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	350	0	350
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	906	0	906
C.IV.	Peněžní prostředky	4 991	0	4 991
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	1 209	0	1 209
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	3 782	0	3 782
D.I.	Časové rozlišení	17 770	0	17 770
D.I.1.	Náklady příštích období	61	0	61
D.I.2.	Komplex. NPO	591	0	591
D.I.3.	Příjmy příštích období	17 118	0	17 118

V aktivech nástupnické společnosti je největší položkou dlouhodobý majetek, který se skládá převážně z pozemků a ze staveb. Oběžná aktiva tvoří z největší části položka zboží, dále pohledávky a časové rozlišení.

Při rozdělení společnosti Alfa, s.r.o. dochází k vyčlenění části jmění, které bude přecházet na nástupnickou společnost Beta, s.r.o. Z majetku společnosti budou odštěpeny pozemky a stavby, které jsou jejich součástí. Dále movitý majek, který je funkčně spojen s nemovitým majetkem.

Následující tabulka zobrazuje pasiva nástupnické obchodní společnosti stanovená v rámci účetní závěrky.

Tabulka č. 4: Rozvaha nástupnické společnosti k 31.12.2020 - pasiva
(Zdroj: Vlastní zpracování dle (19))

Označení	Pasiva	(v tis. Kč)
	PASIVA CELKEM	453 166
A.	Vlastní kapitál	92 165
A.I.	Základní kapitál	56 260
A.III.	Fondy ze zisku	641
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	641
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	22 510
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	22 510
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	12 754
B.+C.	Cizí zdroje	347 968
C.	Závazky	347 968
C.I.	Dlouhodobé závazky	88 582
C.I.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	30 000
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím	58 419
C.I.9.3.	Jiné závazky	163
C.II.	Krátkodobé závazky	259 386
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím	6 427
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	4 851
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	40 407
C.II.8.	Závazky ostatní	207 701
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	20 351
C.II.8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	139 326
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	2 150
C.II.8.4.	Závazky ze SP a ZP	1 240
C.II.8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	2 284
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	3 171
C.II.8.7.	Jiné závazky	39 179
D.I.	Časové rozlišení	13 033
D.I.1.	Výdaje příštích období	12 982
D.I.2.	Výnosy příštích období	51

2.1.4 Hodnota odštěpované části jmění

Jmění, které přechází na nástupnickou společnost nebylo v souladu s § 253 odst. 3, zákona č. 125/2022 Sb. oceněno znaleckým posudkem. Nebylo to potřeba, jelikož nástupnická společnost nezvyšuje svůj základní kapitál z jmění nabývaného přeměnou.

V tabulkách níže jsou uvedeny účetní hodnoty majetku, které jsou evidovány v účetnictví rozdělované společnosti k rozhodnému dni 1.1.2021. Ve sloupci netto je uvedena výsledná účetní hodnota majetku. Ve sloupci brutto je pořizovací cena snížena o odpisy uplatněné k rozhodnému dni.

Tabulka č. 5: Hodnota odštěpované částky jmění – majetek
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (19))

v tis. Kč	Brutto	Korekce	Netto
Pozemky	49 687	0	49 687
Stavby	216 805	47 583	169 222
Movitý majetek	702	702	0

Ve výše uvedené tabulce jsou uvedeny hodnoty majetku, který přechází na nástupnickou společnost.

Na nástupnickou společnost přechází část pozemků ve výši 49 687 tis. Kč. Pozemky se dle zákona o daních z příjmu ani dle zákona o účetnictví neodepisují. Jejich brutto hodnota je tedy rovna hodnotě netto.

V odštěpované části majetku jsou dále zahrnuty stavby, které jsou součástí pozemků uvedených v odstavci výše. V celkové výši 215 661 tis. Kč. Zbylou část 1 144 tis. Kč tvoří technické zhodnocení jedné z budov.

Dalším oceňovaným majetkem je movitý majetek. Takový, který je funkčně spojen s nemovitým majetkem, tedy se stavbami. Jedná se o automatické dveře, otočné dveře, protipožární dveře a klimatizační jednotky. Všechn tento majetek je již k 31.12.2020 plně odepsán a jeho netto je nulová.

Dlouhodobý nehmotný majetek, u které ho je z rozvahy patrné, že je již zcela odepsaný, se nepřevádí a zůstává v majetku rozdělované společnosti.

Tabulka č. 6: Hodnota odštěpované části jmění – aktiva

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (19))

v tis. Kč	Brutto	Korekce	Netto
Pohledávky za společníky	321	0	321
Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 010	0	1 010

Na nástupnickou společnost dále přechází krátkodobé pohledávky. A to pohledávky za společníky ve výši 321 tis. Kč, jedná se především o vyplacené zálohy na budoucí úroky z dluhopisů. Dále krátkodobé poskytnuté zálohy, ve kterých jsou zahrnuty například zálohy na elektrickou energii a zálohy na teplo. Tyto dvě položky tvoří převážnou část těchto záloh.

Tabulka č. 7: Hodnota odštěpované části – základní kapitál

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (19))

v tis. Kč	Částka
Ostatní rezervní fondy	641
Nerozdělený zisk z minulých let	22 500
Výsledek hospodaření běžného účetního období	10 051

V rámci rozdělení přechází na nástupnickou společnost také položky vlastního kapitálu. A to ostatní rezervní fondy ve výši 641 tis. Kč a nerozdělený zisk z minulých let ve výši 22 500 tis. Kč.

Tabulka č. 8: Hodnota odštěpované části – závazky
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (19))

v tis. Kč	Částka
Vyměnitelné dluhopisy	30 000
Závazky k úvěrovým institucím	58 419
Krátkodobé přijaté zálohy	269
Závazky ke společníkům	20 351
Jiné závazky	78 000

Mezi závazky, které přechází na nástupnickou společnost patří vyměnitelné dluhopisy ve výši 30 000 Kč. Dále jsou to závazky k úvěrovým institucím ve výši 58 419 tis. Kč, jedná se o úvěr u České spořitelny. Mezi krátkodobé přijaté zálohy se řadí zálohy na služby spojené s nájmem. Dalšími odštěpovanými závazky jsou závazky ke společníkům ve výši 20 351 tis. Kč a jiné závazky, které tvoří krátkodobé finanční výpomoci od spřízněné osoby, ve výši 78 000 Kč.

Po přeměně nesmí být vlastní kapitál rozdělované společnosti nižší, než je její základní kapitál. Tato podmínka bude v tomto případě splněna i po odštěpení sloučením. Základní kapitál rozdělované společnosti je 56 260 tis. a nemění se. Její celkový vlastní kapitál pak po přeměně činí 58 973 tis. Kč.

Základní kapitál nástupnické společnosti se nemění a zůstává ve výši 25 260 tis. Kč. Výše nabývaného jmění pak zvyšuje vlastní kapitál nástupnické společnosti na 44 667 tis. Kč.

2.1.5 Závěrečná ustanovení

Okolnosti, které nejsou upraveny tímto projektem se řídí zákonem o přeměnách a ostatními českými právními předpisy. Projekt se řídí právním řádem České republiky, především zákonem č. 89/2012 Sb. občanský zákoník a zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.

Rozdělovaná společnost má povinnost mít řádnou účetní závěrku ověřenou auditorem, a to v souladu s ustanovením Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Nástupnická společnost nesplňuje podmínky povinného auditu a tuto povinnost nemá.

Projekt přeměny bude uložen ve sbírce listin obchodního rejstříku a oznámení o uložení projektu včetně upozornění pro věřitele bude zveřejněno v souladu s ustanovením zákona o přeměnách.

Právní účinky přeměny nastávají dnem zápisu do obchodního rejstříku.

2.2 Fúze obchodní společnosti

Další podkapitola této diplomové práce se zabývá fúzí obchodních společností. Konkrétně půjde o přeměnu formou fúze sloučením dle § 61 ZoP. Dochází zde k zániku zanikající společnosti bez likvidace a převodu jejího veškerého jmění na nástupnickou společnost.

2.2.1 Zúčastněné obchodní společnosti

Zanikající obchodní společnost

Obchodní firma: Gama, s.r.o.

Sídlo: Čepirohy 521, 434 01 Břeclav

IČ: 789 56 123

Právní forma: společnost s ručeným omezeným

Základní kapitál: 200 000 Kč

Datum vzniku a zápisu do obchodního rejstříku: 9. srpna 2017

Spisová značka: C 25468

Předmět podnikání: Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, hostinská činnost, podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady

Předmět činnosti: pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor

Statutární orgán: jednatel Miroslav Červený

Zanikající společnost Gama, s.r.o. má jediného společníka, a to společnost Deltu, s.r.o., která před fúzí sloučením vlastnila vlastní podíl ve výši 100 %. Základní kapitál zanikající společnosti činí 200 000 Kč a je tvoře vkladem jediného společníka.

Nástupnická společnost:

Obchodní firma: Delta, s.r.o.

Sídlo: Čepirohy 521, 434 01 Břeclav

IČ: 565 12 457

Právní forma: společnost s ručeným omezeným

Základní kapitál: 100 000 Kč

Datum vzniku a zápisu: 27.6.2000

Předmět podnikání: hostinská činnosti, silniční motorová doprava, opravy silničních vozidel, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Statutární orgán: jednatel Miroslav Červený

Nástupnická společnost má jediného společníka pana Miroslava Červeného, který před provedením fúze vlastní podíl ve výši 100 %. Společnost Delta s.r.o. má základní kapitál před fúzí ve výši 100 000 Kč, který je tvořen vkladem jediného společníka.

2.2.2 Projekt fúze sloučením

Výše uvedené zúčastněné společnosti se rozhodly uskutečnit fúzi sloučením zanikající společnosti Gama, s.r.o. s nástupnickou společností Delta, s.r.o. Při přeměně dojde dle § 61 odst. 1 ZoP k zániku společnosti Gama, s.r.o. bez likvidace a veškeré její jmění přejde na společnost Delta, s.r.o. a to včetně práv a povinností z obchodně pracovních a pracovně právních vztahů. Nástupnická společnost vstupuje do právního postavení zanikající společnosti.

Projekt přeměny byl vyhotoven dne 25.8.2018. Rozhodným den byl dále stanoven 1.1.2019. V souladu s § 10 ZoP od toho dne se považuje jednání zanikající společnosti z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti.

Zanikající i nástupnická společnost mají povinnost sestavit účetní závěrku k dni předcházejícímu rozhodný den, tedy k 31.12.2018. Ani jedna ze společností nesplňuje podmínky vyžadované zákonem pro ověření účetní závěrky auditorem.

Následně sestaví nástupnická společnost zahajovací rozvahu k 1.1.2019. Ani ta nemusí být ověřena auditorem.

V následující tabulce jsou zobrazena nejdůležitější data přeměny prostřednictvím fúze sloučením.

Tabulka č. 9: Časová posloupnost přeměny formou fúze sloučením
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (19))

25.08.2018	Vyhotovení projektu fúze sloučením
31.12.2018	Sestavení řádné účetní závěrky
01.01.2019	Rozhodný den + sestavení zahajovací rozvahy
15.07.2019	Zápis fúze do obchodního rejstříku
15.07.2019	Výmaz zanikající obchodní společnosti z obchodního rejstříku

Stanovená fúze má charakter vnitrostátní fúze sloučením. Nástupnická společnost má právní formu společnosti s ručením omezeným a je jediným společníkem zanikající společnosti. Ta má také právní formu společnosti s ručením omezeným.

Při fúzi nedojde ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti z majetku zanikající společnosti. Dle § 73 ZoP není vyžadováno ocenění společnosti znalcem.

Hlavním důvodem pro fúzi sloučením je zjednodušení organizační a administrativní struktury a snížení celkových nákladů.

Zanikající ani nástupnická společnost nevstoupila do likvidace ani není v úpadku. Na žádnou ze společností nebyl podán insolvenční návrh.

Nástupnické společnosti nevzniká povinnost vyměnit podíly v zanikající společnosti za svůj podíl. Není tedy potřeba stanovit den, od kdy vzniká společníku právo na podíl na zisku z vyměněných obchodních podílů.

Společníci obou zúčastněných společností se vzdali práva na doplatek dle Zákona o přeměnách obchodních společností a družstev.

2.2.3 Konečná účetní závěrka nástupnické společnosti

Zúčastněné společnosti mají povinnost sestavit účetní závěrku ke dni, který předchází rozhodnému dni, tedy k 31.12.2018.

Z výkazu zisku a ztráty je patrné, že firma Delta, s.r.o. za rok 2018 dosahovala zisku. Zisk po zdanění je ve výši 591 tis. Kč.

Mezi největší výnosové položky se bezpochyby řadí tržby za prodej zboží. V nákladech tvoří významné položky například odpisy nebo osobní náklady.

Čistý obrat za účetní období od 1.1.2018 do 31.12.2018 je 91 140 tis. Kč.

V níže uvedené tabulce je zobrazen výkaz zisku a ztráty nástupnické společnosti k 31.12.2018.

Tabulka č. 10: Výkaz zisku a ztráty nástupnické společnosti k 31.12.2018
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (19))

Označení	Výkaz zisku a ztráty	(v tis. Kč)
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	22
II.	Tržby za prodej zboží	89 544
A.	Výkonová spotřeba	83 797
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	75 719
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	2 106
A.3.	Služby	5 972
D.	Osobní náklady	3 468
D.1.	Mzdové náklady	2 603
D.2.	Náklady na SP, ZP a ostatní náklady	865
D.2.1.	Náklady na SP a ZP	708
D.2.2.	Ostatní náklady	157
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	1 517
E.1.1.	Úpravy hodnot DNM a DHM - trvalé	1 517
III.	Ostatní provozní výnosy	914
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	411
III.3.	Jiné provozní výnosy	503
F.	Ostatní provozní náklady	692
F.1.	Zůstatková cena prodaného DM	9
F.3.	Daně a poplatky	359
F.5.	Jiné provozní náklady	324
*	Provozní výsledek hospodaření	1 006
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	253
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	253
VII.	Ostatní finanční výnosy	660
K.	Ostatní finanční náklady	766
*	Finanční výsledek hospodaření	-359
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	647
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost	56
L.1	Daň z příjmů splatná	56
**	Výsledek hospodaření po zdanění	591
***	Výsledek hospodaření za účetní období	591
*	Čistý obrát za účetní období	91 140

V následující tabulce jsou uvedena aktiva nástupnické společnosti k 31.12.2018.

Tabulka č. 11: Rozvaha nástupnické společnosti k 31.12.2018 – Aktiva
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (19))

Označení	Rozvaha – aktiva	Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	32 206	4 707	27 499
B.	Dlouhodobý majetek	16 357	4 707	11 650
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	14 440	4 707	9 733
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	1 917	0	1 917
C.	Oběžná aktiva	15 743	0	15 743
C.I.	Zásoby	448	0	448
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	14 485	0	14 485
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	810	0	810
D.	Časové rozlišení	106	0	106

V aktivech společnosti jsou největší položkou krátkodobé pohledávky ve výši 14 485 tis. Kč. Následuje dlouhodobý hmotný majetek, jehož netto hodnota dosahuje výše 9 733 tis. Kč.

Níže jsou uvedena pasiva nástupnické společnosti k 31.12.2018.

Tabulka č. 12: Rozvaha nástupnické společnosti k 31.12.2018 – Pasiva
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (19))

Označení	Rozvaha – pasiva	(v tis. Kč)
	PASIVA CELKEM	27 499
A.	Vlastní kapitál	11 263
A.I.	Základní kapitál	100
A.III.	Fondy ze zisku	143
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	10 429
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	591
B.+C.	Cizí zdroje	16 236
B.	Rezervy	0
C.II.	Krátkodobé závazky	16 236
D.	Časové rozlišení	0

Nejvýznamnější položkou v pasivech společnosti tvoří krátkodobé závazky ve výši 16 236 tis. Kč. Dále výsledek hospodaření minulých let, který vyjadřuje zisk ve výši 10 429 tis. Kč.

2.2.4 Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti k 1.1.2019

V níže uvedené tabulce je zobrazena zahajovací rozvaha nástupnické společnosti. Ze zahajovací rozvahy je patrné, že hodnota oběžných aktiv oproti rozvaze k 31.12.2018 zůstala stejná, stejně tak výše časového rozlišení.

Ze zahajovací rozvahy byl vyloučen dlouhodobý finanční majetek, který představovat podíl ve společnosti. V zahajovací rozvaze společnosti Delta, s.r.o. tak nezůstává žádný finanční majetek.

Tabulka č. 13: Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti k 1.1.2019 – Aktiva
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (19))

Označení	Rozvaha	Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	32 206	4 707	30 594
B.	Dlouhodobý majetek	16 357	4 707	14 745
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	14 440	4 707	12 828
B.II.1.	Pozemky a stavby	5 769	1 300	7 564
B.II.1.1.	Pozemky	2 300	0	2 300
B.II.1.2.	Stavby	3 469	1 300	5 264
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	8 557	3 407	5 150
B.II.5.2.	Poskytnuté zálohy na DHM a nedokončený DHM	114	0	114
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	1 917	0	1 917
C.	Oběžná aktiva	15 743	0	15 743
C.I.	Zásoby	448	0	448
C.I.1.	Materiál	35	0	35
C.I.3.2.	Zboží	413	0	413
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	14 485	0	14 485
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	13 723	0	13 723
C.II.2.4.	Pohledávky – ostatní	762	0	762
C.II.2.4.3.	Stát – daňové pohledávky	601	0	601
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	30	0	30
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	131	0	131
C.IV.	Peněžní prostředky	810	0	810
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	54	0	54
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	756	0	756
D.	Časové rozlišení – náklady příštích období	106	0	106

V následující tabulce jsou zobrazeny pasiva nástupnické společnosti v rámci zahajovací rozvahy k 1.1.2019.

Z rozvahy je patrné, že výše základního kapitálu zůstala zachována, tak jak je uvedeno v projektu fúze sloučením.

Objevila se zde nová položka Rozdíly z přeměn obchodních korporací. Tato položka nabývá záporné hodnoty – 1 234 tis. Kč.

Vlastní kapitál nástupnické společnosti se snížil, stejně tak fondy ze zisku. Cizí zdroje dosahují stejné výše.

Tabulka č. 14: Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti k 1.1.2019 – Pasiva

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (19))

Označení	PASIVA	(v tis. Kč)
	PASIVA CELKEM	25 582
A.	Vlastní kapitál	9 346
A.I.	Základní kapitál	100
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	-1 234
A.II.2.	Kapitálové fondy	-1 234
A.II.2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	-1 234
A.III.	Fondy ze zisku	213
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	10
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	203
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	10 267
B.+C.	Cizí zdroje	16 236
B.	Rezervy	0
C.II.	Krátkodobé závazky	16 236
D.	Časové rozlišení	0

2.2.5 Závěrečná ustanovení

Veškerá práva a povinnosti, která nejsou v tomto projektu výslovně uvedena se řídí příslušnými ustanoveními obecně závazných právních předpisů České republiky, především ustanovením ZoP.

Náklady, které byly vynaložené v souvislosti se zpracováním tohoto projektu nese nástupnická společnost.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V této části se diplomová práce zabývá zhodnocením přeměn obchodních společností, které byly popsány v předchozí kapitole. Zhodnocení proběhne z hlediska právních a účetních aspektů, a především z pohledu daňových dopadů, a s nimi souvisejících daňových povinností.

3.1 Právní aspekty analyzovaných přeměn

V předchozí kapitole byly popsány dvě formy přeměn. Přeměna formou rozdělení odštěpením a následným sloučením s již existující společností a přeměna prostřednictvím fúze sloučením. Obě přeměny byly přípustné a žádné ze zúčastněných společností se nenacházela v likvidaci ani v insolvenčním řízení.

Rozdělení odštěpením

Projekt přeměny rozdělení odštěpením s následným sloučením s již existující společností obsahoval veškeré potřebné náležitosti dle § 250 odst. 1 ZoP. Projekt byl vyhotoven dne 23.8.2021, a ve stejném znění byl doručen na Krajský soud k založení do obchodního rejstříku.

Založení do sbírky listin bylo provedeno dne 1.9.2021. Projekt přeměny byl následně předložen ke schválení jedinému společníkovi rozdělované společnosti Alfa, s.r.o. Projekt přeměny byl i s ostatními dokumenty schválen.

Byla zde dodržena povinnost dle § 33 ZoP, která říká, že projekt přeměny musí být uložen do sbírky listin alespoň jeden měsíc před samotným schválením.

Zpráva o přeměně v tomto případě vyhotovena nebyla. Společnost Beta, s.r.o. jako společník rozdělované společnosti dle § 27 písm. d) ZoP udělila souhlas.

Rozdělovaná společnost Alfa, s.r.o. neměla povinnost dle § 253 odst. 2 ZoP nechat ocenit odštěpovanou část společnosti znalcem. Jelikož základní kapitál společnosti se s nabytím nového majetku nenavýšoval.

Právní účinky přeměny dle § 59 ZoP nastávají ke dni zápisu do obchodního rejstříku. V případě rozdělení společnosti Alfa, s.r.o. je tento den stanoven na 26.10.2021.

Fúze sloučením

Projekt přeměny fúze sloučením byl vyhotoven dne 25.8.2018, byl přípustný a dle § 70 odst. 1 ZoP obsahoval veškeré nezbytné náležitosti. Byl schválen všemi osobami, které se přeměny zúčastnili a ve stejném znění byl současně zveřejněn.

Zpráva o přeměně byla vyhotovena v písemné formě po zpracování projektu přeměny. Po nabytí účinnosti projektu byl proveden zápis do obchodního rejstříku. K návrhu byly přiloženy i potřebné dokumenty.

V rámci dané přeměny nebylo provedeno ocenění jmění znalcem, jelikož nástupnická společnost nezvyšovala základní kapitál.

Právní účinky u přeměny fúzí sloučením nastávají dle § 59 ZoP ke dni zápisu do obchodního rejstříku, v tomto případě ode dne 27.11.2018. K tomuto dni dochází také k zániku společnosti Delta, s.r.o. bez likvidace.

3.2 Účetní aspekty analyzovaných přeměn

V této kapitole jsou vymezeny účetní aspekty analyzovaných přeměn obchodních společností.

Účetní závěrka

V případě rozdělení odštěpením měla povinnost sestavit konečnou účetní závěrku rozdělovaná obchodní společnost, a to ke dni předcházejícímu rozhodný den, tj. ke dni 31.12.2021. Konečná účetní závěrka, tedy odpovídá řádné účetní závěrce.

V rámci přeměny fúze sloučením, měly povinnost sestavit konečnou účetní závěrku obě zúčastněné společnosti. Stejně jako u rozdělení, byly povinny sestavit konečnou účetní závěrku ke dni předcházejícímu rozhodný den, tj. ke dni 31.12.2018. I v tomto případě je konečná účetní závěrka rovna té řádné.

Rozhodný den

Dle § 10 odst. 3 ZoP nesmí rozhodný den předcházet o více jak 12 měsíců den, kdy bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Rozhodný den také musí připadnout nejpozději na den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Tento den zároveň ovlivňuje účetní období a jeho délku. Stanovení rozhodného dne lze považovat za

nejdůležitější datum dané přeměny, jelikož se od něj odvíjí převážná část povinností souvisejících s přeměnou.

V případě rozdělení odštěpení byl rozhodný den stanoven na 1.1.2021. Tento den se shoduje se začátkem účetního období, tím je kalendářní rok.

U fúze sloučením rozhodný den připadá na 1.1.2019. Stejně jako u rozdělení je tento den zároveň počátkem nového účetního období, kterým je kalendářní rok.

Účetní období

Při přeměnách obchodních společností začíná účetní období rozhodným dnem a končí posledním dnem účetního období, ve kterém je přeměna zapsána do obchodního rejstříku.

V obou analyzovaných přeměnách obchodních společností je rozhodný den stanoven na začátek účetního období, tedy na 1.1. Účetním obdobím je následně u obou přeměn kalendářní rok.

Zahajovací rozvaha

Zahajovací rozvahy byly u obou přeměn sestaveny k 1.1. U rozdělení sloučením se konkrétně jednalo o 1.1.2021, u fúze sloučením šlo o datum 1.1.2018.

Odložená daň

Všechny účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem mají zároveň povinnost účtovat o odložené dani. Ani jedna z analyzovaných společností tuto povinnost nemá, a povinnost účtovat o odložené dani se na ně tedy nevztahuje.

Zhodnocení

Rozhodný den byl u obou společností zvolen na počátek účetního období, kterým je kalendářní rok. Stanovení rozhodného dne lze považovat za nejdůležitější datum celé přeměny, odvíjí se od něj převážná část povinností, které souvisejí s přeměnou.

V tomto případě nevznikla žádné ze zúčastněných společností povinnost sestavit mimořádnou účetní závěrku. Účetní závěrka sestavená za účelem přeměny se rovnala řádné účetní závěrce. Nevznikly tak žádné dodatečné náklady.

Žádná se zúčastněných nesplňuje podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem. Konečné účetní závěrky ani zahajovací rozvahy tedy nemusely podléhat auditu. Zároveň společnosti v rámci přeměn neměli povinnost účtovat o odložené dani.

3.3 Daňové aspekty analyzovaných přeměn

V další kapitole diplomové práce jsou uvedeny daňové dopady přeměn obchodních společností.

3.3.1 Daňový řád

Z daňového řádu vyplývají povinnosti související především se změnou údajů či přechodem povinností. Dle § 127 odst. 1 DŘ je subjekt povinen oznámit správci daně změnu údajů, které se uvádí při registraci, a to do 15 dnů od okamžiku, kdy změna nastala.

V případě přeměny rozdělením se na zúčastněné společnosti tato povinnost nevztahovala.

Při fúzi sloučením také nedošlo ke změně registračních údajů. Společnost Gama, s.r.o. při přeměně zanikla bez likvidace. Dle § 240 odst. 1 DŘ přechází její daňová povinnost na nástupnickou společnost Deltu, s.r.o.

Správce daně tuto skutečnost na základě žádosti musí potvrdit. Nástupnická společnost má pak dle daňového řádu povinnost podat za zaniklou společnost daňové přiznání.

3.3.2 Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob

V této podkapitole diplomové práce jsou vymezeny aspekty týkající se daně z příjmů právnických osob. Budou zde zanalyzovány lhůty pro podání daňového přiznání, zálohy na daň z příjmů, daňová ztráta a odpisy majetku.

Lhůty pro podání přiznání

V případě přeměny rozdělením odštěpením byl rozhodný den stanoven na počátek kalendářního roku, tedy na 1.1.2021. V tomto případě má rozdělovaná i nástupnická společnost povinnost podat přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1.1.2021 do 31.12.2021.

Dle § 136 DŘ platí pro podání DPPO standardní lhůta, a to tři měsíce po konci zdaňovacího období. Lhůta se prodlužuje na 4 měsíce, pokud je přiznání podáno

elektronicky. A na 6 měsíců, pokud společnost využívá služeb daňového poradce nebo splňuje podmínky pro povinný audit. Zúčastněné společnosti využívají služeb daňového poradce, daňové přiznání musí tedy podat nejpozději do 1.7.2022.

U fúze sloučením byl rozhodný den stanoven také na začátek účetního období, na 1.1.2019. Pro podání přiznání k příjmům právnickým osob platí tedy stejná pravidla jako přeměně rozdělením.

Při fúzi sloučením zanikající společnost zaniká k rozhodnému dni tedy k 1.1.2019 a dále již nebude otevírat účetní knihy. Ovšem i zanikající společnost má povinnost podat přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období, které předchází rozhodnému dni. Za stejných podmínek jako ostatní společnosti.

Pokud by byl rozhodný den stanoven na jindy, než je počátek účetního období, například na 1.7.2020, pak by společnosti vznikla povinnost vypracovat přiznání za období předcházející rozhodnému dni rozdělení společnosti. Tedy za období od 1.1.2020 do 30.6.2020, a to nejpozději do konce listopadu, tedy 4 měsíce od rozhodného dne. Pokud bude přiznání podáno elektronicky.

Právnická osoba má dle daňového řádu povinnost mít zřízenou datovou schránku, jinou možnost, než elektronické podání tedy nemá.

Zálohy pro daň z příjmů

Na společnosti, které vykazují zisk se vztahuje povinnost platit zálohy na daň z příjmů dle § 38a ZDP, a to v periodicitě a výši určené podle poslední známé daňové povinnosti. Společnosti vykazující daňovou ztrátu mají nulovou daňovou povinnost, a dle § 38a odst. 2 písm. a) ZDP se na ně povinnost platit zálohy nevztahuje.

V případě rozdělení se vznikem nové společnosti by za nově vznikající společnost platila zálohy rozdělovaná společnost. A to od rozhodného dne do dne předcházejícího den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Na zbylou část období by pak nově vznikající nástupnické společnosti stanovil výši záloh na daň z příjmů správce daně.

V rámci přeměny fúzí si nástupnická společnost platí zálohy za období před zápisem přeměny do obchodního rejstříku sama. Zanikající společnost Gama, s.r.o. k tomu to dni zaniká, zálohy na daň z příjmů tedy dál neplatí.

V případě nástupnické společnosti Delta, s.r.o. se periodicita a výše zálohy upraví a odvodí od součtu poslední známé daňové povinnosti zanikající společnosti Gama, s.r.o. a její poslední známé daňové povinnosti.

V případě, kdy by byl rozhodný den stanoven na jiný den je začátek zdaňovacího období, by předchozí zdaňovací období činilo méně než 12 měsíců. Vzhledem k tomu je potřeba dle § 38a odst. 6 ZDP jejich výši upravit tak, jako by se vztahovala na zdaňovací období v délce 12 měsíců.

Daňová ztráta

Dle § 23c odst. 8 písm. b) ZDP mohou nástupnické společnosti převzít od rozdělované nebo zanikající společnosti neuplatněnou ztrátu. Však pouze jen tu část ztráty určenou dle tzv. ekonomicky zdůvodněného kritéria. Tento pojem v zákoně o daních z příjmů dále specifikován není.

Takto převzatou dosud neuplatněnou daňovou ztrátu může nástupnická společnost uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně v následujících 5 zdaňovacích obdobích. Nástupnická společnost nemůže využít § 34 odst. 1 ZDP a uplatnit převzatou ztrátu ve dvou předcházejících zdaňovacích obdobích, jak tomu je při standardních podmínkách.

V analyzované přeměně rozdělení odštěpením dosahuje rozdělovaná společnost Alfa, s.r.o. zisku. Naopak nástupnická společnost Beta, s.r.o. vykazuje za rok 2020 ztrátu ve výši 850 tis. Kč.

V případě přeměny fúze sloučením vykazují za rok 2018 obě zúčastněné obchodní společnosti zisk.

Odpisování – daňové odpisy

Při přeměnách obchodních společností se za odpisovatele považuje nástupnická společnost. Hmotný majetek může být odepisovaný pouze jedním poplatníkem.

U přeměny rozdělení odštěpením si rozdělovaná společnost Alfa, s.r.o. může za rok 2020 uplatnit daňový roční odpis majetku v plné výši, jelikož vlastní daný majetek k 31.12.2020. Nástupnická společnost Beta, s.r.o. je následně vlastníkem odštěpované části od 1.1.2020. Nástupnická společnost bude pokračovat v odpisování odštěpené části

hmotného majetku, které započala rozdělovaná společnost, a to z původní výše vstupní ceny a ve stejném způsobu odepisování.

Stejná pravidla se uplatní i u přeměny prostřednictvím fúze. Rozhodný den je stanoven na 1.1.2019. Za rok 2018 si zanikající společnost může uplatnit daňový odpis v plné výši stejně jako nástupnická společnost. Ta bude následně pokračovat v odpisování převzatého majetku z původní vstupní ceny a ve stejném způsobu.

3.3.3 Daň z přidané hodnoty

Další daní, která souvisí s přeměnami obchodních společností je daň z přidané hodnoty. Tato daň je upravena zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty.

Rozdělení odštěpením

Zdaňovacím obdobím rozdělované i nástupnické společnosti je kalendářní měsíc. Od rozhodného dne 1.1.2021 jsou povinny podávat daňové přiznání k DPH a platit daň ve lhůtě do 25. dne měsíce následujícím po zdaňovacím období. A to za veškerá uskutečněná i přijatá plnění každé společnosti zvlášť.

Fúze sloučením

Obchodní společnosti zúčastněné na přeměně formou fúze sloučením jsou povinny do 15.7.2019 plnit své daňové povinnosti týkající se DPH. Obě společnosti jsou měsíčními plátcí DPH.

Zanikající společnost Gama, s.r.o. zaniká výmazem z obchodního rejstříku, tj. k 15.7.2019. Za období od rozhodného dne do výmazu z obchodního rejstříku, tedy od 1.1.2019 do 15.7.2019, za ni podává přiznání k DPH nástupnická společnost. Která má povinnost podat přiznání za zaniklé plátce.

Za období od 1.1.2019 do 15.7.2019 musí nástupnická společnost podat také vlastní daňové přiznání.

Dále má povinnost podat vlastní daňové přiznání k DPH, do kterého zahrne uskutečněná a přijatá plnění od začátku zdanitelného období, tedy od 15.7.2019. Jelikož se jedná o měsíčního plátce, je povinna podat daňové přiznání k DPH do 25.8.2019, tj. do 25. dne měsíce následujícího po zdaňovacím období.

Zhodnocení

Daňové aspekty jsou nejkomplikovanější částí celého procesu přeměn obchodních společností. Největší dopad na zúčastněné společnosti má bezpochyby daň z příjmů právnických osob.

Rozhodný den ovlivňuje jak účetní, tak i daňové povinnosti. U obou společností byl zvolen na počátek zdaňovacího období, tedy na 1.1. Tím pádem pro ně platila i standardní lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Výjimka nenastala ani u fúze sloučením, kde zanikající společnost Gama, s.r.o. zanikala ke dni výmazu z obchodního rejstříku. Jelikož byl rozhodný den stanoven na počátek účetního období nemusela nástupnická společnost podávat daňové přiznání za zanikající společnost do rozhodného dne.

Zálohy na daň z příjmů platí zúčastněné společnosti, pokud dosahují zisku, každá za sebe v dané výši a periodicitě, a to do zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Zanikající společnost k tomuto datu zaniká a zálohy dále neplatí. Výše a periodičita u nástupnické společnosti se upraví a odvodí od součtu poslední známé daňové povinnosti nástupnické a zanikající společnosti.

ZÁVĚR

Tato diplomová práce byla zpracována na téma daňové dopady přeměn obchodních společností.

První kapitola se zaměřila na teoretická východiska práce. Dílčím cílem této části bylo vymezení základních pojmů, které se vztahují k problematice přeměn obchodních společností. V úvodu byly uvedeny jednotlivé typy obchodních korporací a popsány možné formy daných přeměn. Následně je zde řešena problematika spojená s přeměnami, například přípustnost, projekt, nebo zpráva o přeměně. Závěr kapitoly je věnován daňovým a účetním aspektům. Daňové aspekty jsou zaměřeny především na daň z příjmu právnických osob, konkrétně pak na podání daňového přiznání, na zálohy k této dani, na daňovou ztrátu nebo na odpisy majetku. Dále se daňové aspekty zabývají daní z přidané hodnoty, daní silniční a daní z nemovitých věcí. Poslední část této kapitoly je věnována účetním aspektům, jako je například rozhodný den, účetní závěrka, zahajovací rozvaha, nebo odložená daň.

Druhá kapitola diplomové práce je zaměřena na praktické příklady přeměn obchodních společností, které odpovídají reálným přeměnám. V této analýze byly vybrány dva nejčastější druhy přeměn, a to rozdělení a fúze. V prvním případě šlo konkrétně o rozdělení odštěpením, kde odštěpovaná část společnosti Alfa, s.r.o. nezankla, ale následně byla sloučena s již existující společností Beta, s.r.o. Druhý případ byl zaměřen na fúzi sloučením, kde nástupnická společnost Delta, s.r.o. byla sloučena se zanikající společností Gama, s.r.o. a převzala veškeré její jmění. V této části práce byly nejdříve představeny všechny zúčastněné společnosti a následně byl popsán a zanalyzován jejich postup přeměny.

Třetí část této práce se zabývá zhodnocením praktických případů, které byly popsány v rámci druhé kapitoly. Cílem této části bylo porovnat vybrané přeměny obchodních společností, a to rozdělení a fúzi. Tyto dvě přeměny byly porovnány nejdříve z právního hlediska, následně z účetní problematiky a na závěr byly vymezeny samotné daňové dopady, kterým se tato kapitola věnuje nejvíce.

V rámci právních aspektů analyzovaných přeměn bylo zjištěno, že obě přeměny byly přípustné a ani jedna ze zúčastněných společností se nenacházela v likvidaci ani

v insolvenčním řízení. Projekty přeměny obsahovaly všechny podstatné náležitosti a byly schváleny. Ocenění jmění znalcem nebylo potřeba, ani jedna ze společností nezvyšovala svůj základní kapitál.

Z pohledu účetních aspektů byl analyzován především rozhodný den, účetní závěrka, zahajovací rozvaha a odložená daň. Rozhodný den byl u obou přeměn stanoven na začátek účetní období. Od tohoto rozhodného dne se dále odvíjely všechny ostatní účetní povinnosti.

V další části této kapitoly byly oba případy porovnány z pohledu daňových aspektů. Především z pohledu daně z příjmů právnických osob, která má na dané přeměny největší vliv. V rámci DPPO bylo zkoumáno dokdy a jak má být podáno přiznání k této dani, dále zda společnosti mají povinnost platit zálohy. Bylo také potřeba zhodnotit v jaké výši si společnosti mohou uplatnit daňové odpisy a jakým způsobem musí pokračovat v odpisování. Daňové aspekty byly zaměřeny také na daň z přidané hodnoty. Zde bylo zkoumáno především zdaňovací období, podání daňového přiznání a splatnost stanovené daně.

Pro pochopení celého procesu přeměny bylo důležité věnovat pozornost všem právním, účetním a daňovým aspektům. Problematika přeměn obchodních společností je komplexní a rozsáhlá, a řeší ji spousta právních předpisů.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) SALACHOVÁ, Bohumila. *Obchodní korporace a jejich přeměny: (právní, účetní a daňové aspekty)*. 1. vydání. Ostrava: Key Publishing, 2014. Monografie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-220-4.
- (2) MORAVEC, Tomáš a Lucie ANDREISOVÁ. *Obchodní společnosti pohledem Corporate Governance*. Vydání první. Praha: Grada Publishing, 2021. Právo pro praxi. ISBN 978-80-271-1217-3.
- (3) *Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev*. In: . Sbírka zákonů, ze dne 19. března 2008. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz>
- (4) SALACHOVÁ, Bohumila a Bohumil VÍTEK. *Podnikání a jeho přeměny*. Vydání první. Ostrava: Key Publishing, 2013. Monografie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-185-6.
- (5) DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních korporací*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vědecké monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-803-1.
- (6) SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-699-0.
- (7) ŠAFRÁNEK, Jan. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN ISBN978-807-5529-145.
- (8) MAŘÍK, Miloš. *Metody oceňování podniku: proces ocenění, základní metody a postupy*. Čtvrté upravené a rozšířené vydání. Praha: Ekopress, 2018. ISBN ISBN978-80-87865-38-5.
- (9) *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* [online]. [cit. 2022-05-04]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

- (10) *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. In: . Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>
- (11) ŠINDELÁŘ, Michal a Libuše MÜLLEROVÁ. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností: pro všechny s.r.o. a a.s.* Praha: Grada Publishing, 2022. *Účetnictví a daně* (Grada). ISBN ISBN978-80-271-3459-5.
- (12) *Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí*. In: . Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-338>
- (13) *Daň z nabytí nemovitých věcí*. In: *Finanční správa* [online]. Generální finanční ředitelství, 2021 [cit. 2021-11-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci>
- (14) *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. In: . Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>
- (15) *Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví*. In: .
- (16) *Český účetní standard pro podnikatele č. 011*. In: . Dostupné také z: <https://businesscenter.podnikatel.cz/finance/ucetnictvi/cesky-ucetni-standard-pro-podnikatele-c-011/>
- (17) *Český účetní standard pro podnikatele č. 003*. In: . Dostupné také z: <https://businesscenter.podnikatel.cz/finance/ucetnictvi/cesky-ucetni-standard-pro-podnikatele-c-003/>
- (18) SKÁLOVÁ, Jana. *Český finanční a účetní časopis: Odložená daň při přeměnách*. [online]. 2012 [cit. 2021-11-03]. Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2012/03/04.pdf>
- (19) *Veřejný rejstřík a sbírka zákonů* [online]. [cit. 2022-05-05]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

ZoP	zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ZoR	zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách
PO	právnícká osoba
FO	fyzická osoba
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DŘ	daňový řád
DPH	daň z přidané hodnoty
č.	číslo
ČR	Česká republika
IČO	identifikační číslo
odst.	odstavec
§	paragraf
písm.	písmeno
Sb.	Sbírka zákonů České republiky
tis.	tisíc

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Fúze sloučením.....	16
Obrázek č. 2: Fúze sloučením.....	17
Obrázek č. 3: Rozdělení rozštěpením	20
Obrázek č. 4: Rozdělení odštěpením	21
Obrázek č. 5: Převod jmění na společníka.....	23

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Časová posloupnost realizace přeměny	49
Tabulka č. 2: Výkaz zisku a ztráty nástupnické společnosti k 31.12.2020.....	51
Tabulka č. 3: Rozvaha nástupnické společnosti k 31.12.2020 - aktiva	52
Tabulka č. 4: Rozvaha nástupnické společnosti k 31.12.2020 - pasiva.....	53
Tabulka č. 5: Hodnota odštěpované částku jmění – majetek.....	54
Tabulka č. 6: Hodnota odštěpované části jmění – aktiva	55
Tabulka č. 7: Hodnota odštěpované části – základní kapitál.....	55
Tabulka č. 8: Hodnota odštěpované části – závazky	56
Tabulka č. 9: Časová posloupnost přeměny formou fúze sloučením	59
Tabulka č. 10: Výkaz zisku a ztráty nástupnické společnosti k 31.12.2018.....	61
Tabulka č. 11: Rozvaha nástupnické společnosti k 31.12.2018 – Aktiva	62
Tabulka č. 12: Rozvaha nástupnické společnosti k 31.12.2018 – Pasiva.....	62
Tabulka č. 13: Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti k 1.1.2019 – Aktiva	64
Tabulka č. 14: Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti k 1.1.2019 – Pasiva	65