



**Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics**

**Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice**

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
KATEDRA PRÁVA**

DIPLOMOVÁ PRÁCE

PŘEMĚNY PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ PODLE NOVÉ LEGISLATIVY

Vypracovala: Bc. Kateřina Fraňková

Vedoucí práce: JUDr. Rudolf Hrubý

České Budějovice 2017

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Kateřina FRAŇKOVÁ**
Osobní číslo: **E15617**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Přeměny podnikatelských subjektů podle nové legislativy**
Zadávající katedra: **Katedra práva**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Cílem práce je posoudit náročnost přeměn, a to z hlediska právní, administrativní a účetní problematiky. Práce bude zkoumat důvody a příčiny přeměn podnikatelských subjektů pramenících ze změny české legislativy. Praktická část bude zaměřena na přeměny konkrétních subjektů, zejména na právní, účetní a daňové aspekty.

Metodický postup:

1. Studium literatury vztahující se k tématu.
2. Vysvětlení základních kategorií příslušných k tématu.
3. Nástin metodického postupu analytického šetření.
4. Vyhodnocení analytického šetření.

Rámcová osnova:

1. Úvod. 2. Literární rešerše. 3. Cíl, hypotézy a metodika práce. 4. Analytická část. 5. Zhodnocení. 6. Závěr. 7. Summary. 8. Seznam literatury. 9. Přílohy.

Rozsah grafických prací: **dle potřeby**

Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
2. Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.
3. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
4. Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.
5. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.
6. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
7. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
8. České účetní standardy.
9. Eliáš, K., & Svatoš, M. (2014). *Nový občanský zákoník 2014: rejstřík*. Praha: Sagit.
10. Ryneš, P. (2015). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: Anag.
11. Skálová, J. (2015). *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha: Wolters Kluwer.

Vedoucí diplomové práce: **JUDr. Rudolf Hrubý**


Katedra práva

Datum zadání diplomové práce: **10. března 2016**

Termín odevzdání diplomové práce: **14. dubna 2017**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


JUDr. Rudolf Hrubý
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 10. března 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci na téma „Přeměny podnikatelských subjektů podle nové legislativy“ jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Dne

.....

Bc. Kateřina Fraňková

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucímu své diplomové práce JUDr. Rudolfu Hrubému za odborné vedení, vstřícnost a užitečné rady při zpracování této diplomové práce.

Obsah

1	Úvod.....	4
2	Právní úpravy přeměn.....	5
3	Formy přeměn.....	7
3.1	Fúze	7
3.1.1	Sloučení.....	8
3.1.2	Splynutí	8
3.2	Rozdělení.....	9
3.2.1	Rozštěpení.....	9
3.2.2	Odštěpení.....	10
3.3	Převod jmění na společníka.....	11
3.4	Změna právní formy	13
3.5	Přeshraniční přemístění sídla.....	13
3.6	Přeměny jiných právnických osob.....	14
4	Postup při přípravě přeměny.....	15
4.1	Projekt přeměny.....	15
4.2	Rozhodný den.....	17
4.2.1	Rozhodný den předchází vypracování a schválení projektu.....	19
4.2.2	Rozhodný den následuje po vypracování a schválení projektu	20
4.3	Účetní závěrka	21
4.4	Ocenění majetku a závazků při přeměnách	23
4.5	Zahajovací rozvaha.....	25
4.6	Audit účetních závěrek	27
5	Daňové aspekty.....	29
5.1	Daň z příjmů právnických osob.....	29
5.1.1	Odložená daň.....	29
5.1.2	Daňové odpisy.....	30
5.2	Daň z přidané hodnoty.....	31
5.3	Daň z nabytí nemovitých věcí	31
5.4	Daň z nemovitých věcí	31
5.5	Daň silniční.....	32
6	Porovnání české a slovenské úpravy	33
7	Cíl a metodika práce	35

7.1	Cíl práce.....	35
7.2	Metodika práce	35
8	Praktická část	37
8.1	Fúze sloučením.....	37
8.1.1	Důvody fúze	37
8.1.2	Projekt přeměny	37
8.1.3	Oznámení o fúzi	39
8.1.4	Daňové povinnosti	41
8.1.5	Konečná účetní závěrka společnosti ABC s.r.o.	42
8.1.6	Konečná účetní závěrka společnosti XYZ a.s.	43
8.1.7	Zahajovací rozvaha	46
8.1.8	Zahajovací rozvaha – převedení.....	49
8.2	Změna právní formy z v.o.s. na s.r.o.	52
8.2.1	Projekt změny právní formy.....	52
8.2.2	Mezitímní účetní závěrka.....	53
8.2.3	Ocenění jmění	53
8.3	Zhodnocení hypotéz	58
9	Závěr	61
I	Summary and keywords.....	62
II	Seznam použitých zdrojů.....	63
III	Seznam tabulek	
IV	Seznam obrázků	
V	Seznam příloh	

Přehled použitých zkratk:

OZ – zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

ZOP - zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů

ZÚ - zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

ČÚS – České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky 500/2002 Sb.

ZDP - zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZOK – zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

1 Úvod

Problematika přeměn podnikatelských subjektů je velmi rozsáhlá a zahrnuje v sobě právní, daňové a účetní aspekty. Zákonnou úpravu tedy nenalezneme pouze v jednom předpisu, nýbrž je potřeba poskládat si povinnosti ze všech zmíněných oblastí. Přehled všech povinností, které se týkají přeměn podnikatelských subjektů, a na které je potřeba brát zřetel při této problematice, je hlavním tématem této diplomové práce.

Právní úprava týkající se přeměn podnikatelských subjektů, je obsažena ve vícero zákonech, které na sebe navazují, či se vzájemně doplňují. V případě novely jednoho z těchto zákonů je tudíž potřeba vzít v úvahu dopady i do zákonů ostatních. Klíčová změna v právní úpravě, dopadající do všech odvětví práva, přišla k 1. 1. 2014 s účinností zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „OZ“). Následně bylo nutné novelizovat i ostatní zákony - v oblasti přeměn podnikatelských subjektů se jednalo především o zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „ZOP“).

Další klíčová změna v legislativě přišla k 1. 1. 2016 v oblasti účetnictví v podobě novely zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZÚ“), která reagovala na nutnost transformace směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 do české právní úpravy. Z této novely budou vybrány a detailně popsány jen určité změny, které jsou spojeny s tématem diplomové práce.

Cílem teoretické části diplomové práce je systematicky utřídit povinnosti při přeměnách dle platné legislativy, a to z hlediska právního, daňového a účetního. Zmíněné oblasti na sebe navazují a vzájemně se prolínají, a proto budou v práci uspořádány dle jejich časové posloupnosti.

Praktická část bude zaměřena na přeměny skutečných subjektů, konkrétně na vnitrostátní fúzi sloučením a změnu právní formy z v.o.s. na s.r.o. Podrobně budou popsány veškeré povinnosti, kterým musejí účetní jednotky věnovat pozornost, neboť jsou potřebné pro zápis přeměny do obchodního rejstříku.

V závěrečné kapitole budou zhodnoceny předem stanovené pracovní hypotézy, které se dotýkají části teoretické i praktické.

2 Právní úpravy přeměn

Od 1. 1. 2000 do 30. 6. 2008 problematiku přeměn obchodních společností a družstev upravoval zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Následně vstoupil v platnost ZOP který byl doposud pětkrát novelizován. Novela rozsáhlejší než původní zákon byla zaznamenána k datu 1. 1. 2012, kdy hlavním důvodem byla povinnost zakomponovat do zákonů České republiky směrnice Evropské unie. Důvodem pro implementaci těchto směrnic bylo snížení administrativní zátěže kladené na společnosti a zvýšení konkurenceschopnosti (Skálová, 2015).

Poslední novela k 1. 1. 2014 byla spojena s účinností OZ. Změny lze rozčlenit do pěti skupin:

- terminologické změny (např. „právní úkon“ je nově označován jako „právní jednání“),
- vypuštění některých definic, které jsou nyní zakomponovány do OZ (např. definice rozhodného dne),
- reakce na změny v právních institutech (např. zavedení kusových akcií v akciových společnostech),
- sjednocení úpravy v ZOP a v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“) (např. právo na dorovnání),
- odstranění některých nepřesností a chybných odkazů (např. povinnost zanikající společnosti poskytovat vypořádací podíl po zápisu fúze do obchodního rejstříku, kdy již zanikající společnost neexistuje) (Šafránek & Lastovičková, 2014).

Nyní je tedy právní úprava přeměn rozdělena v **ZOP** a **OZ**, kdy OZ obsahuje základní pojmy, vymezuje rozdělení a účinnost přeměn a zmiňuje se o dalších problémech, které jsou spojeny se sloučením nadace s jinou nadací, nebo s její změnou právní formy na nadační fond. V této problematice však můžeme najít rozpor mezi OZ a ZOP, nicméně ZOP je předpisem zvláštním a použije se přednostně. Pokud však ZOP danou problematiku neupravuje, platí ustanovení, které je obsaženo v OZ. Je proto nutné dodržet systematiku a provázání norem obecných a zvláštních (Skálová, 2015).

ZOP se skládá ze sedmi částí, z nichž první část obsahuje obecná ustanovení, která jsou společná pro všechny typy přeměn, součástí jsou i základy přeshraničních přeměn. Další části jsou věnované jednotlivým druhům přeměn.

- část druhá: fúze (§ 60 – 242),
- část třetí: rozdělení (§ 243 – 336l),
- část čtvrtá: převod jmění na společníka (§ 337 – 359l),
- část pátá: změna právní formy (§ 360 – 384) a přemístění sídla (§ 384a – 384p),
- část šestá a sedmá: společná a přechodná ustanovení a ustanovení o účinnosti zákona (§ 385 – 389).

Části 2 – 5 obsahují navíc konkrétní formu přeměny u všech právních forem (tzn. ve veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti, společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti a družstva). Ustanovení, kterými jsou regulovány přeměny společností a družstev jsou tzv. „kogentní“, tzn. nesmíme se od nich odchýlit (Salachová, Vítek, Gläserová & Otavová, 2014).

Základní pravidla při vedení účetnictví v průběhu přeměny jsou obsažena v **ZÚ, ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. a v Českých účetních standardech (dále jen „ČÚS“)** zejména ČÚS č. 011, který vymezuje postupy při fúzi. V ZÚ najdeme právní úpravu účetního období, způsoby uzavírání knih a problematiku oceňování. Konkrétní metody oceňování stanovuje vyhláška č. 500/2002 Sb., spolu s účetním vykazováním goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku (Skálová, 2008).

3 Formy přeměn

Pojem přeměny je definován v českém obchodním právu jako označení procesů vedoucích ke spojování či dělení obchodních společností, včetně změny právní formy společnosti. Formy přeměn jsou upraveny ZOP a to následovně:

- fúze,
- rozdělení,
- převod jmění na společníka,
- změna právní formy,
- přeshraniční přemístění sídla (Tichý & Mikeš, 2015).

3.1 Fúze

Fúze patří k častým způsobům přeměn obchodních společností a družstev, a to z důvodu realizování úspor:

1. z rozsahu – vyloučení fixních nákladů,
2. z měřítka – snížení výrobních nákladů při společné výrobě různých výrobků (využití společného vstupu),
3. z učení – nahromadění zkušeností a vzájemné učení se v důsledku výměny těchto zkušeností,
4. zvyšování technologického pokroku (v případě, že jeden ze subjektů disponuje patenty),
5. vzrůst vyjednávací síly spojených subjektů (množstevní slevy, snadnější přístup k úvěrům),
6. zvýšení efektivnosti řízení (úspory v oblasti řízení).

Je ale nutné poznamenat, že fúze není rychlou a jednoduchou cestou a existuje i pravděpodobnost neúspěchu a tím i může dojít k velkým finančním rizikům (Salachová, Vítek, Gláserová & Otavová, 2014).

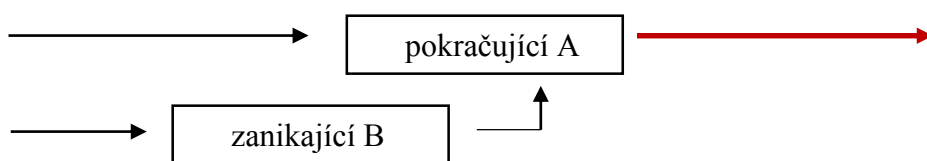
Novela ZOP k 1. 1. 2014 vypustila § 60, ve kterém bylo výslovně uvedeno, že fúze se může uskutečnit formou sloučení nebo splynutí. To, že fúze může mít formu splynutí nebo sloučení, plyne z OZ usnesení § 178 odst. 1. Definice sloučení a splynutí se však

nevypouští zcela, nalezneme ji v § 178 odst. 2 a 3 OZ. Její vypuštění by mohlo vyvolat zbytečné spekulace o tom, zda se jedná o sloučení nebo splynutí (Tichý & Mikeš, 2015).

3.1.1 Sloučení

ZOP definuje **fúzi sloučením** v ustanovení § 61, odst. 1 jako formu přeměny, při které dochází k zániku společnosti, nebo více společností, a přechodu jmění zanikající společnosti na nástupnickou společnost. Obrázek 1 popisuje výše uvedenou definici fúze sloučením.

Obrázek 1: Fúze sloučením



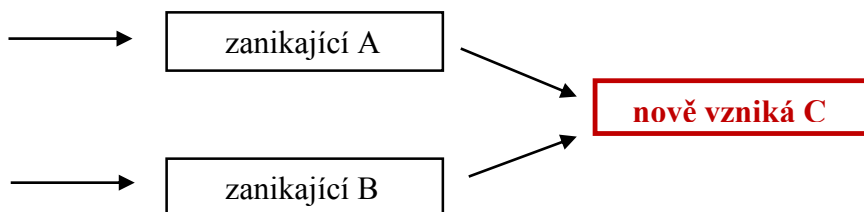
Zdroj: Businessinfo, 2014

Společnost, která vzniká sloučením, se označuje jako „nástupnická společnost“ a přejímá všechny zanikající společnosti a jejich jmění. Sloučením tudíž nevzniká nová právnická osoba. Zúčastněnými společnostmi tu jsou jak zanikající společnosti, tak i nástupnická společnost (Tichý & Mikeš, 2015).

3.1.2 Splynutí

Obrázek 2 nám ilustruje usnesení § 62, odst. 1 ZOP, kdy k **fúzi splynutím** dochází k zániku dvou nebo více společností nebo družstev a přechodu jejich jmění na splynutím vzniklou nástupnickou společnost nebo družstvo.

Obrázek 2: Fúze splynutím



Zdroj: Businessinfo, 2014

Fúze splynutím znamená zánik všech splývajících společností a vznik nové právnické osoby tzn. „nástupnické společnosti“, na kterou přechází jmění všech splývajících společností (zároveň i zanikajících společností). V tomto případě jsou zúčastněnými společnostmi pouze zanikající společnosti (Tichý & Mikeš, 2015).

Právní účinky fúze nastávají **ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku**. Novela k 1. 1. 2014 dále vypustila § 66, který stanovoval pravidlo, že fúzovat mohou jen právnické osoby se stejnou právní formou. Toto pravidlo bylo vypuštěno z důvodu duplicity, jelikož vyplývá již z § 181 OZ.

3.2 Rozdělení

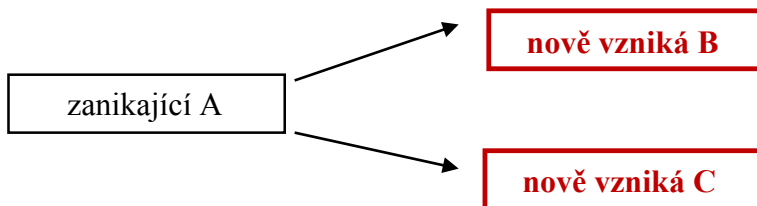
Rozdělení může mít formu:

- **rozštěpení**, kdy rozdělovaná společnost nebo družstvo zaniká a jmění přechází
 - na nově vznikající společnosti nebo družstva („rozštěpení se vznikem nových společností nebo družstev“),
 - na více již existujících společností nebo družstev („rozštěpení sloučením“),
 - kombinací obou forem rozštěpení
- **odštěpení**, kdy rozdělovaná společnost nebo družstvo nezaniká a část jejího jmění přechází
 - na jednu nebo více nově vzniklých společností nebo družstev („odštěpení se vznikem nové společnosti nebo družstva“),
 - na jednu nebo více existujících společností nebo družstev („odštěpení sloučením“),
 - kombinací obou forem odštěpení (Tichý & Mikeš, 2015).

3.2.1 Rozštěpení

Obrázek 3 zobrazuje rozštěpení se založením nové společnosti nebo družstva, při kterém společnost A zaniká bez likvidace a vznikají dvě nové společnosti B a C.

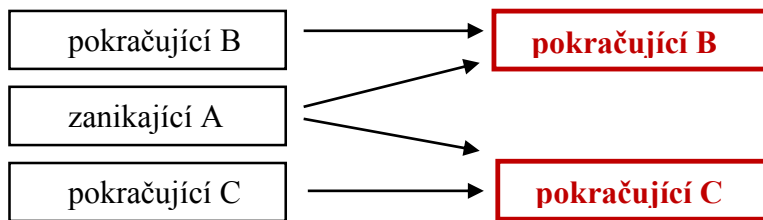
Obrázek 3: Rozštěpení se založením nové společnosti nebo družstva



Zdroj: vlastní tvorba

Na obrázku 4 je popsáno rozštěpení sloučením, při kterém společnost A zaniká, a její části bez likvidace přebírají dvě existující společnosti B a C.

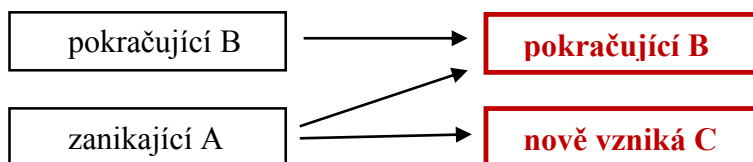
Obrázek 4: Rozštěpení sloučením



Zdroj: vlastní tvorba

Rozštěpení kombinací dvou předchozích možností by mohlo být znázorněno obrázkem 5, kde rozdělovaná společnost A zaniká bez likvidace. Jedna část společnosti A vytváří novou společnost a druhá část společnosti A je přebrána existující společností B.

Obrázek 5: Rozštěpení kombinací dvou předchozích možností

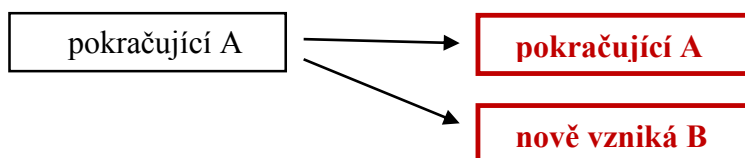


Zdroj: vlastní tvorba

3.2.2 Odštěpení

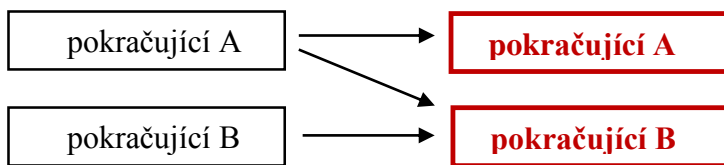
Obrázek 6 znázorňuje klasické odštěpení se vznikem nové společnosti nebo družstva. Rozdělovaná společnost A nezaniká, ale pokračuje v existenci, avšak z její jedné části se vytváří zcela nová společnost B.

Obrázek 6: Odštěpení se vznikem nové společnosti nebo družstva



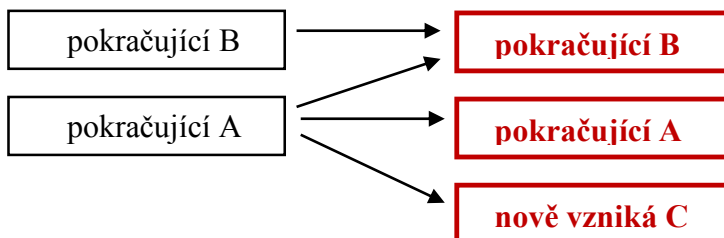
Zdroj: vlastní tvorba

Odštěpení sloučením je vidět na obrázku 7. Rozdělovaná společnost A nezaniká, pokračuje ve své existenci, ale její jedna část je přebrána již existující společností B.

Obrázek 7: Odštěpení sloučením

Zdroj: vlastní tvorba

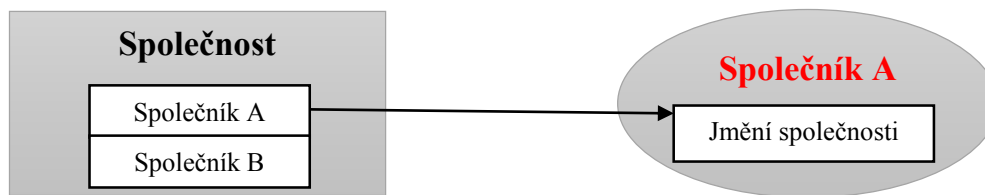
Odštěpení kombinací dvou předchozích možností je vyobrazeno na obrázku 8. Jedná se o odštěpení, tudíž společnost A nezaniká a pokračuje ve své existenci. Její části ale přebírají jiné společnosti. První část přebírá existující společnost B a druhá část vytváří zcela novou společnost C.

Obrázek 8: Odštěpení kombinací dvou předchozích možností

Zdroj: vlastní tvorba

3.3 Převod jmění na společníka

Převod jmění na společníka je určitý druh fúze, tzn. sloučení dvou společností, při kterém jmění obchodní společnosti převezme jeden přejímající společník. Společníci v jednotlivých společnostech mohou rozhodnout, že společnost se ruší bez likvidace, a že jmění včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů převezme jeden přejímající společník, jak je zobrazeno v obrázku 9. Přejímající společník musí být ke dni podání návrhu na zápis převodu jmění do veřejného rejstříku podnikatelem, tedy právnickou nebo fyzickou osobou. O tom, že jeden společník převezme jmění společnosti, rozhodují buď všichni společníci, nebo příslušný orgán společnosti. Vzhledem k podstatě a účelu družstev, která nejsou primárně určena k dosahování zisku z podnikání, se výslovně zakazuje zrušení družstva s převodem jmění na člena (Sedláček, 2014).

Obrázek 9: Schéma převodu jmění na společníka

Zdroj: vlastní tvorba

Před novelou k 1. 1. 2014 bylo nutno rozhodovat v souvislosti s převodem jmění na společníka také o zrušení společnosti bez likvidace. Nyní byla tato povinnost vypuštěna z důvodu novelizace OZ. Přesněji se jedná o § 173, odst. 1, který říká, že zrušuje-li se právnická osoba při přeměně, zrušuje se bez likvidace dnem účinnosti přeměny.

Důvodem pro tuto přeměnu může být v případě společníků právnických osob zejména zjednodušení organizační struktury skupiny společností, úspora nákladů či vytěsnění minoritních společníků. Pro společníky fyzické osoby může být důvodem zrušení právnické osoby, kdy volba této přeměny přichází místo likvidace společnosti (Skálová, 2015).

Na jednotlivé právní formy obchodních společností se dále vztahují zvláštní ustanovení týkající se zrušení společnosti s převodem jmění na společníka (akcionáře). **U veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti** ve společnosti zanikne účast všech společníků a zůstane jen jeden společník. Tento společník má na výběr ze dvou variant:

1. Prohlásí, že společnost zrušuje bez likvidace a převezme její jmění. Na prohlášení má 3 měsíční lhůtu.
2. Uplynutím lhůty právo na převzetí společnosti zaniká a společnost vstupuje do likvidace, kterou už nelze zrušit (Salachová, Vítek, Gläserová & Otavová, 2014).

Rozhodnutí o převzetí musí mít formu notářského zápisu a obsahovat přílohu, kterou je projekt převzetí. Novelou bylo odstraněno omezení, které určovalo v komanditní společnosti možnost převzetí pouze komplementářem. Nyní tedy může být přejímajícím společníkem i komanditista, pokud splňuje základní podmínku a to, že přejímající společník musí být podnikatel.

Pokud se jedná o **společnost s ručením omezeným**, je rozhodnutí valné hromady o převzetí jmění vázáno na velikost obchodního podílu přejímajícího společníka. Obchodní podíl musí tvořit nejméně 90 % základního kapitálu a zároveň obsahovat 90 % hlasovacích práv ve společnosti.

V **akciové společnosti** je rozhodnutí také vázáno na rozhodnutí valné hromady. Přejímající akcionář musí splňovat podle § 354 současně dvě podmínky:

- být vlastníkem akcií min. 90 % základního kapitálu,
- s těmito akciemi mít spojeno min. 90 % hlasovacích práv v zanikající společnosti (Tichý & Mikeš, 2015).

3.4 Změna právní formy

Při změně právní formy společnost nezaniká a ani její práva a jmění nepřechází na jinou společnost či právního nástupce. Jediná změna, která nastává, jsou vnitřní právní poměry a právní postavení společníků. Tato právní úprava vychází z principu právní kontinuity¹ (Manas, 2014).

Zákon umožňuje přecházet mezi formami obchodních korporací navzájem. Nelze však měnit obchodní korporaci např. na spolek nebo nadaci a naopak. Bytová a sociální družstva svou formu změnit nemohou, leda by s tím souhlasili všichni členové (Černá, Štenglová & Pelikánová, 2015).

Při změně právní formy je nutné posoudit poměr výše vlastního kapitálu a základního kapitálu. Pokud by měl být vlastní kapitál nástupnické společnosti (družstva) nižší než její základní kapitál, ukládá se společníkům povinnost doplatit rozdíl v penězích tak, aby byly dostatečně ochráněny zájmy věřitelů společnosti (družstva).

3.5 Přeshraniční přemístění sídla

Úpravu přemístění sídla české právnické osoby do zahraničí doplnila do ZOP již novela k 1. 1. 2012 provedená zákonem č. 355/2011 Sb. Při tvorbě této novely vycházeli z rozsudku Evropského soudního dvora *Cartesio* a připravili postup, kterým může česká společnost „opustit“ území ČR, nebo naopak zahraniční společnost „přijít“

¹ Kontinuita právního řádu obecně znamená, že právo a na něm založené vztahy platí i přes jinou významnou změnu (Havel, 2010).

do ČR. Dosud však neexistuje ve směrnících žádná souvislost mezi právem obchodních společností upravujících přeshraniční fúze a úpravou daňové zátěže. Vzhledem k tomu, že přemístění sídla bude zpravidla spjato se změnou právní formy, a obdobně jako při změně právní formy je zde stále stejná právnická osoba, považuje se za vhodné aplikovat na přemístění sídla ustanovení o změně právní formy (Skálová, 2015; Žárová & Skálová, 2014).

Důvodem přemístění sídla firmy je vyhodnocení výhodnějších podmínek pro danou podnikatelskou činnost v určitém státě. Tyto podmínky mohou zahrnovat výši nákladů, kvalitu legislativního prostředí i různé formy státní podpory jako jsou dotace nebo investiční pobídky. Nelze však zapomenout i na míru zdanění v jednotlivých státech.

3.6 Přeměny jiných právnických osob

Nově OZ upravuje podrobně přeměny:

- spolků², a to fúzi sloučením i splynutím a rozdělení sloučením i se vznikem nových spolků,
- nadací a nadačních fondů, a to změnu právní formy nadace na nadační fond a opačně a fúzi sloučením nadace s jinou nadací či nadačním fondem, přičemž nástupnickou osobou je v případě sloučení s nadačním fondem pouze nadace (Šafránek & Laštovičková, 2014).

Fúze a rozdělení smí podle obecného ustanovení probíhat mezi právnickými osobami různé právní formy jen v případě, že tak stanoví zákon. Není tedy přípustné, aby spolek změnil svoji právní formu či fúzoval nebo se účastnil rozdělení s právnickou osobou jiné právní formy, neboť to zákon nepředvídá. Výjimku představuje přechodné ustanovení OZ § 3045, odst. 1, podle kterého spolky, jež byly založeny před účinností OZ jako občanská sdružení, mohou změnit právní formu na ústav nebo sociální družstvo (Benák & Zahumenský, 2015).

² Občanská sdružení jsou od 1. 1. 2014 považována za spolky.

4 Postup při přípravě přeměny

Po rozhodnutí společníků obchodní společnosti o realizaci přeměny své společnosti, musí být prvním krokem rozhodovacího procesu definování, o jakou přeměnu se bude jednat a jaké charakteristiky bude obsahovat. Při fúzi je nutné stanovit, zda bude provedena fúze sloučením či splynutím a v případě rozdělení, pak mají společníci na výběr mezi rozštěpením a odštěpením. Při každé přeměně jsou určité společné kroky, které budou shrnuty v této kapitole.

4.1 Projekt přeměny

Rozhodnou právní skutečností, která určí druh přeměny i právní postavení jejich účastníků v jejím průběhu i v konečném výsledku je **projekt přeměny**. Projekt přeměny musí být písemný (u přeměn veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti má formu notářského zápisu). Vyhotovují a podepisují ho osoby zúčastněné na přeměně nebo správní rada. Pokud osoba zúčastněná na přeměně je osoba právnická, zajišťuje vyhotovení statutární orgán. V případě akciové společnosti s monistickou strukturou její správní rada. Dnem vyhotovení projektu přeměny je den, kdy splňuje všechny náležitosti právního jednání vyžadované zákonem. (Pokorná, Večerková & Pekárek, 2015).

Vyhotovený projekt se i s případnými znaleckými posudky založí do sbírky listin a jejich založení se zveřejní, aby se s ním mohli seznámit společníci a věřitelé. Dle § 33 ZOP je osoba zúčastněná na přeměně povinna uložit do sbírky listin obchodního rejstříku projekt přeměny alespoň měsíc před tím, kdy má být přeměna schválena. Do tohoto paragrafu je promítnut požadavek Směrnice 2009/109/ES, která ukládá členským státům, aby při přeměnách publikovaly projekt přeměny v elektronické formě. Je zde tedy možnost zpřístupnit projekt přeměny na internetové stránce osoby zúčastněné na přeměně a zároveň zveřejnit odkaz na tyto stránky na centrální elektronické platformě³. Dále Směrnice 2009/109/ES ukládá členským státům, aby zavedly omezení nezbytná k zabezpečení internetové stránky a k ověření pravosti dokumentů. Tento požadavek byl zahrnut do § 33b ZOP, který stanovuje, že publikované dokumenty se podepíší uznávaným elektronickým podpisem nebo opatří uznávanou elektronickou značkou.

³ Centrální elektronickou platformou je Obchodní věstník.

U kapitálových společností a družstev je povinnost, aby statutární orgán vypracoval pro společníky písemnou **zprávu o přeměně**, ve které vysvětluje výhodnost operace pro danou korporaci a specifikuje projekt přeměny. Výjimkou z této povinnosti tvoří § 27 ZOP písmeno d), kdy tato povinnost je osvobozena jestliže všichni společníci nebo členové všech osob zúčastněných souhlasí s tím, že se zpráva pořizovat nebude. U veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti není nutné vyhotovovat zprávu o přeměně a to z toho důvodu, že společníci jsou dostatečně chráněni právem veta⁴ (Černá, Štenglová & Pelikánová, 2015).

Nejméně měsíc po založení projektu přeměny do sbírky listin se sejdou nejvyšší orgány, aby schválily projekt přeměny. Schválen musí být všemi korporacemi ve stejném znění, jelikož představuje v podstatě smlouvu mezi korporacemi. Při schvalování se vyžaduje zákon přísné většiny, tzn. že projekt musí potvrdit všichni společníci osobních společností, tři čtvrtiny přítomných společníků kapitálových společností, dvě třetiny přítomných členů družstva při přítomnosti alespoň dvou třetin všech členů. Společník, který nesouhlasil s přeměnou, se může domáhat neplatnosti do doby zápisu přeměny do obchodního rejstříku, ale pouze v případě, že byl porušen zákon. Jakmile je přeměna zaznamenána do obchodního rejstříku, společník má už pouze právo na peněžité odškodnění zvané „dorovnání“ (Černá, Štenglová & Pelikánová, 2015).

Při fúzi či rozdělení, kdy se účastní akciové společnosti jako zanikající společnosti a zároveň společnosti s ručením omezeným jako nástupnické společnosti, nově projekt obsahuje upozornění pro akcionáře na právo vystoupit ze společnosti a pravidla pro vypořádání s akcionáři, kteří s fúzí nesouhlasili. V novele k 1. 1. 2014 se odstranila chybná úprava ohledně povinnosti poskytovat při fúzi vypořádací podíl, kdy dřívější úprava uváděla, že tuto povinnost má zanikající společnost. Nově se stanoví, že povinnost náleží nástupnické společnosti, neboť po zápisu fúze, kdy se tento podíl vyplácí, již zanikající společnost neexistuje (Šafránek & Laštovičková, 2014).

Věřitel, u kterého přeměna podstatným způsobem sníží dobytnost jeho pohledávky, má právo požadovat **poskytnutí dostatečné jistoty**. Lhůta pro přihlášení nesplacené pohledávky činí 6 měsíců od doby, kdy se zápis přeměny do obchodního rejstříku stal účinným vůči třetím osobám. Po této lhůtě nárok propadá. Je však nutné dávat pozor

⁴ Právo veta – každý ze společníků má absolutní právo rozhodovat o přeměně

na výčet výjimek v § 36 ZOP, kdy věřitel právo na poskytnutí jistoty nemá (Tichý & Mikeš, 2015).

Po schválení projektu přeměny a poskytnutí dostatečné jistoty věřitelům následuje **zápis přeměny do obchodního rejstříku**. Účinkem tohoto zápisu zaniknou zanikající a vzniknou nástupnické korporace. Nástupnické korporace vstoupí do právního postavení svých předchůdců a to vše v rozsahu a způsobem, který je popsán v projektu přeměny. Tento krok je nevratný a nemůže ho změnit ani rozpor přeměny se zákonem (Pokorná, Večerková & Pekárek, 2015).

4.2 Rozhodný den

Rozhodný den je v evropských směrnicih definován následovně:

1. **Třetí směrnice Rady č. 78/855/EHS** o fúzích akciových společností, článek 5, bod e): den, od kterého se jednání zanikající společnosti považuje z účetního hlediska za jednání nástupnické společnosti.
2. **Desátá směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2005/56/ES** o přeshraničních fúzích kapitálových společností, článek 5, písm. f): den, od kterého se transakce fúzujících společností považují pro účely účetnictví za transakce společnosti vzniklé přeshraniční fúzí.

Ani jedna z těchto směrnic neukládá, kdy má tento den nastat, avšak stanovení rozhodného dne je základní náležitostí projektu fúze. Ze směrnic si lze vyložit, že tento den a nějaký čas po něm musí právně existovat obě společnosti, tj. zanikající i nástupnická. Jelikož ale směrnice nestanoví další postupy pro stanovení tohoto dne, řada členských států EU si vyložila ustanovení nesprávně tak, že spojila právní a účetní účinky fúze. V tomto případě ale neexistovalo žádné období, po které by stále existovala zanikající společnost, ale její jednání by bylo z účetního hlediska přisouzeno nástupnické společnosti. Do českého práva byl rozhodný den dle směrnic transponován v roce 2001 a tím došlo k rozdělení účetních a právních účinků fúzí (Skálová, 2015).

V českém právu byla třetí směrnice implementována přímo do ZOP § 10, odst. 1. S účinností OZ se popis třetí směrnice vypustil z ZOP a přesunul se do OZ, §176, odst. 1 a to následovně:

„Při přeměně musí být stanoven rozhodný den, od něhož se jednání zanikající právnické osoby považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet nástupnické právnické osoby.“

V ZOP tak zůstala pouze omezující klauzule, podle níž se rozhodný den vztahuje pouze na přeměnu uskutečňovanou ve formě fúze, rozdělení či převodu jmění na společníka. Výjimka je v případě rozdělení odštěpením, kdy účinky rozhodného dne jsou jen ve vztahu k jednáním týkajících se majetku nebo dluhů, které mají přejít na nástupnickou společnost nebo družstvo.

Rozhodný den je tedy den, od něhož se jednání zanikajících společností považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet společnosti nástupnické. V mezidobí od rozhodného dne do zápisu přeměny do obchodního rejstříku je ale nutné vést samostatně účetnictví zanikající a nástupnické společnosti pro případ odmítnutí zápisu nebo neschválení přeměny. Ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku dojde ke spojení účetnictví a současně k vyloučení všech vzájemných obchodních transakcí, které se v tomto mezidobí uskutečnily.

Rozhodný den fúze nebo rozdělení může být stanoven na kterýkoli den v roce, ale nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis fúze nebo rozdělení právnické osoby do veřejného rejstříku. Toto ustanovení nalezneme, jak v OZ, tak i v ZOP. V OZ však je ustanovení nepřesné, neboť není zřejmé, zda může být rozhodný den stanoven nejpozději na den zápisu fúze nebo na den zapsání do veřejného rejstříku. Nepřesnost odstraňuje ZOP, který říká, že nejpozději může být stanoven rozhodný den v den zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka. Až v procesu parlamentního projednávání novely byla připojena další věta, která odstraňuje případné výkladové potíže v případě, že je rozhodný den stanoven až po dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. I v této situaci se za rozhodný den považuje den zápisu do obchodního rejstříku (Švestka, Dvořák & Fiala, 2014).

Rozhodný den je možné stanovit dvojím způsobem:

- **na období předcházející vypracování projektu,**
- **na období následující po vypracování projektu,** a to nejpozději až na den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. V tomto případě jsou spojeny účetní a právní účinky fúze a nevzniká žádné období, kdy nástupnická společnost zpětně uvažuje

účetnictví zanikající společnosti za své (Salachová, Vitek, Gläserová & Otavová, 2014).

4.2.1 Rozhodný den předchází vypracování a schválení projektu⁵

Nejobvyklejší variantu fúze představuje postup, při kterém rozhodný den bude stanoven na 1. 1. a veškeré přípravy budou organizovány tak, aby do konce kalendářního roku byla fúze zapsána do obchodního rejstříku. Tato fúze nenaruší běžný život a daňové povinnosti nástupnické společnosti. Účetní závěrky i daňová přiznání budou podávána ve standardních lhůtách a nevzniká tak potřeba dalších účetních závěrek, jejich auditů a není potřeba počítat daňové odpisy zkrácené. Příklad tohoto postupu je nastíněn v tabulce 1 (Skálová, 2015).

Tabulka 1: Rozhodný den před schválením projektu – 1. 1.

Datum	Účetní povinnost
31. 12. 2016	Konečná účetní závěrka řádná, ocenění jmění
1. 1. 2017	Rozhodný den
30. 6. 2017	Vypracování projektu přeměny
31. 12. 2017	Zápis přeměny do obchodního rejstříku

Zdroj: Salachová, Vitek, Gläserová & Otavová, 2014

Druhou možností je, že společnost si stanoví rozhodný den počátkem měsíce v průběhu kalendářního roku, např. k 1. 4. V tomto případě je nutné účetní období ukončit konečnou účetní závěrkou ke dni předcházejícímu rozhodný den, tedy 31. 3. Před rozhodným dnem tedy nastane zkrácené účetní období. Účetní období po rozhodném dni je ovlivněno dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku. Účetní období tedy může skončit do 31. 12. toho roku, kdy byl stanoven rozhodný den, pokud se do tohoto data stihne zápis fúze do obchodního rejstříku. Tento případ znázorňuje tabulka 2. S ohledem na možnost podat návrh až do 12 měsíců od rozhodného dne, může být podán návrh na zápis fúze i v následujícím roce, kdy by se jednalo o účetní období delší než 12 měsíců (tzv. prodloužené účetní období) (Sedláček, 2014).

⁵ Účetní pojmy, které se vyskytují v této kapitole, budou detailně popsány v kapitolách 4.3 a 4.4

Tabulka 2: Rozhodný den před schválením projektu - 1. 4.

Datum	Účetní povinnost
31. 3. 2017	Konečná účetní závěrka mimořádná, ocenění jmění
1. 4. 2017	Rozhodný den
31. 7. 2017	Vypracování projektu přeměny
31. 10. 2017	Zápis přeměny do obchodního rejstříku

Zdroj: Salachová, Vitek, Gläserová & Otavová, 2014

4.2.2 Rozhodný den následuje po vypracování a schválení projektu

Společnost se může rozhodnout posunout rozhodný den až po přípravě a schválení projektu fúze. Poté budou některé kroky probíhat v jiných časových intervalech. Takový příklad znázorňuje tabulka 3. K 31. 12. 2016 bude vypracována konečná účetní závěrka řádná a dojde k ocenění jmění. Nejdříve se 30. 6. 2017 vypracuje projekt přeměny a až poté bude následovat rozhodný den. Před rozhodným dnem je však nutno provést konečnou účetní závěrku mimořádnou. I v tomto případě se nám vyskytuje zkrácené či prodloužené účetní období.

Tabulka 3: Rozhodný den po schválení projektu

Datum	Účetní povinnost
31. 12. 2016	Konečná účetní závěrka řádná, ocenění jmění
30. 6. 2017	Vypracování projektu přeměny
31. 7. 2017	Konečná účetní závěrka mimořádná
1. 8. 2017	Rozhodný den
30. 11. 2017	Zápis přeměny do obchodního rejstříku

Zdroj: Salachová, Vitek, Gläserová & Otavová, 2014

V případě, kdy je rozhodný den totožný se dnem zápisu do obchodního rejstříku, se již shodují účetní a právní účinky, tzn., neexistuje žádné mezidobí, ve kterém by se účtovala zanikající společnost sama za sebe, a při zápisu by bylo její účetnictví zpětně zahrnuto do účetnictví nástupnické společnosti. Tato situace je zobrazena v tabulce 4.

Tabulka 4: Rozhodný den je shodný se dnem zápisu do obchodního rejstříku

Datum	Účetní povinnost
31. 12. 2016	Konečná účetní závěrka řádná, ocenění jmění
30. 6. 2017	Vypracování projektu přeměny
30. 11. 2017	Konečná účetní závěrka mimořádná
1. 12. 2017	Rozhodný den = zápis přeměny do obchodního rejstříku

Zdroj: Salachová, Vitek, Gläserová & Otavová, 2014

4.3 Účetní závěrka

ZÚ vymezuje tyto druhy účetních závěrek:

- Řádná účetní závěrka
- Mimořádná účetní závěrka
- Mezitímní účetní závěrka

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku k rozvahovému dni, tj. den, kdy se uzavírají účetní knihy. V závislosti na tom, kdy se sestavuje účetní závěrka, rozlišujeme účetní **závěrku řádnou a mimořádnou**. Řádná účetní závěrka je sestavována k poslednímu dni běžného účetního období⁶. Účetní závěrka, která není řádnou účetní závěrkou a je sestavována v dalších případech, zejména podle § 17 a § 19 ZÚ, se nazývá mimořádná účetní závěrka (Ryneš, 2015).

Podmínkou pro sestavení řádné či mimořádné účetní závěrky je uzavření účetních knih a provedení plné inventarizace, tzn. zejména ověření skutečného stavu veškerého majetku a závazků s účetním stavem, ověření správného oceňování, vytvoření opravných položek, rezerv a další (Březinová, 2014).

Konečná účetní závěrka je vymezena OZ, § 176 odst. 2 jako účetní závěrka sestavená ke dni předcházející rozhodný den. Sestavují ji všechny zúčastněné společnosti a to jak zanikající, rozdělovaná, tak i nástupnická společnost. Zvláštní lhůta stanovená ZOP se týká změny právní formy, kdy konečná účetní závěrka se v tomto případě sestavuje ke dni, který předchází dni zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku.

⁶ Účetní období obsahuje 12 po sobě jdoucích měsíců. V případě, že účetní období začíná prvního dne jiného měsíce než ledna, mluvíme o hospodářském roku (§ 3, odst. 2 ZÚ).

Nejpodrobnější vymezení najdeme v ČÚS č. 011 – Operace s podnikem. Podle tohoto ustanovení zúčastněné účetní jednotky mohou rozhodnout, zda oceňovací rozdíl k nabytému majetku, goodwill, opravné položky k jednotlivým druhům majetku, přechodná aktiva a pasiva, rezervy budou převáděny na nástupnickou účetní jednotku. Důvody tohoto rozhodnutí ale musí být uvedeny v příloze k účetní závěrce. Při změně právní formy uvedené účetní položky jen přecházejí do zahajovací rozvahy beze změn (Skálová, 2015).

Vyžadují-li to zvláštní předpisy, účetní jednotka sestavuje účetní závěrku v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. V tomto případě se poté jedná o **mezitímní účetní závěrku**, při které nedochází k uzavírání účetní knihy a inventarizace se provádí zejména pro účely vyjádření správného ocenění majetku a závazků⁷ (Skálová, 2016).

Cílem sestavení mezitímní účetní závěrky při přípravě přeměny je poskytnout společníkům zúčastněných společností dostatečné informace o tom, jak se vyvíjelo hospodaření zúčastněných společností do dne zpracování projektu, a nedošlo-li k významné změně v hodnotě jmění společností. Dle § 11, odst. 2 ZOP se mezitímní účetní závěrka sestavuje tehdy, byla-li poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka, sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu uplynulo více než 6 měsíců. Ode dne, kdy je sestavena mezitímní účetní závěrka, do dne vyhotovení projektu nesmí uplynout více než 3 měsíce. Nově nemusí být vyhotovena mezitímní účetní závěrka, když se společníci všech zúčastněných osob na přeměně dohodnou, že nebude sestavena.

⁷ Vychází ze zásady opatrnosti, tzn. aktiva a výnosy se nesmějí nadhodnocovat, pasiva a náklady podhodnocovat. Tato zásada se realizuje především tvorbou rezerv, opravných položek a zvolenými principy oceňování (Ryneš, 2015).

4.4 Ocenění majetku a závazků při přeměnách

Oceňování při přeměnách je v účetních normách upraveno:

1. V odst. 3 § 27 ZÚ, který souvisí s oceňováním na reálnou hodnotu a to s odkazem na zvláštní právní předpis.
2. Zvláštním právním předpisem - Vyhláška č. 500/2002 Sb., která v ustanovení § 54 předpokládá, že přeceňování jmění při přeměnách je výrazem přeceňování na reálnou hodnotu a odkazuje zpět na ZÚ, tentokrát na § 24 odst. 3 písm. a).
3. ZÚ v § 24 odst. 3 písm. a) upravuje situaci při nabytí podniku nebo jeho části za celkovou nabývací cenu a nabyvateli dává právo volby v oceňování přebíraných jednotlivých položek majetku (Vomáčková, 2014).

Při přeměně společnosti z titulu změny právní formy se neúčtuje o oceňování majetku a dluhů reálnou hodnotou, a to ani v případě, že zákon o přeměnách ocenění jmění při přeměně společnosti vyžaduje. Dochází-li ke změně právní formy na společnost s ručením omezeným nebo akciovou společnost, je společnost dle § 367 ZOP povinna nechat ocenit své jmění ke dni vyhotovení projektu změny právní formy. Toto ocenění má spíše kontrolní funkci (Krajčová, Palochová & Pšenková, 2014).

Ocenění jmění zanikající společnosti je povinné tehdy, pokud se základní kapitál nástupnické společnosti zvyšuje ze jmění zanikající společnosti. Jak již bylo zmíněno výše, při oceňování majetku a závazků se použije reálná hodnota. Ocenění majetku zanikající nebo rozdělované společnosti se promítne **v zahajovací roztvaze** nástupnické společnosti. ZÚ stanovuje reálnou hodnotu v § 27, odst. 3 jako:

- tržní hodnotu,
- hodnotu vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce,
- ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů.

Před novelou chybělo v zákoně stanovení okamžiku ocenění. Za datum ocenění se považoval den předcházející rozhodný den přeměny, který byl zároveň spojen s vyhotovením konečné účetní závěrky. Podle nové úpravy ZOP v § 73 odst. 3 již není datum ocenění vždy vázán na datum vyhotovení konečné účetní závěrky. Záleží na nastavení rozhodného dne, a proto existují dvě varianty:

1. Rozhodný den předchází datum vyhotovení projektu (stará varianta).

Jmění bude oceněno k datu vyhotovení konečné účetní závěrky, tj. ke dni předcházející rozhodný den.

2. Rozhodný den následuje po datu vyhotovení projektu (nová varianta).

Jmění bude oceněno k datu zpracování poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky zanikající (rozdělované) společnosti, neboť je nutné, aby znalec měl k dispozici údaje z účetnictví, a tak datum ocenění musí být k závěrkovému dni (Skálová, 2015).

Volba metody je závislá zejména na předmětu oceňování a také na jeho účelu. Cílem § 13b ZOP je zvýšit odpovědnost znalců za znalecké posudky. Toto ustanovení říká, že při ocenění jsou přípustné pouze obecně uznávané objektivní metody ocenění.

ZOP vyžaduje, aby vyhotovení znaleckého posudku bylo prováděno soudem jmenovaným znalcem. Pro tyto účely je tedy nutné, aby společnost požádala příslušný soud o ustanovení navrhovaného znalce. Po novele v roce 2014 ale nastaly „zmatky“, na které soudy se mají návrhy na jmenování znalce podávat. Většina subjektů se drželo praxe před rekonstrukcí práva a návrhy podávaly ke krajským soudům. Ty ale vracely návrhy s tím, že místně příslušným soudem jsou okresní soudy. Okresní soudy ale také nebyly jednotné. Některé vracely návrhy s tím, že místně příslušné jsou krajské soudy, a některé návrhům vyhověly. Rozhodnutím Nejvyššího soudu Cpjn 201/2014 bylo stanoveno, že *„rozhodnutí o jmenování znalce je vydáváno v rámci procesu přeměny obchodní korporace a je upraveno zákonem č. 125/2008 Sb. Ačkoli jde o řízení o jmenování znalce, jde současně o řízení ve věcech přeměn obchodních společností a družstev, které spadá do věcné příslušnosti krajských soudů“* (Gorčicová & Matějčková, 2016; Svobodová, 2015).

Na posudky jsou kladeny zvláštní požadavky, které jsou taxativně vyjmenovány v ZOP v § 75:

- popis jmění zanikající společnosti,
- použité způsoby ocenění,
- částku, na kterou se jmění zanikající společnosti oceňuje,
- při fúzi splynutí i údaj, zda tato částka odpovídá součtu vkladů do základního kapitálu nástupnické společnosti.

Znalec provede znalecký posudek, ve kterém je uvedena částka, na kterou se jmění, tedy majetek a závazky oceňují. Při stanovení této částky může být postupováno třemi hlavními metodami dle vlastností a charakteru jmění. Při nákladové metodě je zjišťována současná pořizovací cena srovnatelného majetku upravená o míru opotřebení. Tato metoda se využívá při stanovení provozně nutných aktiv. Další metoda je tzv. výnosová metoda, při které je hodnota dána tím, co je schopný majetek v budoucnu přinést svým vlastníkům. Budoucí ekonomický prospěch je nejčastěji vyjádřen zisky, resp. peněžními toky, které jsou však zatíženy určitým rizikem. Třetí komparační metoda vychází z myšlenky, kolik by byl potenciální průměrný investor ochotný za majetek jako funkční zaplatit na trhu. Zdrojem informací pro tuto hodnotu může být podobný majetek, prodávaný na trhu se stejnými nebo obdobnými vlastnostmi. Mezi hlavní problémy této metody patří nedostatek informací o způsobu a určení cen na trhu a proto je nutné tuto metodu aplikovat obezřetně, nejlépe s využitím jiné metody ocenění (Tůma, 2012).

4.5 Zahajovací rozvaha

Rozvaha je bilančně uspořádaný přehled aktiv (majetku) na jedné straně a zdrojů financování (vlastní a cizí zdroje) na straně druhé. Zdroje financování se nazývají pasiva. Aktiva za běžné účetní období se vykazují v netto hodnotě rozložené na brutto stav majetku a na korekci k jednotlivým položkám aktiv. Aktiva za minulé období se uvádějí v netto hodnotách. Pasiva se uvádějí za běžné a minulé období v účetních hodnotách (Ryneš, 2015). V zahajovací rozvaze jsou vykázána aktiva nástupnické společnosti v ocenění převzatém od zanikající společnosti z konečné účetní závěrky. Struktura a výše vlastního kapitálu musí odpovídat údajům uvedeným v projektu přeměny.

V § 11, odst. 3 ZOP bylo do roku 2014 stanoveno, že zahajovací rozvaha se sestavuje k rozhodnému dni přeměny. Dnes je v tomto paragrafu pouze stanoveno, že pokud se vyžaduje zahajovací rozvaha při změně právní formy, sestavuje se ke dni zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku. Zbytek tohoto ustanovení můžeme najít v § 176 OZ, který určuje, že **k rozhodnému dni** nástupnická právnická osoba nebo rozdělovaná právnická osoba sestaví zahajovací rozvahu.

V důsledku toho, že rozhodný den nemusí předcházet dni vyhotovení projektu přeměny a povinnou náležitostí projektu přeměny není popis struktury položek převáděných z konečné účetní závěrky, byl v roce 2012 dodán do ZOP § 11b. V tomto paragrafu se stanovuje povinnost přiložit k zahajovací rozvaze komentář, ve kterém bude

podrobně vysvětleno, jak došlo k sestavení zahajovací rozvahy, a co se stalo s položkami vykázanými v konečné účetní závěrce.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. vymezuje tři kapitálové fondy, které mohou vzniknout v souvislosti s **přeceněním do pasiv** rozvahy v rámci přeměn:

A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací – zde jsou zaúčtovány rozdíly mezi účetními a reálnými hodnotami majetku zanikající společnosti při přeměně k rozvahovému dni pro ocenění.

A.II.5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací – zachycují se zde rozdíly, které nastaly během přeměny v souvislosti se vzájemným vyloučením pohledávek a závazků.

A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací – tento fond vznikl v souvislosti s novelou ZOP v roce 2012 a používá se pouze v případě, kdy rozhodný den nenásleduje po závěrce použité pro ocenění jmění zúčastněné společnosti (Salachová, Vítek, Gläserová & Otavová, 2014).

Všechny tyto tři položky mohou být vykázány v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti jako důsledek přecenění a operací prováděných v souvislosti s přeměnou, nebo mohou být jen popsány v komentáři k zahajovací rozvaze.

Dále vyhláška č. 500/2002 Sb. pro **přecenění aktiv** v rozvaze vymezuje *B.I.5 Goodwill* a *B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku*. Jedná se o rozdíl mezi cenou zaplacenou nabývajících společností a skutečným oceněním majetku a závazků nabývané společnosti. Pokud jsou aktiva a závazky nabývané společnosti oceněny dle znaleckého posudku, vzniklý rozdíl je goodwillem, ale pokud jsou aktiva a závazky oceněny v účetních hodnotách, vzniklý rozdíl je oceňovacím rozdílem. Mezi podstatný rozdíl patří skutečnost, že goodwill je dlouhodobým nehmotným majetkem, zatímco oceňovací rozdíl je dlouhodobým hmotným majetkem. Jedná se o položky, u kterých je zákonnou úpravou určena i doba účetního odpisování. Goodwill se odpisuje po dobu 60 měsíců do nákladů, záporný goodwill po stejnou dobu do výnosů. Oceňovací rozdíl se odpisuje stejným způsobem po dobu 180 měsíců (Vácha, 2014).

Návrh souvztažností podle syntetických účtů zobrazuje tabulka 5. Převzetí jednotlivých složek majetku a závazků se účtuje na vrub nebo ve prospěch příslušných účtů majetku a závazků souvztažně s účtem 418 – *Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách*. Souvztažně s tímto účtem zaúčtuje účetní jednotka i oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Existuje-li k rozhodnému dni ocenění jmění, na jejímž základě

by došlo k úbytku položky oceňovací rozdíl k nabytému majetku oproti její původní výši stanovené k rozvahovému dni, zaúčtuje účetní jednotka tento úbytek na příslušný účet 097 – *Oceňovací rozdíl k nabytému majetku* souvztažně s účtem 417 – *Rozdíly z přeměn společností* (Pfeilerová, 2016).

Tabulka 5: Návrh souvztažností podle syntetických účtů

Číslo	Popis účetního případu	MD	D
1	Ocenění aktiv při přeměnách obchodních korporací	Aktiva	418
2	Ocenění aktiv při přeměnách obchodních korporací	418	Závazky
3	Ocenění k rozvahovému dni – aktivní oceňovací rozdíl	097	418
4	Ocenění k rozvahovému dni – pasivní oceňovací rozdíl	418	097
5	Úbytek položky oceňovací rozdíl k nabytému majetku oproti její původní výši stanovené k rozvahovému dni (snížení aktivního oceňovacího rozdílu)	417	097
6	Úbytek položky oceňovací rozdíl k nabytému majetku oproti její původní výši stanovené k rozvahovému dni (snížení pasivního oceňovacího rozdílu)	097	417

Zdroj: Pfeilerová, 2016

Pro nástupnické společnosti (akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným) je důležité pravidlo, které je formulované v § 5a ZOP. Ustanovení omezuje možnost přeměny v případě, kdy ztráta nástupnické společnosti dosahuje nebo hrozí dosáhnout výše, při které by přeměna mohla vést k úpadku této nástupnické společnosti. Skutečnost, že ztráta nehrozí, je potřeba doložit znaleckým posudkem. V případě nesplnění těchto podmínek soud nástupnickou společnost zruší a nařídí její likvidaci, a to i bez návrhu (Tichý & Mikeš, 2015).

4.6 Audit účetních závěrek

Novela v roce 2012 přinesla povinnost ověřit konečnou účetní závěrku auditorem, pokud alespoň jedna ze zúčastněných společností nebo družstev má povinnost auditu své konečné účetní závěrky, popř. mezitímní účetní závěrky. V takovém případě podléhají auditu všechny zúčastněné subjekty.

V § 12 odst. 1 ZOP je stanoveno, že se jedná o povinnost stanovenou ZÚ. Ověřování účetní závěrky auditorem upravuje § 20 ZÚ, který byl v roce 2016 novelizován. Úprava před rokem 2016 zahrnovala tři kritéria:

1. aktiva celkem více než 40 000 000 Kč,

2. roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč,
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50.

Povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem měla akciová společnost, pokud překročila alespoň jedno ze tří uvedených kritérií. U ostatních společností a družstev byla povinnost stanovena při překročení alespoň dvou ze tří uvedených kritérií.

Nynější právní úprava ZÚ stanovuje, že účetní závěrka musí být ověřená auditorem u těchto účetních jednotek:

- a) velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu
- b) střední účetní jednotky
- c) malé účetní jednotky, pokud se jedná o akciové společnosti nebo svěřenecké fondy při překročení nebo dosažení alespoň jedné z uvedených hodnot:
 1. aktiva celkem 40 000 000 Kč,
 2. roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč,
 3. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,
- d) ostatní malé účetní jednotky, které překročily nebo již dosáhly alespoň 2 hodnoty uvedené v písmeni c) bodech 1 až 3.

Jestliže mají subjekty povinnost ověřit konečnou účetní závěrku auditorem, je povinnost auditu rozšířena **i na zahajovací rozvahu**.

5 Daňové aspekty

Přeměny obchodních společností zasahují i do oblasti daňové. Problematika zdanění je pro společnosti důležitá, neboť daňové zatížení hraje jednu z nejdůležitějších rolí při samotném rozhodování. Z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) je problematika fúze a rozdělení upravena v § 23c (Salachová, Vítek, Gläserová & Otavová, 2014).

5.1 Daň z příjmů právnických osob

Základní povinností pro poplatníky je podat v zákonných lhůtách daňové přiznání a následně zaplatit vypočtenou daňovou povinnost. Zpracování daňového přiznání je závislé na stanovení rozhodného dne. Pokud je rozhodný den stanovený na počátek účetního období, pro podání daňového přiznání platí standardní lhůty a to tři nebo šest měsíců po skončení zdaňovacího období. Je-li rozhodný den stanovený na první den jiného měsíce než je počátek účetního období, musí všechny zúčastněné společnosti zpracovat daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob. Tato povinnost je vymezena § 38ma odst. 1 písm. a) ZDP. Daňové přiznání se podává za období předcházející rozhodnému dni fúze, za které nebylo dosud podáno, a to do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace o fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace (Čouková, 2014; Finanční správa, 2017).

Pro nástupnickou společnost platí § 21a písm. c) ZDP tj. zdaňovacím obdobím je období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými (dnem zápisu do obchodního rejstříku).

5.1.1 Odložená daň

Odložená daň je nástrojem podvojného účetnictví, který slouží k přiřazení nákladu na daň z příjmů správnému účetnímu období. Daňová legislativa v oblasti daně z příjmů způsobuje, že účetní hospodářský výsledek a daňový základ jsou odlišné o řadu položek. Aby byla uplatněna v účetní závěrce zásada dodržení časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím, musí účetnictví použít odloženou daň k odstranění vzniklého nesouladu (Skálová, 2012).

Výpočet odložené daně vyústí v odložený daňový závazek nebo odloženou daňovou pohledávku. Odložený závazek představuje výši daně z příjmů, kterou bude muset účetní jednotka zaplatit v budoucích obdobích. Naproti tomu odložená daňová pohledávka nám představuje výši daně z příjmů, o kterou se nám v budoucnosti daň z příjmů sníží (Kadlec, 2013).

Odložené dani při přeměnách se věnuje ČÚS č. 003. V tomto předpisu je základní vymezení, a to přecenění aktiv při přeměnách obchodních korporací dává vzniknout rozdílům, které vyústí v odloženou daň. Přitom účetní hodnota majetku je zvýšena (případně snížena) na reálnou hodnotu, ale daňová základna zůstává v původní pořizovací ceně. Odložená daň přechází na nástupnickou účetní jednotku. Podkladem musí být samozřejmě vazba na převáděné položky (Pfeilerová, 2016).

Účetní jednotky s povinným auditem účetní závěrky jsou povinny účtovat o odložené dani. Ostatní mohou dle svého rozhodnutí odloženou daň účtovat také. Je však potřeba zvážit toto rozhodnutí, aby nevyužití odložené daně nevedlo uživatele účetnictví v omyl. V některých případech může nezaúčtovaná odložená daň vyvolat až drastický zásah do ceny prodávané společnosti (Skálová, 2012).

5.1.2 Daňové odpisy

Dle § 28 ZDP odpisy hmotného majetku uplatňuje vlastník hmotného majetku. V případě přeměn se považuje za vlastníka hmotného majetku zanikající společnosti od rozhodného dne fúze do zápisu přeměny do obchodního rejstříku společnost nástupnická. Nástupnická společnost pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem z původní vstupní ceny a při zachování způsobu odpisování (Skálová, 2015).

Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu lze uplatnit ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze, pokud tento den je určen v průběhu zdaňovacího období. Daňové odpisy majetku si uplatní zanikající i nástupnická společnost a daňové přiznání je podáváno za období kratší než 12 měsíců.

Od rozhodného dne do zápisu přeměny do obchodního rejstříku může nastat období kratší či delší než 12 měsíců. V období kratším než 12 měsíců si nástupnická společnost může uplatnit pouze polovinu ročního odpisu. V opačném případě nastává období delší než 12 měsíců a nástupnická společnost může uplatnit plný roční odpis.

5.2 Daň z přidané hodnoty

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt zaniká až výmazem z obchodního rejstříku, podává v období od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku daňové přiznání k DPH jak zanikající, tak i nástupnická společnost.

Nástupnická společnost je plátcem **ode dne zápisu přeměny** obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem. Přihlášku k registraci jsou tyto osoby povinny podat do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Jestliže dochází pouze ke změně právní formy na jinou právní formu a nezaniká ani nepřechází jmění na právního nástupce a jen se mění vnitřní právní poměry a právní postavení, nepřestává být taková právnická osoba plátcem (Holubová, Drábová & Tomíček, 2015).

5.3 Daň z nabytí nemovitých věcí

Podle Zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb. předmětem daně z nabytí nemovitých věcí není nabytí vlastnického práva k nemovité věci přeměnami obchodních korporací. Do konce roku 2013 byly tyto převody sice předmětem daně, ale byly od daně z převodu nemovitostí osvobozeny.

5.4 Daň z nemovitých věcí

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí v § 12c uvádí, že zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Ke změnám skutečností rozhodných pro daň, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží.

Podstatný je stav k 1. 1. příslušného zdaňovacího období a změny v průběhu tohoto období se promítnou až v dalším daňovém přiznání následujícího roku. Z uvedeného tedy vyplývá, že přiznání bude podávat nástupnická společnost, až za období, ve kterém k 1. 1. byla v pozici vlastníka nemovitosti (Vančurová & Láchová, 2014).

Pokud roční daň činí nejvýše 5 000 Kč, musí být uhrazena v plné výši do 31. 5. zdaňovacího období, na které je daň placena. Při vyšší částce než 5000 Kč, je daň placena ve dvou stejně velkých splátkách. Poplatníci, kteří nejsou provozovateli zemědělské výroby ani chovateli ryb hradí daň z nemovitých věcí první splátku do 31. 5. a druhou splátku do 30. 11. kalendářního roku, na který je daň placena. Poplatníci provozující

zemědělskou výrobu nebo chov ryb hradí první splátku do 31. 8. a druhou splátku do 30. 11. (Novotná & Koubovský, 2015).

5.5 Daň silniční

V případě, že zanikající společnost byla povinná k silniční dani, přechází tato povinnost na nástupnickou společnost, která motorová vozidla jako součást jmění nabyla. V § 240a předpisu č. 280/2009 Sb., daňovém řádu je uvedeno, že dojde-li ke zrušení právnické osoby bez likvidace, je právní nástupce této právnické osoby povinen podat řádné daňové tvrzení týkající se její daňové povinnosti do 30 dnů ode dne jejího zániku, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jejího zániku. Toto daňové tvrzení je podáváno nástupnickou společností za část zdaňovacího období, a sice za období od 1. 1. do data zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Přechod daňové povinnosti při přeměně rozdělením je upraveno v § 240b. Na základě tohoto ustanovení, pokud není zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na její právní nástupce, určí právní nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně.

6 Porovnání české a slovenské úpravy

Slovenská účetní a daňová úprava šla v posledních desetiletích svou cestou a je možno identifikovat řadu odlišných přístupů s úpravou v České republice. Slovensko v minulých letech prošlo významnými změnami právních daňových předpisů týkajících se přeměn obchodních společností. Změny se dotkly zákona o účetnictví i zákona o daních z příjmů. V tabulce 6 můžeme vidět nejpodstatnější rozdíly mezi českou a slovenskou úpravou (Mejzlík & Skálová, 2015).

Tabulka 6: Srovnání české a slovenské úpravy

	Česká republika	Slovenská republika
Účetní období	Vždy začíná rozhodným dnem	Není nutné, aby začínalo rozhodným dne (pokud není stanoven na začátek účetního období)
Konečná účetní závěrka	Ano, ke dni předcházejícímu rozhodnému dni	Ne
Daňové přiznání - období předcházející rozhodnému dni, pokud rozhodný den nebyl prvním dnem zdaňovacího období	Podává nástupnická i zanikající společnost	Podává zanikající společnost, právní nástupce podává po celé zdaňovací období
Přecenění zanikající společnosti zobrazeno do účetnictví	Pouze, pokud se zvyšuje základní kapitál	Vždy
Ocenění reálnou hodnotou v konečné účetní závěrce	Ne, až v zahajovací rozvaze	Ano

Zdroj: Mejzlík & Skálová, 2015

Slovenská společnost nemusí sestavovat konečnou účetní závěrku ke dni předcházející rozhodný den fúze. Nepoužívají oddělené části účetního období, kdy společnost nástupnická byla sama, od části účetního období, kdy už jsou společnosti spojeny. Účetní závěrka nástupnické společnosti ke konci účetního období obsahuje část údajů za samotné období, část za spojené období, a proto ji nelze srovnávat ani s účetním obdobím předcházejícím, ani následujícím. Údaje nejsou tedy srovnatelné ani se zahajovací rozvahou.

Dle české právní úpravy daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za období od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku musí podávat jak nástupnická společnost, tak i zanikající společnost. Slovenská právní úprava určuje, že daňové přiznání podává pouze zanikající společnost.

Přecenění zanikající společnosti se v České republice zahrnuje do účetnictví pouze tehdy, když se zvyšuje základní kapitál nebo se tvoří ze zdrojů společnosti zanikající. Ocenění na reálnou hodnotu se poté zahrne do zahajovací rozvahy. Slovenská úprava vyžaduje, aby přecenění bylo zahrnuto vždy, a je obsaženo v konečné účetní závěrce.

7 Cíl a metodika práce

7.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je posoudit náročnost přeměn, a to z hlediska právní, daňové a účetní problematiky. Teoretická část práce blíže konkretizuje základní kategorie příslušné k tématu a nastiňuje problematiku tak, jak ji stanovují zákony pro všechny formy přeměn. Praktická část je blíže zaměřena na konkrétní přeměny subjektů, zejména na jejich právní, účetní a daňové aspekty.

Diplomová práce byla koncipována tak, aby bylo možné potvrdit či vyvrátit následující stanovené pracovní hypotézy:

- Novela OZ k 1. 1. 2014 svou účinností dopadla i na ZOP.
- ZÚ svou novelou k 1. 1. 2016 významně zasáhl do zpracování účetních výkazů při přeměnách obchodních společností a družstev.
- Ocenění jmění obchodních společností a družstev je povinné při každé přeměně a promítne se v zahajovací rozvaze.
- Konečné účetní závěrky společností, u kterých došlo k přeměně fúzí, neobsahovaly žádné nesrovnalosti.

7.2 Metodika práce

Diplomová práce zahrnuje část teoretickou a část praktickou. Teoretická část je zpracována za pomoci odborné literatury, odborných časopisů a zejména platných zákonů a vyhlášek.

Praktická část se rozděluje na dvě části. V první části je popsána a specifikována vnitrostátní fúze sloučením zanikající společnosti ABC s.r.o. do nástupnické společnosti XYZ a.s. Na základě získaných dat se blíže věnuje obsahu projektu přeměny, oznamovací povinnosti a daňové problematice. Dle poskytnutých informací jsou rozebrány a mnou zkontrolovány konečné účetní závěrky jednotlivých společností. Vzhledem k nezveřejnění zahajovací rozvahy ke dni 1. 4. 2017, je zahajovací rozvaha mnou nasimulována a následně převedena do nové struktury dle platné novely ZÚ. Z důvodu nasimulování zahajovací rozvahy bylo umožněno nahlédnout do účetnictví fúzujících společností, aby bylo možné vyloučit vzájemné vztahy a simulace byla co nejpresnější.

Samotná zahajovací rozvaha ale poskytnuta nebyla. Simulace probíhala v programu Microsoft Office Excel 2016 a následně byla převedena v programu FORM studio do vzoru rozvahy před novelou ZÚ a do vzoru rozvahy po novele ZÚ, aby bylo možné vidět změnu zachycení jednotlivých položek aktiv a pasiv.

V druhé části je specifikována konkrétní transformace společnosti OPR v.o.s. na OPR s.r.o. Do specifikace transformace je zahrnut popis obsahu projektu změny právní formy a popis mezitímní účetní závěrky. Na závěr této části je rozebrán znalecký posudek na ocenění jmění společnosti OPR v.o.s.

V případě transformace společnosti i fúze zanikající a nástupnické společnosti, byly vedeny řízené rozhovory se zástupci společností. Použitá data v diplomové práci jsou čerpána z veřejně dostupných zdrojů a to z výročních zpráv jednotlivých společností a jejich internetových stránek, oficiálního serveru českého soudnictví Justice.cz. a z poskytnutých zdrojů od konkrétních společností, které nejsou veřejně dostupné. Společnosti si nepřály být v mé diplomové práci jmenovány, a proto jsou specifikovány pod vymyšlenými názvy.

Z důvodu přehledné ilustrace poskytnutých a zjištěných dat, jsou výsledky zpracovány do tabulek a následně popsány.

8 Praktická část

Praktická část je zaměřena na přeměny konkrétních subjektů. První část zobrazuje postupy v případě fúze sloučením, jejich povinnosti z hlediska právních, účetních a daňových požadavků, které spolu navzájem souvisí.

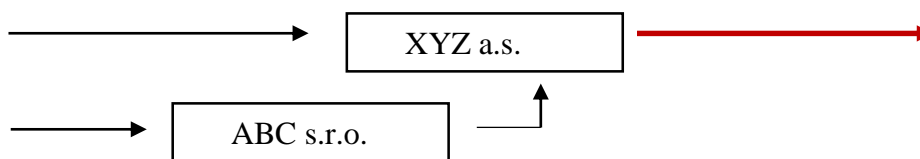
Druhá část popisuje povinnosti v případě změny právní formy z v.o.s. na s.r.o. z hlediska účetních a právních požadavků, které zahrnují i potřebu ocenit jmění posudkem znalce.

8.1 Fúze sloučením

8.1.1 Důvody fúze

Společnost XYZ a.s. je vlastníkem rozlehlého skladovacího areálu. Uvnitř tohoto areálu byl menší výrobní areál, který vlastnila společnost ABC s.r.o. Společnost ABC s.r.o. je 100% vlastněna společností XYZ a.s. Z důvodu zjednodušení organizační, administrativní a logistické struktury aktivit uvedené společnosti uskutečnily vnitrostátní fúzi sloučením zanikající společnosti ABC s.r.o. do nástupnické společnosti XYZ a.s. Výrobní program zanikající společnosti obsahoval převážně zámečnickou výrobu, která je také součástí výrobního programu nástupnické společnosti. Tuto konkrétní fúzi sloučením znázorňuje obrázek 10.

Obrázek 10: Fúze sloučením ABC s.r.o. do XYZ a.s.



Zdroj: vlastní tvorba

8.1.2 Projekt přeměny

Dne 25. 1. 2016 se uskutečnilo společné zasedání zúčastněných společností a vypracoval se projekt fúze sloučením. Obsahem projektu byly tyto body:

- Preambule
- Identifikace zúčastněných společností
- Účetní závěrky a zahajovací rozvaha

- Rozhodný den
- Práva poskytnutá vlastníků dluhopisů
- Den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku
- Zvláštní výhody
- Změna zakladatelských dokumentů
- Výměnný poměr
- Právo na odprodej
- Dozorčí rada
- Souhlas orgánů veřejné moci
- Závěrečná ustanovení

Preambule obsahovala obecná pravidla fúze sloučením, její důvody, dále zakotvení v zákonech a práva a povinnosti přecházející na nástupnickou společnost.

Druhá část projektu přeměny identifikovala zúčastněné společnosti – nástupnickou společnost a zanikající společnost. Identifikace se skládala z názvu firmy a sídla, právního postavení a identifikačního čísla zúčastněných společností. Obsahem byl i základní kapitál obou společností a v případě akciové společnosti i počet akcií, jejich forma, nominální hodnota a rozpis těchto akcií mezi jednotlivé akcionáře.

V části účetní závěrky a zahajovací rozvaha byl stanoven den 31. 3. 2016, ke kterému jak zanikající společnost, tak i nástupnická společnost sestaví řádnou účetní závěrku a obě tyto závěrky budou ověřeny auditorem. Mezitímní účetní závěrka se nevyžaduje, jelikož ji společníci a akcionáři nepožadují. V posledním odstavci této části se uvádí, že nástupnická společnost je povinna sestavit k rozhodnému dni zahajovací rozvahu.

Následující část specifikovala pouze v jedné větě, že rozhodný den fúze společností nastal 1. 4. 2016. Tento den byl stanoven na základě hospodářského roku společnosti XYZ a.s., který trvá od 1. 4. do 31. 3. následujícího roku. Bylo tedy nutné u společnosti ABC s.r.o. prodloužit účetní období o 3 měsíce.

Jelikož nebyly zúčastněné společnosti emitentem dluhopisů, nebylo nutné stanovit práva, jež by nástupnická společnost poskytla vlastníků dluhopisů. I v další části nebylo nutné stanovit den, od kterého by vzniklo právo na podíl na zisku, neboť nástupnická

společnost nevyměnila obchodní podíly zanikající společnosti za své obchodní podíly. Právo na podíl na zisku vznikl až na základě rozhodnutí valné hromady nástupnické společnosti.

Zúčastněné společnosti neposkytly členům svých statutárních orgánů žádné zvláštní výhody. Výhoda nebyla poskytnuta ani znalci, který přezkoumával projekt přeměny. Rovněž nedošlo ani ke změnám zakladatelských dokumentů nástupnické společnosti (stanov akciové společnosti).

Z důvodu nezměněného základního kapitálu nástupnické společnosti, nebylo potřeba nechávat ocenit jmění posudkem znalce. Z uvedeného vyplývá, že se nezměnily obchodní podíly, tedy se ani nestanovil výměnný poměr.

Protože den zápisu fúze sloučením do obchodního rejstříku odpovídal rozhodnému dni, neměli společníci a akcionáři právo odprodat svůj podíl v nástupnické společnosti. Nedošlo tak k podstatným změnám týkajících se jmění zúčastněných společností. Ani kontrolní orgán nástupnické společnosti se neměnil, a zůstal v nezměněném seskupení.

V předposlední části následovalo prohlášení statutárního orgánu, že tato fúze sloučením nevyžadovala souhlas orgánů veřejné moci a ani, že fúze nepodléhala souhlasu Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže.

Poslední část projektu přeměny zahrnovala závěrečná ustanovení. Společníci a akcionáři se domluvili, že nebude zpracována zpráva o přeměně. Další ustanovení se řídila právními účinky fúze, kdy došlo k zániku společnosti ABC s.r.o. bez likvidace a k přechodu jmění, okamžikem zápisu fúze sloučením do obchodního rejstříku. Projekt byl vyhotoven ve 4 vyhotoveních, tzn. každá ze stran obdržela jedno vyhotovení a zbylá vyhotovení byla pro potřeby rejstříkového soudu.

Dle obchodního rejstříku byl tento projekt doručen na soud 18. 2. 2016 a ten samý den byl založen do sbírky listin.

8.1.3 Oznámení o fúzi

Vzhledem k potřebě prodloužit účetní období o 3 měsíce, bylo nutné oznámit tuto skutečnost na Finanční úřad daného kraje. Prodloužení účetního období znamenalo následně podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za období delší než

12 měsíců, konkrétně za období od 1. 1. 2015 do 31. 3. 2016. Oznámení bylo sepsáno, podepsáno jednatelem a odesláno dne 29. 3. 2016.

Následně společnost ABC s.r.o. poslala odhlášení od plateb zákonného pojištění za zaměstnance firmy. Toto pojištění je dáno zákonem a kryje škody na zdraví a škody vzniklé v souvislosti s pracovním úrazem a nemocí z povolání. Žádost byla sepsána a podepsána jednatelem společnosti dne 31. 3. 2016.

Zanikající společnost musela požádat o odhlášení z evidence poplatníků Českého rozhlasu. Zanikající společnost podala dne 31. 3. 2016 formulář Čestné prohlášení pro odhlášení právnické nebo fyzické podnikající osoby z evidence rozhlasových poplatků a nástupnická společnost podala dne 1. 4. 2016 Změnový formulář poplatníka právnické nebo podnikající fyzické osoby. Dne 20. 4. 2016 Český rozhlas potvrdil odhlášení a vyřadil společnost ABC s.r.o. z evidence.

U nemovitostí společnost XYZ a.s. podala dne 7. 4. 2016 příslušnému katastrálnímu úřadu návrh na změnu vlastnických práv. K návrhu přiložila rozhodnutí valné hromady o fúzi sloučením obchodních společností a prohlášení o vzniku práva přeměnou právnické osoby fúzí. Na základě těchto dokumentů poslal katastrální úřad zpět informaci o vyznačení plomby⁸ na dané parcely. Plomba byla vyznačena na parcelách dne 7. 4. 2016. Dne 21. 4. 2016 byli účastníci správního řízení vyzváni k zaplacení správního poplatku a následně 5. 5. 2016 bylo zpět posláno od katastrálního úřadu vyrozumění o provedení vkladu. Sled všech provedených operací je popsán v tabulce 7.

Tabulka 7: Provedené operace dle katastru nemovitostí

Operace	Datum
Založení řízení	7. 4. 2016
Zaplombování	7. 4. 2016
Informace o vyznačení plomby	7. 4. 2016
Výzva k zaplacení poplatku	21. 4. 2016
Rozhodnutí o povolení vkladu	4. 5. 2016
Provedení vkladu	4. 5. 2016
Vyrozumění o provedení vkladu	5. 5. 2016
Ukončení řízení	6. 5. 2016

Zdroj: Český úřad zeměměřický a katastrální, 2017

⁸ Vyznačení, že právní poměry jsou dotčeny změnou

Společnost ABC s.r.o. měla ze dne 10. 1. 2012 uzavřenou mandátní smlouvu s mandatářem panem Novákem, který pro tuto společnost vedl účetnictví a daňové poradenství. Dne 26. 4. 2016 společnost XYZ a.s. mandátní smlouvu vypověděla. Účinnost výpovědi nastala dnem jejího doručení mandatáři.

8.1.4 Daňové povinnosti

Společnost ABC s.r.o. a společnost XYZ a.s. jednotlivě uhradily zálohy na daň z příjmů právnických osob v zákonných lhůtách a to až do zápisu přeměny v obchodním rejstříku. Jednotlivě také hradily souhrnné měsíční zálohy na srážkovou daň, sociální zabezpečení a zálohy na zdravotní pojištění za své zaměstnance a to vždy nejpozději do 20. dne každého kalendářního měsíce, v němž nastala platební povinnost opět až do zápisu přeměny v obchodním rejstříku.

Do zápisu přeměny v obchodním rejstříku byly zanikající i nástupnická společnost povinny vystavovat daňové doklady odděleně. Společnosti podaly daňové přiznání k DPH v zákonných lhůtách za zdaňovací období předcházející období, v němž došlo k zápisu fúze do obchodního rejstříku.

Do zápisu přeměny v obchodním rejstříku společnosti platily samostatně zálohy na daň z nemovitých věcí. Společnost ABC s.r.o. zaplatila 31. 3. 2016 částku 2 708 Kč. To samé znamenalo pro zálohy na daň silniční, kdy 31. 3. 2015 společnost ABC s.r.o. uhradila částku 1 950 Kč.

Do 15 dnů po zápisu přeměny v obchodním rejstříku nástupnická společnost informovala správce daně (u něhož byly obě společnosti zaregistrovány) o uskutečněné přeměně fúzí sloučením.

Nástupnická společnost musela do 8 dnů od zápisu fúze do obchodního rejstříku oznámit změny na příslušné správě sociálního zabezpečení a přehlásit zaměstnance zanikající společnosti. V tom samém termínu musela změnu ohlásit také všem zdravotním pojišťovnám a přehlásit jejich zaměstnance na předepsaném formuláři.

Od zápisu přeměny v obchodním rejstříku byly veškeré daňové doklady vystavovány výhradně jménem společnosti XYZ a.s. Za daňové období předcházející daňové období, ve kterém byla přeměna zapsána do obchodního rejstříku, společnost XYZ a.s. měla povinnost nejpozději do 25. dne měsíce následujícího podat daňové přiznání k DPH. V daňovém přiznání k DPH uvedla, že je podáváno za společnost ABC s.r.o.

Společnost XYZ a.s. podala po zápisu do obchodního rejstříku přiznání k dani z příjmů právnických osob za zaniklou společnost ABC s.r.o. za období od 1. 1. 2015 do 31. 3. 2016. Přiznání k dani z příjmů právnických osob obsahuje příloha 1. Ze záporného výsledku hospodaření -123 025 Kč a výdajů neuznávaným za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které byly zahrnuty ve výsledku hospodaření ve výši 105 361 Kč, byl základ daně vyčíslen na -17 664 Kč. Celková daň za zaniklou společnost činila 0 Kč.

8.1.5 Konečná účetní závěrka společnosti ABC s.r.o.

Rozvaha v plném rozsahu byla sestavena ke dni 31. 3. 2016 a je součástí přílohy 2. Aktiva celkem k tomuto datu činila 3 220 tis. Kč.

Dlouhodobý hmotný majetek se členil na pozemky, stavby a samostatné movité věci a soubory hmotných movitých věcí. Pozemky se účetně ani daňově neodpisují, a z tohoto důvodu se pořizovací cena nesnižovala o odpisy a její výše byla stále stejná. Budova nebyla zcela odepsána a její zůstatková cena činila 975 tis. Kč. Technické zhodnocení na budově neproběhlo. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí byly zcela odepsány. Společnost ABC s.r.o. zde měla zařazeny stroje a motorová vozidla. Před fúzí byla tři motorová vozidla prodána a vyřazena z evidence majetku.

Ocenění materiálu bylo založeno na skutečných pořizovacích cenách a to ve výši 65 tis. Kč. Dle přílohy k účetní závěrce společnost ABC s.r.o. účtovala materiál způsobem B. K 31. 3. 2016 činily pohledávky 391 tis. Kč, z toho po splatnosti 18 měsíců byla evidována jedna faktura ve výši 91 tis. Kč, ke které byla vytvořena opravná položka v její celé výši. Krátkodobé poskytnuté zálohy ve výši 60 tis. Kč se skládaly z pravidelných plateb na plyn, vodné a stočné.

Na běžném bankovním účtu společnosti ke dni 31. 3. 2016 byl evidován zůstatek 483 tis. Kč. Časové rozlišení ve výši 13 tis. Kč zahrnovalo náklady příštích období, které se vztahují k pojištění budov na rok 2016 a příjmy příštích období, které vznikly ze zaplaceného celoročního pojištění k prodaným osobním vozidlům a které bylo vráceno nástupnické společnosti od pojišťovny.

Pasiva celkem k 31. 3. 2016 byla ve výši 3 220 tis. Kč. Základní kapitál činil 136 tis. Kč. Tato částka zůstala od minulého roku stejná. Rezervní fond nebyl během účetního období navýšen ani použit. Jeho stav k 31. 3. 2016 byl 164 tis. Kč.

Nerozdělený zisk z minulých let byl za účetní období snížen o částku 1 162 tis. Kč. Tato částka byla valnou hromadou schválena a rozdělena mezi společníky dle jejich podílu.

Dle výsledku hospodaření za běžné účetní období společnost ABC s.r.o. vytvořila ztrátu ve výši -123 tis. Kč. Byla tvořena rezerva na nevybranou dovolenou v částce 23 tis. Kč.

Závazky z obchodních vztahů byly v záporné hodnotě 3 tis. Kč z důvodu přeplatku vyúčtování elektrické energie. Vzhledem k tomu, že tímto vznikla společnosti pohledávka, měla společnost tuto částku v konečné účetní závěrce převykázat ze závazků z obchodních vztahů do pohledávek z obchodních vztahů. Veškeré závazky k zaměstnancům, státu, zdravotním pojišťovnám a okresní správě sociálního zabezpečení nebyly po lhůtě splatnosti.

Dohadné položky byly tvořeny na spotřebu plynu v období od 1. 10. 2015 do 31. 3. 2016 a na daň z nemovitých věcí za první kvartál roku 2016. Na výdaje příštích období byly účtovány výdaje, které patřily nákladově do účetního období od 1. 1. 2015 do 31. 3. 2016, ale k rozvahovému dni nebyly vyfakturovány, jako např. účetní služby, vodné, stočné, nájem tlakových lahví, poštovné zásilky a materiál na výrobu. Celkový součet těchto položek činil 16 tis. Kč.

8.1.6 Konečná účetní závěrka společnosti XYZ a.s.

Rozvaha v plném rozsahu v celých tisících Kč byla sestavena ke dni 31. 3. 2016 a je součástí přílohy 3. Aktiva k poslednímu dni účetního období celkem činila 484 668 tis. Kč. Dlouhodobý nehmotný majetek v netto výši 103 tis. Kč obsahoval software a ocenitelná práva⁹. Účetní a daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku se rovnaly a byla využita metoda zrychleného odpisování.

Dlouhodobý hmotný majetek činil 153 524 tis. Kč a zahrnoval pozemky, stavby, samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, jiný dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Některé stavby a pozemky jsou zatíženy zástavním právem, které vzniklo z titulu dlouhodobých a krátkodobých bankovních úvěrů. Účetní a daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku

⁹ Ocenitelná práva zahrnují zejména výrobně technické poznatky know-how, licence a průmyslová práva

se nerovnaly. Odpisový plán vytvořila společnost XYZ a.s. dle předpokládaného opotřebení zařazovaného majetku, viz tabulka 8.

Tabulka 8: Odpisový plán dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek	Doba odpisování
Stavby	20 – 50 let
Stroje, přístroje a zařízení	3 – 10 let
Inventář	3 – 20 let
Dopravní prostředky	5 let

Zdroj: Příloha společnosti XYZ a.s.

Systém odpisování drobného dlouhodobého hmotného majetku je upraven v interních směrnících. Pokud částka tohoto majetku nepřesáhne 5 000 Kč je účtován tento majetek do nákladů společnosti a není evidován. Přesáhne-li částka 5 000 Kč, nejvýše však do částky 20 000 Kč je majetek také účtován do nákladů, ale současně je sledován v operativní evidenci na podrozvahovém účtu 752. V rozmezí částek 20 001 Kč a 30 000 Kč je drobný dlouhodobý hmotný majetek zaúčtován do účtové skupiny 02 a odpisuje se 2 účetní období. Od částky 30 001 Kč do částky 40 000 Kč je majetek také účtován do účtové skupiny 02, ale odpisuje se 3 účetní období.

Dlouhodobý finanční majetek v netto výši činil 6 110 tis. Kč a obsahoval majetkovou spoluúcast účetní jednotky v jiných společnostech. Společnost XYZ a.s. vlastnila podíl ve 3 společnostech, mezi nimiž i společnost ABC s.r.o. s vlastnickým podílem 100 % na základním kapitálu odpovídajícím 100 % hlasovacích práv. Hodnota podílu měla být zahrnuta v rozvaze do řádky *B.III.1. Podíly - ovládaná osoba* z důvodu, že společnost XYZ a.s. uplatňovala tzv. rozhodující vliv. Účetní jednotka má v souladu s ZOK rozhodující vliv právě tehdy, pokud drží alespoň 40% podíl a druhý největší spolumajitel drží méně. Účetní jednotka ale zahrnula 100% podíl ve společnosti ABC s.r.o. do řádky *B.III.2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem*. Podstatný vliv má účetní jednotka tehdy, jestliže disponuje alespoň s 20 % hlasovacích práv a neuplatňuje rozhodující vliv. Společnost XYZ a.s. ale uplatňovala rozhodující vliv, a proto částka 5 010 tis. Kč měla být správně vykázána v rozvahové položce *B.III.1. Podíly – ovládaná osoba*.

Zásoby ve výši 88 458 tis. Kč se skládaly z materiálu, nedokončené výroby a polotovarů, výrobků a zboží. Na rozdíl od společností ABC s.r.o., společnost XYZ a.s.

provádí evidenci zásob způsobem A. Za účetní období nebyly vytvořeny žádné opravné položky k zásobám.

V dlouhodobých pohledávkách ve výši 74 349 tis. Kč se zobrazila evidence pohledávek z obchodních vztahů a odložené daňové pohledávky. Odložená daňová pohledávka ve výši 3 706 tis. Kč vznikla z odloženého daňového závazku z titulu zůstatkové ceny majetku ve výši 3 229 tis. Kč a současně z odložené daňové pohledávky z titulu rezerv a opravných položek k pohledávkám.

Krátkodobé pohledávky v netto částce 113 274 tis. Kč byly zobrazeny v rozvaze jako pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky za společníky, daňové pohledávky za státem, krátkodobé poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní a jiné pohledávky. Ke krátkodobým pohledávkám byla vytvořena opravná položka ve výši 17 658 tis. Kč.

Společnost XYZ a.s. evidovala krátkodobý finanční majetek ve výši 42 367 tis. Kč ve formě bezhotovostních peněžních prostředků na účtech, hotovostních peněžních prostředků v pokladně a krátkodobých cenných papírů a podílů.

Časové rozlišení v aktivech ve výši 6 483 tis. Kč vyplývalo ze zásady aktuálního principu, která požaduje zaúčtovat náklady a výnosy do účetního období, s kterým věcně a časově souvisí. Obsahovalo položky náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a příjmy příštích období.

Pasiva k 31. 3. 2016 činila 484 668 tis. Kč. Do vlastního kapitálu byl zahrnut základní kapitál společnosti XYZ a.s. ve výši 6 945 tis. Kč, rezervní fond v částce 1 389 tis. Kč, nerozdělený zisk minulých let s hodnotou 123 135 tis. Kč, výsledek hospodaření běžného účetního období, který činil 30 853 tis. Kč a položka rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku ve výši -14 282 tis. Kč. S účinností ZOK je možné poskytnout zálohy společníkům na výplatu podílu na zisku společnosti za předpokladu splnění zákonných podmínek. Částka se poté zobrazuje v pasivní položce se znaménkem minus.

Cizí zdroje ve výši 328 060 tis. Kč se rozdělovaly na rezervy, dlouhodobé závazky, krátkodobé závazky, bankovní úvěry a výpomoci a časové rozlišení. Společnost XYZ a.s. měla rezervy ve výši 33 342 tis. Kč složené z rezervy na reklamace, rezervy na audit, daňové poradenství, rezervy na nevyčerpanou dovolenou, rezervy na rizika na správních řízeních, rezervy na zakázkové náklady a rezervy na bankovní záruky.

Dlouhodobé závazky obsahovaly pouze závazky z obchodních vztahů ve výši 45 762 tis. Kč. Krátkodobé závazky společnosti XYZ a.s. ve výši 117 819 tis. Kč byly

ze 75 % tvořeny závazky z obchodních vztahů a zbylých 25 % obsahovaly závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, daňové závazky, krátkodobé přijaté zálohy, dohadné účty pasivní a ostatní nespecifikované závazky.

Bankovní úvěry a výpomoci v částce 131 137 tis. Kč byly reprezentovány dlouhodobými a krátkodobými bankovními úvěry od bank. V průběhu následujícího účetního období od 1. 4. 2016 do 31. 3. 2017 by z této částky měla být splacena hodnota 109 152 tis. Kč.

Obsahem časového rozlišení v pasivech celkem ve výši 8 568 tis. Kč byly výdaje příštích období a výnosy příštích období.

Účetní závěrka byla ověřena auditorem a dne 31. 8. 2016 byla vydána zpráva nezávislého auditora o ověření řádné účetní závěrky sestavené k 31. 3. 2016 s výrokem bez výhrad.

8.1.7 Zahajovací rozvaha

Do data zpracování diplomové práce společnost XYZ a.s. nezveřejnila v obchodním rejstříku svou zahajovací rozvahu ke dni 1. 4. 2016, a proto byla v této diplomové práci nasimulována na základě výše uvedených dat. V případě, že společnost zveřejní zahajovací rozvahu do data tisku této diplomové práce, bude mnou sestavená zahajovací rozvaha porovnána se zveřejněnou zahajovací rozvahou společnosti.

Dne 25. 8. 2015 podepsal prezident Miloš Zeman novelu ZÚ s účinností od 1. 1. 2016. Tato změna zasáhla významně do struktury a náplně položek účetních výkazů účetní závěrky. Při sestavování účetní závěrky za účetní období začínající od 1. 1. 2016 je nutné zachytit položky do nové struktury v souladu s touto novelou.

Z uvedeného vyplývá, že zahajovací rozvaha společnosti XYZ a.s. ke dni 1. 4. 2016 musela být provedena dle již platné novely ZÚ. Nasimulovaná zahajovací rozvaha byla nejdříve sestavena do struktury výkazů před novelou a poté převedena do struktury nové.

Přehled provedených operací v souvislosti s fúzí sloučením

Simulace byla provedena pomocí programu Microsoft Office Excel 2016 sečtením veškerých položek rozvahy a následnými úpravami. Nasimulovaná zahajovací rozvaha je součástí přílohy 4. Provedené úpravy jsou znázorněny pomocí tabulek v textu pouze s položkami, kterých se tyto úpravy týkají.

Z pasiv z položky Základní kapitál bylo nutné vyloučit základní kapitál zanikající společnosti v hodnotě 136 tis. Kč. Pořizovací cena podílu nástupnické společnosti v zanikající společnosti činila 5 010 tis. Kč a byla vyloučena z aktiv z položky *B.III.2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem*¹⁰. Rozdíl mezi pořizovací cenou podílu a hodnotou základního kapitálu činil 4 874 tis. Kč a byl vyloučen z pasiv z položky *A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let*. Údaje specifikující podíl jsou znázorněny v tabulce 9 a následné související úpravy v tabulce 10.

Tabulka 9: Základní kapitál a pořizovací cena zanikající společnosti

	Vlastnický podíl společnosti XYZ a.s.	Výše základního kapitálu	Pořizovací cena podílu	Rozdíl mezi pořizovací cenou a výší základního kapitálu
ABC s.r.o.	100 %	136 000 Kč	5 010 000 Kč	4 874 000 Kč

Zdroj: vlastní tvorba

Tabulka 10: Vyloučení základního kapitálu a pořizovací ceny zanikající společnosti (v tis. Kč)

AKTIVA (netto)		ABC s.r.o.	XYZ a.s.	SLOUČENÍ	ÚPRAVY	ZAHAJOVACÍ ROZVAHA
B.III.2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	0	5 010	5 010	-5 010	0
PASIVA		ABC s.r.o.	XYZ a.s.	SLOUČENÍ	ÚPRAVY	ZAHAJOVACÍ ROZVAHA
A.I.1.	Základní kapitál	136	6 945	7 081	-136	6 945
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	2 778	123 135	125 913	-4 874 +30 730	151 769

Zdroj: vlastní tvorba

Pro další úpravy bylo předpokládáno, že složky vlastního kapitálu kromě základního kapitálu byly nástupnickou společností přebírány ve struktuře shodné se strukturou

¹⁰ Správně 100 % podíl na ZK společnosti ABC s.r.o. měl být zahrnut do položky *B.III.1. Podíly – ovládaná osoba* (více kapitola 8.1.6 Konečná účetní závěrka společnosti XYZ a.s.)

vlastního kapitálu zanikající společnosti. Výsledek hospodaření běžného účetního období zanikající i nástupnické společnosti byl převeden do položky pasiv A.IV.1. *Nerozdělený zisk minulých let*. Tabulka 11 obsahuje vlastní kapitál po fúzi sloučením a úpravách specifikovaných výše.

Tabulka 11: Přehled operací ve vlastním kapitálu (v tis. Kč)

PASIVA		ABC s.r.o.	XYZ a.s.	SLOUČENÍ	ÚPRAVY	ZAHAJOVACÍ ROZVAHA
A.I.1.	Základní kapitál	136	6 945	7 081	-136	6945
A.III.1.	Rezervní fond	164	1 389	1 553	0	1553
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	2 778	123 135	125 913	-4 874 +30 730	151 769
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	-123	30 853	30 730	-30 730	0
A.V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku	0	-14 282	-14 282	0	-14 282
VLASTNÍ KAPITÁL		2 955	148 040	150 995	-5 010	145 985

Zdroj: vlastní tvorba

Nástupnická společnost a zanikající společnost vykazovaly k 31. 3. 2016 následující vzájemné krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů, viz. tabulka 12.

Tabulka 12: Vzájemné pohledávky z obchodních vztahů

Věřitel	Dlužník	Krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů
ABC s.r.o.	XYZ a.s.	8 443 Kč
ABC s.r.o.	XYZ a.s.	902 Kč
CELKEM		9 345 Kč

Zdroj: vlastní tvorba

Vzhledem k tomu, že vůči sobě nástupnická společnost a zanikající společnost vykazovaly krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů a krátkodobé závazky z obchodních vztahů uvedené v předchozí tabulce, byly tyto v zahajovací rozvaze vyloučeny, jak znázorňuje tabulka 13.

Tabulka 13: Vyloučení vzájemných pohledávek a závazků z obchodních vztahů (v tis. Kč)

AKTIVA (netto)		ABC s.r.o.	XYZ a.s.	SLOUČENÍ	ÚPRAVY	ZAHAJOVACÍ ROZVAHA
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	300	93 821	94 121	-9	94 112
PASIVA		ABC s.r.o.	XYZ a.s.	SLOUČENÍ	ÚPRAVY	ZAHAJOVACÍ ROZVAHA
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	-3	88 320	88 317	-9	88 308

Zdroj: vlastní tvorba

Ke každé zahajovací rozvaze musí být připojen komentář, ve kterém jsou popsány informace o konkrétní transakci, v našem případě fúzi sloučením a přehled všech provedených úprav, které byly provedeny při sestavení zahajovací rozvahy.

8.1.8 Zahajovací rozvaha – převedení

Při sestavování účetní závěrky dle novely ZÚ je nutné věnovat zvýšenou pozornost správnému zachycení jednotlivých položek aktiv a pasiv na správném řádku v souladu s novelou. Tato změna navíc znamená, že účetní jednotka musí z důvodu srovnatelnosti účetních období převykázat položky účetní závěrky roku 2015. Příloha 5 obsahuje zahajovací rozvahu společnosti XYZ a.s. po novele ZÚ. V textu níže jsou uvedeny pomocí tabulek nejvýznamnější změny položek rozvahy platných do 31. 12. 2015. Pro lepší názornost jsou položky dle staré struktury výkazů zabarveny zeleně.

U aktiv souhrnně zůstalo zachováno označení velkými písmeny oddílů A, B, C a D, změna je v samotném uspořádání, rozlišení římskými a následně i arabskými číslicemi. V položce *B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek* již nejsou samostatně vykazovány zřizovací výdaje, jelikož účetní předpisy je nově nedefinují jako dlouhodobý majetek. Stávající zřizovací výdaje se postupně doodepší. Do doby úplného odepsání se budou vykazovat na řádce *B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek*.

Položky rozvahy *B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek* a *C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek* se nově v rozvaze nevykazují samostatně a jsou přiřazeny do položek krátkodobého a dlouhodobého finančního majetku.

Do konce roku 2015 se skládala položka *C.IV. Krátkodobý finanční majetek* z položek:

- *C.IV.1. Peníze,*

- C.IV.2. Účty v bankách,
- C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly,
- C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek.

V prvním sloupci tabulky 14 jsou rozepsány položky dle nové struktury, kde máme již rozdělený krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky. Druhý sloupec znázorňuje, co tyto nové položky obsahují dle staré struktury.

Tabulka 14: Obsah krátkodobého finančního majetku a peněžních prostředků dle nové struktury

Rozvaha 2016	Položky rozvahy do 31. 12. 2015
C.III. Krátkodobý finanční majetek	
C.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly (část položky) C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek (část položky)
C.III.2. Ostatní krátkodobý finanční majetek	C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly (část položky) C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek (část položky)
C.IV. Peněžní prostředky	
C.IV.1. Peněžní prostředky v pokladně	C.IV.1. Peníze
C.IV.2. Peněžní prostředky na účtech	C.IV.2. Účty v bankách

Zdroj: vlastní tvorba

V pasivech došlo i ke změně hlavních oddílů, viz tabulka 15. Nově je vyčleněn oddíl B. Rezervy a oddíl C. Závazky. Při převykázání položek pasiv je tedy nutné dát pozor nejenom jinému číselnému označení, ale i jiným prvotním písmenům.

Tabulka 15: Oddíly pasiv v rozvaze v roce 2015 a 2016

2015	Oddíl	2016	Oddíl
A.	Vlastní kapitál	A.	Vlastní kapitál
B.	Cizí zdroje	B.	Rezervy
C.	Časové rozlišení	C.	Závazky
		D.	Časové rozlišení pasiv

Zdroj: Martínková, 2016

Tabulka 16 obsahuje rozdělení položky *C.I. Dlouhodobé závazky* dle nové úpravy. Je zřejmé, že z rozvahy na první pohled není patrná úvěrová angažovanost subjektů, ale je nutné sčítat dva vybrané řádky z krátkodobých a dlouhodobých závazků.

Tabulka 16: Obsah dlouhodobých závazků dle nového formuláře

Rozvaha 2016	Položky rozvahy do 31. 12. 2015
C.I. Dlouhodobé závazky	
C.I.1. Vydané dluhopisy	
C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	B.II.6. Vydané dluhopisy (část položky)
C.I.1.2. Ostatní dluhopisy	B.II.6. Vydané dluhopisy (část položky)
C.I.2. Závazky k úvěrovým institucím	B.IV.1. Bankovní úvěry dlouhodobé
C.I.3. Dlouhodobé přijaté zálohy	B.II.5. Dlouhodobé přijaté zálohy
C.I.4. Závazky z obchodních vztahů	B.II.1. Závazky z obchodních vztahů
C.I.5. Dlouhodobé směnky k úhradě	B.II.7. Dlouhodobé směnky k úhradě
C.I.6. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	B.II.2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
C.I.7. Závazky – podstatný vliv	B.II.3. Závazky – podstatný vliv
C.I.8. Odložený daňový závazek	B.II.10. Odložený daňový závazek
C.I.9. Závazky – ostatní	
C.I.9.1. Závazky ke společníkům	B.II.4. Závazky ke společníkům
C.I.9.2. Dohadné účty pasivní	B.II.8. Dohadné účty pasivní
C.I.9.3. Jiné závazky	B.II.9. Jiné závazky

Zdroj: vlastní tvorba

Pro stanovení základních postupů při sestavení účetní závěrky za účetní období započaté v roce 2016 byl vydán nový ČÚS č. 024 *Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016*, který obsahuje převodový můstek. Při převodu a vykazování mají účetní jednotky postupovat s ohledem na významnost vykazovaných informací. ČÚS č. 024 se zrušuje k 31. 12. 2016 (Batal, Bezděková, Tesař & Plachá, 2016)

Účetní programy vyvíjejí pro své uživatele převodové můstky mezi starou a novou strukturou, ale již ze zmíněných příkladů výše je zřejmé, že programy budou moci převést pouze některé řádky, neboť určité položky je třeba rozdělit podle jejich povahy.

8.2 Změna právní formy z v.o.s. na s.r.o.

V průběhu roku 2012 byl zahájen proces transformace společnosti OPR v.o.s. na OPR s.r.o., který byl úspěšně realizován, a k 1. 1. 2013 se společnost transformovala na společnost s ručením omezeným se základním kapitálem 1 000 tis. Kč. Tato změna neměla žádný dopad na provoz společnosti, pouze na vnitřní právní poměry.

8.2.1 Projekt změny právní formy

Dne 30. 9. 2012 byl vyhotoven ve formě notářského zápisu Projekt změny právní formy společnosti OPR v.o.s., který obsahoval zákonem stanovené náležitosti a to:

- firmu, sídlo a identifikační číslo společnosti před změnou právní formy,
- právní formu, jíž má společnost nabýt,
- firmu společnosti po změně právní formy,
- den, k němuž byl vyhotoven Projekt změny právní formy,
- společenská smlouva společnosti po zápisu změny do obchodního rejstříku,
- všechny zvláštní výhody, které společnost měnící svoji právní formu poskytuje statutárním orgánům a znalci pro ocenění jmění,
- pravidla postupu při vypořádání se společníkem, který se změnou právní formy nesouhlasil,
- jméno, příjmení a bydliště osob, které budou po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku statutárním orgánem,
- vklady společníků a základní kapitál obchodní společnosti OPR s.r.o.

Společnost OPR v.o.s. využila zákonné možnosti a netvořila základní kapitál. V rámci procesu přeměny byla k 31. 12. 2012 část závazků vůči společníkům z titulu rozdělení zisku ve výši 1 000 000 Kč kapitalizovaná a stala se k 1. 1. 2013 základním kapitálem společnosti OPR s.r.o.

Projekt změny právní formy byl podepsán oběma jednateli, notářem a zveřejněn dne 13. 11. 2012 ve Sbírce listin rejstříkového soudu. Tím byla splněna zveřejňovací povinnost minimálně 1 měsíc před dnem, kdy má být změna právní formy schválena rejstříkovým soudem.

8.2.2 Mezitímní účetní závěrka

Dne 6. 11. 2012 byla sestavena mezitímní účetní závěrka za účetní období od 1. 1. 2012 do 30. 9. 2012. Mezitímní účetní závěrka byla ověřena auditorem a dne 11. 11. 2012 byla vydána zpráva nezávislého auditora s výrokem bez výhrad.

Aktiva ke dni 30. 9. 2012 činila 57 481 tis. Kč. Dlouhodobý nehmotný majetek ve výši 354 tis. Kč se skládal ze softwaru, který byl již z 65 % odepsaný. Dlouhodobý hmotný majetek ve výši 8 179 tis. Kč obsahoval pozemky, stavby a samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jiný dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Největší část tvořil pozemek pořízený v roce 2011, na kterém byla postavena nová hala. Do nové haly se společnost přestěhovala v průběhu roku 2016. Výstavba nové haly byla také jedním z důvodů transformace společnosti na společnost s ručením omezeným.

Oběžný majetek ve výši 47 984 tis. Kč zahrnoval zásoby, krátkodobé pohledávky, krátkodobý finanční majetek a časové rozlišení aktiv. Na rozdíl od krátkodobých pohledávek, k zásobám nebyly vytvořeny žádné opravné položky.

Jak již bylo uvedeno výše, společnost OPR v.o.s. neměla před transformací žádný základní kapitál. Vlastní kapitál se skládal z výsledku hospodaření běžného účetního období ve výši 7 628 tis. Kč. Cizí zdroje ve výši 49 853 tis. Kč obsahovaly rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky a bankovní úvěry a výpomoci. Rezervy ve výši 1 297 tis. Kč byly vytvořeny na nevyčerpanou dovolenou.

8.2.3 Ocenění jmění

Společnost OPR v.o.s. měla povinnost podat ke krajskému soudu návrh na jmenování znalce za účelem vypracování znaleckého posudku. Krajský soud dne 7. 11. 2012 vydal usnesení, kterým jmenoval znalce pro ocenění jmění společnosti OPR v.o.s. Proti tomuto usnesení je ze zákona možnost se do 15ti dnů od jeho doručení odvolat k Vrchnímu soudu v Praze.

Dne 15. 11. 2012 byl vypracován znalecký posudek na ocenění jmění společnosti OPR v.o.s. pro účely změny právní formy. Znalecký posudek obsahoval následující části:

- Základní údaje o společnosti dle výpisu z obchodního rejstříku
- Účel ocenění

- Metody a podklady ocenění
- Vlastní ocenění
- Rekapitulace
- Přílohy

Zhotovitel znaleckého posudku pro potřeby ocenění vyžadoval rozvahu k 30. 9. 2012, výkaz zisku a ztráty k 30. 9. 2012, hlavní knihu k 30. 9. 2012, výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011, výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2010, výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2009 a výpis z obchodního rejstříku společnosti.

Znalecký posudek na ocenění jmění byl zpracován jako tržní ocenění při respektování metodických postupů dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. V části metody a podklady ocenění byly vymezeny základní pojmy (definice tržní hodnoty a ceny obvyklé) a popsány metody ocenění včetně výpočtu. Po analýze struktury aktiv, pasiv a ekonomického vývoje oceňované společnosti vybral znalec v části *Vlastní ocenění* tyto dvě metody:

1. Majetková metoda na bázi účetních cen (net book value)
2. Výnosová metoda kapitalizovaných čistých výnosů (KČV)

Majetková metoda na bázi účetních cen

Účetní hodnota slouží pouze jako doplňková metoda k ocenění. Jedná o hodnotu vykazovanou ve finančních výkazech, tzn., že je založena na ceně pořízení majetku ponižené o účetní odpisy. Tato hodnota se samozřejmě liší od hodnoty tržní. Ocenění majetkovou metodou na bázi účetních cen dle znaleckého posudku bylo vypracováno na základě mezitímní účetní závěrky. Majetková hodnota stanovila ocenění na základě výše vlastního kapitálu, tedy na částku 7 628 tis. Kč.

Výnosová metoda kapitalizovaných čistých výnosů

Metoda kapitalizovaných čistých výnosů je založena na předpokladu, že firma bude dosahovat v budoucnu alespoň takových výnosů, jako dosahovala v minulosti, a tyto výnosy bude možno udržet investicemi na úrovni odpisů. Budoucí výnosy mají charakter věčné renty, výsledkem ocenění je hodnota vlastního kapitálu očištěná o inflaci, tzv. hodnota netto. Znalecký posudek vychází z dosavadních hospodářských výsledků, které jsou upraveny o jednorázové náklady a jednorázové výnosy. Úpravy výsledku

hospodaření společnosti OPR v.o.s. jsou zobrazeny v tabulce 17. Pro výpočet byl použit výsledek hospodaření za předcházející 4 roky.

Tabulka 17: Úpravy výsledku hospodaření před zdaněním

	2009	2010	2011	2012
Výsledek hospodaření před zdaněním	5 145	3 192	13 388	10 171
(-) Výnosy z dl. finančního majetku	0	0	0	0
(-) Výnosové úroky	-11	-5	-4	-5
(-) Ostatní finanční výnosy	-388	-150	-460	-95
(-) Tržby z prodeje dlouh. majetku a materiálu	-240	-65	-899	-1 029
(+) Zůst. cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	15	173	712	1 027
(-) Mimořádné výnosy	0	-1	0	0
(+) Mimořádné náklady	0	0	0	0
Upravený výsledek hospodaření	4 521	3 144	12 737	10 068

Zdroj: Znalecký posudek společnosti OPR v.o.s.

Následně byl upravený výsledek hospodaření očištěn o bazický cenový index inflace se základem v roce 2012. Index byl dopočítán z meziročních změn (řetězových indexů), které zveřejňuje Český statistický úřad dle předmětů činnosti. Očištěné výsledky hospodaření v jednotlivých letech znalec upravil o váhy, které s blížícím se časem k přítomnosti rostly. Následně byl vypočten vážený aritmetický průměr, nazývaný trvale odnímatelným čistým výnosem před daní. Výsledek znalec ponížil o daň z příjmů právnických osob ve výši 19 %. Trvale odnímatelný čistý výnos po dani činil 7 259 tis. Kč. Tyto úpravy zobrazuje tabulka 18.

Tabulka 18: Úpravy o inflaci a váhy v jednotlivých letech (v tis. Kč)

	2009	2010	2011	2012	Součet
Upravený výsledek hospodaření	4 521	3 144	12 737	10 068	
Cenový index řetězový	1,010	1,015	1,019	1,001	
Cenový index bazický	0,966	0,980	0,999	1,000	
Očištěno o inflaci	4 681	3 207	12 750	10 068	
Váhy	1	2	3	4	10
UVH upravený o inflaci a váhy	4 681	6 414	38 249	40 272	89 616

Vážený průměr (TOČV)	8 962¹¹
Daň z příjmů právnických osob 19 %	1 703
Trvale odnímatelný čistý výnos po dani	7 259

Zdroj: Znalecký posudek společnosti OPR v.o.s.

Další výpočet stanovil kalkulovanou úrokovou míru bez inflace. Vzhledem k tomu, že pro účely ocenění bylo potřeba určit tržní hodnotu vlastního kapitálu společnosti, provedl znalec výpočty na základě nákladů na vlastní kapitál pomocí následujícího vzorce a dat v tabulce 19.

$$\text{kalkulovaná úroková míra} = r_f + \beta * RPT + RP \quad (1)$$

Tabulka 19: Data pro výpočet kalkulované úrokové míry

r_f (výnosnost 10letých státních dluhopisů v ČR)	4 %
β (beta koeficient)	0,75
RPT (riziková prémie celkového trhu v ČR – dle ratingu)	7,28 %
RP (riziková přírážka za likviditu a menší společnost)	4 %
Kalkulovaná úroková míra	13,46 %

Zdroj: Znalecký posudek společnosti OPR v.o.s.

Výnosová hodnota provozní byla vypočtena jako podíl trvale odnímatelného čistého výnosu po dani a kalkulované úrokové míry bez inflace. Následně znalec určil neprovozní finanční majetek k datu ocenění, a to jako rozdíl krátkodobého finančního majetku ve výši 18 011 tis. Kč a krátkodobých závazků, ponížených na 30 % hodnoty.

Výsledná hodnota vlastního kapitálu podle metody kapitalizovaných čistých výnosů byla znalcem vyčíslena jako součet neprovozního majetku k datu ocenění a výnosové hodnoty provozní. Konečný výpočet zobrazuje tabulka 20.

Tabulka 20: Hodnota vlastního kapitálu podle KČV (v tis. Kč)

Výnosová hodnota provozní	53 930
Neprovozní majetek k datu ocenění	6 102
Hodnota vlastního kapitálu podle KČV (zaokrouhleno na celé stokoruny)	60 000

Zdroj: Znalecký posudek společnosti OPR v.o.s.

¹¹ $\text{Vážený aritmetický průměr (TOČV)} = \frac{89\,616}{10} = 8\,962$

Závěrečný výrok k provedenému ocenění:

Jako závěrečné (výsledné) ocenění, které dle znalce nejvěrněji zobrazovalo hodnotu jmění společnosti OPR v.o.s. ke dni 30. 9. 2012 bylo použito ocenění stanovené výnosovou metodou kapitalizovaných čistých výnosů:

„Výsledná hodnota jmění vyjádřená tržní hodnotou vlastního kapitálu společnosti OPR v.o.s. stanovená výnosovou metodou kapitalizovaných čistých výnosů k datu ocenění 30. 9. 2012 pro účely změny právní formy na společnost s ručením omezeným činí 60 000 tis. Kč.“

Ocenění jmění společnosti OPR v.o.s. významně převyšovalo částku základního kapitálu, stanoveného v projektu změny právní formy v hodnotě 1 000 tis. Kč, tzn., že byla splněná zákonná podmínka dle §367 ZOP, kdy částka základního kapitálu společnosti s ručením omezeným nesmí být vyšší, než částka ocenění jmění vyplývající ze znaleckého posudku.

Vlastní kapitál ve výši 7 628 tis. Kč převyšoval hodnotu navrhovaného základního kapitálu ve výši 1 000 tis. Kč, čímž byl splněn další zákonný požadavek dle § 365 ZOP na změnu právní formy společnosti.

Znalecký posudek obsahoval 41 listů včetně titulní strany a příloh a byl vyhotoven v 5ti výtiscích. Výtisk č. 1 až 4 byl vydán pro účely objednatele znaleckého posudku a výtisk č. 5 zůstal u zhotovitele znaleckého posudku.

8.3 Zhodnocení hypotéz

Cílem diplomové práce bylo potvrdit či vyvrátit následující stanovené pracovní hypotézy:

- Novela OZ k 1. 1. 2014 svou účinností dopadla i na ZOP.
- ZÚ svou novelou k 1. 1. 2016 významně zasáhl do zpracování účetních výkazů při přeměnách obchodních společností a družstev.
- Ocenění jmění obchodních společností a družstev je povinné při každé přeměně a promítne se v zahajovací rozvaze.
- Konečné účetní závěrky společností, u kterých došlo k přeměně fúzí, neobsahovaly žádné nesrovnalosti.

Hypotéza č. 1

Novela OZ k 1. 1. 2014 svou účinností dopadla i na ZOP.

ZOP byl za svou existenci dosud pětkrát novelizován. Nejrozsáhlejší novela nabyla účinnosti k 1. 1. 2012. Poslední novela k 1. 1. 2014 byla spojena právě s účinností OZ a ZOK. V souvislosti s těmito zásadními změnami práva bylo potřeba přizpůsobit i ZOP. Pomocí studia změn zákonů a odborných článků může být hypotéza č. 1 potvrzena. Dopady změn vlivem účinnosti OZ a ZOK do ZOP se týkaly terminologických změn, vypuštění některých definic, které jsou nyní zakomponovány do OZ, reakcí na změny v právních institutech, sjednocení úpravy některých institutů v ZOP a ZOK a odstranění určitých nepřesností a chybných odkazů.

Hypotéza č. 2

ZÚ svou novelou k 1. 1. 2016 významně zasáhl do zpracování účetních výkazů při přeměnách obchodních společností a družstev.

Na základě informací v kapitole č. 8.1.8 *Zahajovací rozvaha – převedení* může být hypotéza č. 2 potvrzena. Vlivem novely ZÚ s účinností od 1. 1. 2016 bylo potřeba při sestavování zahajovací rozvahy zachytit položky do nové struktury finančních výkazů a navíc, z důvodu srovnatelnosti účetních období převykázat do této struktury i údaje účetní závěrky roku 2015.

Pro tyto účely byl vydán zcela nový ČÚS č. 024 *Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016*, který stanovuje základní postupy při sestavení účetní závěrky za účetní období započaté v roce 2016. V současnosti účetní programy obsahují převodové můstky mezi starou a novou strukturou výkazů. Při převodu a vykazování musí účetní jednotky postupovat s ohledem na významnost vykazovaných informací a dbát na povahu vykazovaných položek v dané účetní jednotce.

Hypotéza č. 3

Ocenění jmění obchodních společností a družstev je povinné při každé přeměně a promítne se v zahajovací rozvaze.

Ocenění jmění zanikající společnosti je povinné pouze v případě, že nástupnická společnost mění základní kapitál. Při vnitrostátní fúzi sloučením zanikající společnosti ABC s.r.o. do nástupnické společnosti XYZ a.s. nedošlo k ocenění jmění, jelikož struktura a výše základního kapitálu nástupnické společnosti XYZ a.s. zůstala nezměněna.

Při přeměně společnosti změnou právní formy na společnost s ručením omezeným nebo akciovou společnost, je nutné nechat ocenit své jmění, avšak o ocenění se neúčtuje. Jeho funkce je v tomto případě pouze kontrolní pro potvrzení výše základního kapitálu. Transformace společnosti OPR v.o.s. na OPR s.r.o. vyžadovala vypracování znaleckého posudku, ale ocenění majetku se nepromítlo do účetnictví.

Ocenění jmění obchodních společností a družstev tedy není povinné při každé přeměně, a pokud se vypracovává znalecký posudek, ne vždy se promítne jeho výsledek do účetnictví. Na základě těchto znalostí může být hypotéza č. 3 vyvrácena.

Hypotéza č. 4

Konečné účetní závěrky společností, u kterých došlo k přeměně fúzí, neobsahovaly žádné nesrovnalosti.

Do položky *B.III.1. Závazky z obchodních vztahů společnosti* ABC s.r.o. byly vykázány v záporné hodnotě 3 tis. Kč dle vyjádření zástupce společnosti z důvodu přeplatku vyúčtování elektrické energie. Pokud má společnost zápornou hodnotu

závazku, měla by být tato částka v konečné účetní závěre vykázána na straně aktiv v položce *C.III.1. Pohledávky z obchodních vztahů*.

Účetní jednotka XYZ a.s. vlastnila 100 % podíl ve společnosti ABC s.r.o. V konečné účetní závěre byl tento podíl zahrnut do řádku *B.III.2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem*. Vzhledem k tomu, že společnost neuplatňovala pouze podstatný vliv, ale rozhodující vliv, částka 100 % podílu měla být správně vykázána v rozvahové položce *B.III.1. Podíly – ovládaná osoba*. Hypotéza č. 4 může být nálezem těchto nesrovnalostí vyvrácena.

9 Závěr

Hlavním tématem této diplomové práce je problematika přeměn podnikatelských subjektů, zejména časová posloupnost právních, účetních a daňových povinností, které jsou nezbytnou součástí přeměn. Přeměny obchodních společností jsou v praxi poměrně složitou a častou záležitostí a vždy je nutné zvážit všechny aspekty. Dle časopisu Auditor č. 9 z roku 2014, bylo v roce 2013 zaznamenáno 445 fúzí s 1104 zúčastněnými subjekty. Diplomová práce není zacílena pouze na jednu určitou oblast, ale snaží se pojmout a vysvětlit veškeré souvislosti, které se přeměn podnikatelských subjektů týkají.

Teoretická část slouží k utřídění základních pojmů a postupů při přeměnách podnikatelských subjektů dle platné legislativy. Je zde popsána právní úprava, která se váže k tomuto tématu, a která byla mnohokrát novelizována. Na právní úpravu navazuje detailní popis jednotlivých forem přeměn, které jsou upraveny v ZOP a právní, účetní a daňové kroky, které je potřeba dodržet při přípravě a realizaci přeměn. Teoretickou část uzavírá porovnání české a slovenské úpravy, kde můžeme najít řadu odlišných přístupů.

Praktická část obsahuje přeměny skutečných subjektů a to vnitrostátní fúzi sloučením zanikající společnosti ABC s.r.o. do nástupnické společnosti XYZ a.s. a transformaci společnosti OPR v.o.s. na OPR s.r.o. V obou případech byly společnosti představeny, definovány důvody přeměny a popsány jednotlivé povinnosti.

Závěrem diplomové práce je zhodnocení předem stanovených pracovních hypotéz na základě informací v teoretické i praktické části. Pracovní hypotézy se týkají novel OZ a ZÚ, které měly vliv na přeměny podnikatelských subjektů, ale také nezbytnosti vypracování včetně dopadu ocenění jmění a na kontrolu správnosti konečných účetních závěrek společností.

Z výše uvedeného vyplývá, že tato diplomová práce může být použita jako základní metodická pomůcka, na co se při přeměně společností zaměřit a jak postupovat. Při přeměnách, které jsou obsahem praktické části, byli k řešení některých situací přizváni odborníci a probíhala úzká spolupráce mezi právníkem, daňovým poradcem a zkušeným účetním, v případě potřeby i znalcem. Z uvedeného je zřejmé, že přeměny podnikatelských subjektů sebou nesou i určité náklady, které je nutné brát v úvahu při rozhodnutí, zda danou přeměnu uskutečnit či nikoliv.

I Summary and keywords

Issues of the business combinations and transformations are very extensive and include legal, tax and accounting aspects. This master's thesis is based on all aspects, which are important for correct planning and execution of the business combinations and transformations. Legislation of the business combinations and transformations is subject of several laws and for complete and correct use, you need to put together all of them. The legal aspects of the business combinations and transformations are set in Civil Code and Act on the Transformation of Companies and Cooperatives. In 2014 Civil Code was adopted and aimed to many changed regarding business combinations and transformations. The accounting aspects are enshrined especially in Act on Accounting, which was adopted according to European directives in 2016. The master's thesis also includes the description of the changes in Civil Code and Act on Accounting regarding business combinations and transformations.

The theoretical part deals with basic concepts and procedure during preparation and realization of the business combinations and transformations in accordance with new legislation. This procedure includes legal, tax and accounting measures, which are interconnected and have to be fulfilled simultaneously.

The practical part engages business combinations and transformations of entities, specifically national fusion and change of legal form. Companies were introduced and requirements for business combinations and transformation were described. In both cases Closing Accounts of individual companies were checked. I simulated Opening Balance Sheet, because successor company haven't made it public until now. After simulation, Opening Balance Sheet was converted to a new structure of financial statements because of new requirement in Act on Accounting.

This master thesis can be used as a methodical manual for business combinations and transformations. I described in detail what have to be done in case of business combinations and transformation and what is necessary to be aware of.

Keywords:

- business combinations and transformations,
- legal, tax and accounting aspects,
- Closing Accounts,
- Opening Balance Sheet.

II Seznam použitých zdrojů

Seznam knih

- Benák, J. & Zahumenský, D. (2015). *Jak na spolkový rejstřík*. Praha: Grada.
- Březinová, H. (2014). *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer.
- Černá, S., Štenglová, I., & Pelikánová, I. (2015). *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer.
- Holubová, O., Drábová, M. & Tomíček, M. (2015). *Zákon o dani z přidané hodnoty komentář*. Praha: Wolters Kluwer.
- Krajčová, J., Palochová, M. & Pšenková, Y. (2014). *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer.
- Novotná, M. & Koubovský, P. (2016). *Zákon o dani z nemovitých věcí komentář*. Praha: Wolters Kluwer.
- Pokorná, J., Večerková, E., & Pekárek, M. (2015). *Obchodní korporace a nekalá soutěž*. Praha: Wolters Kluwer.
- Ryneš, P. (2015). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: Anag.
- Salachová, B., Vítek, B., Gläserová, J. & Otavová, M. (2014). *Obchodní korporace a jejich přeměny (právní, účetní a daňové aspekty)*. Ostrava: KEY Publishing.
- Sedláček, J. (2014). *Účetnictví přeměn obchodních korporací*. Plzeň: Aleš Čeněk, s.r.o.
- Skálová, J. (2015). *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha: Wolters Kluwer.
- Skálová, J. (2016). *Podvojný účetnictví 2016*. Praha: Grada.
- Švestka, J., Dvořák, J., & Fiala, J. (2014). *Občanský zákoník: Komentář svazek 1 (§ 1 až 654)*. Praha: Wolters Kluwer.
- Tichý, M. & Mikeš, P. (2015). *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev: zákon s komentářem*. Český Těšín: PORADCE s.r.o.
- Vančurová, A. & Láchová, L. (2014). *Daňový systém ČR 2014*. Praha: WOX.

Právní předpisy

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky 500/2002 Sb.
- Předpis č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví (č. 563/1991 Sb.) pro podnikatele účt. v podvoj. účet., ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb.

Internetové zdroje

Batal, D., Bezděková, A., Tesař, M. & Plachá, S. (2016). *Účetní novinky únor 2016*. Dostupné z <http://www2.deloitte.com/cz/subscribe>

BusinessInfo. (2014). *Přeměny obchodních korporací*. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/premeny-obchodnich-korporaci-ppbi-51134.html#!&chapter=1>

Český úřad zeměměřický a katastrální. (2017). *Nahlížení do katastru nemovitostí*. Dostupné z <http://nahlizeniidokn.cuzk.cz/ZobrazObjekt.aspx>

Čouková, P. (2014). *Daňové povinnosti spojené s přeměnou*. Dostupné z <http://www.ucetni-portal.cz/soubory/prehledy2/80.pdf>

Finanční správa. (2017). *Daň z příjmů: obecné informace*. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace>

Gorčicová, E. & Matějčková, L. (2016). *Jmenování znalce pro ocenění jmění při přeměně, aneb jak nalézt příslušný soud*. Dostupné z <https://www.epravo.cz/top/clanky/jmenovani-znalce-pro-oceneni-jmeni-pri-premene-aneb-jak-nalezti-prislusny-soud-101553.html>

Havel, J. (2010). *Právní kontinuita*. Dostupné z <http://www.monumenttotransformation.org/atlas-transformace/html/p/pravni-kontinuita/pravni-kontinuita.html>

Kadlec, M. (2013). *Odložená daň*. Dostupné z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odlozena-dan/>

Manas, J. (2014). *Změna právní formy*. Dostupné z <http://www.firmin.cz/aktuality/2014/zmena-pravni-formy>

Martínková, M. (2016). *Rozvaha od roku 2016*. Dostupné z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/rozvaha-od-roku-2016/>

Skálová, J. (2008). *Účetní souvislosti nového zákona o přeměnách, 1. část*. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12185v15095-ucetni-souvislosti-noveho-zakona-o-premenach-1-cast>

Svobodová, R. (2015). *Změny u jmenování znalce při přeměnách obchodních společností: Oceňování a znalecké posudky*. Dostupné z <https://rsm.cz/blog/novinky/ocenovani-a-znalecke-posudky/zmeny-u-jmenovani-znalce-pri-premenach-obchodnich-spolecnosti/>

Tůma, P. (2012). *Základní přístupy ocenění majetku a jak porozumět hodnotě v posudku*. Dostupné z <https://www.epravo.cz/top/clanky/zakladni-pristupy-oceneni-majetku-a-jak-porozumet-hodnote-v-posudku-80022.html>

Vácha, J. (2014). *Vybraná problematika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku*. Dostupné z <http://www.fucik.cz/publikace/vybrana-problematika-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

Odborné časopisy

Mejzlík, L. & Skálová, J. (2015). The Harmonization of the Legal Regulation of Mergers: The (Dis)Harmony of Czech and Slovak Regulations. *Procedia Economics and Finance*, 25(1), 148-155.

Pfeilerová, J. (2016). Český účetní standard pro podnikatele č. 011 – operace s obchodním závodem. *Účetnictví*, 10(1), 26-39.

Skálová, J. (2012). Odložená daň při přeměnách. *Český finanční a účetní časopis*, 7(3), 28-41.

Šafránek, J. & Lastovičková, L. (2014). Změny zákona o přeměnách obchodních společností a družstev po 1. lednu 2014. *Auditor*, 21(9), 13-19.

Vomáčková, H. (2014). Oceňování při přeměnách obchodních korporací podle českých předpisů po rekodifikaci (Diskuse k rekodifikaci práva). *Český finanční a účetní časopis*, 9(3), 150-155.

Žárová, M. & Skálová, J. (2014). Tax Aspects of Mergers in Proces of Realization Cross-border Mergers in Europe. *Socio-economic Research Bulletin*, 55(4), 137-149.

III Seznam tabulek

Tabulka 1: Rozhodný den před schválením projektu – 1. 1.	19
Tabulka 2: Rozhodný den před schválením projektu - 1. 4.	20
Tabulka 3: Rozhodný den po schválení projektu.....	20
Tabulka 4: Rozhodný den je shodný se dnem zápisu do obchodního rejstříku.....	21
Tabulka 5: Návrh souvztažností podle syntetických účtů	27
Tabulka 6: Srovnání české a slovenské úpravy	33
Tabulka 7: Provedené operace dle katastru nemovitostí	40
Tabulka 8: Odpisový plán dlouhodobého hmotného majetku	44
Tabulka 9: Základní kapitál a pořizovací cena zanikající společnosti.....	47
Tabulka 10: Vyloučení základního kapitálu a pořizovací ceny zanikající společnosti (v tis. Kč)	47
Tabulka 11: Přehled operací ve vlastním kapitálu (v tis. Kč).....	48
Tabulka 12: Vzájemné pohledávky z obchodních vztahů	48
Tabulka 13: Vyloučení vzájemných pohledávek a závazků z obchodních vztahů (v tis. Kč)	49
Tabulka 14: Obsah krátkodobého finančního majetku a peněžních prostředků dle nové struktury	50
Tabulka 15: Oddíly pasiv v rozvaze v roce 2015 a 2016.....	50
Tabulka 16: Obsah dlouhodobých závazků dle nového formuláře.....	51
Tabulka 17: Úpravy výsledku hospodaření před zdaněním.....	55
Tabulka 18: Úpravy o inflaci a váhy v jednotlivých letech (v tis. Kč).....	55
Tabulka 19: Data pro výpočet kalkulované úrokové míry	56
Tabulka 20: Hodnota vlastního kapitálu podle KČV (v tis. Kč)	56

IV Seznam obrázků

Obrázek 1: Fúze sloučením.....	8
Obrázek 2: Fúze splynutím	8
Obrázek 3: Rozštěpení se založením nové společnosti nebo družstva	9
Obrázek 4: Rozštěpení sloučením.....	10
Obrázek 5: Rozštěpení kombinací dvou předchozích možností.....	10
Obrázek 6: Odštěpení se vznikem nové společnosti nebo družstva	10
Obrázek 7: Odštěpení sloučením	11
Obrázek 8: Odštěpení kombinací dvou předchozích možností	11
Obrázek 9: Schéma převodu jmění na společníka	12
Obrázek 10: Fúze sloučením ABC s.r.o. do XYZ a.s.	37

V Seznam příloh

Příloha 1: Přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti ABC s.r.o.

Příloha 2: Rozvaha společnosti ABC s.r.o. ke dni 31. 3. 2016

Příloha 3: Rozvaha společnosti XYZ a.s. ke dni 31. 3. 2016

Příloha 4: Zahajovací rozvaha společnosti XYZ a.s. – výkaz před novelou ZÚ

Příloha 5: Zahajovací rozvaha společnosti XYZ a.s. – výkaz po novele ZÚ

Příloha 1: Přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti ABC s.r.o.

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Vytlačeno aplikací **EPO**

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územnímu pracovišti v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání¹⁾

 řádně ~~XXXXXX~~ ²⁾ ~~XXXXXX~~

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

Základní investiční fond podle § 17b zákona¹⁾

 ano ne

Zdaňovací období podle § 21a písm. zákona

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet příloh II. oddílu

Počet zvláštních příloh³⁾

Počet samostatných příloh³⁾

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od do

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

06 Sídlo⁴⁾

a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

b) obec

c) PSČ

d) státní kód státu

e) číslo telefonu

f) číslo faxu

07 (neobsazeno)

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce¹⁾

 ~~XXXX~~ ne

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne²⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

 ~~XXXX~~ ne

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy^{1), 2)}

 ano ~~XXXX~~ ano ne

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami²⁾

Kód

13 Hlavní (převažující) činnost

Kód klasifikace CZ-NACE²⁾

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^a)	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta - ^a) nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ^b) ke dni <input type="text" value="31.03.2016"/>	-123025	

20 ^b)	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ^b)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 20 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	105361	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ^a)			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	105361	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ^a)	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ^a)	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
160 ^a)	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
181 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
182 ^a)			
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 181 + 182)		

Identifikační číslo

Daňové identifikační číslo

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	513 Náklady na reprezentaci	2716	
2	543 Dary	888	
3	548 Nedaňové provozní náklady	15017	
4	549 Manka a škody	1541	
5	554 Tvorba ostatních rezerv	-5551	
6	559 Opravné položky	90750	
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	105361	

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku

a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2		
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	102669	
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	102669	

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	---	--	--

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav nepromičených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromičeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromičeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromičeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromičeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
12	Úhm hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromičených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{b)}	Opravné položky k nepromičeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromičeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{b)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromičených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k nepromičeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromičeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k její tvorbě a použití

27	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Slav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 ^{a)}	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

g) Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k její tvorbě a použití

30	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů vytvořená podle § 11a až 11c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
31	Stav rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů (§ 11a až 11c zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona⁵⁾ nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona, ve znění platném do 14. července 2011 (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od – do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	01012011 31122011	28710			28710
2	01012012 31122012	433090			433090
3	01012014 31122014		224100		-224100
4	01012015 31032016	17664			17664
5					
6					
7					
8					
9	Celkem				255364

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

b) Uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

c) Uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona, vč. částky ze ř. 2		
2	Ze ř. 1 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her		

H. Rozdělení celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁶⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)		
5 ⁶⁾	Sleva podle § 35a ⁶⁾ nebo 35b ⁶⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁶⁾

Počet samostatných příloh

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ⁶⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ⁶⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		
3 ⁶⁾	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti⁶⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	Nárok na odečet podle § 24 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/c)			
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	Ze ř. 5 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her			
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obratu	Kč	4227777	
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby		

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 - 170) ³⁾	-17664	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ⁴⁾		
210 ⁵⁾	Úhrn vynatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ⁶⁾		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 - 201 - 210) ³⁾	-17664	

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾		
240 ⁶⁾	Odečet dosud neuplatněného nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 - 230 - 240 - 241 - 242 - 243)		
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁷⁾		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁸⁾ (ř. 250 - 251 - 260)		
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$		
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁹⁾		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 - 300 ± 301) ⁹⁾		
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁹⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 - 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁹⁾		
331 ⁹⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁹⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
334	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 - 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daň (ř. 330 + 335)		
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 - 335 = ř. 330)		

III. ODDÍL – (neobsazeno)

Řádek	Název položky	Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (-) daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (-) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zaplaceno		
2 ^{a)}	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^{a)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 8 zákona)		
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0		0

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Osoba oprávněná k podpisu

Datum

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis osoby oprávněné k podpisu

Vysvětlivky:

- Nehodící se škrtněte
- Vyplni finanční úřad
- V případě vykázání ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-)
- Vyplni pouze poplatník, který je komanditní společností
- Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů anebo podle § 38u zákona, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se Účetní závěrka rozumí elektronické přílohy Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty, popřípadě Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a Opis Přílohy účetní závěrky, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu doc, docx, txt, xls, xlsx, rtf, pdf nebo jpg. Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souborů typu .doc, .txt, .xls, .xlsx, .rtf, .pdf nebo .jpg.
- Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- Výpočet vykázané částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu.
- § 17 odst. 3 zákona.

Příloha 2: Rozvaha společnosti ABC s.r.o. ke dni 31. 3. 2016

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č.500/2002 Sb.

ROZVAHA
v plném rozsahu

ke dni 31.03.2016
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

IC

Číslo položky a	Aktiva b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	1	6 153	-2 933	3 220	4 894
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2				
B.	Dlouhodobý majetek	3	5 141	-2 842	2 299	2 402
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4				
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	5				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6				
3.	Software	7				
4.	Ocenitelná práva	8				
5.	Goodwill	9				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	5 141	-2 842	2 299	2 402
B II. 1.	Pozemky	14	1 324		1 324	1 324
2.	Stavby	15	2 310	-1 335	975	1 078
3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	16	1 507	-1 507		
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	17				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	18				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	22				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	23				
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	24				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26				
4.	Zapůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	27				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28				
6.	Porizovaný dlouhodobý finanční majetek	29				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30				
C.	Oběžná aktiva	31	999	-91	908	2 476
C. I.	Zásoby	32	65		65	258

Číslo položky a	Aktiva b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. obdob
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C. I. 1.	Materiál	33	65		65	217
2.	Nedokončená výroba a polotovary	34				15
3.	Výrobky	35				26
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	36				
5.	Zboží	37				
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	38				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	39				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	40				
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	41				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	42				
4.	Pohledávky za společníky	43				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44				
6.	Dohadné účty aktivní	45				
7.	Jiné pohledávky	46				
8.	Odložená daňová pohledávka	47				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	48	451	-91	360	558
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	49	391	-91	300	422
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	50				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	51				
4.	Pohledávky za společníky	52				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53				
6.	Stát - daňové pohledávky	54				
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	60		60	136
8.	Dohadné účty aktivní	56				
9.	Jiné pohledávky	57				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	58	483		483	1 660
C. IV. 1.	Peníze	59				15
2.	Účty v bankách	60	483		483	1 645
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	61				
4.	Pofizovaný krátkodobý finanční majetek	62				
D. I.	Časové rozlišení	63	13		13	16
D. I. 1.	Náklady příštích období	64	12		12	16
2.	Komplexní náklady příštích období	65				
3.	Příjmy příštích období	66	1		1	
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 66)	998	24 599	-11 732	12 867	19 560

Číslo položky a	Pasiva b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM	67	3 220	4 894
A.	Vlastní kapitál	68	2 955	4 468
A. I.	Zakladní kapitál	69	136	136
A. I. 1.	Zakladní kapitál	70	136	136
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly(-)	71		
	3. Změny základního kapitálu	72		
A. II.	Kapitálové fondy	73		
A. II. 1.	Ážio	74		
	2. Ostatní kapitálové fondy	75		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	76		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	77		
	5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	78		
	6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	79		
A. III.	Fondy ze zisku	80	164	164
A. III.1.	Rezervní fond	81	164	164
	2. Statutární a ostatní fondy	82		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	83	2 778	3 940
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	84	2 778	3 940
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	85		
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	86		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	87	-123	228
A. V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	88		
B.	Cizí zdroje	89	249	418
B. I.	Rezervy	90	23	28
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	91		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	92		
	3. Rezerva na daň z příjmů	93		
	4. Ostatní rezervy	94	23	28
B. II.	Dlouhodobé závazky	95		
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	96		
	2. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	97		
	3. Závazky - podstatný vliv	98		
	4. Závazky ke společníkům	99		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	100		
	6. Vydané dluhopisy	101		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	102		
	8. Dohadné účty pasivní	103		
	9. Jiné závazky	104		
	10. Odložený daňový závazek	105		
B. III.	Krátkodobé závazky	106	226	390
B. III.1.	Závazky z obchodních vztahů	107	-3	8

Číslo položky a	Pasiva b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108		
3.	Závazky - podstatný vliv	109		
4.	Závazky ke společníkům	110		
5.	Závazky k zaměstnancům	111	85	130
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	44	79
7.	Stát - daňové závazky a dotace	113	59	50
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	114		57
9.	Vydané dluhopisy	115		
10.	Dohadné účty pasivní	116	41	66
11.	Jiné závazky	117		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	118		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	119		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	120		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	121		
C. I.	Časové rozlišení	122	16	8
C. I. 1.	Výdaje příštích období	123	16	8
2.	Výnosy příštích období	124		
	Kontrolní číslo (součet ř. 67 až 124)	999	12 987	19 340

Pozn.:

Sestaveno dne: 28. 5. 2016	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky s. r. o.	Předmět podnikání

Příloha 3: Rozvaha společnosti XYZ a.s. ke dni 31. 3. 2016

Mijnmální závazný výčet informací uvedený podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění p.p.	ROZVAHA v plném rozsahu	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	ke dni : březen 2016 (v celých tisících Kč)	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště
	IČ	
	2016 03	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Mín.úč.obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (f.02+03+31+63)=f.67	001	622 921	138 253	484 668	491 155
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (f.4+13+23)	003	280 332	120 595	159 737	141 861
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (f.5 až 12)	004	4 444	4 341	103	109
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	3 802	3 709	93	97
4.	Ocenitelná práva	008	642	632	10	12
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (f.14 až 22)	013	259 599	106 075	153 524	135 342
B. II. 1.	Pozemky	014	21 269		21 269	19 410
2.	Stavby	015	106 603	22 115	84 488	80 562
3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016	114 207	83 960	30 247	23 627
4.	Pěstičské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	8		8	8
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	17 512		17 512	11 735
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (f.24 až 30)	023	16 289	10 179	6 110	6 410
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024	2 000	900	1 100	1 100
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	14 289	9 279	5 010	5 310
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Min.úč.obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (f.32+39+48+58)	031	336 106	17 658	318 448	343 354
C. I.	Zásoby (f.33 až 38)	032	88 458		88 458	120 464
C. I. 1.	Materiál	033	19 339		19 339	16 151
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	56 518		56 518	89 334
3.	Výrobky	035	6 881		6 881	14 700
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5.	Zboží	037	5 720		5 720	279
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (f.40 až 47)	039	74 349		74 349	42 986
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	70 643		70 643	29 451
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				8 976
8.	Odložená daňová pohledávka	047	3 706		3 706	4 539
C. III.	Krátkodobé pohledávky (f.49 až 57)	048	130 932	17 658	113 274	154 792
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	96 479	2 658	93 821	98 910
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společníky	052	20		20	15 279
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát daňové pohledávky	054	591		591	4 804
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	8 222		8 222	27 404
8.	Dohadné účty aktivní	056	2 241		2 241	1 732
9.	Jiné pohledávky	057	23 379	15 000	8 379	6 663
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (f.59 až 62)	058	42 367		42 367	25 132
C. IV. 1.	Peníze	059	3 948		3 948	2 785
2.	Účty v bankách	060	38 385		38 385	21 812
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	34		34	535
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení (f.64 až 66)	063	6 483		6 483	5 940
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	4 608		4 608	4 932
1.	Komplexní náklady příštích období	065	472		472	944
2.	Příjmy příštích období	066	1 403		1 403	64

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM (f.68+88+121)=f.001	067	484 668	491 155
A.	Vlastní kapitál (f.69+73+80+83+87)	068	148 040	134 409
A. I.	Základní kapitál (f.70 až 72)	069	6 945	6 945
A. I. 1.	Základní kapitál	070	6 945	6 945
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3.	Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (f.74 až 79)	073		
A. II. 1.	Ážlo	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	077		
5.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	078		
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchod.korporací	079		
A. III.	Fondy ze zisku	080	1 389	1 389
A. III. 1.	Rezervní fond	081	1 389	1 389
2.	Statutární a ostatní fondy	082		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (f.84+86)	083	123 135	115 448
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	123 135	115 448
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	085		
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného ú. období (+/-) (f.01-69-73-80-83-88-121)=f.60 výkazu zisku a ztrát	087	30 853	10 627
A. V. 2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku	088	-14 282	
B.	Cizí zdroje (f.90+95+106+116)	089	328 060	350 361
B. I.	Rezervy (f.91 až 94)	090	33 342	34 984
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091		
2.	Rezervy na důchody a podobné závazky	092		
3.	Rezerva na daň z příjmů	093		
4.	Ostatní rezervy	094	33 342	34 984
B. II.	Dlouhodobé závazky (f.96 až 105)	095	45 762	34 521
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	096	45 762	34 521
2.	Závazky - ovládající nebo ovládaná osoba	097		
3.	Závazky - podstatný vliv	098		
4.	Závazky ke společníkům	099		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	100		
6.	Vydané dluhopisy	101		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	102		
8.	Dohadné účty pasivní	103		
9.	Jiné závazky	104		
10.	Odložený daňový závazek	105		

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř.107 až 117)	106	117 819	176 944
B. III.1.	Závazky z obchodních vztahů	107	88 320	147 309
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108		
3.	Závazky - podstatný vliv	109		
4.	Závazky ke společníkům	110		15 441
5.	Závazky k zaměstnancům	111	5 371	4 969
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	3 131	2 898
7.	Stát daňové závazky a dotace	113	2 476	1 319
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	114	4 102	993
9.	Vydané dluhopisy	115		
10.	Dohadné účty pasivní	116	14 368	3 979
11.	Jiné závazky	117	51	36
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř.119 až 121)	118	131 137	103 912
B. IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	119	14 677	5 968
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	120	116 460	97 944
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	121		
C. I.	Časové rozlišení (ř.123 až 124)	122	8 568	6 385
C. I.1.	Výdaje příštích období	123	7 115	6 382
2.	Výnosy příštích období	124	1 453	3

Pozn. :

Příloha 4: Zahajovací rozvaha společnosti XYZ a.s. – výkaz před novelou ZÚ

ROZVAHA

v plném rozsahu

ke dni 1.4.2016

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jedn

XYZ a.s.

IČ

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.I.)	001	624 055	141 186	482 869
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (B.I. + B.II. + B.III.)	003	280 463	123 437	157 026
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I. 1. až B.I.8.)	004	4 444	4 341	103
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0
3.	Software	007	3 802	3 709	93
4.	Ocenitelná práva	008	642	632	10
5.	Goodwill	009	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.9.)	013	264 740	108 917	155 823
B. II. 1.	Pozemky	014	22 593	0	22 593
2.	Stavby	015	108 913	23 450	85 463
3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016	115 714	85 467	30 247
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	8	0	8
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	17 512	0	17 512
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0	0
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.)	023	11 279	10 179	1 100
B.III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024	2 000	900	1 100
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	9 279	9 279	0
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0
4.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	031	337 096	17 749	319 347
C. I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.6.)	032	88 523	0	88 523
C. I. 1.	Materiál	033	19 404	0	19 404
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	56 518	0	56 518
3.	Výrobky	035	6 881	0	6 881
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0	0
5.	Zboží	037	5 720	0	5 720
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (součet C.II. 1. až C.II.8.)	039	74 349	0	74 349
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	70 643	0	70 643
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky	043	0	0	0
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0	0
6.	Dohadné účty aktivní	045	0	0	0
7.	Jiné pohledávky	046	0	0	0
8.	Odložená daňová pohledávka	047	3 706	0	3 706
C. III.	Krátkodobé pohledávky (součet C.III.1. až C.III.9.)	048	131 374	17 749	113 625
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	96 861	2 749	94 112
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky	052	20	0	20
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0
6.	Stát - daňové pohledávky	054	591	0	591
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	8 282	0	8 282
8.	Dohadné účty aktivní	056	2 241	0	2 241
9.	Jiné pohledávky	057	23 379	15 000	8 379
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (součet C.IV.1 až C.IV.4)	058	42 850	0	42 850
C. IV. 1.	Peníze	059	3 948	0	3 948
2.	Účty v bankách	060	38 868	0	38 868
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	34	0	34
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení (D.I.1. + D.I.3.)	063	6 496	0	6 496
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	4 620	0	4 620
2.	Komplexní náklady příštích období	065	472	0	472
3.	Příjmy příštích období	066	1 404	0	1 404

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období
a	b	c	5
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C.I.)	067	482 869
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V.1. + A.V.2.)	068	145 985
A. I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	069	6 945
A. I. 1.	Základní kapitál	070	6 945
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0
3.	Změny základního kapitálu	072	0
A. II.	Kapitálové fondy (součet A. I I.1 až A. I I.5)	073	0
A. II. 1.	Ážio	074	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	0
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	0
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	077	0
5.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	078	0
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	079	0
A. III.	Fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	080	1 553
A. III. 1.	Rezervní fond	081	1 553
2.	Statutární a ostatní fondy	082	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (A.IV.1. + A.IV.2.)	083	151 769
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	151 769
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	085	0
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086	0
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	087	0
A. V. 2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku /-/	088	-14 282
B.	Cizí zdroje (B.I. + B.II. + B.III. + B.IV.)	089	328 300
B. I.	Rezervy (součet B.I.1. až B.I.4.)	090	33 365
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091	0
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	092	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	093	0
4.	Ostatní rezervy	094	33 365
B. II.	Dlouhodobé závazky (součet B.II. 1. až B.II.10.)	095	45 762
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	096	45 762
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	097	0
3.	Závazky - podstatný vliv	098	0
4.	Závazky ke společníkům	099	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	100	0
6.	Vydané dluhopisy	101	0
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	102	0
8.	Dohadné účty pasivní	103	0
9.	Jiné závazky	104	0
10.	Odložený daňový závazek	105	0

IČ:

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období
a	b	c	5
B. III.	Krátkodobé závazky (součet B.III.1. až B.III.11.)	106	118 036
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	107	88 308
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108	0
3.	Závazky - podstatný vliv	109	0
4.	Závazky ke společníkům	110	0
5.	Závazky k zaměstnancům	111	5 456
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	3 175
7.	Stát - daňové závazky a dotace	113	2 535
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	114	4 102
9.	Vydané dluhopisy	115	0
10.	Dohadné účty pasivní	116	14 409
11.	Jiné závazky	117	51
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (součet B.IV.1. až B.IV.3.)	118	131 137
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	119	14 677
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	120	116 460
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	121	0
C. I.	Časové rozlišení (C.I.1 + C.I.2.)	122	8 584
C. I. 1.	Výdaje příštích období	123	7 131
2.	Výnosy příštích období	124	1 453

Sestaveno dne: 26.2.2017

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

Příloha 5: Zahajovací rozvaha společnosti XYZ a.s. – výkaz po novele ZÚ

ROZVAHA

v plném rozsahu

ke dni 1.4.2016

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

XYZ a.s.

IČO

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	001	624 055	141 186	482 869
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (B.I. + B.II. + B.III.)	003	280 463	123 437	157 026
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I. 1. až B.I.5.2.)	004	4 444	4 341	103
1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005	0	0	0
2.	Ocenitelná práva	006	4 444	4 341	103
2.1.	Software	007	3 802	3 709	93
2.2.	Ostatní ocenitelná práva	008	642	632	10
3.	Goodwill	009	0	0	0
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.5.2.)	014	264 740	108 917	155 823
1.	Pozemky a stavby	015	131 506	23 450	108 056
1.1.	Pozemky	016	22 593	0	22 593
1.2.	Stavby	017	108 913	23 450	85 463
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	115 714	85 467	30 247
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	0	0	0
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	8	0	8
4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů	021	0	0	0
4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	022	0	0	0
4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023	8	0	8
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	17 512	0	17 512
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025	0	0	0
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	17 512	0	17 512

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.2.)	027	11 279	10 179	1 100
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	028	2 000	900	1 100
2.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba	029	0	0	0
3.	Podíly – podstatný vliv	030	9 279	9 279	0
4.	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	031	0	0	0
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0
6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	0	0	0
7.	Ostatní dlouhotrvající finanční majetek	034	0	0	0
7.1.	Jiný dlouhotrvající finanční majetek	035	0	0	0
7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	037	337 096	17 749	319 347
C.I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.5.)	038	88 523	0	88 523
1.	Materiál	039	19 404	0	19 404
2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	56 518	0	56 518
3.	Výrobky a zboží	041	12 601	0	12 601
3.1.	Výrobky	042	6 881	0	6 881
3.2.	Zboží	043	5 720	0	5 720
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0
C.II	Pohledávky (C.II.1 + C.II.2)	046	205 723	17 749	187 974
1.	Dlouhodobé pohledávky	047	74 349	0	74 349
1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	048	70 643	0	70 643
1.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	049	0	0	0
1.3.	Pohledávky – podstatný vliv	050	0	0	0
1.4.	Odložená daňová pohledávka	051	3 706	0	3 706
1.5.	Pohledávky - ostatní	052	0	0	0
5.1.	Pohledávky za společníky	053	0	0	0
5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0
5.3.	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0
5.4.	Jiné pohledávky	056	0	0	0

Označení A	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
2.	Krátkodobé pohledávky	057	131 374	17 749	113 625
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	96 861	2 749	94 112
2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	059	0	0	0
2.3.	Pohledávky – podstatný vliv	060	0	0	0
2.4	Pohledávky - ostatní	061	34 513	15 000	19 513
4.1.	Pohledávky za společníky	062	20	0	20
4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	0	0	0
4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	591	0	591
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	8 282	0	8 282
4.5.	Dohadné účty aktivní	066	2 241	0	2 241
4.6.	Jiné pohledávky	067	23 379	15 000	8 379
C.III.	Krátkodobý finanční majetek (C.III.1. + C.III.2.)	068	34	0	34
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	069	0	0	0
2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070	34	0	34
C.IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)	071	42 816	0	42 816
1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	3 948	0	3 948
2.	Peněžní prostředky na účtech	073	38 868	0	38 868
D.	Časové rozlišení aktiv (D.1. + D.2.+ D.3.)	074	6 496	0	6 496
1.	Náklady příštích období	075	4 620	0	4 620
2.	Komplexní náklady příštích období	076	472	0	472
3.	Příjmy příštích období	077	1 404	0	1 404

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účet. období 5
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	078	482 869
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V. + A.V.I.)	079	145 985
A.I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	080	6 945
1.	Základní kapitál	081	6 945
2.	Vlastní podíly (-)	082	0
3.	Změny základního kapitálu	083	0
A.II.	Ážio a kapitálové fondy (součet A.II.1. + A.II.2.)	084	0
1.	Ážio	085	0
2.	Kapitálové fondy	086	0
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	087	0
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	088	0
2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	089	0
2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	090	0
2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	091	0
A.III.	Fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	092	1 553
1.	Ostatní rezervní fondy	093	1 553
2.	Statutární a ostatní fondy	094	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (A.IV.1. + A.IV.2. + A.IV.3.)	095	151 769
1.	Nerozdělený zisk minulých let	096	151 769
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	097	0
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	098	0
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	099	0
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	100	-14 282
B. + C.	Cizí zdroje (součet B. + C.)	101	328 300
B.	Rezervy (součet B.1. až B.4.)	102	33 365
1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	103	0
2.	Rezerva na daň z příjmů	104	0
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105	0
4.	Ostatní rezervy	106	33 365

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném úč. období 5
C.	Závazky (C.I. + C.II.)	107	294 935
C.I.	Dlouhodobé závazky (součet C. I.1. až C.I.9.)	108	60 439
1.	Vydané dluhopisy	109	0
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	110	0
1.2.	Ostatní dluhopisy	111	0
2.	Závazky k úvěrovým institucím	112	14 677
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	113	0
4.	Závazky z obchodních vztahů	114	45 762
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	115	0
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116	0
7.	Závazky - podstatný vliv	117	0
8.	Odložený daňový závazek	118	0
9.	Závazky - ostatní	119	0
9.1.	Závazky ke společníkům	120	0
9.2.	Dohadné účty pasivní	121	0
9.3.	Jiné závazky	122	0
C.II.	Krátkodobé závazky (součet C. II.1. až C.II.8.)	123	234 496
1.	Vydané dluhopisy	124	0
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	125	0
1.2.	Ostatní dluhopisy	126	0
2.	Závazky k úvěrovým institucím	127	116 460
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	128	4 102
4.	Závazky z obchodních vztahů	129	88 308
5.	Krátkodobé směnky k úhradě	130	0
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131	0
7.	Závazky - podstatný vliv	132	0
8.	Závazky ostatní	133	25 626
8.1.	Závazky ke společníkům	134	0
8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	135	0
8.3.	Závazky k zaměstnancům	136	5 456
8.4.	Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	137	3 175
8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	138	2 535
8.6.	Dohadné účty pasivní	139	14 409
8.7.	Jiné závazky	140	51
D.	Časové rozlišení pasiv (D.1. + D.1.)	141	8 584
1.	Výdaje příštích období	142	7 131
2.	Výnosy příštích období	143	1 453

Sestaveno dne: 26.2.2017

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam: