

Bakalářský studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Přeměny obchodních společností v podmínkách legislativy České republiky

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Renáta KRŠKOVÁ NOVÁKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Petr KOUT, CSc.

Praha, 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Přeměny obchodních společností v podmínkách legislativy České republiky zpracovala samostatně pod odborným vedením Ing. Petra Kouta, CSc., vedoucího bakalářské práce, a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 30. 04. 2020

.....

Jméno Příjmení

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu bakalářské práce Ing. Petru Koutovi, CSc. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala své rodině a přátelům za podporu při psaní bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Renáta KRŠKOVÁ NOVÁKOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Přeměny obchodních společností v podmínkách legislativy České republiky
Název (v angličtině)	Trading companies transformations in accordance with the Czech legislation

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem práce je popis druhů přeměn obchodních společností, jejich daňových aspektů v podmínkách legislativy České republiky a návrh na změny v praxi z hlediska správy daně na základě provedené analýzy praktických příkladů.

Postup práce:

1. Literární rešerše.
2. Deskripce jednotlivých druhů přeměn obchodních společností a jejich daňových aspektů v podmínkách legislativy České republiky.
3. Analýza praktických příkladů.
4. Vypracování návrhu změn.
5. Závěr a zhodnocení naplnění cíle práce.

Metody: literární rešerše, analýza, deskripce, syntéza

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. *Daňové zákony 2019 Profi XXL (Díl. 1)*. 1. vyd. Bratislava: DonauMedia, 2019. 168 s. ISBN 978-80-8183-078-5.
2. SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 248 s. ISBN 978-80-7478-701-0.
3. *Úplné Znění: Obchodní korporace*. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 2018. 288 s.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2019

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2020




Renáta KRŠKOVÁ NOVÁKOVÁ
student


Ing. Petr KOUT, CSc.
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce na téma „Přeměny obchodních společností v podmínkách legislativy České republiky“ je zaměřena na procesy přeměn obchodních společností zakotvených v zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.

V teoretické části práce je vymezena právní úprava přeměn, uvedena související legislativa a jsou definovány důležité pojmy týkající se dané problematiky. Na základě ekonomické literatury jsou rozlišeny jednotlivé druhy přeměn, jejich motivy a v neposlední řadě popsán postup přípravy přeměn v návaznosti na účetní předpisy a účetní a daňové povinnosti.

Praktická část práce se věnuje aplikaci získaných poznatků na modelové příklady fúzí sloučením a splynutím, se zaměřením na termíny podání daňových tvrzení v souvislosti s volbou rozhodného dne a zápisem přeměny do obchodního rejstříku. V této části práce je také proveden rozbor fúze sloučením konkrétních společností, která reálně proběhla v roce 2019, s uvedením vlastních návrhů řešení a doporučení v závěru práce.

Klíčová slova: fúze, fúze sloučením, projekt fúze, přeměny společností, rozhodný den.

ABSTRACT

The bachelor thesis on topic “Trading companies’ transformation in accordance with Czech legislation” is focused on transformation process of trading companies based on Law No. 125/2008 on transformation of trading companies and cooperatives.

The theoretical part defines transformation legislation, presents other relevant legislation and defines important terms concerning this issue. On the bases of economic literature, individual sorts of transformations are differentiated, their motives and, last but not least, methods of transformation preparation are described following accounting regulations and accounting and tax duties.

The practical part deals with acquired findings application on model examples of mergers and acquisitions, focusing on deadlines of tax claim filling and record day choice and transformation record to the Company Register. Next, an analysis is worked out of a specific merger by acquisition which happened in 2019, including proposals, solution and recommendations in the thesis conclusion.

Key words: merger, merger by acquisition, merger project, corporate transformations, record date

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	PRÁVNÍ ÚPRAVA PŘEMĚN	11
3.2	VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	12
3.2.1	Akvizice	12
3.2.2	Přeměna	12
3.3	DRUHY PŘEMĚN SPOLEČNOSTÍ	14
3.3.1	Fúze	14
3.3.2	Rozdělení	17
3.3.3	Převod jmění na společníka	20
3.3.4	Změna právní formy	21
3.3.5	Přeshraniční přemístění sídla	21
3.4	MOTIVY PŘEMĚN	23
3.5	POSTUP PŘÍPRAVY PŘEMĚN	28
3.5.1	Rozhodný den	28
3.5.2	Projekt přeměny	29
3.5.3	Ocenění jmění	32
3.5.4	Zpráva o přeměně	33
3.6	ÚČETNÍ PŘEDPISY	34
3.7	ÚČETNÍ A DAŇOVÉ POVINNOSTI	34
3.7.1	Termíny pro podání daňového přiznání k dani z příjmů	35
3.7.2	Odpisování	36
3.7.3	Zálohy na daň z příjmů	37
3.7.4	Daň z přidané hodnoty	37
3.7.5	Daň z nabytí nemovitých věcí, daň z nemovitých věcí	38
3.7.6	Daň silniční	38
3.7.7	Ostatní povinnosti	39
3.8	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	39
4	PRAKTICKÁ ČÁST	40
4.1	PŘÍKLADY PODÁNÍ DAŇOVÝCH TVRZENÍ	40
4.1.1	Fúze sloučením, rozhodný den je prvním dnem kalendářního roku	41
4.1.2	Fúze sloučením, rozhodný den je prvním dnem hospodářského roku	43
4.1.3	Fúze sloučením, rozhodný den není prvním dnem kalendářního roku	44
4.1.4	Fúze splynutím, rozhodný den je prvním dnem kalendářního roku	46

4.1.5	Fúze splynutím, rozhodný den není prvním dnem kalendářního roku	47
4.1.6	Fúze sloučením, rozhodný den ve lhůtě do 3 měsíců po konci kalendářního roku	49
4.1.7	Fúze sloučením při vzniku společnosti v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku	50
4.1.8	Zálohy na dani z příjmů	53
4.1.9	Daňové priznání k dani z přidané hodnoty	54
4.1.10	Daňové priznání k dani silniční	55
4.1.11	Daňové priznání k dani z nemovitých věcí	56
4.1.12	Vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	56
4.1.13	Shrnutí první části	56
4.2	ROZBOR FÚZE SLOUČENÍM	57
4.2.1	Představení společností	57
4.2.2	Průběh fúze	60
4.2.3	Účetní aspekty fúze	63
4.2.4	Daňové aspekty fúze	68
4.2.5	Vlastní návrhy řešení a doporučení	71
4.3	SHRUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI	73
5	ZÁVĚR	74
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	76
6.1	MONOGRAFIE	76
6.2	INTERNETOVÉ ZDROJE	77
6.3	PERIODIKUM	77
7	SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ	78
7.1	SEZNAM TABULEK	78
7.2	SEZNAM OBRÁZKŮ	78
8	SEZNAM ZKRATEK	79
9	SEZNAM PŘÍLOH	80
10	PŘÍLOHY	81

1 ÚVOD

Jako téma své bakalářské práce jsem si vybrala Přeměny obchodních společností podmínkách legislativy České republiky. Toto téma mě zajímá a ráda bych předložila přehledný a ucelený rozbor této problematiky včetně související legislativy, jenž vymezuje postup přeměn obchodních společností a ukládá zúčastněným společnostem povinnosti, které musí být splněny.

V současném vysoce konkurenčním prostředí se společnosti snaží využít každého dostupného nástroje, který by jim umožnil růst tržní hodnoty, dosažení většího tržního podílu, expanzi na nové trhy, zdokonalování kvality produkce, získání kvalitnějších technologií, případně úspory nákladů nebo získání konkurenční výhody a v neposlední řadě dosažení vyššího zisku či daňové optimalizace. Jedním z takových nástrojů jsou přeměny obchodních společností. Jejich realizace je iniciována právě některým z výše uvedených motivů, pro který jsou zúčastněné společnosti ochotny podstoupit tento složitý, zdlouhavý a finančně i organizačně náročný proces, kterým přeměny bezesporu jsou.

Přeměny obchodních společností jsou oblastí, ve které je provázáno obchodní právo s účetními a daňovými předpisy. Stěžejním zákonem je zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Přeměny společností představují specifickou formu zániku a zrušení obchodních společností, kdy neprobíhá likvidace společnosti. Společnosti zanikají s právním nástupcem, na kterého přecházejí všechna práva, povinnosti a majetek zanikající společnosti. Při procesu přeměny dochází k právnímu spojení jedné nebo více zanikajících společností do jedné nebo několika společností nástupnických, případně k rozdělení existujících společností, anebo dochází ke kombinaci obou těchto způsobů. Přeměnou se rozumí také změna právní formy, převod jmění na společníka a přeshraniční přemístění sídla.

Každá přeměna probíhá na základě projektu přeměny, což je základní dokument obsahující podstatné informace o zúčastněných společnostech, všechna důležitá ujednání včetně určení rozhodného dne. Volba rozhodného dne a načasování jednotlivých kroků při přípravě a realizaci přeměny je důležitou otázkou.

V teoretické části práce se budu zabývat legislativou, důležitými pojmy a souvisejícími účetními a daňovými předpisy. V praktické části práce pak aplikuji získané znalosti na konkrétní příklady fúzí sloučením a splynutím s uvedením vlastních zjištění a doporučení.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem práce je popis druhů přeměn obchodních společností, jejich daňových aspektů v podmínkách legislativy České republiky a návrh na změny v praxi z hlediska účetních a daňových předpisů na základě provedené analýzy praktických příkladů.

V rámci teoretické části bakalářské práce bude obecně uvedena a nastíněna problematika přeměn společností. Nejprve bude vymezena právní úprava přeměn. Jde o zákonné předpisy, které danou problematiku upravují. Následuje seznámení se základními pojmy jako je fúze a akvizice. Na vymezení těchto základních pojmů naváže rozbor rozdělení jednotlivých druhů přeměn a jejich popis včetně názorného zobrazení. Dále budou představeny motivy, jež vedou společnosti zúčastněné na procesu přeměn k rozhodnutí o jejich realizaci. V následujících kapitolách bude popsán postup přípravy přeměn a nejdůležitější účetní a daňové povinnosti zúčastněných společností.

S ohledem na povahu daného tématu bude hlavní použitou metodou teoretické části bakalářské práce studium a rešerše odborné literatury a zákonů týkajících se dané problematiky a následně deskripce a vyhodnocení získaných informací.

Východiskem praktické části práce, rozdělené do dvou bloků, budou poznatky získané z ekonomické literatury a aktuální legislativní úpravy.

V prvním bloku budou analyzovány modelové příklady fúzí sloučením a splynutím. V těchto modelových příkladech bude dokumentován vliv realizovaných fúzí sloučením a splynutím na délku účetního a zdaňovacího období, a na další činnosti, které jsou s nimi spojené z hlediska správy daně. Na uvedených příkladech bude demonstrováno, jaké mají jednotlivé rozhodné okamžiky (rozhodný den fúze, den kdy došlo k rozhodnutí nejvyššího orgánu společnosti o fúzi, den zápisu fúze do obchodního rejstříku) účetní a daňové konsekvence.

V druhém bloku praktické části práce bude proveden rozbor fúze sloučením dvou konkrétních společností s uvedením vlastních závěrů, řešení a doporučení.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Tato část práce je zaměřena na formulaci základních pojmů, které budou používány v následujících kapitolách. Na vysvětlení pojmů akvizice a přeměna společností bude navazovat popis jednotlivých druhů přeměn obchodních společností. Následuje vymezení související legislativy a právních úprav s výčtem povinností obchodních společností zúčastněných na přeměnách, mimo jiné vzhledem ke správě daní.

3.1 Právní úprava přeměn

Právní úprava přeměn je soustředěna:

- v zákoně 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o přeměnách)
- v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen občanský zákoník)
- v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstvech, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen zákon o korporacích)
- v zákoně č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže, ve znění pozdějších předpisů
- ve vyhlášce č. 414/2011 Sb., o ochraně hospodářské soutěže a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o účetnictví) a prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Zákon o přeměnách je rozdělen do sedmi částí, kdy první část obsahuje obecná ustanovení, část druhá definuje fúze, část třetí vymezuje rozdělení, ve čtvrté části je upraven převod jmění na společníka a pátá část formuluje změnu právní formy včetně ustanovení o přemístění sídla. Části šestá a sedmá pak obsahují společná a přechodná ustanovení a ustanovení o účinnosti tohoto zákona. (Salachová a Vítek, 2013, s. 104)

3.2 Vymezení základních pojmů

V úvodu je nutné objasnit pojmy jako akvizice a přeměna a vystihnout podstatu těchto procesů.

3.2.1 Akvizice

Jedná se o obecný pojem, který lze v ekonomických souvislostech charakterizovat jako proces, kdy jedna společnost – nabyvatel získává kontrolu nad druhou – cílovou společností, převzetím nebo skoupením rozhodujícího podílu akcií, za účelem dosažení řady strategických, taktických, organizačních, obchodních, finančních a dalších cílů, a to postupem dohodnutým, neboli přátelským, nebo nepřátelským. Vlastníci cílové společnosti získávají od nabyvatele odpovídající vypořádání. (Skálová, 2015, s. 19)

3.2.2 Přeměna

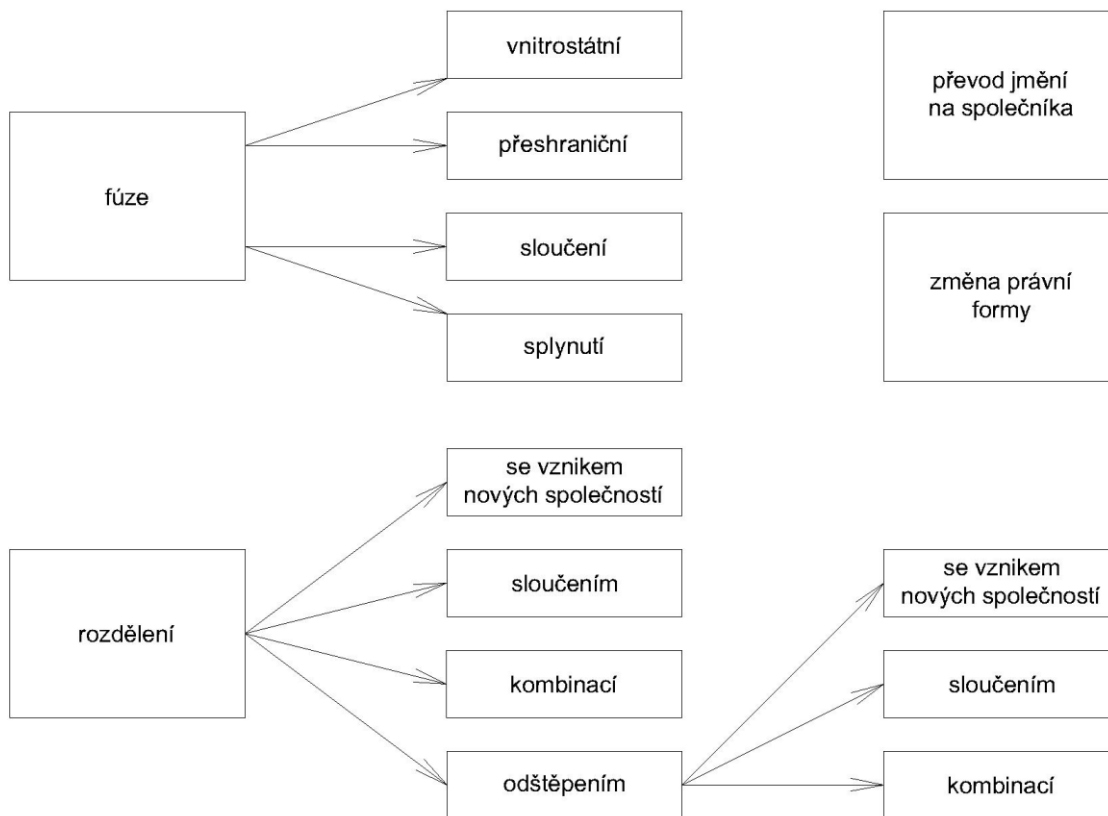
Tento pojem označuje procesy, v jejichž důsledku dochází ať už ke spojování nebo dělení obchodních společností nebo ke změně jejich právní formy a je ustanoven zákonem o přeměnách a dále občanským zákoníkem, ve kterém jsou upraveny základní souvislosti přeměn a vymezeny základní pojmy.

Zákon č. 90/2012 Sb., o korporacích stanoví, že obchodními korporacemi jsou obchodní společnosti a družstva. Obchodní společnosti rozdělujeme na kapitálové, což jsou akciová společnost a společnost s ručením omezeným, a osobní společnosti, ke kterým patří veřejná obchodní společnost a komanditní společnost. Charakteristickým znakem kapitálových společností je vkladová povinnost společníků spojená s povinností vytvářet základní kapitál, přičemž ručení společníků za závazky společnosti je omezené a v případě akciové společnosti v podstatě žádné. K základním znakům osobních společností patří ručení společníků za závazky společnosti i osobním majetkem a absence povinnosti vkladu. (Březinová a Štohl, 2015, s. 7)

„Dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona o přeměnách, se přeměnou rozumí fúze společnosti nebo družstva, rozdělení společnosti nebo družstva, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla.“ (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 180)

Na Obrázku č. 1 jsou zobrazeny obecné varianty přeměn obchodních společností.

Obrázek 1: Obecné schéma přeměn



Zdroj: Autorka, dle Rozehnal, 2014, s. 212

„Dle ustanovení § 174 odst. 1 občanského zákoníku je přeměnou právnické osoby fúze, rozdělení a změna právní formy.“ (Úplné Znění: Občanský zákoník, 2018, s. 28)

„Dle ustanovení § 176 občanského zákoníku musí být při přeměně stanoven rozhodný den, od něhož se jednání zanikající právnické osoby považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet nástupnické právnické osoby. Ke dni předcházejícímu rozhodný den sestaví zanikající právnická osoba nebo právnická osoba rozdělovaná odštěpením konečnou účetní závěrku. K rozhodnému dni sestaví nástupnická právnická osoba nebo právnická osoba rozdělovaná odštěpením zahajovací rozvahu.“ (Úplné Znění: Občanský zákoník, 2018, s. 28)

„Dle ustanovení § 10 zákona o přeměnách se rozhodný den určuje pouze při fúzi, rozdělení nebo převodu jmění na společníka. Rozhodný den nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Jako rozhodný den

může být stanoven nejpozději den zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku. Určí-li projekt přeměny den pozdější, považuje se za rozhodný den den zápisu přeměny do obchodního rejstříku.“ (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 182)

3.3 Druhy přeměn společností

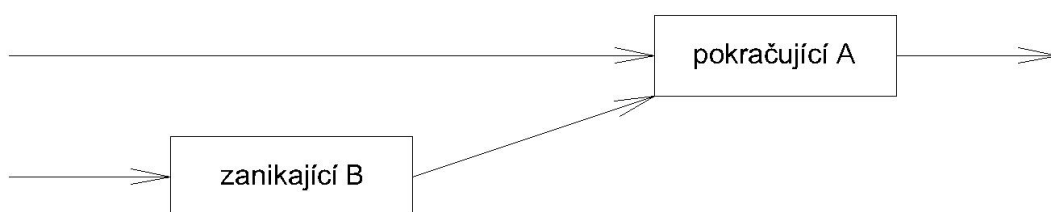
3.3.1 Fúze

Vymezení fúzí respektive definice tohoto pojmu je uvedena v ustanovení § 178 občanského zákoníku.

Fúze je postupem, při kterém se statutární orgány dvou nebo více společností dohodnou na jejich spojení, přičemž je vyžadován souhlas vlastníků těchto společností. Fúze může mít podobu sloučení, nebo splynutí. Při sloučení dochází k zániku jedné nebo více zúčastněných společností a jejich jmění přebírá jedna ze zúčastněných společností tzv. právní nástupce. Při splynutí zanikají všechny zúčastněné společnosti a vzniká společnost nová, která je jejich právním nástupcem. (Hlaváč, 2016, s. 72-73)

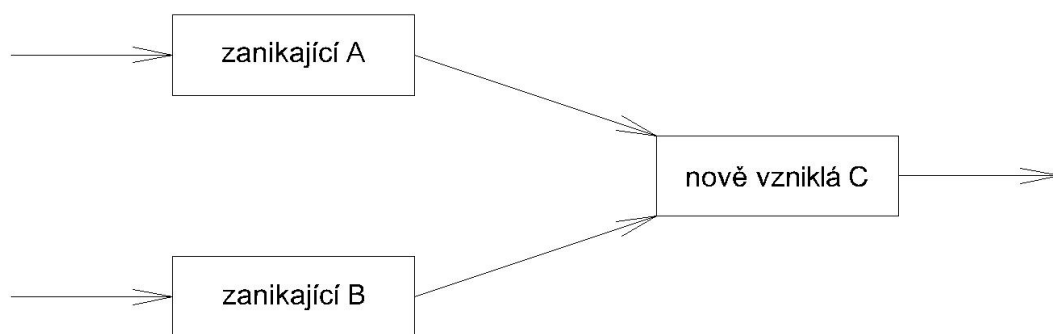
Na Obrázku 2 a na Obrázku 3 je znázorněno schéma fúze sloučením a splynutím.

Obrázek 2: Fúze sloučením



Zdroj: Autorka

Obrázek 3: Fúze splynutím



Zdroj: Autorka

Společnosti, které se fúze účastní, tedy nástupnické a zanikající, musí být společnostmi kapitálovými nebo společnostmi osobními. Přesněji, je možná vzájemná fúze pouze mezi společnostmi kapitálovými, tj. akciovými společnostmi a společnostmi s ručením omezeným, nebo pouze mezi společnostmi s osobním ručením společníků, tedy veřejnými obchodními společnostmi a komanditními společnostmi. Z výše uvedeného vyplývá, že nelze uskutečnit fúzi mezi společností kapitálovou a osobní, například mezi společností akciovou a komanditní společností. (Skálová, 2015, s. 30)

Dle právní formy fúzujících společností a následně dle právní formy nástupnické společnosti dělíme fúze na klasické a křížové. Pokud se jedná o fúzi klasickou, je právní forma zúčastněných společností a následně společnosti nástupnické totožná, tak se děje ve většině případů. Při křížové fúzi se tohoto procesu účastní obchodní korporace s odlišnou právní formou, ale jak je již výše uvedeno, je možné kombinovat pouze kapitálové společnosti s jinou kapitálovou společností (s.r.o., a.s., popřípadě evropská společnost, která má charakter akciové společnosti), osobní společnost s jinou osobní společností (k.s., v.o.s.) a družstvo pouze s jiným družstvem. U družstva není možná tzv. křížová fúze. (Salachová a Vitek, 2013, s. 116-119)

Přehled křížových fúzí je uveden v Tabulce 1 a Tabulce 2.

Tabulka 1: Křížové fúze sloučením ($A + B = A$)

Typ	Nezanikající společnost (A)	Zanikající společnost (B)	Nástupnická společnost (A)	Příslušné ustanovení ZoP
Osobní společnosti	v.o.s	v.o.s	v.o.s	§ 66 odst. 1
	v.o.s	v.o.s	k.s.	§ 86 odst. 3
	v.o.s	k.s.	v.o.s	§ 86 odst. 1
	k.s.	k.s.	k.s.	§ 66 odst. 1
	k.s.	k.s.	v.o.s	§ 87 odst. 3
	k.s.	v.o.s	k.s.	§ 87 odst. 1
Kapitálové společnosti	s.r.o.	s.r.o.	s.r.o.	§ 66 odst. 1
	s.r.o.	s.r.o.	a.s.	§ 154
	s.r.o.	a.s.	s.r.o.	§ 154
	a.s.	a.s.	a.s.	§ 66 odst. 1
	a.s.	a.s.	s.r.o.	§ 154
	a.s.	s.r.o.	a.s.	§ 154

Zdroj: Sedláček, 2014, s. 64

Tabulka 2: Křížové fúze splynutím ($A + B = C$)

Typ	Zanikající společnost (A)	Zanikající společnost (B)	Nástupnická společnost (C)	Příslušné ustanovení ZoP
Osobní společnosti	v.o.s	v.o.s	v.o.s	§ 66 odst. 1
	v.o.s	v.o.s	k.s.	§ 86 odst. 2
	v.o.s	k.s.	v.o.s	§ 86 odst. 1
	k.s.	k.s.	k.s.	§ 66 odst. 1
	k.s.	k.s.	v.o.s	§ 87 odst. 2
	k.s.	v.o.s	k.s.	§ 87 odst. 1
Kapitálové společnosti	s.r.o.	s.r.o.	s.r.o.	§ 66 odst. 1
	s.r.o.	s.r.o.	a.s.	§ 154
	s.r.o.	a.s.	s.r.o.	§ 154
	a.s.	a.s.	a.s.	§ 66 odst. 1
	a.s.	a.s.	s.r.o.	§ 154
	a.s.	s.r.o.	a.s.	§ 154

Zdroj: Sedláček, 2014, s. 73-74

Fúze je tedy jedním z možných typů přeměny. Společnosti, které v důsledku procesu fúze zanikají, označujeme jako zanikající a zanikají bez likvidace. Společnosti, které v tomto procesu přebírají jmění zanikajících společností, jsou označovány jako právní nástupci, přecházejí na ně práva a povinnosti všech zanikajících právnických osob.

Dle oborů podnikání zúčastněných společností a povahy jejich činností lze fúze dále členit na horizontální, vertikální, kongenerické a konglomerátní. (Kislingerová a kol., 2007, s. 623)

Pro horizontální fúzi je typickým znakem sloučení či splynutí společností, které se pohybují ve shodném oboru podnikání, jde o odvětvovou shodu. Tyto společnosti produkují stejné výrobky nebo poskytují shodné služby a mohou tak být vzájemnými konkurenty na trhu. Cílem takové horizontální fúze bude snížení konkurence na trhu. (Brealey a kol., s. 929)

Při vertikální fúzi dochází ke spojení dodavatele s odběratelem či naopak, jedná se o společnosti, jejichž činnost je různá, na různých stupních výroby, ale na sobě vzájemně závislá. Jako kongenerickou fúzi označujeme fúzi společností z příbuzných oborů podnikání, které ale nevyrábějí identický produkt, například fúze společností vyrábějící hardware se společností vytvářející software. Při konglomerátní fúzi se spojují společnosti, jejichž obory podnikání jsou naprosto odlišné, motivem pro takovou fúzi je zejména rozložení – diverzifikace rizika podnikání. (Kislingerová a kol., 2007, s. 623)

3.3.2 Rozdělení

Rozdělení je dalším typem přeměn společnosti, je vymezeno v zákoně o přeměnách, v § 243 zákona o přeměnách jsou uvedeny dvě základní formy rozdělení, a to rozštěpení a odštěpení. Při rozštěpení rozdělovaná korporace zaniká, její jmění přechází na jednu nebo více nástupnických korporací. Při odštěpení se rozdělovaná obchodní korporace neruší ani nezaniká, ale vyčleněná část jejího jmění přechází na existující nebo nově vzniklou obchodní korporaci. (Sedláček, 2014, s. 111)

Ustanovení § 179 občanského zákoníku definuje několik typů přeměn rozdělením právnických osob.

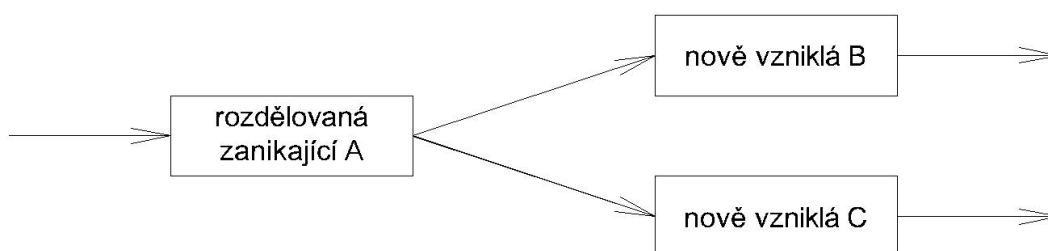
Právnická osoba se rozštěpením rozděluje se založením nových právnických osob, nebo se rozděluje za současného sloučení s jinými právnickými osobami - rozdělení sloučením. Právnická osoba se může být založena také odštěpením, nebo spojením více způsobů rozdělení. Rozdělení sloučením, odštěpením, jakož i jiné způsoby rozdělení se považují za převod činnosti zaměstnavatele. (Úplné Znění: Občanský zákoník, 2018, s. 29)

„Pokud rozdělením rozdělovaná právnická osoba zaniká a její práva a povinnosti přecházejí na několik nástupnických právnických osob, pak jsou-li na rozdělení nástupnické právnické osoby zúčastněny jako osoby již existující, jedná se o rozštěpení sloučením nebo mají-li nástupnické právnické osoby rozdělením teprve vzniknout, jedná se o rozštěpení se založením nových právnických osob.“ (Úplné Znění: Občanský zákoník, 2018, s. 29)

„Při rozdělení právnické osoby odštěpením se rozdělovaná právnická osoba neruší, ani nezaniká, ale vyčleněná část jejích práv a povinností přechází na existující nebo nově založenou nástupnickou osobu.“ (Úplné Znění: Občanský zákoník, 2018, s. 29)

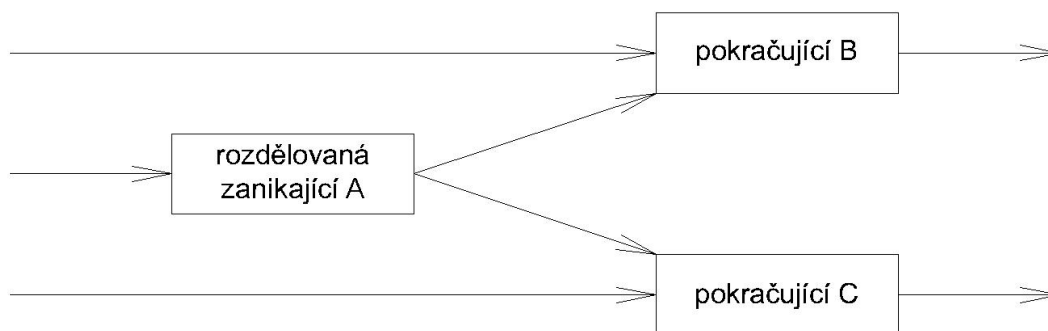
Na níže uvedených Obrázcích 4 až 10 jsou uvedeny příklady fúzí rozštěpením a odštěpením.

Obrázek 4: Rozštěpení se vznikem nových právnických osob



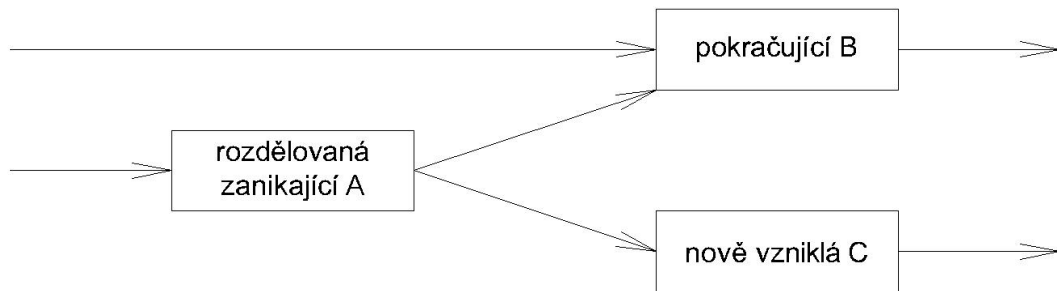
Zdroj: Autorka

Obrázek 5: Rozštěpení sloučením



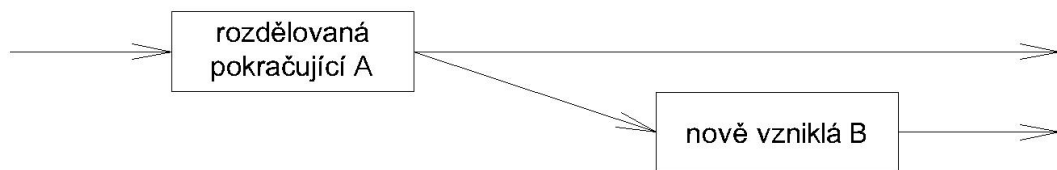
Zdroj: Autorka

Obrázek 6: Rozštěpení kombinované



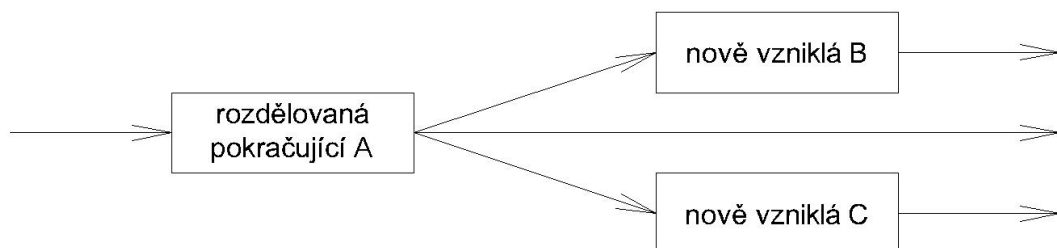
Zdroj: Autorka

Obrázek 7: Odštěpení se vznikem jedné nové právnické osoby



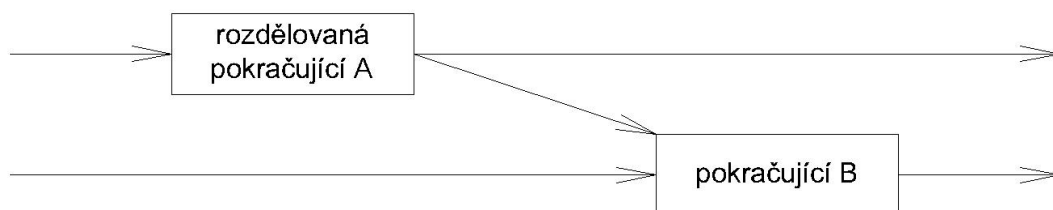
Zdroj: Autorka

Obrázek 8: Odštěpení se vznikem více nových právnických osob



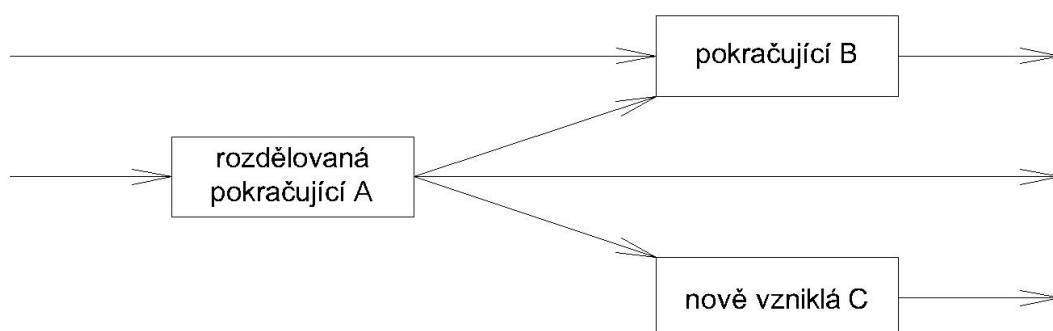
Zdroj: Autorka

Obrázek 9: Odštěpení sloučením



Zdroj: Autorka

Obrázek 10: Odštěpení kombinované



Zdroj: Autorka

3.3.3 Převod jmění na společníka

V případě tohoto typu přeměny dochází k převodu jmění společnosti na společníka, který drží stanovené množství podílů, v případě s.r.o. a a.s. postačuje 90%. Tento společník se pak stává právním nástupcem společnosti a ostatní společníci o své postavení přicházejí a náleží jim kompenzace v peněžních prostředcích. Přejímající společník může být osobou fyzickou nebo právnickou. Zrušení družstva prostřednictvím převodu jmění na jeho člena je zakázáno. (Salachová a Vítek, 2013, s. 115)

Společníci nebo valná hromada mohou rozhodnout o zrušení obchodní společnosti bez likvidace a o převzetí jmění jedním přejímajícím společníkem, který musí být ke dni podání návrhu na zápis převodu jmění do obchodního rejstříku podnikatelem. Podmínky jsou stanoveny pro každý typ obchodní společnosti rozdílně. Převod jmění na jednoho nebo hlavního společníka je jedinou přeměnou, které se může účastnit fyzická osoba. Dalším specifikem tohoto typu přeměny je výjimka v oblasti daně z příjmů. Neboť zatímco přeměny obecně nevyvolávají přímé daňové povinnosti společníků nebo společnosti a jsou daňově neutrální, tak pokud jde o převzetí jmění fyzickou osobou, tato neutralita neplatí. (Skálová, 2015, s. 30-31)

U přejímajícího společníka jsou příjmy z převodu jmění na společníka dle § 10 odst. 1 písm. j) zákona o daních z příjmů považovány za zdanitelné příjmy, přičemž tento nepeněžitý příjem je nutné ocenit. Výdajem pak může být nabývací cena podílu na zanikající společnosti a uhrazené převzaté závazky. U minoritního společníka je zdanitelným příjmem vypořádání a daňovým výdajem je pak nabývací cena podílu. (Skálová, 2015, s. 153)

3.3.4 Změna právní formy

Tato forma přeměny společnosti je vymezena v § 360 zákona o přeměnách.

Změnou právní formy nedochází k zániku společnosti a jmění společnosti nepřechází na žádného právního nástupce. Dochází ale ke změně jejich vnitřních právních poměrů a ke změně právního postavení jejich společníků. Obchodní společnost může změnit svou právní formu na jinou obchodní společnost nebo na družstvo, nestanoví-li zvláštní zákon něco jiného. (Skálová, 2015, s. 33)

„Družstvo pak může změnit svou právní formu na společnost, nestanoví-li zvláštní zákon něco jiného.“ (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 257)

V souvislosti s tímto typem přeměny se setkáváme se specifickým pojmem, a tím je den, k němuž byl vyhotoven projekt přeměny právní formy, který musí vždy předcházet dni vyhotovení projektu přeměny nebo připadat na stejný den. Na rozdíl o dříve uvedených typů přeměn se při změně právní formy nestanovuje rozhodný den. (Žlotíř, 2019)

3.3.5 Přeshraniční přemístění sídla

Obecná ustanovení pro přeshraniční přeměny jsou uvedena v zákoně o přeměnách v § 59a až § 59zb., zvláštní ustanovení o přeshraniční fúzi pak tento zákon upravuje v § 180 až § 242,

zvláštní ustanovení o přeshraničním rozdělení jsou uvedena v § 336a až 336l zákona o přeměnách, zvláštní ustanovení o přeshraničním převodu jmění upravuje zákon o přeměnách v § 359a až § 359l a přemístění sídla do České republiky nebo z České republiky je vymezeno § 384a až § 384p tohoto zákona.

Přeshraniční přeměnou se rozumí

- a) přeshraniční fúze
- b) přeshraniční rozdělení
- c) přeshraniční převod jmění, nebo
- d) přeshraniční přemístění sídla. (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 195)

Zákon o přeměnách také pro účely tohoto zákona definuje a vymezuje pojmy zahraniční osoba, česká osoba, osoba zúčastněná na přeshraniční přeměně (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 195):

- Zahraniční osobou se pro účely zákona o přeměnách rozumí zahraniční fyzická osoba nebo zahraniční právnická osoba. Zahraniční fyzickou osobou se rozumí fyzická osoba, která má bydliště mimo území České republiky a je státním příslušníkem členského státu EU nebo EHP (dále jen „členský stát“), nebo je rodinným příslušníkem této osoby, která má v České republice právo pobytu. Zahraniční fyzickou osobou je i příslušník třetího státu, kterému bylo v členském státě přiznáno právní postavení dlouhodobě pobývajícího rezidenta nebo je rodinným příslušníkem této osoby, kterému bylo v České republice vydáno povolení k dlouhodobému pobytu. Zahraniční právnickou osobou je jiná než fyzická osoba, která se řídí právem jiného členského státu než České republiky a která má sídlo nebo hlavní provozovnu v členském státě.
- Českou fyzickou osobou je fyzická osoba, která má bydliště v České republice a českou právnickou osobou je právnická osoba se sídlem v České republice.
- Osobou zúčastněnou na přeshraniční přeměně je i zahraniční osoba, která chce přemístit své sídlo na území České republiky, nebo česká společnost, která hodlá přemístit své sídlo do zahraničí.

„Přeshraniční fúzí se rozumí fúze jedné nebo více českých společností nebo družstev s jednou zahraniční právnickou osobou nebo více zahraničními právnickými osobami, nebo mezi

zahraničními právníckými osobami, pokud projekt fúze předpokládá, že nástupnická společnost nebo družstvo bude mít sídlo na území České republiky.“ (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 221)

Českým právníckým osobám je umožněno přemístění svého sídla na území jiného členského státu, přičemž nedochází k zániku této právnícké osoby a tedy ani ke vzniku nové právnícké osoby. Při přemístění sídla právnícká osoba změní svou právní formu na takovou, která je uznávána právními předpisy členského státu, kam své sídlo přemísťuje. Zahraniční právnícká osoba může přemístit své sídlo do České republiky pod podmínkou, že změní právní formu na českou společnost a její právní poměry budou řízeny českou legislativou. (Skálová, 2015, s. 34)

Nástupnická právnícká osoba může při přeshraniční fúzi nebo při přeshraničním rozdělení umístit své sídlo do kteréhokoliv členského státu, pokud to právní předpisy tohoto členského státu nevyklučují. Tento postup pak není považován za přeshraniční přemístění sídla. (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 195)

Mezi důvody, které přimějí společnosti realizovat přeshraniční přemístění sídla, patří zejména státní podpora ve formě dotací a investičních pobídek, výše nákladů, kvalita legislativního prostředí a v neposlední řadě míra zdanění. Zjednodušeně jde o vyhodnocení výhodnějších podmínek pro danou podnikatelskou činnost v konkrétním státě. (Skálová, 2015, s. 19)

3.4 Motivy přeměn

V následující kapitole budou představeny některé důvody, které motivují společnosti k realizaci přeměn.

Důvodů pro uskutečnění fúze je několik. Mezi hlavní důvody se uvádí synergický efekt, existence volných peněz, možnost uplatnění daňové ztráty zanikající společnosti a tím získání daňové výhody, diverzifikace se záměrem stabilizování toku příjmů a snížení rizika a v neposlední řadě rozšíření trhů. (Synek a Kislingerová a kol., 2015, s. 93)

Prvotním cílem společností při realizaci fúze by měla být příležitost k dosažení ekonomického zisku, kterého je dosaženo pouze tehdy, pokud následně po transakci mají dvě firmy vyšší hodnotu dohromady, než kdyby fungovaly odděleně. Jedná se o nejvýznamnější motiv fúzí, kterým je efekt synergie, bývá také nazýván $2 + 2 = 5$ efekt. (Kislingerová a kol., 2007, s. 620, 621)

Synergického efektu lze dosáhnout následujícími způsoby (Kislingerová a kol., 2007, s. 621):

- Úsporou z rozsahu – v souvislosti se zvýšením objemu produkce klesají fixní náklady na jednotku produkce, celkové náklady spojeného podniku se sníží a tím vzroste hodnota společnosti.
- Finančními úsporami – větší společnost je finančně silnější a stabilnější a má možnost získat levnější cizí kapitál ve větším objemu.
- Diferenční výkonností – management jedné ze zúčastněných společností bývá výkonnější a je schopen dosáhnout vyšší produktivity podniku.
- Koncentrací znalostí – větší společnosti mohou mít potřebné finanční prostředky a technologii, malé společnosti zase znalosti či dovednosti, po spojení těchto podniků dochází ke koncentraci know-how.
- Větším podílem na trhu – po spojení společností se na trhu vyskytuje menší počet konkurentů a tím má společnost větší schopnost ovlivnit ceny, získává větší tržní sílu, ovšem nesmí dojít k narušení hospodářské soutěže.

Dalším synergickým motivem jsou úspory ze širší sortimentu, kdy výroba nebo realizace jednoho produktu (služby) se stane levnější vlivem zvýšení výroby nebo realizace produktu jiného. S touto úsporou se můžeme setkat ve finančním sektoru. (Gaughan, 2013, s. 70-73)

Dalším motivem pro realizaci fúze, zejména pro společnost, která je vázána na riziko jednoho oboru, může být diverzifikace rizika. Spojením se společností zabývajících se jiným oborem podnikání může být způsobem, jak stabilizovat tržby a snížit jejich volatilitu. Pokud tržby v jednom oboru klesají, může tento pokles kompenzovat nárůst tržeb v oboru druhém. (Kislingerová a kol., 2007, s. 622)

Diverzifikace rizik je velmi diskutovaným motivem realizace fúze. Při fúzi, jejímž důvodem uskutečnění je právě diverzifikace rizik, dochází ke vzniku velkých konglomerátů. Investoři zde očekávají také úspory z rozsahu. (Gaughan, 2013, s. 99)

Pro zamezení zneužití konkurenčních výhod plynoucích z dominantního postavení korporace na trhu a pro ochranu hospodářské soutěže slouží antimonopolní regulace, která je součástí legislativy všech vyspělých ekonomik. Po dokončení fúze může dojít ke zvýšení tržního podílu

a překročení stanovených kvót. Příslušným trhem je trh zboží nebo služeb, jejichž charakteristika je shodná, porovnatelná nebo vzájemně zastupitelná, na vymezeném území. Touto situací se zabývá Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, který svůj závěr zdůvodní ve vydaném rozhodnutí. (Hlaváč, 2016, s. 43-44)

Pro společnost dosahující dlouhodobě zisku, může být impulzem k uskutečnění fúze také daňový motiv, kdy dojde k fúzi se společností, která vykazuje vysokou daňovou ztrátu. Po uplatnění této daňové ztráty dojde v budoucnu k úspoře na dani. Daňový motiv ale nesmí být jediným důvodem pro uskutečnění fúze, jednalo by se o tzv. zastřený stav a správce daně by mohl přistoupit k doměření této daně. (Kislingerová a kol., 2007, s. 622)

Daňovou ztrátu lze převzít podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Nelze ji tedy využít v momentě, kdy hlavním důvodem fúze či rozdělení je snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti, nebo neexistují řádné ekonomické důvody jako např. restrukturalizace nebo zvyšování efektivity. Pokud by obchodní korporace před rozhodným dnem fúze či rozdělení nevykonávala po dobu více než 12 měsíců žádnou činnost, nemohla by převzatou ztrátu uplatnit. Zákon tento případ nepovažuje za řádné ekonomické důvody. (Martínková, 2019)

Zákon o daních z příjmů definuje daňovou ztrátu v § 38n jako rozdíl nižších příjmů a vyšších výdajů upravených o položky uvedené v § 23 tohoto zákona - tj. jako rozdíl příjmů zdaňovaných v daňovém přiznání a výdajů, které zákon o daních z příjmů uznává jako daňově účinné. Základ daně je definován v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to jako rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů od daně osvobozených, převyšují výdaje, a to při respektování jejich časové a věcné souvislosti v daném zdaňovacím období. Daňová ztráta může být odpočtena jak ze základu daně vzniklého za zdaňovací období, tak ze základu daně vzniklého za období, které není zdaňovací, ale po jeho ukončení se podává daňové přiznání. Podmínky pro uplatnění odpočtu daňové ztráty jsou vymezeny v ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle však v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje, za předpokladu, že nedošlo v období, za které se ztráta uplatňuje, k podstatné změně oproti období, za které byla ztráta vyměřena. (Úplné Znění: Daně z příjmů, 2019, s. 83, 112)

Vyměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu ale nelze odčítat od základu daně za podmínek uvedených v § 34 odst. 1 ZDP, došlo-li u poplatníka k podstatné změně ve složení osob, které

se přímo účastní na kapitálu či kontrole (dále jen „podstatná změna“). To neplatí, pokud poplatník, u nějž k podstatné změně došlo, prokáže správci daně, že nejméně 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu v období, kdy došlo k podstatné změně, a v následujících obdobích, v nichž má být uplatněna daňová ztráta vzniklá za období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník v období, za které byla daňová ztráta.

Podstatná změna je vymezena ustanovením § 38na odst. 1 ZDP a je závislá na změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole společnosti. Podstatnou změnou se rozumí nabytí nebo zvýšení podílu, které se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, nebo změny, kterými získá člen obchodní korporace rozhodující vliv (§ 74 občanského zákoníku). (Daňové zákony 2019 Profí XXL, 2019, s. 61)

Zda došlo, či nedošlo k podstatné změně, se zjišťuje porovnáním vlastnické (či hlasovací) struktury společníků společnosti za dvě období, a to za které má být daňová ztráta uplatněna a za které byla daňová ztráta vyměřena (tzv. porovnávané období). V porovnávaném období je rozhodné složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole k poslednímu dni tohoto období. V období, kdy má být ztráta uplatněna, je rozhodný úhrn změn ve složení osob v tomto období. V příslušných ustanoveních je použit termín „stejná činnost“. Tento pojem není v zákoně blíže specifikován a mohl by se v určitých případech stát příčinou sporu. Vodítkem je jistě zařazení činnosti podle Klasifikace produkce (CZ-CPA), případně klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE).

Pokud nastanou pochybnosti, zda jsou splněny podmínky pro odpočet ztráty při podstatné změně, může společnost na základě ustanovení § 38na odst. 7 ZDP požádat správce daně o tzv. závazné posouzení. Správce daně vydá rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných (v tomto případě důsledky uplatnění daňové ztráty), které musí být odůvodněno a musí obsahovat časový i věcný rozsah závaznosti. Závazné posouzení má platnost maximálně tři roky ode dne nabytí právní moci. Zákon pro poplatníky nestanoví lhůtu pro podání této žádosti.

Je nutno upozornit na fakt, že způsob rozdělení vyměřené ztráty před rozdělením mezi rozdělovanou a nástupnickou, popř. nástupnické společnosti, není v zákoně řešen. Proto je nezbytné zvolit způsob tak, aby byl ekonomicky zdůvodnitelný. V případě uplatňování

neuplatněné ztráty u nástupnických společností platí, že doba, po kterou lze ztrátu uplatňovat (následujících 5 let od jejího vyměření), pokračuje s ohledem na dobu, po kterou již byla evidována jako neuplatněná u rozdělované společnosti.

Při uplatňování ztráty při přeměnách obchodních společností je nutno postupovat v souladu s ustanovením § 23c) odst. 8 písm. b), je nutné respektovat ustanovení § 38na ZDP odst. 4, 5 a 6.

Podle § 38na odst. 4, resp. odst. 6 zákona, může při splnění stanovených podmínek odečíst daňovou ztrátu od základu daně i ten poplatník, který ji převzal od poplatníka, který ji převzal od poplatníka, kterému byla daňová ztráta vyměřena.

Obecně vzato může daňovou ztrátu odčítat nástupnická obchodní korporace od základu daně maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, kterému byla daňová ztráta vyměřena, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně podle se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající nebo poplatníkem, kterému byla daňová ztráta vyměřena, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zvláštního právního předpisu. Lze odečíst pouze takovou ztrátu, která vznikla ze stejných činností. (Daňové zákony 2019 Profi XXL, 2019, s. 61-62)

Česká republika implementovala do svého zákona o daních z příjmů ustanovení o tom, že nástupnická společnost může převzít daňovou ztrátu zanikající společnosti, ať už jde o zanikající společnost tuzemskou či zahraniční. Tím jsou zajištěna stejná práva pro daňové rezidenty i nerezidenty. Tento přístup ale není ve všech státech EU stejný, o čemž vypovídá judikatura Soudního dvora EU. (Skálová, 2014, s. 27)

Motivem pro fúzi může být také osobní zájem managerů zúčastněných společností, jejichž ohodnocení a odměny jsou nějakým způsobem vázány na velikost podniku. (Kislingerová a kol., 2007, s. 623)

Dalšími motivy pro fúze může být snaha o proniknutí na nové trhy nebo do nových zemí, uskutečnění výhodné koupě, uložení disponibilních prostředků za účelem jejich zhodnocení, získání výjimečných zaměstnanců nebo týmu, zjednodušení organizační struktury či úspora administrativních nákladů. (Skálová, 2015, s. 28)

3.5 Postup přípravy přeměn

Přeměna společnosti je velice náročným procesem jak z hlediska organizačního, časového, finančního tak i z hlediska administrativního.

Přeměna obchodní společnosti nebo družstva je přípustná v kterémkoli okamžiku existence společnosti, a to i tehdy pokud společnost nebo družstvo vstoupily do likvidace a nedošlo k rozdělení likvidačního zůstatku, nebo probíhá insolvenční řízení. Zájmem je zachování existence společnosti. Musí se však jednat o likvidaci dobrovolnou, nikoli o likvidaci nařízenou rozhodnutím soudu. (Salachová a kol., 2014, s. 67)

V první řadě se společníci obchodní společnosti musí na základě důvodů pro realizaci fúze a na základě zhodnocení možných hospodářských dopadů rozhodnout, jaký typ přeměny bude nejvhodnější realizovat. Zda půjde o fúzi společností splynutím nebo sloučením, nebo jestli je jejich záměrem rozdělení společnosti. Zde volí mezi variantami rozštěpení a odštěpení, se vznikem nových společností či rozdělení sloučením. Často se toto rozhodování děje na základě odborných stanovisek vypracovaných experty.

Zásadním okamžikem, kterým je zahájen celý proces přeměny, je okamžik sestavení účetní závěrky. Konečná účetní závěrka je sestavena jako řádná nebo mimořádná účetní závěrka ke dni, který předchází rozhodnému dni přeměny a je podkladem pro ocenění jmění zanikající společnosti, čímž je zásadním způsobem ovlivněna výše základního kapitálu nástupnické společnosti a vlastního kapitálu nástupnické společnosti. (Salachová a Vitek, 2013, s. 111)

3.5.1 Rozhodný den

Klíčovým krokem v rozhodovacím procesu je určení rozhodného dne. Rozhodný den je okamžikem, od kterého začíná společné účetnictví, resp. účetnictví nástupnické společnosti. Pro zúčastněné společnosti bývá nejvhodnější volbou rozhodného dne začátek standardního účetního období, ale je možné zvolit rozhodný den nezávisle na tomto období a to jak zpětně, jako den předcházející vypracování projektu přeměny, tak do budoucna, jako den následující po vypracování projektu přeměny, nejpozději však jako den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Rozhodný den je totožný pro všechny zúčastněné společnosti. (Skálová, 2015, s. 34, 44-45)

Pojem rozhodný den je vymezen v občanském zákoníku v ustanovení § 176, které určuje povinnost stanovit při přeměně rozhodný den, od něhož se jednání zanikající právnické osoby považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet nástupnické společnosti a ke dni předcházejícímu tomuto rozhodnému dni sestaví zanikající společnost nebo společnost rozdělovaná odštěpením konečnou účetní závěrku a k rozhodnému dni pak nástupnická společnost nebo společnost rozdělovaná odštěpením sestaví zahajovací rozvahu. (Úplné Znění: Občanský zákoník, 2018, s. 28)

Pojem rozhodný den je dále vymezen v § 10 zákona o přeměnách, určuje se pouze při fúzi, rozdělení nebo převodu jmění na společníka. Při rozdělení odštěpením nastávají účinky rozhodného dne jen ve vztahu k těm jednáním, která se týkají majetku nebo dluhů, jež mají podle projektu rozdělení přejít na nástupnickou společnost nebo družstvo. Rozhodný den nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Jako rozhodný den může být stanoven nejpozději den zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku. Určí-li projekt přeměny den pozdější, považuje se za rozhodný den takový den, kdy došlo k zápisu přeměny do obchodního rejstříku. (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 182)

3.5.2 Projekt přeměny

Základním dokumentem, podle kterého probíhá přeměna, je projekt přeměny, obsahuje popis postupu přeměny, informace o společnostech účastnících se přeměny, rozhodném dni, výměnném podílu apod. Projekt přeměny, jeho schválení i případné zrušení se řídí ustanoveními § 14 až § 23 zákona o přeměnách. Projekt přeměny je písemný, vyhotoven je statutárním orgánem, schválen a podepsán ve stejném znění musí být všemi zúčastněnými osobami. Projekt přeměny má formu notářského zápisu, a pokud nedojde ke schválení projektu přeměny, pak musí být uvedeno, kdo hlasoval pro a proti návrhu, jde-li o projekt přeměny veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti.

Projekt přeměny musí být dle ustanovení § 33 zákona o přeměnách zveřejněn ve sbírce listin v obchodním rejstříku ve znění, ve kterém byl schválen osobami zúčastněnými na přeměně, případně dle § 33a zákona o přeměnách uveřejněn.

„Dle § 70 zákona o přeměnách musí projekt fúze obsahovat alespoň:

- Firmu a sídlo všech zúčastněných a nových společností, jejich právní formu, identifikační číslo.
- Výměnný poměr podílů společníků zanikající společnosti na nástupnické společnosti, ledaže nedochází k výměně podílů, a případný doplatek s určením jeho výše a lhůty splatnosti.
- Rozhodný den fúze.
- Práva, jež nástupnická společnost poskytne vlastníkům dluhopisů, popřípadě opatření, jež jsou pro ně navrhována.
- Den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku komanditistům nebo společníkům společnosti s ručením omezeným z výměnných podílů nebo akcionářům z výměnných podílů, jakož i zvláštní podmínky týkající se tohoto práva, pokud existují.
- Všechny zvláštní výhody, které jedna nebo více zúčastněných poskytuje statutárnímu orgánu nebo jeho členům, členům dozorčí rady, správní rady nebo kontrolní komise, a znalci přezkoumávajícímu projekt fúze, zvláště se uvede, komu je tato výhoda poskytována a kdo a za jakých podmínek ji poskytuje.
- Při fúzi sloučením změny zakladatelského právního jednání nástupnické společnosti, jestliže nejsou v projektu fúze sloučením žádné změny uvedeny, má se za to, že se zakladatelské právní jednání nástupnické společnosti nemění.
- Při fúzi splynutím zakladatelské právní jednání nástupnické společnosti a jména a bydliště nebo firmy nebo názvy, sídla a identifikační čísla členů statutárního orgánu nástupnické společnosti a dozorčí rady nebo správní rady akciové společnosti, a pokud se zřizují, i dozorčí rady společnosti s ručením omezeným.“ (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 201)

Při fúzi je zásadní otázkou určení výměnných poměrů, tedy to, jaké podíly obdrží vlastníci zanikajících společností na společnosti nástupnické po fúzi. Odpovědní jsou statutární orgány zúčastněných společností a znalec, který se k určení výměnných podílů v průběhu realizace fúze vyjadřuje. K vypořádání vzájemných nároků vlastníků zúčastněných společností dochází

formou podílů nebo akcií nástupnické společnosti případně dochází k výplatám doplatků. (Hlaváč, 2016, s. 73)

Dle § 70 odst. 2, 3 a 4 zákona o přeměnách, výměnný podíl musí být vhodný a odůvodněný a není-li výměnný poměr přiměřený tržní hodnotě nebo ocenění učiněnému kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce (reálná hodnota) podílu společníka nebo člena na zanikající společnosti musí být poskytnut doplatek, ledaže se tohoto práva vzdal. Doplatek nesmí být vyplacen před zápisem fúze do obchodního rejstříku a dříve než budou zajištěny pohledávky věřitelů všech zúčastněných společností. (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 201)

Dle § 88 zákona o přeměnách projekt fúze společnosti s ručením omezeným při stanovení výměnného poměru obsahuje údaje o výši vkladu, rozsahu splnění vkladové povinnosti a výši podílu každého společníka v zúčastněné společnosti před zápisem fúze do obchodního rejstříku a po zápisu fúze do obchodního rejstříku, o tom, zda podíl společníka zanikající společnosti podléhá výměně nebo o tom, že jeho účast zaniká s uvedením důvodu a o tom, zda se mění výše vkladu nebo podílu dosavadního společníka nástupnické společnosti při fúzi sloučením. (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 204-205)

Dle § 100 zákona o přeměnách projekt fúze dále obsahuje údaje o výměnném podílu akcií, údaje o vlivu fúze sloučením na stávající akcie, práva, jež nástupnická společnost poskytne vlastníkům jednotlivých cenných papírů, postup pro případ odprodeje akcií nástupnické společnosti. (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 209)

„Dle § 191 zákona o přeměnách společností projekt přeshraniční fúze musí kromě obecných údajů dále obsahovat údaje o postupu, kterým se stanoví zapojení zaměstnanců do záležitostí nástupnické korporace, údaje o ocenění aktiv a pasiv převáděných na nástupnickou korporaci, pravděpodobné dopady přeshraniční fúze na zaměstnance, zejména údaje o plánovaném propouštění zaměstnanců a den účetních závěrek fúzujících korporací použitý pro stanovení podmínek přeshraniční fúze.“ (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 222)

Ustanovení § 155 zákona o přeměnách upřesňuje náležitosti projektu křížové fúze mezi společnostmi s ručením omezeným a akciovou společností. Stanoví povinnost určit kolik akcií určitého druhu, formy případně jmenovité hodnoty obdrží společník zanikající společnosti s ručením omezeným za svůj podíl, anebo jaká bude výše vkladu nebo vkladů a výše podílu nebo podílů, které obdrží akcionář zanikající akciové společnosti výměnou za své akcie. (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 218)

Projekt přeměny může být zrušen, a to dnem právní moci rozhodnutí soudu, kterým se zamítá návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku, nebo dnem, kdy uplyne 12 měsíců od rozhodného dne přeměny a nebyl podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku, případně dnem, kdy uplyne doba 3 měsíců ode dne nabytí právní moci rozhodnutí soudu, kterým odmítne návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku, ledaže je v této lhůtě podán návrh na zápis téže přeměny znovu. (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 184)

3.5.3 Ocenění jmění

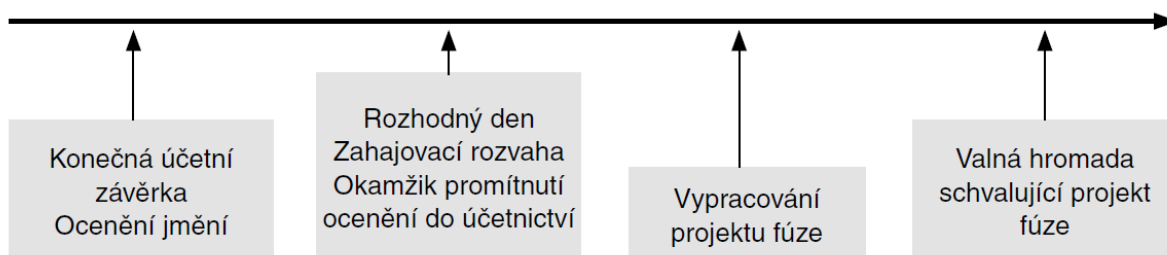
Počátek přeměny je zpravidla spojen s oceněním jmění zanikající či rozdělované společnosti, které se provádí ke dni sestavení konečné, poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky, a to podle okolností, za kterých je přeměna připravována. Tento den se nazývá rozvahovým dnem pro ocenění, je to den, k němuž byla sestavena účetní závěrka, která bude použita pro ocenění jmění posudkem znalce pro projekt přeměny společnosti. Ocenění jmění je zaúčtováno do účetnictví k rozhodnému dni a je zobrazeno v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti. (Skálová, 2015, s. 39)

Konečná účetní závěrka je sestavována dle požadavku NOZ při přeměně právnických osob ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny zanikající právnickou osobou nebo právnickou osobou rozdělovanou odštěpením. (Březinová, 2019, s. 62)

Může dojít ke dvěma možnostem průběhu přípravy přeměny a zachycení ocenění jmění do účetnictví. První variantou je případ, kdy rozhodný den bude následovat bezprostředně po konečné účetní závěrce, která bude použita pro ocenění jmění. Ocenění jmění se aktuálně promítne do účetnictví. (Skálová, 2015, s. 39)

Jednotlivé kroky při rozhodném dni, který předchází přípravě projektu jsou znázorněny na Obrázku č. 11.

Obrázek 11: Postup při stanovení rozhodného dne na počátek procesu přípravy

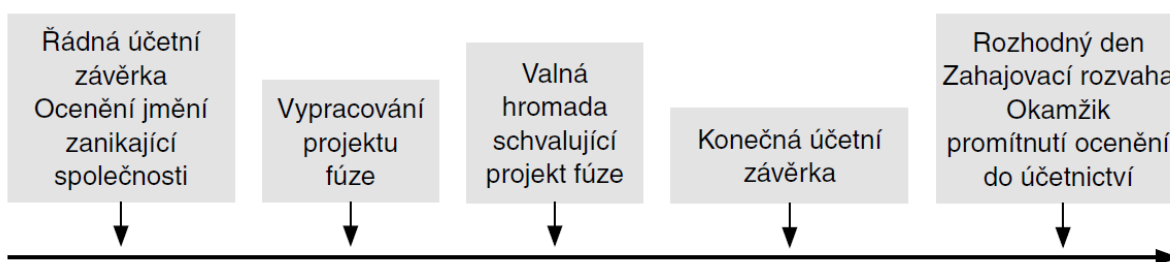


Zdroj: Skálová, 2015, s. 39

Další variantou je taková, kdy řádná účetní závěrka bude použita jako podklad pro znalecký posudek, poté započne další účetní období a až následně bude připravován projekt fúze. Po jeho schválení valnou hromadou nastane rozhodný den fúze. Ke dni předcházející rozhodný den bude sestavena konečná účetní závěrka a k rozhodnému dni zahajovací rozvaha. V této zahajovací rozvaze bude zobrazeno přeceněné jmění, které může být již řadu měsíců zastaralé. (Skálová, 2015, s. 39)

Tato varianta je zobrazena na Obrázku č. 12.

Obrázek 12: Postup při stanovení rozhodného dne za přípravou projektu



Zdroj: Skálová, 2015, s. 40

Dle § 73 zákona o přeměnách při fúzi sloučením společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti je zanikající společnost povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce pokud dojde ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti. Při fúzi splynutím je každá zúčastněná společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost nechat ocenit své jmění posudkem znalce. (Salachová a Vítek, 2013, s. 113)

Obecně lze rozlišit tři základní kategorie metod ocenění. Jde o metody porovnávací, výnosové a nákladové. Výstupem činnosti znalce je písemný znalecký posudek. Zákon o přeměnách klade na posudky požadavky v § 75. (Skálová, 2015, s. 55-56)

3.5.4 Zpráva o přeměně

Statutární orgán každé z právnických osob zúčastněných na přeměně je povinen zpracovat podrobnou písemnou zprávu o přeměně, ve které vysvětlí projekt přeměny. Ustanovení § 24 stanoví náležitosti této zprávy. Zprávu ale není nutné vypracovat, jestliže dochází k přeměně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, nebo zanikající společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost fúzuje se svým jediným společníkem, případně pokud jsou všichni společníci zúčastněné společnosti s ručením omezeným jejími jednatelemi (v tomto případě se zpráva nepořizuje jen za tuto společnost s ručením omezeným). Zpráva

o přeměně se nepořizuje v případě, že k tomu všichni společníci nebo členové všech osob zúčastněných na přeměně udělili souhlas. (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 187)

3.6 Účetní předpisy

Účetní regulace přeměn obchodních společností a družstev je vymezena v následujících účetních předpisech (Salachová a kol., 2014, s. 104):

- Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláškou MF ČR č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Českým účetním standardem 011

3.7 Účetní a daňové povinnosti

Cílem této kapitoly je nastínit jak účetní tak daňové povinnosti společností zúčastněných na přeměně, při přípravě této přeměny a následně i po jejím zápisu do obchodního rejstříku.

Jak již bylo uvedeno výše, při přeměnách je stanoven rozhodný den. Ke dni předcházejícímu tento rozhodný den sestavuje zanikající společnost konečnou účetní závěrku, která je sestavena jako řádná nebo mimořádná, k rozhodnému dni je sestavena zahajovací rozvaha, ke které musí být připojen komentář.

Ustanovení § 11 zákona o přeměnách vymezuje pravidla pro sestavení konečné a mezitímní účetní závěrky. Při fúzi, rozdělení a převodu jmění na společníka se mezitímní účetní závěrka sestavuje jen tehdy, pokud byla poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka, případně konečná účetní závěrka sestavená z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění uplynulo více než 6 měsíců. Ode dne, k němuž je sestavena mezitímní účetní závěrka, do dne vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka nesmí uplynout více než 3 měsíce. Mezitímní účetní závěrka se při fúzi, rozdělení a převodu jmění na společníka sestavuje jen tehdy, pokud byla poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka, případně konečná účetní závěrka sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění uplynulo více než 6 měsíců. Ode dne, k němuž je sestavena mezitímní účetní závěrka, do dne vyhotovení vypracování projektu fúze,

rozdělení nebo převodu jmění na společníka nesmí uplynout více než 3 měsíce. Mezitímní účetní závěrka se nevyžaduje, pokud k tomu všechny osoby zúčastněné na přeměně udělily souhlas. (Skálová, 2015, s. 37)

Při přeměně mají povinnost všechny osoby zúčastněné na přeměně mít konečnou účetní závěrku, případně mezitímní účetní závěrku ověřenou auditorem, pokud alespoň jedna z nich má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem dle zákona o účetnictví. Pokud mají tuto povinnost všechny osoby zúčastněné na přeměně, jsou všechny nástupnické společnosti povinny ověřit zahajovací rozvahu auditorem. (Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018, s. 183)

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem mají v České republice velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu, střední účetní jednotky, malé účetní jednotky, které jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy a které k rozvahovému dni účetního období, za nějž se závěrka ověřuje, a za účetní období bezprostředně předcházející překročily nebo dosáhly alespoň jedno z kritérií stanovených zákonem o účetnictví. Ostatní malé účetní jednotky mají povinnost auditu, pokud za uvedená období dosáhly nebo překročily dvě kritéria. Těmito kritérii jsou aktiva celkem netto ve výši 40 mil. Kč, roční úhrn čistého obrátu ve výši 80 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období v počtu 50. (Březinová, 2019, s. 156)

3.7.1 Termíny pro podání daňového přiznání k dani z příjmů

Pokud je rozhodný den stanoven jako počátek kalendářního roku nebo hospodářského roku, pak pro podání přiznání k dani z příjmů právnických osob pro všechny zúčastněné společnosti platí pravidla vymezená ustanovením § 38ma zákona o daních z příjmů, které stanoví povinnost podat přiznání k dani z příjmů právnických osob ve lhůtě uvedené v ustanovení § 136 daňového řádu, tedy ve standardní lhůtě tří, v případě zákonné povinnosti auditu nebo zmocnění poradce šesti měsíců po skončení zdaňovacího období, tedy jako by daňový subjekt podával přiznání za klasické zdaňovací období kalendářního nebo hospodářského roku.

Pokud je rozhodný den stanoven jako první den jiného kalendářního měsíce nebo hospodářského roku, pak všechny zúčastněné společnosti dle ustanovení § 38ma mají povinnost podat přiznání k dani z příjmů právnických osob za období předcházející rozhodnému dni, za které dosud nebylo daňové přiznání podáno, a to nejpozději do tří měsíců od konce měsíce, do kterého spadá den rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace, pokud je tento den pozdějším rozhodnému dne fúze a nebo den, který je posledním dnem

období, za které se daňové přiznání podává. Pokud ale nedojde k zapsání přeměny do obchodního rejstříku, není podáním přiznání splněna povinnost podat přiznání za zdaňovací období.

Zákon o účetnictví v § 3 odst. 4 za určitých podmínek definuje situace, kdy účetní období může být delší než 12 měsíců, pokud se společnost rozhodne připojit zkrácené účetní období v délce maximálně tří měsíců k řádnému účetnímu období a tím snížit své náklady vynaložené na sestavení jedné účetní závěrky.

Pokud dojde k zápisu přeměny do obchodního rejstříku, pak je nástupnická společnost povinna podat přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období dle § 21a písm. c), kterým je období od rozhodného dne fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna stala účinnou - byla zapsána do obchodního rejstříku.

Toto období může být kratší nebo delší než 12 měsíců a jedná se vždy o zdaňovací období.

Pokud jde o přeshraniční přeměnu, dle § 38ma písm. e) zákona o daních z příjmů vzniká povinnost podat přiznání k dani z příjmů za zanikající společnost, u které je právním nástupcem daňový rezident za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

3.7.2 Odpisování

V případě, že je rozhodný den stanoven jako první den po ukončeném kalendářním nebo hospodářském roce, potom daňové odpisy hmotného i nehmotného majetku evidovaného ke dni předcházejícímu rozhodný den si uplatní zúčastněné společnosti dle zákona o daních z příjmů v plné roční výši. Dále od rozhodného dne do zápisu přeměny do obchodního rejstříku se považuje za vlastníka hmotného majetku zanikající společnosti nástupnická společnost, která je oprávněna si uplatnit roční odpis u tohoto majetku v plné roční výši a pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem stejným způsobem z původní vstupní ceny. (Skálová, 2015, s. 119)

Pokud je rozhodný den stanoven jako den v průběhu zdaňovacího období, pak období, za které jsou povinny zúčastněné společnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů, je obdobím kratším než 12 měsíců. Zanikající i nástupnická společnost uplatní dle § 26 odst. 7 odst. 7 písm. a)

bod 3 zákona o daních z příjmů z hmotného majetku evidovaného na počátku období odpis pouze ve výši poloviny ročního odpisu, a pokud v tomto období pořídí zúčastněné společnosti nový majetek, nemohou uplatnit žádné daňové odpisy z tohoto nově pořízeného majetku, toto období kratší než 12 měsíců není obdobím zdaňovacím. U takového nově pořízeného majetku může být uplatněn odpis za první rok až ve zdaňovacím období od rozhodného dne do konce kalendářního nebo hospodářského roku, v němž byla přeměna zapsána do obchodního rejstříku. Pokud toto zdaňovací období bude kratší než 12 měsíců, pak nástupnická společnost bude moci uplatnit odpis jen ve výši poloviny ročního odpisu z majetku evidovaného v tomto období. V případě, že toto období bude delší než 12 měsíců, pak nástupnická společnost má možnost v tomto zdaňovacím období uplatnit plné roční odpisy z celkového majetku evidovaného zanikající i nástupnickou společností k rozhodnému dni, a pokud byl po rozhodném dni pořízen některou ze společností majetek, může být v tomto zdaňovacím období celý odpis za první rok z tohoto nově pořízeného majetku uplatněn nástupnickou společností. (Skálová, 2015, s. 119-120)

3.7.3 Zálohy na daň z příjmů

V případě přeměn obchodních společností platí zálohy v průběhu zdaňovacího období od rozhodného dne do dne předcházejícího zápisu přeměny do obchodního rejstříku zúčastněné společnosti v původní výši a periodicitě, ale jsou to již zálohy, které jsou v podstatě hrazeny za nástupnickou společnost. Tyto zálohy se započtou na celkovou daňovou povinnost nástupnické společnosti. U fúze sloučením, kde nástupnická společnost není společností nově vznikající, si zálohy před zápisem fúze do obchodního rejstříku hradí nástupnická společnost sama. Po zápisu přeměny do obchodního rejstříku platí zálohy na daň z příjmů právnických osob jen nástupnická společnost ve výši a periodicitě vypočtené ze součtu posledních známých daňových povinností všech zúčastněných společností. U přeměny rozdělením stanoví nástupnickým společností výši záloh na část zdaňovacího období ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku správce daně, stejně tak správce daně stanoví i způsob rozdělení záloh zaplacených zanikající nebo rozdělovanou společností na zápočet na daňovou povinnost nástupnických společností. (Salachová a kol., 2014, s. 133)

3.7.4 Daň z přidané hodnoty

Pokud jsou společnosti zúčastněné na přeměně plátcí DPH, podávají přiznání k této dani samostatně, standardně až do dne zápisu do obchodního rejstříku. Po zápisu přeměny

do obchodního rejstříku bude existovat už jen nástupnická společnost, ta bude uskutečňovat veškerá plnění a ve svém přiznání může uplatnit nárok na odpočet, který se týkal zanikající společnosti. (Salachová a kol., 2014, s. 141)

Za zanikající společnost podává přiznání k DPH za část období od prvního dne zdaňovacího období do dne předcházejícímu zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tzn. ke dni zániku zanikající společnosti, právní nástupce. Nástupnická společnost, která nebyla plátcem DPH, se stává plátcem DPH dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, pokud na ni v důsledku přeměny přechází jmění zanikající nebo rozdělované společnosti, která byla plátcem DPH. Nástupnická společnost je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, kdy se stala plátcem. (Salachová a kol., 2014, s. 142)

Na základě § 78c odst. 1 písm. c zákona o DPH je nástupnická společnost také povinna upravit odpočet daně na základě § 78 a § 78b tohoto zákona u majetku, který je součástí jmění přecházejícího při přeměně obchodní korporace. (Salachová a kol., 2014, s. 142)

3.7.5 Daň z nabytí nemovitých věcí, daň z nemovitých věcí

Dle zákona č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí § 5 písm. b) není předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem přeměnami obchodních společností. Převody nemovitostí v důsledku přeměn nejsou tedy zatíženy žádnou daní z nabytí nemovitých věcí. (Skálová, 2015, s. 140)

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí v § 13a odst. 1 ukládá nástupnické společnosti podat přiznání za období, ve kterém je k 1. lednu v pozici vlastníka nemovitosti. (Salachová a kol., 2014, s. 142)

3.7.6 Daň silniční

V případě, že zanikající společnost byla povinná k silniční dani, přechází tato povinnost na nástupnickou společnost, která nabyla motorová vozidla a dochází ke změně poplatníka. Nástupnická společnost je povinna podat za zanikající společnost do 30 dnů od jejího zániku přiznání k dani silniční za období od 1. ledna do data zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Po zápisu přeměny do obchodního rejstříku je nástupnická společnost povinna také provést příslušná hlášení změn v evidenci vozidel a ve vztahu k jejich pojištění. (Skálová a Čouková, 2009 cit. dle Salachová a kol., 2014, s. 143)

3.7.7 Ostatní povinnosti

Dojde-li ke změně údajů, které jsou povinně uváděny při registraci daňového subjektu, má tento daňový subjekt povinnost tuto změnu oznámit správci daně do 15 dnů od toho dne, kdy nastala. Nástupnická společnost je tedy povinna informovat správce daně o skutečnosti, že zanikající společnost zanikla. Společnost, která zaniká s právním nástupcem, nemá povinnost žádat správce daně o souhlas s přeměnou ani s výmazem z obchodního rejstříku. (Pěsna, 2012 cit. dle Skálová, 2015, s. 134-135)

Na základě ustanovení § 240a daňového řádu má povinnost nástupnická společnost podat po zániku společnosti při přeměně daňové tvrzení o daňové povinnosti zaniklé společnosti, a to za část zdaňovacího období ke dni zániku, za kterou dosud nebylo podáno, ve lhůtě 30 dní po zániku zúčastněné společnosti. (Salachová a kol., 2014, s. 144)

V případě zániku společnosti, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce. Tím se rozumí přechod práv a povinností původního daňového subjektu, a to jak v rovině nalézací (právo podat dodatečné daňové tvrzení, povinnost uchovávat evidenci a doklady), tak také v rovině platební (povinnost uhradit vyměřenou nebo doměřenou daň, právo na vrácení přeplatku). Při rozdělení, tj. rozštěpení, odštěpení, kdy není dostatečně jasné, v jakém rozsahu přechází na právního nástupce daňová povinnost, určuje právní nástupnictví správce daně. Každý právní nástupce ale ručí za splnění platební povinnosti, která přešla na jiného právního nástupce v souvislosti se zánikem rozdělované společnosti. Z tohoto důvodu je povinnou součástí projektu přeměny rozštěpením přesné označení té nástupnické společnosti, na kterou přechází daňová povinnost zanikající společnosti. Ovšem v případě rozdělení je ručení na daňovou povinnost neomezené. (Skálová, 2015, s. 135-136)

3.8 Shrnutí teoretické části

Proces přeměn obchodních společností je velmi náročným procesem, který vyžaduje vypracování celé řady právních a účetních dokumentů. Při samotném procesu přeměny se nelze řídit jen zákonem o přeměnách, ale je nutné použít daňové, účetní a jiné předpisy, které mají s touto problematikou souvislost. Proces přeměn je náročný časově i organizačně a společnosti při jejich realizaci vynaloží nezanedbatelné náklady.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části, která je členěna do dvou bloků, budou aplikovány poznatky získané z ekonomické literatury a aktuální legislativní úpravy.

V prvním bloku budou analyzovány modelové příklady fúzí sloučením a splynutím. Tyto příklady dokumentují vliv realizované fúze sloučením nebo splynutím na účetní a zdaňovací období a další činnosti s nimi spojené. Na uvedených příkladech je demonstrováno, jaké mají jednotlivé rozhodné okamžiky (rozhodný den fúze, den kdy došlo k rozhodnutí nejvyššího orgánu společnosti o fúzi, den zápisu fúze do obchodního rejstříku) účetní a daňové konsekvence.

V druhém bloku praktické části práce bude proveden rozbor fúze sloučením dvou konkrétních společností, která byla realizována v roce 2019.

4.1 Příklady podání daňových tvrzení

Společnosti zúčastněné na přeměně jsou povinny podle § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů podat přiznání k dani z příjmů právnických osob za období předcházející rozhodnému dni fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, pokud není tento rozhodný den prvním dnem kalendářního případně hospodářského roku. Jedná se o tzv. období, za které se podává daňové přiznání, nejde o zdaňovací období podle § 21a zákona o daních z příjmů. Rozhodný den definuje časový okamžik, ke kterému všechny zúčastněné společnosti přeměny mají povinnost sestavit účetní závěrku, tím je den předcházející rozhodnému dni.

Dle ustanovení § 38ma odst. 2 se takové přiznání podává nejpozději do 3 měsíců od konce měsíce, do kterého spadá u obchodní korporace den rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace o fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace, pokud je tento den pozdější než rozhodný den výše jmenovaných druhů přeměn a pokud není rozhodný den prvním dnem kalendářního nebo hospodářského roku, a nebo do kterého spadá den, který je posledním dnem období, za které se podává daňové přiznání.

Lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů k rozhodnému dni se odvozuje od konce měsíce, ve kterém došlo buď k rozhodnutí nejvyššího orgánu, například valné hromady, o přeměně, nebo nastal den předcházející rozhodnému dni, a to vždy podle toho dne, který nastal později.

Z ustanovení § 12 zákona o přeměnách obchodních společností vyplývá povinnost pro všechny společnosti zúčastněné na přeměně ověřit konečnou účetní závěrku auditorem, pokud alespoň jedna z těchto zúčastněných společností má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem podle zákona o účetnictví. Tato povinnost auditu ale nemá vliv na lhůtu pro podání přiznání k dani z příjmů podle již zmíněného § 38ma odst. 2 zákona o daních z příjmů, nedochází tedy k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání o tři měsíce, o prodloužení této lhůty mohou společnosti požádat správce daně dle ustanovení § 36 daňového řádu.

Pokud je rozhodný den stanoven na první den kalendářního nebo hospodářského roku, pak se přiznání k dani z příjmů právnických osob podává ve standardních lhůtách a dochází také k automatickému prodloužení lhůty pro podání přiznání o tři měsíce dle § 136 daňového řádu v případě zákonné povinnosti auditu, nebo v případě, kdy přiznání zpracuje a podává poradce.

Rozhodným dnem společnosti zúčastněné na přeměně ještě právně nezanikají, právní účinky přeměny nastávají dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Od data zápisu přeměny do obchodního rejstříku se z hlediska daně z příjmů právnických osob odvíjí zdaňovací období dle § 21a odst. c) zákona o daních z příjmů, tj. od rozhodného dne do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna stala účinnou, tedy byla zapsána do obchodního rejstříku.

4.1.1 Fúze sloučením, rozhodný den je prvním dnem kalendářního roku

Společnosti AB, s.r.o. a CD, s.r.o. se rozhodly uskutečnit fúzi sloučením, společnost AB, s.r.o. je nástupnickou společností a společnost CD, s.r.o. je společností zanikající. Jejich účetním obdobím je kalendářní rok, rozhodný den byl stanoven na 01. 01. 2019. V tomto případě obě společnosti sestavují ke dni 31. 12. 2018 řádnou účetní závěrku.

Obě zúčastněné společnosti budou podávat DAP DPPO za zdaňovací období kalendářního roku podle § 21a písm. a) zákona o daních z příjmů od 01. 01. 2018 do 31. 12. 2018 ve lhůtě podle § 136 daňového řádu. Pokud společnosti nemají zákonnou povinnost auditu ani poradce, pak bude termín pro podání přiznání 01. 04. 2019, pokud mají zákonem stanovenou povinnost mít závěrku ověřenou auditorem, nebo DAP DPPO zpracuje a podá poradce, pak termín pro podání bude 01. 07. 2019. V tomto případě pro určení termínu pro podání DAP DPPO není relevantní datum konání valné hromady.

Pokud jde o další účetní období od rozhodného dne 01. 01. 2019, zejména pak o jeho délku, záleží na dni, ke kterému byla fúze zapsána do obchodního rejstříku. V tomto případě mohou nastat tři varianty.

- **První varianta: den zápisu fúze shodný s rozhodným dnem 01. 01. 2019**

Zanikající společnost CD, s.r.o. právně zanikla ke dni 01. 01. 2019, nebude již otevírat účetní knihy.

Nástupnická společnost AB, s.r.o. otevře účetní knihy ke dni 01. 01. 2019 a současně k tomuto dni sestaví zahajovací rozvahu, ve které budou promítnuty účetní zápisy, týkající se sloučení obou společností. Účetnictví obou společností je ode dne zápisu fúze do obchodního rejstříku sloučeno. Účetní období se určí podle § 3 odst. 3 zákona o účetnictví, posledním dnem účetního období bude 31. 12. 2019, účetním obdobím bude kalendářní rok 2019. Zdaňovacím obdobím od rozhodného dne do konce kalendářního roku, ve kterém se přeměna stala účinnou, bude 01. 01. 2019 až 31. 12. 2019, v tomto případě standardních 12 měsíců.

- **Druhá varianta: den zápisu fúze v průběhu roku 2019**

V tomto případě vedou obě zúčastněné společnosti účetnictví samostatně až do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku, po tomto datu je účetnictví obou zúčastněných společností zpětně sloučeno od rozhodného dne 01. 01. 2019, účetní i zdaňovací období se určí shodně s první variantou, podle stejných pravidel.

- **Třetí varianta: den zápisu fúze v roce 2020**

Z ustanovení § 10 zákona o přeměnách vyplývá lhůta pro podání návrhu na zápis fúze do obchodního rejstříku, která je stanovena na 12 měsíců od rozhodného dne. Může nastat situace, kdy rozhodný den je stanoven na 01. 01. 2019, návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku je podán v průběhu roku 2019, ale k zápisu fúze do obchodního rejstříku dojde až v roce 2020.

Účetnictví obou zúčastněných společností je sloučeno od rozhodného dne 01. 01. 2019. Účetní období je určeno dle § 3 odst. 3 zákona o účetnictví, začne 01. 01. 2019 a končit bude dnem 31. 12. 2020, bude mít 24 měsíců. Zdaňovací období dle § 21a písm. c) zákona o daních z příjmů bude také 24 měsíců od 01. 01. 2019 do 31. 12. 2020 a nástupnická společnost za toto dlouhé zdaňovací období bude podávat DAP DPPO v roce 2021 ve standardních termínech.

4.1.2 Fúze sloučením, rozhodný den je prvním dnem hospodářského roku

Společnosti AB, s.r.o. a CD, s.r.o. se rozhodly uskutečnit fúzi sloučením, společnost AB, s.r.o. je nástupnickou společností a společnost CD, s.r.o. je společností zanikající. Jejich účetním obdobím je hospodářský rok, který začíná dnem 01. 04. a končí dnem 31. 03. Rozhodný den byl stanoven na 01. 04. 2019. V tomto případě obě společnosti sestavují ke dni 31. 03. 2019 řádnou účetní závěrku.

Obě zúčastněné společnosti budou podávat DAP DPPO za zdaňovací období hospodářského roku od 01. 04. 2018 do 31. 03. 2019, podle § 21a písm. a) zákona o daních z příjmů ve lhůtě podle § 136 daňového řádu. Pokud společnosti nemají zákonnou povinnost auditu ani poradce, pak bude termín pro podání přiznání 01. 07. 2019, pokud mají zákonem stanovenou povinnost mít závěrku ověřenou auditorem, nebo DAP DPPO zpracuje a podá poradce, pak termín pro podání bude 01. 10. 2019. V tomto případě pro určení termínu pro podání DAP DPPO není podstatné datum konání valné hromady.

Obdobně jako v předchozím případě bude zdaňovací období od rozhodného dne fúze do konce hospodářského roku, ve kterém byla fúze zapsána do obchodního rejstříku, za které bude podávat daňové přiznání už jen nástupnická společnost AB, s.r.o., určeno právě v závislosti na dni, kdy bude fúze zapsána do obchodního rejstříku. Nástupnická společnost bude pokračovat v režimu hospodářského roku.

Pokud tento den bude shodný s rozhodným dnem, anebo tímto dnem bude kterýkoli den do konce hospodářského roku od 01. 04. 2019 do 31. 03. 2020, pak zdaňovacím obdobím od rozhodného dne do konce hospodářského roku, ve kterém se přeměna stala účinnou, bude 01. 04. 2019 až 31. 03. 2020, v tomto případě standardních 12 měsíců. Termín pro podání se bude klasicky odvíjet od toho, zda společnost bude mít zákonnou povinnost auditu, nebo zda DAP DPPO zpracuje a podá poradce.

Pokud bude fúze zapsána do obchodního rejstříku až po datu 31. 03. 2020, tedy v následujícím hospodářském roce 01. 04. 2020 až 31. 03. 2021, pak účetní období bude určeno dle § 3 odst. 3 zákona o účetnictví, začne 01. 04. 2019 a končit bude dnem 31. 03. 2021, bude mít 24 měsíců. Zdaňovací období dle § 21a písm. c) zákona o daních z příjmů bude rovněž 24 měsíců od 01. 04. 2019 do 31. 03. 2021 a nástupnická společnost za toto dlouhé zdaňovací období bude podávat DAP DPPO v roce 2021 ve standardních termínech.

4.1.3 Fúze sloučením, rozhodný den není prvním dnem kalendářního roku

Společnosti AB, s.r.o. a CD, s.r.o. se rozhodly uskutečnit fúzi sloučením, společnost AB, s.r.o. je nástupnickou společností a společnost CD, s.r.o. je společností zanikající. Jejich účetním obdobím je kalendářní rok, rozhodný den byl stanoven na 01. 07. 2018. V tomto případě obě společnosti sestavují ke dni 30. 06. 2018 mimořádnou účetní závěrku.

Zanikající i nástupnická společnost jsou povinny podat za období předcházející rozhodnému dni fúze, tedy za období od 01. 01. 2018 do 30. 06. 2018, DAP DPPO. Nejedná se ovšem o zdaňovací období, ale o období, za které se podává daňové přiznání.

Pokud společnosti, jejichž účetním obdobím je kalendářní rok, zvolí při realizaci fúze rozhodný den jiný než 1. leden, pak pro určení termínu k podání DAP DPPO ke dni, který předchází rozhodnému dni fúze je rozhodující skutečnost, zda k rozhodnutí nejvyššího orgánu společností, tedy valné hromady, došlo před datem rozhodného dne nebo až po tomto datu.

- **První varianta: rozhodný den je pozdější, než den, kdy došlo k rozhodnutí valné hromady**

Jedná se o situaci, kdy ke schválení projektu fúze dojde například 20. 04. 2018 a rozhodný den je stanoven na den pozdější, tedy 01. 07. 2018. Zúčastněné společnosti jsou povinny podat DAP DPPO za období předcházející rozhodnému dni od 01. 01. 2018 do 30. 06. 2018 podle § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve lhůtě podle § 38ma odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Skutečnost určující počátek běhu lhůty pro podání DAP DPPO je datum konce období (30. 06. 2018), respektive poslední den v daném měsíci tj. 30. 06. 2018. Dle § 33 daňového řádu lhůta počíná běžet dnem následujícím po dni, kterým je určen počátek běhu lhůty, v tomto případě 01. 07. 2018 a končí uplynutím toho dne, který se svým číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty, tj. 01. 10. 2018.

- **Druhá varianta: rozhodný den předchází rozhodnutí valné hromady**

V tomto případě jde o situaci, kdy rozhodný den je stanoven na 01. 07. 2018 a ke schválení projektu fúze na valné hromadě dojde například 20. 08. 2018. Společnosti zúčastněné na přeměně jsou povinny podat DAP DPPO za období předcházející rozhodnému dni, v tomto případě od 01. 01. 2018 do 30. 06. 2018, které se podává podle § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů ve lhůtě podle § 38ma odst. 2 písm. a) zákona o dani z příjmů. Skutečnost

určující počátek běhu lhůty pro podání DAP DPPO je datum rozhodnutí valné hromady (20. 08. 2018), respektive poslední den v daném měsíci tj. 31. 08. 2018. Dle § 33 daňového řádu lhůta počíná běžet dnem následujícím po dni, kterým je určen počátek běhu lhůty, v tomto případě 01. 09. 2018 a končí uplynutím toho dne, který se svým číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty, tj. 01. 12. 2018.

Pokud jde o další účetní období od rozhodného dne 01. 07. 2018, zejména pak o jeho délku, opět záleží na dni, ke kterému byla fúze zapsána do obchodního rejstříku. V tomto případě mohou nastat tři varianty.

- **První varianta: den zápisu fúze shodný s rozhodným dnem 01. 07. 2018**

Společnost CD, s.r.o. k 01. 07. 2018 právně zanikla, proto nebude již otevírat účetní knihy. Nástupnická společnost AB, s.r.o. otevře účetní knihy k rozhodnému dni 01. 07. 2018 a současně k tomuto dni sestaví zahajovací rozvahu, ve které budou promítnuty příslušné účetní zápisy týkající se sloučení se zanikající společností CD, s.r.o.

Účetní období bude začínat rozhodným dnem 01. 07. 2018 dle § 3 odst. 3 zákona o účetnictví a končit bude posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis fúze do obchodního rejstříku a tím je 31. 12. 2018. Účetní období bude dlouhé jen 6 kalendářních měsíců. Zdaňovací období se určuje dle ustanovení § 21a písm. c) zákona o daních z příjmů, začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem kalendářního roku, ve kterém se fúze stala účinnou. Za toto zdaňovací období od 01. 07. 2018 do 31. 12. 2018 bude podávat DAP DPPO nástupnická společnost AB, s.r.o. ve standardních termínech.

- **Druhá varianta: den zápisu fúze v období po rozhodném dni do konce roku 2018**

V této variantě se vyskytují některé odlišnosti od varianty předchozí. Zanikající společnost CD, s.r.o. bude právně existovat až do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku, ke dni 01. 07. 2018 otevře účetní knihy, povede samostatně účetnictví, které po zápisu fúze do obchodního rejstříku bude sloučeno s účetnictvím nástupnické společnosti AB, s.r.o. k rozhodnému dni 01. 07. 2018.

Délka účetního a zdaňovacího období se dále shoduje s předchozí variantou.

- **Třetí varianta: den zápisu fúze v roce 2019**

Jde o případ, kdy fúze bude zapsána do obchodního rejstříku například 01. 02. 2019. Podobně

jako ve druhé variantě bude zanikající společnost CD, s.r.o. právně existovat až do zápisu fúze do obchodního rejstříku, tedy do 01. 02. 2019. Bude otevírat účetní knihy, povede samostatně účetnictví, které bude po zápisu fúze sloučeno s účetnictvím nástupnické společnosti AB, s.r.o. k datu rozhodného dne, tedy k 01. 07. 2018.

Účetní období bude začínat rozhodným dnem 01. 07. 2018 dle § 3 odst. 3 zákona o účetnictví a končit bude posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis fúze do obchodního rejstříku, tím je 31. 12. 2019. Účetní období bude dlouhé 18 kalendářních měsíců. Zdaňovací období se určuje dle ustanovení § 21a písm. c) zákona o daních z příjmů, začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem kalendářního roku, ve kterém se fúze stala účinnou. Za toto zdaňovací období od 01. 07. 2018 do 31. 12. 2019 bude podávat DAP DPPO nástupnická společnost AB, s.r.o. ve standardních termínech.

4.1.4 Fúze splynutím, rozhodný den je prvním dnem kalendářního roku

Společnosti AB, s.r.o. a CD, s.r.o. se rozhodly realizovat vzájemnou fúzi formou splynutí. Obě společnosti naplnily podmínky zákonné povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Projekt fúze byl schválen valnou hromadou konanou dne 14. 02. 2019. Rozhodný den fúze byl stanoven 01. 01. 2019. Zápis této fúze do obchodního rejstříku proběhl dne 15. 09. 2019. Na základě této fúze splynutím ke dni 15. 09. 2019 právně vznikla a byla zapsána do obchodního rejstříku společnost EF, s.r.o., právní nástupce společností AB, s.r.o. a CD, s.r.o., které jsou společnostmi zanikajícími.

Dle § 12 zákona o přeměnách jsou povinny všechny zúčastněné společnosti ověřit konečnou účetní závěrku auditorem, pokud alespoň jedna ze zúčastněných společností má povinnost ověřit konečnou účetní závěrku auditorem podle zákona o účetnictví. V tomto případě fúze, kdy je rozhodný den stanoven na první den kalendářního roku, má tato povinnost vliv na lhůtu pro podání DAP DPPO za období od 01. 01. 2018 do 31. 12. 2018 obou zanikajících společností dle § 136 daňového řádu. Lhůta pro podání DAP DPPO za období od 01. 01. 2018 do 31. 12. 2018 bude 01. 07. 2019.

Společnosti zúčastněné na přeměně jsou v případě fúze splynutím pouze zanikající společnosti AB, s.r.o. a CD, s.r.o. Dle ustanovení § 17 odst. 3 zákona o účetnictví, nástupnická účetní jednotka, společnost EF, s.r.o., která nebyla zúčastněnou účetní jednotkou, otevírá účetní knihy ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tedy k datu 15. 09. 2019 s účinky od rozhodného dne 01. 01. 2019, do svého účetnictví zaúčtuje účetní případy zanikajících

účetních jednotek od rozhodného dne. K rozhodnému dni má také povinnost sestavit zahajovací rozvahu. U nástupnické společnosti EF, s.r.o., v souladu s § 3 odst. 3 zákona o účetnictví, začíná účetní období rozhodným dnem fúze a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis přeměny do obchodního rejstříku.

Nově vzniklá společnost EF, s.r.o. bude podávat DAP DPPO za zdaňovací období od 01. 01. 2019 do 31. 12. 2019 ve lhůtě dle § 136 daňového řádu. Pokud se jedná o povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nástupnická společnost bude postupovat podle ustanovení § 1e odst. 1 zákona o účetnictví, protože vznikla nová účetní jednotka.

Nově vzniklým účetním jednotkám ustanovení § 1e zákona o účetnictví stanoví, že v prvním účetním období po svém vzniku nebo zahájení činnosti postupuje účetní jednotka podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek a kategorii skupin účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období. (Úplné Znění: Účetnictví podnikatelů, 2018, s. 5)

4.1.5 Fúze splynutím, rozhodný den není prvním dnem kalendářního roku

Společnosti AB, s.r.o. a CD, s.r.o. se rozhodly realizovat vzájemnou fúzi formou splynutí. Rozhodný den fúze byl stanoven na 01. 07. 2018 a zápis této fúze do obchodního rejstříku proběhl dne 15. 03. 2019. Na základě této fúze splynutím ke dni 15. 03. 2019 právně vznikla a byla zapsána do obchodního rejstříku společnost EF, s.r.o., právní nástupce společností AB, s.r.o. a CD, s.r.o., které jsou společnostmi zanikajícími.

- **První varianta: rozhodný den následuje po dni rozhodnutí valné hromady**

Projekt fúze byl schválen valnou hromadou dne 01. 06. 2018.

V tomto případě budou společnosti zúčastněné na přeměně, zanikající společnosti AB, s.r.o. a CD, s.r.o., podávat DAP DPPO za období od 01. 01. 2018 do 30. 06. 2018, tedy do dne předcházejícího rozhodnému dni, dle § 38ma odst. 2 písm. b) zákona o dani z příjmů. V tomto případě konec lhůty pro podání DAP DPPO u zanikajících společností připadne na 01. 10. 2018, protože valná hromada rozhodla o fúzi dne 01. 06. 2018 a rozhodný den byl stanoven na 01. 07. 2018. Rozhodný den následuje po rozhodnutí valné hromady, lhůta pro podání daňového přiznání činí v takovém případě 3 měsíce od konce měsíce, do kterého spadá den předcházející rozhodnému dni fúze, tj. od 30. 06. 2018. Tato lhůta se počítá ode dne, který

následuje po konci měsíce, do kterého spadá uvedený den, tj. od 01. 07. 2018 a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty, tj. dne 01. 10. 2018.

- **Druhá varianta: rozhodný den předchází dni rozhodnutí valné hromady**

Projekt fúze byl schválen valnou hromadou dne 17. 09. 2018.

V tomto případě budou společnosti zúčastněné na přeměně, zanikající společnosti AB, s.r.o. a CD, s.r.o., podávat DAP DPPO za období od 01. 01. 2018 do 30. 06. 2018, tedy do dne předcházejícího rozhodnému dni, dle § 38ma odst. 2 písm. b) zákona o dani z příjmů. V tomto případě konec lhůty pro podání DAP DPPO u zanikajících společností připadne na 02. 01. 2019, protože valná hromada rozhodla o fúzi dne 17. 09. 2018. Rozhodný den byl stanoven na 01. 07. 2018 a předchází rozhodnutí valné hromady. Lhůta pro podání daňového přiznání činí v takovém případě 3 měsíce od konce měsíce, do kterého spadá den rozhodnutí valné hromady, tj. od 30. 09. 2018. Tato lhůta se počítá ode dne, který následuje po konci měsíce, do kterého spadá uvedený den, tj. od 01. 10. 2018 a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty, zde také musíme vycházet i z ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu, podle něhož případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den, tj. končí dne 02. 01. 2019.

Dále již obě varianty probíhají shodně.

V případě, kdy rozhodný den fúze není prvním dnem kalendářního nebo hospodářského roku, což je právě tento případ, není pro určení lhůty pro podání DAP DPPO za období od 01. 01. 2018 do 30. 06. 2018 podstatné, zda společnosti zúčastněné na přeměně mají zákonnou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Dle ustanovení § 17 odst. 3 zákona o účetnictví, nástupnická účetní jednotka, společnost EF, s.r.o., která nebyla zúčastněnou účetní jednotkou, otevírá účetní knihy ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tedy k datu 15. 03. 2019 s účinky od rozhodného dne 01. 07. 2018. Do svého účetnictví zaúčtuje účetní případy zanikajících účetních jednotek od rozhodného dne. K rozhodnému dni má také povinnost sestavit zahajovací rozvahu. U nástupnické společnosti EF, s.r.o., v souladu s § 3 odst. 3 zákona o účetnictví, začíná účetní období rozhodným dnem fúze, v tomto případě 01. 07. 2018, a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl

proveden zápis přeměny do obchodního rejstříku, tj. 31. 12. 2019. Zdaňovací období bude stejně dlouhé, tedy od 01. 07. 2018 do 31. 12. 2019.

Nově vzniklá společnost EF, s.r.o. bude podávat DAP DPPO za zdaňovací období od 01. 07. 2018 do 31. 12. 2019 ve lhůtě dle § 136 daňového řádu. Pokud se jedná o povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nástupnická společnost bude postupovat podle ustanovení § 1e odst. 1 zákona o účetnictví, protože vznikla nová účetní jednotka.

4.1.6 Fúze sloučením, rozhodný den ve lhůtě do 3 měsíců po konci kalendářního roku

Společnosti AB, s.r.o. a CD, s.r.o. se rozhodly uskutečnit fúzi sloučením, společnost AB, s.r.o. je nástupnickou společností a společnost CD, s.r.o. je společností zanikající. Jejich účetním obdobím je kalendářní rok, rozhodný den byl stanoven na 01. 03. 2018. Projekt fúze byl schválen valnou hromadou dne 25. 05. 2018 a zápis do obchodního rejstříku proběhl dne 20. 09. 2018.

Společnosti zúčastněné na přeměně mohou stanovit účetní období, které předchází rozhodnému dni fúze, které bude delší než 12 měsíců. Zákon o účetnictví umožňuje ve vybraných případech prodloužit standardní účetní období v délce 12 měsíců až o tři měsíce.

Období delší než 12 měsíců je přípustné podle § ustanovení § 3 odst. 4 písm. d) zákona o účetnictví, kdy účetní období může být delší než 12 měsíců též stanoví-li zákon o účetnictví nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců po konci běžného účetního období a neodporuje-li takovéto prodloužení smyslu rozvahového dne běžného účetního období. (Úplné Znění: Účetnictví podnikatelů, 2018, s. 6)

Společnosti spojí účetní období kalendářního roku 2017 se dvěma měsíci předcházejícími rozhodný den a sestaví konečnou účetní závěrku ke dni 28. 02. 2018, účetní a zdaňovací období předcházející rozhodnému dni bude trvat 14 měsíců.

Zanikající i nástupnická společnost budou podávat DAP DPPO za zdaňovací období delší než 12 měsíců ve smyslu § 21a písm. d) zákona o daních z příjmů, tj. za období od 01. 01. 2017 do 28. 02. 2018. Termín pro podání tohoto DAP DPPO vyplývá z § 136 daňového řádu. Pokud společnosti nemají zákonnou povinnost auditu ani poradce, pak bude termín pro podání příznání 01. 06. 2018, pokud mají zákonem stanovenou povinnost mít závěrku ověřenou auditorem,

nebo DAP DPPO zpracuje a podá poradce, pak termín pro podání bude 01. 09. 2019. V tomto případě pro určení termínu pro podání DAP DPPO není relevantní datum konání valné hromady.

Pokud společnosti zúčastněné na přeměně nevyužijí spojení období, pak uzavřou účetnictví k 31. 12. 2017 řádnou účetní závěrkou. Ke dni 01. 01. 2018 účetnictví otevřou a sestaví konečnou účetní závěrku ke dni předcházející rozhodný den, tj. k 28. 02. 2018. V roce 2018 tak nástupnická společnost bude nucena sestavit dvě účetní závěrky, a to ke dni, který předchází rozhodný den fúze a dále řádnou účetní závěrku ke dni 31. 12. 2018.

Pokud společnosti zúčastněné na přeměně nevyužijí spojení období, pak jsou povinny podat DAP DPPO za zdaňovací období kalendářního roku 2017, ve lhůtách podle § 136 daňového řádu, a dále za období předcházející rozhodnému dni fúze, tj. od 01. 01. 2018 do 01. 03. 2018 ve lhůtě podle § 38ma odst. 2 zákona o daních z příjmů, v tomto případě, kdy projekt fúze byl schválen valnou hromadou dne 25. 05. 2018, do 01. 09. 2018.

Zápis přeměny do obchodního rejstříku byl realizován dne 20. 09. 2018. Zanikající společnost CD, s.r.o. bude právně existovat až do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku, ke dni 01. 03. 2018 otevře účetní knihy, povede samostatně účetnictví, které po zápisu fúze do obchodního rejstříku bude sloučeno s účetnictvím nástupnické společnosti AB, s.r.o. k rozhodnému dni 01. 03. 2018.

Účetní období bude začínat rozhodným dnem 01. 03. 2018 dle § 3 odst. 3 zákona o účetnictví a končit bude posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis fúze do obchodního rejstříku a tím je 31. 12. 2018. Účetní období bude dlouhé jen 10 kalendářních měsíců. Zdaňovací období se určuje dle ustanovení § 21a písm. c) zákona o daních z příjmů a začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem kalendářního roku, ve kterém se fúze stala účinnou. Za toto zdaňovací období od 01. 03. 2018 do 31. 12. 2018 bude podávat DAP DPPO nástupnická společnost AB, s.r.o. ve standardních termínech dle § 136 daňového řádu.

4.1.7 Fúze sloučením při vzniku společnosti v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku

Společnost AB, s.r.o. byla zapsána do obchodního rejstříku dne 15. 11. 2017, účetním a rovněž zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Vedení společnosti v březnu 2018 rozhodlo, že první účetní období bude trvat od 15. 11. 2017 do 31.12.2018, tedy 14 měsíců, dle § 3 odst. 4 písm.

a) zákona o účetnictví. Z toho vyplývá délka zdaňovacího období rovněž 14 měsíců od 15. 11. 2017 do 31. 12. 2018. Povinnost informovat správce daně o rozhodnutí o takovém prodloužení účetního a tím i zdaňovacího období není v zákoně uvedena. Společnost neměla povinnost podat DAP DPPO za období od svého vzniku 15. 11. 2017 do 31. 12. 2017, ale měla záměr podat DAP DPPO za zdaňovací období od 15. 11. 2017 do 31. 12. 2018 ve lhůtě podle § 136 daňového řádu. S ohledem na to, že toto DAP DPPO měl zpracovat a podat daňový poradce, termín pro podání by byl 01. 07. 2019.

Dne 10. 12. 2018 došlo k rozhodnutí o fúzi sloučením se společností CD, s.r.o. s rozhodným dnem 01. 04. 2018 a fúze byla do obchodního rejstříku zapsána dne 01. 02. 2019. Společností zanikající je CD, s.r.o., společnost AB, s.r.o. je právním nástupcem.

Společnosti zúčastněné na přeměně mají povinnost podat DAP DPPO za období předcházející rozhodnému dni fúze, tedy ke dni 31. 03. 2018. U nástupnické společnosti AB, s.r.o. ale dochází k problému, jak správně zvolit délku tohoto období.

V případě, že zanikající společnost AB, s.r.o. zvolí účetní období od data svého vzniku (tak jak zamýšlela původně před rozhodnutím o přeměně), do dne předcházejícího rozhodnému dni fúze, tedy od 15. 11. 2017 do 31. 03. 2018 v délce 5 měsíců, pak nedodrží podmínku § 3 odst. 4 zákona o účetnictví, které stanoví, že účetní období může být delší než 12 měsíců v případě vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku.

Pokud by ale tato společnost byla nucena podat dvě DAP DPPO, první za část zdaňovacího období od 15. 11. 2017 do 31. 12. 2017 a další za období 01. 01. 2018 do 31. 03. 2018, pak nejen že bude muset sestavovat dvě účetní závěrky, ale v návaznosti na rozhodnutí o fúzi ze dne 10. 12. 2018, by bylo nemožné podat řádné DAP DPPO za část zdaňovacího období kalendářního roku 2017 v zákonné lhůtě do 02. 04. 2018. Společnost by pak byla vystavena sankcím ze strany správce daně, jako je v případě daňové povinnosti vyměření úroku z prodlení dle ustanovení § 252 daňového řádu a pokuty za opožděné tvrzení daně dle ustanovení § 250 daňového řádu, přičemž pokuta za opožděné podání daňového tvrzení se vyměruje i v případě vyměření daňové ztráty.

Text zákona lze ve výše uvedeném případě vykládat několika způsoby.

Jedním způsobem výkladu zákona je takový, že využít ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví lze jen tehdy, pokud účetní období bude delší než 12 měsíců. Společnost se fakticky

„vzdala“ možnosti uplatnit delší období než 12 měsíců po svém vzniku, když 10. 12. 2018 rozhodla o procesu přeměny formou fúze. Z toho vyplývá povinnost podat DAP DPPO za část zdaňovacího období od 15. 11. 2017 do 31. 12. 2017 a dále ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze od 01. 01. 2018 do 31. 03. 2018.

Na daný problém lze nahlížet také tak, že účetní období původně stanovené dle § 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví jako období od 15. 11. 2017 do 31. 12. 2018 bude v souladu s § 3 odst. 3 písm. a) zákona o účetnictví modifikováno rozhodnutím o realizaci fúze sloučením ze dne 10. 12. 2018 na účetní období od 15. 11. 2017 do 31. 03. 2018, ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze. Společnost se původně rozhodla mít účetní období delší než 12 měsíců, ale dále nastaly okolnosti, které toto období modifikují. Společnosti AB, s.r.o. by tak vznikla povinnost podat DAP DPPO v souladu s ustanovením § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to za období předcházející rozhodnému dni fúze, za které nebylo daňové přiznání dosud podáno, tj. od 15. 11. 2017 do 31. 03. 2018 v termínu do 01. 04. 2019.

Podle ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví může být účetní období delší než 12 měsíců při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku. (Úplné Znění: Účetnictví podnikatelů, 2018, s. 6)

Smyslem tohoto ustanovení je bezesporu snížení administrativní zátěže jak na straně správce daně, tak na straně účetních jednotek, které tak mohou ušetřit náklady spojené se sestavením účetních závěrek, které od sebe nebudou vzdáleny více než 3 měsíce a nenaruší se tím vypovídací schopnost účetnictví.

V případě výkladu zákona takovým způsobem, že využít ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví lze jen tehdy, pokud účetní období bude delší než 12 měsíců a společnost se fakticky „vzdala“ možnosti uplatnit delší období než 12 měsíců po svém vzniku, když 10. 12. 2018 rozhodla o procesu přeměny formou fúze, bude v praxi nemožné včas a řádně splnit daňové povinnosti a závazky účetních jednotek.

Ve výše uvedeném případě by došlo k situaci, že změna účetního období od 15. 11. 2017 do 31. 12. 2017 by nastala zpětně až dne 10. 12. 2018 v návaznosti na rozhodnutí o fúzi, což by ale společností AB, s.r.o. znemožnilo podat řádné DAP DPPO za toto období v zákonné lhůtě do 02. 04. 2018. Pro společnost taková situace znamená nemalou finanční zátěž, ať už z důvodu administrativní zátěže, tak také z důvodu možných sankcí ze strany správce daně.

Nemožnost podat jediné DAP DPPO za prodloužené zdaňovací období je i pro správce daně zbytečnou administrativní zátěží.

Řešením takové nejasné situace, kdy znění zákona je možné vyložit několika způsoby, by byla úprava znění zákonného ustanovení, které by zohledňovalo právě shora uvedený příklad uvedením výjimky, nebo vyloučením podmínky účetního období delšího než 12 měsíců.

4.1.8 Zálohy na dani z příjmů

Ustanovení § 38a odst. 1 až 10 zákona o dani z příjmů upravuje způsob a periodicitu placení záloh na daň z příjmů právnických osob také v případě fúzí.

Ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku platí zálohy nástupnická společnost. Výše a periodicitu předepsaných záloh vyplývá za součtu posledních známých daňových povinností zaniklých společností. Při fúzi sloučením se tento součet zvýší o poslední známou daňovou povinnost nástupnické společnosti. (Daňové zákony 2019 Profi XXL, 2019, s. 54)

Z výše uvedeného plyne, že v období od rozhodného dne fúze až do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku jsou předepsány a hrazeny zálohy na dani z příjmů právnických osob ve výši a periodicitě plynoucí z poslední známé daňové povinnosti na osobních daňových účtech zanikajících společností. V období po zápisu přeměny do obchodního rejstříku budou dále hrazeny a předepsány zálohy na dani z příjmů právnických osob na osobní daňový účet nástupnické společnosti. Výše a periodicitu těchto záloh je určena součtem posledních známých daňových povinností zanikajících společností v případě fúze sloučením, v případě fúze splynutím je určena součtem posledních známých daňových povinností zanikající společnosti (případně zanikajících společností) s výší poslední známé daňové povinnosti společnosti nástupnické.

Jestliže se poslední známá daňová povinnost týkala jen části zdaňovacího období, nebo zdaňovacího období kratšího či delšího než 12 měsíců, je nutné provést propočet dle § 38a odst.6 zákona o daních z příjmů.

Pokud jde o přeměnu rozdělením, stanoví nástupnickým společností zálohy na zdaňovací období dle § 21a písm. c) od zápisu přeměny do obchodního rejstříku správce daně rozhodnutím. Tímto rozhodnutím je také stanoven způsob rozdělení záloh k zápočtu na budoucí daňovou povinnost nástupnické společnosti uhrazených rozdělovanou společností v období

od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku na osobní daňový účet rozdělované osoby.

Zálohy zaplacené v průběhu celého zdaňovacího období od rozhodného dne přeměny do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna stala účinnou zanikajícími, rozdělovanými a nástupnickými společnostmi se započtou na celkovou daňovou povinnost nástupnických společností za toto zdaňovací období, ať už je rozhodným dnem přeměny první den kalendářního či hospodářského roku, nebo den jiný.

V souvislosti se zálohami na daň z příjmů právnických osob je nutné zmínit ustanovení §38a odst. 3 a 4. Tato ustanovení v podstatě říkají, že dle výše poslední známé daňové povinnosti se ve zdaňovacím období pololetně, respektive čtvrtletně, hradí zálohy na dani z příjmů právnických osob. Tyto zálohy jsou dvě v případě pololetních, respektive čtyři v případě čtvrtletních v jednom zdaňovacím období. V případě, kdy zdaňovací období bude delší než 12 kalendářních měsíců, tak jak bylo uvedeno v předchozích příkladech, je společnost povinna hradit právě jen dvě respektive čtyři zálohy na dani z příjmů právnických osob v tomto dlouhém zdaňovacím období, což může pro společnost znamenat jistou výhodu.

4.1.9 Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty

Rozhodný den přeměny nemá vliv na povinnosti společností zúčastněných na přeměně, plynoucí ze zákona o dani z přidané hodnoty. Společnosti zúčastněné na přeměně i po rozhodném dni přeměny podávají daňová tvrzení samostatně. Rozhodujícím je den zápisu přeměny do obchodního rejstříku, kdy se přeměna stává účinnou a dochází k výmazu zanikajících společností z obchodního rejstříku a tím k jejich zániku.

Do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku podávají zanikající i nástupnická společnost daňová tvrzení k DPH i veškerá hlášení samostatně za zdaňovací období vyplývající pro každou společnost ze zákona o dani z přidané hodnoty. Po zápisu přeměny do obchodního rejstříku bude již právně existovat pouze nástupnická společnost.

Posledním zdaňovacím obdobím, za které je za zanikající společnost podáno přiznání k DPH je zdaňovací období, ve kterém je fúze zapsána do obchodního rejstříku. Toto přiznání se podává za období od 1. dne zdaňovacího období do dne předcházejícího dni zániku společnosti, což je den, který předchází dni zápisu fúze do obchodního rejstříku. Toto přiznání k DPH bude za zaniklou společnost podávat společnost nástupnická, jakožto její právní nástupce. Přiznání

k DPH se podává do 25. dne měsíce následujícího po konci zdaňovacího období, tímto dnem je daň splatná.

- **Příklad fúze sloučením**

Zápis fúze sloučením nástupnické společnosti AB, s.r.o. se společností CD, s.r.o. proběhl dne 01. 07. 2019. Obě společnosti jsou měsíčními plátcí DPH.

Právní nástupce společnost AB, s.r.o. podá za zanikající společnost CD, s.r.o. její poslední přiznání k DPH spolu s příslušnými hlášeními za období od 01. 06. 2019 do 30. 06. 2019, termín pro podání 25. 07. 2019.

- **Příklad fúze splynutím**

Zápis fúze splynutím zanikajících společností AB, s.r.o. a CD, s.r.o., kdy právním nástupcem je společnost EF, s.r.o. proběhl dne 20. 03. 2019. Společnost AB, s.r.o. je plátcem se čtvrtletním zdaňovacím obdobím, společnost CD, s.r.o. je měsíčním plátcem.

Nástupnická společnost EF, s.r.o. má povinnost podat přiznání k DPH za obě zanikající společnosti. Za společnost AB, s.r.o. se podává přiznání za období od 01. 01. 2019 do 19. 03. 2019, termín pro podání je 25. 04. 2019. Za společnost CD, s.r.o. se podává přiznání k DPH za období od 01. 03. 2019 do 19. 03. 2019, termín pro podání také 25. 04. 2019. Nástupnická společnost EF, s.r.o. se stává plátcem dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Bude plátcem daně z přidané hodnoty s měsíčním zdaňovacím obdobím a své první přiznání k DPH bude podávat za období 20. 03. 2019 do 31. 03. 2019 také s termínem pro podání ke dni 25. 04. 2019. Spolu s přiznáními k DPH je nutné podat také příslušná hlášení.

4.1.10 Daňové přiznání k dani silniční

Určen rozhodného dne nemá účinky na plnění povinností zanikající nebo rozdělované společnosti plynoucích ze zákona o dani silniční. Podstatným datem je také u daně silniční až den zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tedy den, kdy se přeměna stala právně účinnou.

Pokud zanikající společnost byla poplatníkem silniční daně, přechází povinnost hradit silniční daň na jejího právního nástupce, který motorová vozidla nabyt, a tím dochází ke změně

poplatníka. Společnosti se budou řídit ustanovením § 240a daňového řádu. Za zaniklou společnost podává přiznání k silniční dani právní nástupce do 30 dnů ode dne jejího zániku, tedy od zápisu přeměny do obchodního rejstříku a od výmazu zanikající společnosti z obchodního rejstříku. Jedná se o přiznání za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jejího zániku, tedy od 1. ledna příslušného kalendářního roku do dne zániku.

4.1.11 Daňové přiznání k dani z nemovitých věcí

Dle § 13a zákona o nemovitých věcí je poplatník daně z nemovitých věcí povinen podat přiznání do 31. ledna zdaňovacího období a daň je stanovena podle stavu k 1. lednu toho roku, na který je daň stanovena. Nástupnická společnost tedy bude podávat přiznání až za období, ve kterém byla ke dni 1. ledna vlastníkem nemovitosti.

4.1.12 Vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Rozhodný den přeměny nemá vliv na povinnosti společností zúčastněných na přeměně ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Zanikající společnosti v období od rozhodného dne hradí zálohy na této dani na příslušné osobní daňové účty až do dne zápisu přeměny zápisu do obchodního rejstříku. Po výmazu zanikajících společností z obchodního rejstříku má povinnost právní nástupce podat vyúčtování dle ustanovení § 240a daňového řádu za tu část zdaňovacího období, která uplynula od 1. ledna příslušného roku do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

4.1.13 Shrnutí první části

Na příkladech uvedených v této části práce jsou demonstrovány základní situace a principy, které je nutné aplikovat při posuzování délky období a lhůty pro podání DAP DPPO. V souvislosti s přeměnami společností, zejména ve spojitosti se stanovením rozhodného dne, dne rozhodnutí valné hromady a dne, od kterého se přeměna stala právně účinnou, může nastat nespočet možných kombinací. Současná právní úprava zákona o daních z příjmů a zákona o účetnictví doslovně neupravuje postup pro celou šíři možných situací. Při řešení konkrétních situací je třeba postupovat v zásadě individuálně. Jednotlivá účetní období, a tím i zdaňovací období, nebo období, za která se podávají DAP DPPO, je nutné posuzovat s ohledem na dané rozhodné okamžiky a na jejich vzájemný vztah při současném respektování základních pravidel.

V případě ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví může při realizaci fúze nastat situace, kterou exaktně neupravuje aktuální legislativa a výklad tohoto ustanovení je možný několika způsoby. Řešením takové nejasné situace by byla úprava znění zákonného ustanovení, které by zohledňovalo právě shora uvedený příklad uvedením výjimky, nebo vyloučením podmínky účetního období delšího než 12 měsíců.

Je žádoucí, aby společnosti zúčastněné na přeměně respektovaly skutečnost, že všechna učiněná rozhodnutí mají účetní a daňové dopady, a že následně ponесou důsledky svého právního jednání, včetně těch negativních.

4.2 Rozbor fúze sloučením

V této části práce budou aplikovány předchozí poznatky na konkrétní fúzi dvou reálných společností s ručením omezeným v praxi. Jedná se o fúzi sloučením, tento typ fúze je v České republice nejobvyklejší. Pro účely bakalářské práce byly pro zúčastněné společnosti zvoleny zástupné názvy. Bude se jednat o společnost AB, s.r.o., jako nástupnickou společnost, a CD, s.r.o., jako společnost zanikající.

Společnosti zúčastněné na procesu fúze budou nejprve představeny, dále bude popsán proces fúze v jeho jednotlivých fázích, následovat bude stěžejní část tohoto rozboru, což je uvedení účetních a zejména daňových aspektů fúze. Závěr této kapitoly bude představovat shrnutí procesu fúze s uvedením doporučení.

4.2.1 Představení společností

- **AB, s.r.o., společnost nástupnická**

Právní forma	společnost s ručením omezením
Zápis do OR	29. 03. 2006
Základní kapitál	111 259 tis. Kč
Aktiva netto	284 889 tis. Kč
Předmět podnikání	pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor
Sídlo společnosti	Praha 1

Počet zaměstnanců	0
Společník	„společník“
Obrat společnosti	28 071 tis. Kč v roce 2018
Kategorie účetní jednotky	malá účetní jednotka

Nástupnická společnost má dlouhou historii, výsledkem hospodaření je ale dlouhodobě ztráta. V roce 2013 vykázala daňovou ztrátu, kterou postupně odečítala jako položku odčitatelnou od základu daně až do posledního zdaňovacího období kalendářního roku 2018, podle § 34 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

Zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok, společnost je plátcem daně z přidané hodnoty s měsíčním zdaňovacím obdobím.

Společnost je malou účetní jednotkou, neboť k rozvahovému dni překročila hodnotu aktiv 9 mil. Kč a hodnotu úhrnu čistého obratu 18 mil. Kč. Tyto hodnoty k rozvahovému dni společnost překračuje již od zdaňovacího období kalendářního roku 2015.

Společnost AB, s.r.o. nemá ze zákona povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, protože i když je malou účetní jednotkou, tak za zdaňovací období kalendářního roku 2018 a období bezprostředně předcházející, tedy období kalendářního roku 2017, nepřekročila dvě z kritérií uvedených v § 20 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví, kterými jsou aktiva netto celkem 40 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50. Překročeno bylo pouze jedno z uvedených kritérií. Vzhledem k tomu, že jde o společnost s ručením omezeným, povinnost auditu nevzniká.

V Příloze I bakalářské práce je uvedena rozvaha a výkaz zisku a ztrát společnosti AB, s.r.o. sestavené ke dni 31. 12. 2018.

- **CD, s.r.o., společnost zanikající**

Právní forma	společnost s ručením omezením
Zápis do OR	18. 03. 2014
Základní kapitál	100 tis. Kč

Aktiva netto	217 892 tis. Kč
Předmět podnikání	pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor
Sídlo společnosti	Praha 1
Počet zaměstnanců	0
Společník	„společník“
Obrat společnosti	23 782 tis. Kč v roce 2018
Kategorie účetní jednotky	malá účetní jednotka

Zanikající společnost vznikla v roce 2014 za účelem realizace konkrétního projektu. Společnost má v majetku nemovitosti v hodnotě 210 mil. Kč a dosahuje zisku.

Zdaňovacím obdobím společnosti CD, s.r.o. je kalendářní rok, společnost je plátcem daně z přidané hodnoty s měsíčním zdaňovacím obdobím.

Společnost je malou účetní jednotkou, neboť k rozvahovému dni překročila hodnotu aktiv 9 mil. Kč a hodnotu úhrnu čistého obratu 18 mil. Kč. Tyto hodnoty k rozvahovému dni společnost překračuje již od zdaňovacího období kalendářního roku 2014.

Společnost CD, s.r.o. nemá za zákona povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, protože i když je malou účetní jednotkou, tak za zdaňovací období kalendářního roku 2018 a období bezprostředně předcházející, tedy období kalendářního roku 2017, nepřekročila dvě z kritérií uvedených v § 20 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví, kterými jsou aktiva netto celkem 40 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50. Překročeno bylo pouze jedno z uvedených kritérií, a vzhledem k tomu, že jde o společnost s ručením omezeným, povinnost auditu nevzniká.

V Příloze II bakalářské práce je uvedena rozvaha a výkaz zisku a ztrát společnosti AB, s.r.o. sestavené ke dni 31. 12. 2018.

4.2.2 Průběh fúze

Fúze je velmi náročný proces jak z časového, tak také z finančního hlediska. Tento proces lze rozdělit na tři fáze, kterými jsou fáze přípravná, realizační a dokončovací.

- **Příprava fúze**

Ve fázi přípravy fúze zúčastněné společnosti v první řadě definují cíl, který sledují a posuzují ekonomické přínosy, které budou výsledkem tohoto procesu. Společnosti mají zájem dosahovat co nejvyššího zisku, proto hlavním motivem pro rozhodnutí společností o realizaci této fúze je synergický motiv, kdy dojde prostřednictvím finančních úspor k dosažení vyšší hodnoty společnosti.

V tomto případě zanikající společnost CD, s.r.o. vznikla za účelem realizace konkrétního projektu výstavby nemovitosti s tím, že v budoucnu přejde majetek na společnost AB, s.r.o.

Fúze je tedy odůvodněna zejména potřebou zjednodušit strukturu skupiny v České republice, což povede ke zvýšení efektivity skupiny, úsporám administrativních a jiných nákladů, zlepšení řízení cash-flow a sjednocení přístupu k obchodním partnerům v České republice. Dále je zde potřeba sloučit příslušné nemovitosti v jeden fungující celek.

Vzhledem ke složitosti a náročnosti procesu přeměny je žádoucí svěřit realizaci fúze odborníkům a expertům v této oblasti, kteří mají s touto problematikou zkušenosti, a to i přes nutnost vynaložit nemalé finanční náklady.

- **Realizace fúze**

Další fází procesu fúze sloučením je realizační fáze, kde klíčovou otázkou je stanovení rozhodného dne a sestavení celého harmonogramu fúze.

Harmonogram fúze je uveden v následující Tabulce 3.

Tabulka 3: Harmonogram fúze

DATUM	UDÁLOST
01. 01. 2018	Začátek účetního období kalendářního roku 2018.
Listopad 2018	Příprava na uzavření účetnictví.
09. 11. 2018	Vypracování projektu fúze.
12. 11. 2018	Uložení projektu do Sbírký listin rejstříkového soudu.
12. 11. 2018	Oznámení o plánované fúzi společností, zaslání informačního dopisu věřitelům, obchodním partnerům a orgánům státní správy.
17. 12. 2018	Schválení projektu fúze valnými hromadami společností.
18. 12. 2018	Návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku.
31. 12. 2018	Uzavření účetních knih, sestavení řádných účetních závěrek nástupnické i zanikající společnosti.
01. 01. 2019	Rozhodný den fúze.
01. 01. 2019	Sestavení zahajovací rozvahy nástupnické společnosti.
01. 01. 2019	Vedení samostatných účetnictví zanikající i nástupnické společnosti, která po dni zápisu do obchodního rejstříku budou sloučena.
01. 03. 2019	Zápis fúze do obchodního rejstříku, právní zánik zanikající společnosti.
02. 04. 2019	Termín pro podání DAP DPPO za zanikající i nástupnickou společnost za období kalendářního roku 2018, za zanikající společnost podává právní nástupce.

Zdroj: Autorka

Stěžejním dokumentem pro realizaci fúze je Projekt fúze, který je vyhotoven podle zákona o přeměnách obchodních společností a družstev společně zúčastněnými společnostmi. Obsahuje identifikaci zúčastněných společností, určuje, která ze společností je zanikající a která nástupnická a dále obsahuje veškeré informace a ujednání vztahující se k zamýšlené fúzi. Projekt fúze je uložen do sbírky listin rejstříkového soudu.

V projektu fúze je uvedeno následující:

- **Úvodní ustanovení**, jehož obsahem je vymezení předmětu projektu, kterým je zamýšlená fúze sloučením mezi nástupnickou a zanikající společností. Je zde definovaný okamžik, kdy nastanou právní účinky fúze, kterým je den zápisu fúze do obchodního rejstříku. Společnosti se zde zavazují do dne zápisu koordinovat veškeré své obchodní aktivity a veškeré tyto aktivity uskutečňovat pouze na základě předchozí dohody.

- **Ekonomické zdůvodnění fúze**, kterým je zejména zjednodušení struktury skupiny, které povede ke zvýšení efektivity, úsporám administrativních a provozních nákladů, zlepšení cash-flow atd.
- **Výměnný poměr a doplatek**, respektive objasnění situace, kdy „společník“ je jediným společníkem obou zúčastněných společností se 100% podílem jak na nástupnické, tak na zanikající společnosti a proto nedochází k výměně podílů. V důsledku fúze nedojde ke snížení reálné hodnoty podílu společníka nástupnické společnosti, a proto nebude „společníkovi“ vyplacen žádný doplatek.
- **Rozhodný den**, kterým je 01. 01. 2019.
- **Ocenění jmění** zanikající společnosti posudkem znalce nebude vyhotoveno vzhledem k tomu, že v rámci fúze nedochází ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění společnosti zanikající.
- **Snížení základního kapitálu**, k němuž dojde v rámci procesu fúze snížením vkladu dosavadního společníka nástupnické společnosti s tím, že částka, o kterou se snižuje základní kapitál nástupnické společnosti, je 111 159 000,- Kč, z původní částky 111 259 000,- Kč na 100 000,- Kč. Tato změna bude také zaznamenána jako změna zakladatelské listiny.
- **Právní nástupnictví a přechod majetku**, ke kterému dojde ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku. Nástupnická společnost se ke dni zániku zanikající společnosti stane univerzálním právním nástupcem, veškeré jmění zanikající společnosti přechází dnem zápisu do obchodního rejstříku na právního nástupce, tedy společnost nástupnickou.
- **Ostatní ujednání**, kde se společnosti zavazují mimo jiné ke splnění informačních povinností vůči obchodním partnerům, věřitelům a správním orgánům státu. Najdeme zde ujednání o tom, že statutární orgány zúčastněných společností jsou povinny po schválení tohoto projektu v souladu se zákonem podat návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku spolu s návrhem na výmaz zanikající společnosti.

Velmi podstatným bodem projektu fúze je volba rozhodného dne fúze. Rozhodný den fúze určuje délku účetního období. Zúčastněné společnosti zvolily variantu, kdy rozhodným dnem

je zároveň počátek jejich běžného účetního období, kterým je kalendářní rok. Rozhodným dnem ale nedochází ještě ke spojení účetnictví zúčastněných společností. Až do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku, tedy do dne, kdy se fúze stane právně účinnou, budou obě zanikající společnosti účtovat samostatně.

- **Dokončení fúze**

Tato fáze se týká zejména oznámení o uskutečnění přeměny těm subjektům, které vstupují do vztahu se zúčastněnými společnostmi.

Vzhledem k tomu, že obě zúčastněné společnosti mají stejný předmět činnosti, nevzniká jim povinnost oznamovat změnu na živnostenský úřad.

Nezbytné je informovat obchodní partnery zanikající společnosti o realizované fúzi a vyjasnit podmínky dalšího obchodního styku, tak aby daňové doklady vystavované pro nástupnickou společnost po dni zápisu fúze do obchodního rejstříku obsahovaly správné identifikační údaje nástupnické společnosti.

V souvislosti s přeměnou je také nutností revidovat všechny smlouvy zanikající společnosti, které byly uzavřeny s pojišťovny a bankami. Pokud by nástupnická společnost převzala bankovní účet společnosti zanikající, je třeba o této skutečnosti informovat příslušného správce daně.

Není povinností společností zúčastněných na fúzi žádat o souhlas správce daně s výmazem zanikající společnosti z obchodního rejstříku, ale dle ustanovení § 23d odst. 1 zákona o daních z příjmů mají společnosti zúčastněné na přeměně povinnost informovat příslušného správce daně o úmyslu realizovat fúzi.

O schválení projektu fúze byl sepsán notářský zápis dne 17. 12. 2018, tento notářský zápis byl součástí podání návrhu na zápis fúze do obchodního rejstříku a byl uložen do sbírky listin rejstříkového soudu.

4.2.3 Účetní aspekty fúze

Společnosti AB, s.r.o. i CD, s.r.o. na konci kalendářního roku 2018 budou sestavovat konečnou účetní závěrku. Vzhledem k tomu, že rozhodný den fúze byl stanoven na 01. 01. 2019, jsou tyto účetní závěrky sestaveny ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze, jde o řádné účetní závěrky.

Nástupnická společnost AB, s.r.o. sestavuje k rozhodnému dni zahajovací rozvahu, ve které budou zahrnuta aktiva a pasiva zanikající společnosti CD, s.r.o. Při sestavování zahajovací rozvahy je předpokládáno, že fúze bude zapsána do obchodního rejstříku. V případě, že by fúze nebyla do obchodního rejstříku zapsána, zahajovací rozvaha by nebyla platnou a nástupnická společnost by pracovala se stavy účtů, které by vycházely z řádné účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2018.

Řádné účetní závěrky zúčastněných společností sestavené k datu 31. 12. 2018 jsou obsahem Přílohy I a Přílohy II této práce.

Zahajovací rozvaha společnosti AB, s.r.o. sestavená k 01. 01. 2019 v plném rozsahu, v celých tisících Kč je uvedena v Tabulce 4 a Tabulce 5.

Tabulka 4: Zahajovací rozvaha v plném rozsahu - AKTIVA

Označení	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé účetní období
		Brutto	Korekce	Netto	
	AKTIVA CELKEM	952 339	449 558	502 781	0
B.	Stálá aktiva	932 969	449 558	483 411	0
B.II	Dlouhodobý hmotný majetek	932 969	449 558	483 411	0
B.II.1.	Pozemky a stavby	633 761	197 043	436 718	0
B.II.1.1.	Pozemky	114 649	0	114 649	0
B.II.1.2.	Stavby	519 112	197 043	322 069	0
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	322	122	200	0
B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabyt. majetku	298 886	252 393	46 493	0
C.	Oběžná aktiva	17 901	0	17 901	0
C.II.	Pohledávky	8 925	0	8 925	0
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	8 925	0	8 925	0
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	5 530	0	5 530	0
C.II.2.4.	Pohledávky ostatní	3 395	0	3 395	0
C.II.2.4.3.	Stát – daňové pohledávky	1 893	0	1 893	0
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 102	0	1 102	0
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	400	0	400	0
C.IV.	Peněžní prostředky	8 976	0	8 976	0
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	8 976	0	8 976	0
D.	Časové rozlišení aktiv	1 469	0	1 469	0
D.1.	Náklady příštích období	1 469	0	1 469	0

Zdroj: Autorka dle Veřejného rejstříku

Tabulka 5: Zahajovací rozvaha v plném rozsahu - PASIVA

Označení	PASIVA	Běžné účetní období	Minulé účetní období
	PASIVA CELKEM	502 781	0
A.	Vlastní kapitál	75 193	0
A.I.	Základní kapitál	100	0
A.I.1.	Základní kapitál	100	0
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	317 929	0
A.II.2.	Kapitálové fondy	317 929	0
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	311 000	0
A.II.2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	6 929	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	-242 836	0
A.IV.1.	Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let	- 242 836	0
B.+C.	Cizí zdroje	419 240	0
C.	Závazky	419 240	0
C.I.	Dlouhodobé závazky	295 505	0
C.I.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	10	0
C.I.6.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	282 495	0
C.I.8.	Odložený daňový závazek	13 000	0
C.II.	Krátkodobé závazky	123 735	0
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	6 547	0
C.II.6.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	112 633	0
C.II.8.	Závazky ostatní	4 555	0
C.II.8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	872	0
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	3 683	0
D.	Časové rozlišení pasiv	8 348	0
D.1.	Výdaje příštích období	1 133	0
D.2.	Výnosy příštích období	7 215	0

Zdroj: Autorka dle Veřejného rejstříku

Zahajovací rozvaha byla sestavena v důsledku uskutečnění přeměny formou fúze sloučením společností AB, s.r.o., jakožto nástupnickou společností a CD, s.r.o. jako společností zanikající. Rozhodný den byl stanoven na 01. 01. 2019, k tomuto datu je také dle § 17 odst. 3 zákona o účetnictví sestavena tato zahajovací rozvaha.

Rozvahové zůstatky zanikající společnosti byly převzaty z řádné účetní závěrky ke dni 31 .12. 2018 této společnosti a započteny do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti ke dni 01. 01. 2019.

K rozvahovému dni neměly zanikající a nástupnická společnost vzájemné obchodní, finanční, ani ostatní pohledávky a závazky.

Základní kapitál nástupnické společnosti byl v souladu s projektem fúze snížen o částku 111 159 tis. Kč na částku 100 tis. Kč s vykázáním příslušného závazku vůči společníkům nástupnické společnosti.

Základní kapitál zanikající společnosti v částce 100 tis. Kč přechází na nástupnickou společnost do položky Ostatní kapitálové fondy.

Ostatní kapitálové fondy zanikající společnosti v částce 85 000 tis. Kč přechází na nástupnickou společnost do položky Ostatní kapitálové fondy.

Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků zanikající společnosti v částce 6 929 tis. Kč přechází na nástupnickou společnost do položky Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.

Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací nástupnické společnosti v celkové výši -71 733 tis. Kč jsou v zahajovací rozvaze vykázány v položce Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let.

Ostatní rezervní fondy nástupnické společnosti v částce 21 tis. Kč jsou v zahajovací rozvaze vykázány v položce Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let.

Nerozdělený zisk minulých let zanikající společnosti v částce 293 tis. Kč přechází na nástupnickou společnost do položky Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let.

Výsledek hospodaření roku 2018 zanikající společnosti – zisk v částce 3 913 Kč, přechází na nástupnickou společnost do položky Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let.

Výsledek hospodaření roku 2018 nástupnické společnosti – ztráta 16 610 tis. Kč je v zahajovací rozvaze vykázán do položky Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let.

Pro větší přehlednost jsou níže v Tabulce 6: uvedeny jednotlivé úpravy vlastního kapitálu.

Tabulka 6: Přehled o úpravách vlastního kapitálu

	AB, s.r.o.	CD,s.r.o.	Agregace	Snížení ZK	Úpravy ZK	Zaokr.	AB, s.r.o.
Základní kapitál	111 259	100	111 359	-111 159	-100		100
Ostatní kap. fondy	225 900	85 000	310 900		100		311 000
Oceňovací rozdíly z přecenění		6 929	6 929				6 929
Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	-71 733		-71 733		71 733		0
Ostatní rezervní fondy	21		21		-21		0
Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta z minulých let	-158 719	293	-158 426		-84 409	-1	-242 836
Výsledek hospodaření běžného úč. období	-16 610	3 913	-12 697		12 697		0
CELKEM	90 118	96 235	186 353	-111 159		-1	75 193

Zdroj: Autorka dle Veřejného rejstříku

Zahajovací rozvaha sestavená v souladu s právními předpisy, za předpokladu nepřetržité činnosti společnosti, bude následně podepsána a schválena statutárními orgány.

Od rozhodného dne do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku nadále účtují a jednají obě zúčastněné společnosti samostatně. Po dni zápisu do obchodního rejstříku, v tomto případě po 01. 03. 2019, právně zaniká zanikající společnost, účetnictví obou společností bude sloučeno zpětně ke dni 01. 01. 2019.

Vzhledem k tomu, že fúze byla zapsána dne 01. 03. 2019 do obchodního rejstříku, účetní období nástupnické společnosti bude od 01. 01. 2019 do 31. 12. 2019, tedy od rozhodného dne fúze do konce roku, ve kterém byla tato fúze zapsána. Ke dni 31. 12. 2019 bude nástupnická společnost provádět všechny patřičné uzávěrkové operace nutné k uzavření účetního období a sestavení řádné účetní závěrky za účetní období os 01. 01. 2019 do 31. 12. 2019.

4.2.4 Daňové aspekty fúze

Zúčastněné společnosti jsou registrovány k dani z příjmů právnických osob, k dani z přidané hodnoty jako měsíční plátcí a k dani z nemovitostí.

- **Daň z příjmů právnických osob**

Jak je již výše uvedeno, společnosti AB, s.r.o. a CD, s.r.o. se rozhodly uskutečnit fúzi sloučením. Obě zúčastněné společnosti měly povinnost podat DAP DPPO za zdaňovací období kalendářního roku podle § 21a písm. a) zákona o daních z příjmů od 01. 01. 2018 do 31. 12. 2018 ve lhůtě podle § 136 daňového řádu. Pro zanikající společnost je toto poslední DAP DPPO. Obě zúčastněné společnosti neměly zákonnou povinnost auditu, z toho důvodu byl termín pro podání tohoto DAP DPPO 02. 04. 2019. V tomto případě pro určení termínu pro podání DAP DPPO za období před rozhodným dnem fúze není relevantní datum konání valné hromady.

Fúze byla zapsána do obchodního rejstříku dne 01. 03. 2019, tímto dnem právně zanikla společnost CD, s.r.o. Za zanikající společnost předmětné DAP DPPO ke dni 02. 04. 2019 podal její právní nástupce společnost AB, s.r.o.

Zanikající společnost CD, s.r.o. za období kalendářního roku 2017 vykázala daňovou povinnost ve výši 688 000,- Kč. Z této daňové povinnosti se počítají čtvrtletní zálohy na daň z příjmů ve výši 172 000,- Kč. Za zdaňovací období kalendářního roku 2018, za které bylo podáno DAP DPPO k 02. 04. 2019, vykázala zanikající společnost CD, s.r.o. daňovou povinnost ve výši 990 000,- Kč a z této daňové povinnosti byly vypočteny zálohy na daň z příjmů ve výši 247 500,- Kč. Zálohy předepsané a uhrazené na osobním daňovém účtu zanikající společnosti ve zdaňovacím období od 01. 01. 2018 do 31. 12. 2018 jsou započteny na úhradu daňové povinnosti zanikající společnosti. V dalším zdaňovacím období roku 2019 již žádné zálohy na osobním daňovém účtu zanikající společnosti předepsány nebudou, protože společnost byla ke dni 01. 03. 2019 vymazána z obchodního rejstříku a tím dnem právně zanikla a nebude za ni již podáno žádné další DAP DPPO.

Nástupnická společnost ve zdaňovacím období kalendářního roku 2017 a také ve zdaňovacím období roku 2018 odečítala ve svém daňovém priznání jako odčitatelnou položku daňovou

ztrátu a vykázala daň ve výši 0,- Kč. Z tohoto titulu nebyly nástupnické společnosti předepsány žádné zálohy na dani z příjmů právnických osob, ale vzhledem k tomu, že ke dni 01. 01. 2019 došlo k fúzi sloučením se zanikající společností CD, s.r.o., což bylo do obchodního rejstříku zapsáno dne 01. 03. 2019, vzniká nástupnické společnosti od 15. 03. 2019 povinnost hradit na svůj osobní daňový účet zálohy na daň z příjmů právnických osob vyplývající z poslední známé daňové povinnosti zanikající společnosti.

Nástupnická společnost je tedy povinna od 01. 03. 2019 hradit zálohy na dani z příjmů právnických osob na svůj osobní daňový účet v následujících termínech a částkách:

Záloha splatná ke dni 15. 03. 2019	172 000,- Kč
Záloha splatná ke dni 17. 06. 2019	247 500,- Kč
Záloha splatná ke dni 16. 09. 2019	247 500,- Kč
Záloha splatná ke dni 16. 12. 2019	247 500,- Kč
Záloha splatná ke dni 15. 03. 2020	247 500,- Kč

Záloha předepsaná k 15. 03. 2019 vychází z poslední známé daňové povinnosti zanikající společnosti za zdaňovací období roku 2017, další zálohy vycházejí již z daňové povinnosti za zdaňovací období kalendářního roku 2018, DAP DPPO za toto období bylo podáno k 01. 04. 2019.

Zálohy uhrazené ve zdaňovacím období od 01. 01. 2019 do 31. 12. 2019 budou započteny na úhradu daňové povinnosti za zdaňovací období od rozhodného dne fúze, do konce kalendářního roku, ve kterém byla fúze zapsána do obchodního rejstříku, tedy za období 01. 01. 2019 do 31. 12. 2019, které bude nástupnickou společností podáno ke dni 01. 04. 2020.

Nástupnická společnost AB, s.r.o. bude nadále zařazena do kategorie malých účetních jednotek a nebude mít pro účetní období od 01. 01. 2019 do 31. 12. 2019 zákonem uloženou povinnost auditu, protože nesplní podmínku překročení zákonem vymezených kritérií v předchozím a současném účetním období.

Po podání DAP DPPO za období od 01. 01. 2019 do 31. 12. 2019 dne 01. 04. 2020 budou další zálohy na dani z příjmů právnických osob počítány z poslední známé daňové povinnosti vykázané v tomto DAP DPPO.

- **Daň z přidané hodnoty**

Do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku podávají zanikající i nástupnická společnost daňová tvrzení k DPH i veškerá hlášení samostatně za zdaňovací období vyplývající pro každou společnost ze zákona o dani z přidané hodnoty. Rozhodujícím je den zápisu přeměny do obchodního rejstříku, poté bude již právně existovat pouze nástupnická společnost.

Posledním zdaňovacím obdobím, za které je za zanikající společnost podáno přiznání k DPH je zdaňovací období, ve kterém je fúze zapsána do obchodního rejstříku. Toto přiznání se podává za období od 1. dne zdaňovacího období do dne předcházejícího dni zániku společnosti, což je den, který předchází dni zápisu fúze do obchodního rejstříku. Toto přiznání k DPH bude za zaniklou společnost podávat společnost nástupnická, jakožto její právní nástupce. Přiznání k DPH se podává do 25. dne měsíce následujícího po konci zdaňovacího období, tímto dnem je daň splatná.

Zápis fúze sloučením nástupnické společnosti AB, s.r.o. se společností CD, s.r.o. proběhl dne 01. 03. 2019. Obě společnosti jsou měsíčními plátcí DPH.

Právní nástupce společnost AB, s.r.o. podá za zanikající společnost CD, s.r.o. její poslední přiznání k DPH spolu s příslušnými hlášeními za období od 01. 02. 2019 do 28. 02. 2019, termín pro podání 25. 03. 2019.

- **Daň z nemovitých věcí**

Daň z nemovitých věcí zahrnuje daň z pozemků, staveb a jednotek. Společnosti zúčastněné na přeměně mají v majetku pozemky a stavby, jsou tedy poplatníky daně z nemovitých věcí.

Vlastnické právo ke všem nemovitostem, které byly v majetku zanikající společnosti, přechází v rámci fúze na nástupnickou společnost, ale v katastru nemovitostí nebude tato skutečnost automaticky zapsána. Je nutné u příslušného katastrálního úřadu podat návrh na záznam přechodu vlastnictví k nemovitostem.

V důsledku realizované fúze sloučením, přešlo na nástupnickou společnost vlastnictví pozemků a staveb, jejichž vlastníkem byla až do dne zápisu fúze zanikající společnost. Přestože rozhodný den fúze byl stanoven na 01. 01. 2019, po právní stránce se vlastníkem předmětných nemovitostí stala nástupnická společnost až dnem 01. 03. 2019. Rozhodujícím datem z hlediska daně z nemovitých věcí je právě den zápisu fúze do obchodního rejstříku.

Dle § 13a odst.1 zákona o daních z nemovitostí je poplatník daně povinen podat daňové přiznání příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. Daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal na některé z předchozích zdaňovacích období a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně. Dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně nebo ke změně v osobě poplatníka, je poplatník povinen daň do 31. ledna zdaňovacího období přiznat. (Daňové zákony 2019 Profi XXL, 2019, s. 128)

Dle § 13b zákona o dani z nemovitých věcí se stanoví na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň stanovována. (Daňové zákony 2019 Profi XXL, 2019, s. 129)

Nástupnická společnost tedy bude podávat přiznání až za období, ve kterém byla ke dni 1. ledna vlastníkem nemovitosti. Nástupnická společnost se stala vlastníkem 01. 03. 2019, přiznání k dani z nemovitých věcí bude podáno nástupnickou společností ke dni 31. 01. 2020 a daň bude splatná k 31. 05. 2020.

4.2.5 Vlastní návrhy řešení a doporučení

V projektu fúze sloučením nástupnické společnosti AB, s.r.o. a zanikající společnosti CD, s.r.o. je stanoven rozhodný den na 01. 01. 2019. S ohledem na to, že účetním obdobím obou společností je kalendářní rok, je takto stanovené datum rozhodného dne velkým pozitivem. Rozhodný den je totiž stanoven tak, aby při realizaci fúze byly zúčastněné společnosti co nejméně zatíženy ať už organizačně či náklady na právní služby, znalce či poradce.

Zákon o účetnictví totiž s rozhodným dnem spojuje počátek účetního období. Pokud je tedy rozhodný den stanoven na první den účetního období, pak společnosti zúčastněné na přeměně nejsou nuceny sestavovat mimořádnou účetní závěrku a jejich účetní období bude vždy v délce klasických 12 měsíců, nástupnická společnost může také uplatnit daňové odpisy v celé roční výši. Pokud by rozhodný den byl stanoven v průběhu kalendářního roku, pak nástupnická společnost musí daňové odpisy krátit.

Fúze společností AB, s.r.o. a CD, s.r.o. byla zapsána do obchodního rejstříku dne 01. 03. 2019. Do tohoto data obě zúčastněné společnosti vedly účetnictví odděleně a ke sloučení došlo zpětně po zápisu této skutečnosti do obchodního rejstříku.

Pro co nejsnazší průběh sloučení účetnictví musí společnosti mít sjednocené účetní postupy a metody, ale také používat shodné účetní programy. Společnosti by měly vytvořit analytické účty tak, aby bylo možné po zapsání fúze do obchodního rejstříku případně vyloučit vzájemné fakturace. Sloučení účetnictví se také týká technické stránky věci, kdy veškerá data zanikající společnosti je nutné přenést do programu společnosti nástupnické, sjednocením informačních systémů, tedy také účetních programů, lze eliminovat ztrátu důležitých dat.

Řešením problému týkajícího se zpětného sloučení účetnictví, respektive jeho eliminace za období 01. 01. 2019 až 01. 03. 2019 by bylo, v případě této konkrétní fúze, zajištění zápisu přeměny do obchodního rejstříku k rozhodnému dni fúze, tedy k 01. 01. 2019. Došlo by k úspoře administrativních nákladů spojených s fúzí.

Dalším důležitým aspektem procesu fúze je splnění informační povinnosti, mimo jiné vůči správci daně. Doporučením je včasné informování příslušného správce daně, a to jak společnosti zanikající, tak nástupnické zvláště s ohledem na to, že DAP DPPO podávané za období kalendářního roku 2018 je současně v podstatě přiznáním za období od 01. 01. 2018 do dne, který předchází rozhodnému dni fúze. Předejde se tak nesrovnalostem zejména co se týká předepsání záloh na daň z příjmů právnických osob ve správné výši a periodicitě na osobní daňový účet nástupnické společnosti.

Dalším doporučením by pro nástupnickou společnost AB, s.r.o. bylo na základě výhledu na rok 2019 zvážit podání žádosti o stanovení záloh na dani z příjmů právnických osob jinak. Pokud by bylo již od počátku zdaňovacího období jasné, že společnost v období od 01. 01. 2019 do 31. 12. 2019 dosáhne nižšího výsledku hospodaření, respektive daňové povinnosti, než zanikající společnost CD, s.r.o. v roce 2018, je na místě aby společnost AB, s.r.o. zažádala o stanovení nižší výše záloh na dani z příjmů právnických osob, případně o úplné zrušení těchto záloh na základě § 174 odst. 5 daňového řádu. Společnost by tím mohla zamezit zbytečnému fixování finančních prostředků na osobním daňovém účtu daně z příjmů právnických osob.

Nástupnická společnost by dále měla ověřit stavy osobních daňových účtů zaniklé společnosti CD, s.r.o., a to prostřednictvím žádosti o vydání potvrzení o stavu osobního daňového účtu zaslané správci daně dle § 151 daňového řádu. Na základě vydaného potvrzení pak může zažádat o vrácení přeplatků evidovaných na daňových účtech, nebo řešit se správcem daně případně nesrovnalosti.

Přiznání k dani z přidané hodnoty za období od 01. 02. 2019 do 28. 02. 2019, tedy ke dni předcházejícímu den zápisu fúze do obchodního rejstříku, podává nástupnická společnost AB, s.r.o. za zanikající společnost CD, s.r.o. ke dni 25. 03. 2019. Případnou daň je nástupnická společnost povinna hradit na osobní daňový účet zaniklé společnosti. V případě, že je v tomto přiznání vykázán nadměrný odpočet, bude správcem daně vrácen na bankovní účet nástupnické společnosti. Zde je žádoucí včasné informování správce daně. Pokud nástupnická společnost v bance založí nový bankovní účet, je nutné jej registrovat u správce daně a sdělit požadavek případného uveřejnění tohoto bankovního účtu v registru plátců DPH. Včasným informováním správce daně se předejde zbytečným administrativním nejasnostem.

V přiznání k DPH za poslední zdaňovací období zanikající společnosti, která vykazuje osvobozená plnění a nadměrný odpočet krácený zálohovým koeficientem, musí dojít k vypořádání, tj. výpočtu vypořádacího koeficientu.

Pro nástupnickou společnost by v dalších obdobích bylo výhodné rozlišovat, jak hospodaří jednotlivé její složky - střediska. Možným řešením je účtovat náklady a výnosy na jednotlivá střediska pomocí vytvořených nákladových a výnosových analytických účtů. Režijní náklady společné pro obě střediska by byly rozúčtovány dle velikosti pronajímané plochy jednotlivých budov. Management a vlastníci společnosti by tak získali přehled o výsledku hospodaření za každé takové středisko zvlášť.

4.3 Shrnutí praktické části

V praktické části bakalářské práce byl na modelových příkladech fúzí sloučením a splynutím demonstrován vliv jednotlivých rozhodných okamžiků na průběh fúze, daňové a účetní povinnosti a povinnosti ke správci daně. Při řešení konkrétních případů může v praxi dojít k situacím, které nejsou přesně legislativně popsány, je nutné aby společnosti postupovaly s vědomím, že veškerá rozhodnutí mají účetní a daňové dopady, a snažily se negativní dopady eliminovat.

V druhém bloku praktické části práce byl proveden rozbor fúze sloučením dvou konkrétních společností, která byla realizována v roce 2019. Zúčastněné společnosti byly v úvodu představeny a byl uveden motiv fúze. Průběh fúze byl rozdělen na přípravnou, realizační a dokončovací fázi. Fúze probíhala na základě projektu fúze, který je základním dokumentem při realizaci přeměny a mimo jiné je v něm stanoven rozhodný den fúze. V závislosti

na rozhodném dni fúze, na dni kdy o fúzi rozhodla valná hromada a na dni, ke kterému byla fúze zapsána do obchodního rejstříku vznikly společností zúčastněným na fúzi účetní a daňové povinnosti a povinnosti vůči státním institucím. V závěru jsou uvedeny vlastní návrhy a doporučení.

5 ZÁVĚR

Problematika přeměn obchodních společností je značně obsáhlým tématem. Je nutné věnovat pozornost hlediskům legislativním, účetním a daňovým, která jsou vzájemně provázána a ovlivňují průběh přeměn i důsledky, které v souvislosti s realizací přeměny nastanou.

První, teoretická, část práce vychází z odborné ekonomické literatury a aktuální právní úpravy. Předkládá přehledný a ucelený rozbor této problematiky včetně související legislativy, jenž vymezuje postup přeměn obchodních společností a ukládá zúčastněným společností povinnosti, které musí být splněny. Přeměny obchodních společností jsou řešeny v zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Je ale nutné řídit se také řadou ustanovení dalších zákonů, které upravují tuto problematiku, k nimž zejména patří zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Práce ve své teoretické části definuje základní pojmy a charakterizuje jednotlivé druhy přeměn obchodních společností. Přeměnami obchodních společností se rozumí fúze, rozdělení společností, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla.

Pozornost je dále věnována nastínění motivů pro realizaci přeměn, zejména fúzí. Nejčastějším motivem je motiv synergický. Přeměny obchodních společností jsou příležitostí ke zvýšení tržní hodnoty společnosti, dosažení vyššího zisku, zlepšení tržního postavení zúčastněných společností, zvýšení konkurenceschopnosti či úsporám nákladů. Důležitá je ale také ochrana společníků zúčastněných společností, věřitelů a tržní rovnováhy. Tato oblast je řešena zákonem č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže.

Přeměny společností probíhají na základě projektu přeměny vyhotoveného zúčastněnými společnostmi. Projekt přeměny je jejím základním dokumentem, má formu notářského zápisu, je uložen ve sbírce listin v obchodním rejstříku, popisuje celý průběh přeměny, jsou zde uvedena veškerá ujednání mezi zúčastněnými společnostmi a je v něm stanoven rozhodný den.

Účetní problematika zahrnuje sestavení konečné účetní závěrky zúčastněných společností sestavené ke dni předcházejícímu rozhodný den, ocenění majetku, vyloučení vzájemných

závazků a pohledávek, odpisování, sestavení zahajovací rozvahy k rozhodnému dni a případné sloučení účetnictví zanikajících společností po zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

S uvedeným účetním řešením souvisí daňová problematika a povinnosti zúčastněných společností z hlediska správy daně. V teoretické části práce jsou řešeny termíny pro podání daňových tvrzení k jednotlivým daním, placení záloh na daň z příjmů právnických osob, oznamovací a registrační povinnosti.

Druhá, praktická část práce, je členěna do dvou bloků, vychází z teoretických poznatků a poskytuje náhled na problematiku fúzí sloučením a splynutím v praxi.

V prvním bloku praktické části je na modelových příkladech fúzí sloučením a splynutím demonstrován vliv stanovení rozhodného dne, dne schválení fúze valnou hromadou a dne zápisu fúze do obchodního rejstříku a délku účetního a zdaňovacího období a na termíny pro podání příslušných daňových tvrzení. V praxi nastávají různé situace, některé z nich nejsou doslovně řešeny zákonnými předpisy. Problém může nastat například v souvislosti s uplatněním ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví. Popis takové situace je uveden v této části práce spolu s navrhovaným řešením.

V druhém bloku praktické části je provedena analýza fúze sloučením. Realizace fúze kroky je prezentována prostřednictvím praktického příkladu dvou existujících společností. Proces fúze je členěn na fázi přípravnou, realizační a dokončovací. Při přípravě fúze je podstatné, aby společnosti určily zejména motiv přeměny, co od fúze očekávají. Při vlastní realizaci fúze je sestaven časový harmonogram fúze a zejména stanoven rozhodný den. Základním dokumentem uskutečněné fúze je projekt fúze. Byly sestaveny konečné účetní závěrky zúčastněných společností a zahajovací rozvaha nástupnické společnosti. Nástupnická společnost musela plnit povinnosti týkající se daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Práce zmiňuje také vliv fúze na povinnosti týkající se daně z nemovitých věcí. V závěru tohoto bloku jsou uvedeny vlastní návrhy a zjištění.

S ohledem na rozsah celé problematiky přeměn je při jejich přípravě a realizaci žádoucí, aby společnosti zúčastněné na přeměně využily odborných znalostí a zkušeností účetních a daňových poradců a specializovaných advokátních kanceláří, což bude zárukou volby nejvýhodnějšího řešení projektu přeměny tak, aby související nemalé finanční náklady byly vynaloženy účelně.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

6.1 Monografie

BREALEY, Richard a kol., 2014. *Teorie a praxe firemních financí*. 2. aktualiz. vyd. Brno: BizBooks, 1072 s. ISBN 978-80-265-0028-5.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2019. *Rozumíme četní závěrce podnikatelů*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluver ČR, 232 s. ISBN 978-80-7598-488-3.

BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel ŠTOHL, 2015. *Účetní a daňová specifika společnosti s ručením omezeným 2015: Distanční studijní opora*. 1. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 124 s. ISBN 978-80-87314-69-2.

Daňové zákony 2019 Profi XXL (Díl 1.), 2019. 1. vyd. Bratislava: DonauMedia, 168 s. ISBN 978-80-8183-078-5.

GAUGHAN, Patrick A., 2013. *Maximizing corporate value through mergers and acquisitions: A strategic growth guide*. New Jersey: John Wiley & Sons, 352 s. ISBN 978-1-118-22422-9

HLAVÁČ, Jiří, 2016. *Fúze a akvizice: Proces nákupu a prodeje firem*. 2. přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 134 s. ISBN 978-80-245-2159-6.

KISLINGEROVÁ, Eva a kol., 2007. *Manažerské finance*. 2. přeprac. a rozšíř. vyd. Praha: C. H. Beck, 745 s. ISBN 978-80-7179-903-0.

ROZEHNAL, Aleš, 2014. *Obchodní právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 720 s. ISBN 978- 80-7380-524-1.

SALACHOVÁ, Bohumila a Bohumil VÍTEK, 2013. *Podnikání a jeho přeměny*. vyd. 1. Ostrava-Přívoz: KEY Publishing, 145 s. ISBN 978-80-7418-185-6.

SALACHOVÁ, Bohumila a kol., 2014. *Obchodní korporace a jejich přeměny (právní, účetní a daňové aspekty)*. vyd. 1. Ostrava-Přívoz: KEY Publishing, 147 s. ISBN 978-80-7418-220-4.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2014. *Účetnictví přeměn obchodních korporací*. Plzeň: Aleš Čeněk, 219 s. ISBN 978-80-7380-508-1.

SKÁLOVÁ, Jana, 2015. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2. aktual. vyd. Praha: Wolters Kluver ČR, 248 s. ISBN 978-80-7478-701-0.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ a kol., 2015. *Podniková ekonomika*. 6. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 560 s. ISBN 978-80-7400-274-8.

Úplné Znění: Daně z příjmů, Evidence tržeb, 2019. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 320 s.

Úplné Znění: Obchodní korporace, 2018. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 288 s.

Úplné Znění: Občanský zákoník, 2018. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 319 s.

Úplné Znění: Účetnictví podnikatelů, 2018. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 192 s.

6.2 Internetové zdroje

MARTÍNKOVÁ, Michaela, 2016. Daňová ztráta ve specifických případech. In: *portál.POHODA.cz* [online]. 05. 08. 2016 [cit. 2019-10-10]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/danova-ztrata-ve-specifickych-pripadech/>

Veřejný rejstřík a Sbírka listin: Veřejný rejstřík podle subjektů [online], c2012 – 2015. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky [cit. 2020-03-10]. Dostupné z: [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$firma](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$firma)

ŽLOTÍŘ, Šimon, 2019. Změna právní formy obchodní společnosti a den, k němuž byl vyhotoven projekt změny právní formy. In: *epravo.cz - sbírka zákonů, judikatura, právo* [online]. 23. 08. 2019 [cit. 2019-10-12]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zmena-pravni-formy-obchodni-spolecnosti-a-den-k-nemuz-byl-vyhotoven-projekt-zmeny-pravni-formy-109839.html>

6.3 Periodikum

SKÁLOVÁ, Jana, 2014. Přenos daňové ztráty při tuzemské nebo přeshraniční fúzi. *AUDITOR*. č.9, s. 25-29. ISSN 1210-9096

7 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

7.1 Seznam tabulek

Tabulka 1: Křížové fúze sloučením ($A + B = A$)	16
Tabulka 2: Křížové fúze splynutím ($A + B = C$).....	16
Tabulka 3: Harmonogram fúze.....	61
Tabulka 4: Zahajovací rozvaha v plném rozsahu - AKTIVA	64
Tabulka 5: Zahajovací rozvaha v plném rozsahu - PASIVA	65
Tabulka 6: Přehled o úpravách vlastního kapitálu.....	67

7.2 Seznam obrázků

Obrázek 1: Obecné schéma přeměn	13
Obrázek 2: Fúze sloučením	14
Obrázek 3: Fúze splynutím.....	15
Obrázek 4: Rozštěpení se vznikem nových právnických osob.....	18
Obrázek 5: Rozštěpení sloučením	18
Obrázek 6: Rozštěpení kombinované	19
Obrázek 7: Odštěpení se vznikem jedné nové právnické osoby	19
Obrázek 8: Odštěpení se vznikem více nových právnických osob	19
Obrázek 9: Odštěpení sloučením.....	20
Obrázek 10: Odštěpení kombinované.....	20
Obrázek 11: Postup při stanovení rozhodného dne na počátek procesu přípravy	32
Obrázek 12: Postup při stanovení rozhodného dne za přípravou projektu.....	33

8 SEZNAM ZKRATEK

a.s.	akciová společnost
CZ-CPA	Civil Practice Act - klasifikace produkce
CZ-NACE	Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne - klasifikace ekonomických činností vydávaná od roku 1970 Evropskou komisí
DAP DPPO	daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
EHP	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
Kč	Koruna česká
k.s.	komanditní společnost
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
mil.	milion
NOZ	Nový občanský zákoník
OR	obchodní rejstřík
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
tis.	tisíc
v.o.s.	veřejná obchodní společnost
zaokr.	zaokrouhlení
ZDP	zákon o daních z příjmů

9 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha I: Rozvaha a Výkaz zisků a ztrát společnosti AB, s.r.o

Příloha II: Rozvaha a Výkaz zisků a ztrát společnosti CD, s.r.o

10 PŘÍLOHY

Příloha I: Rozvaha a Výkaz zisků a ztrát společnosti AB, s.r.o.

ROZVAHA

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.,

sestavena v plném rozsahu

Název a sídlo účetní jednotky

k 31/12/2018
(v celých tisících Kč)

IČ

AB, s.r.o.
 Na příkopě 392/9
 110 00 Praha 1
 Česká republika

Označení	Aktiva	Řádek	Běžné účetní období			Minulé úč.období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
	AKTIVA CELKEM	1	713,469	428,580	284,889	315,543
B.	Stála aktiva	3	701,937	428,580	273,357	304,485
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	14	701,937	428,580	273,357	304,485
B.II.1.	Pozemky a stavby	15	402,729	176,065	226,664	236,946
B.II.1.1.	Pozemky	16	57,375	0	57,375	57,375
B.II.1.2.	Stavby	17	345,354	176,065	169,289	179,571
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	18	322	122	200	213
B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	19	298,886	252,393	46,493	66,419
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	24	0	0	0	907
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26	0	0	0	907
C.	Oběžná aktiva	37	10,063	0	10,063	9,049
C.II.	Pohledávky	46	6,239	0	6,239	4,908
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	57	6,239	0	6,239	4,908
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58	5,523	0	5,523	4,478
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	61	716	0	716	430
C.II.2.4.4	Krátkodobé poskytnuté zálohy	65	716	0	716	322
C.II.2.4.5	Dahadné účty aktivní	66	0	0	0	108
C.IV.	Peněžní prostředky	75	3,824	0	3,824	4,141
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	77	3,824	0	3,824	4,141
D.	Časové rozlišení aktiv	78	1,469	0	1,469	2,009
D.1.	Náklady příštích období	79	1,469	0	1,469	2,009

Označení	Pasiva	Řádek	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém úč. období
	PASIVA CELKEM	82	284,889	315,543
A.	Vlastní kapitál	83	90,118	106,727
A.I.	Základní kapitál	84	111,259	111,259
A.I.1.	Základní kapitál	85	111,259	111,259
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	88	154,167	154,167
A.II.2.	Kapitálové fondy	90	154,167	154,167
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	91	225,900	225,900
A.II.2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	93	-71,733	-71,733
A.III.	Fondy ze zisku	96	21	21
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	97	21	21
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	99	-158,719	-150,289
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	100	-158,719	-150,289
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	102	-16,610	-8,431
B.+C.	Cizí zdroje	104	188,046	202,992
C.	Závazky	110	188,046	202,992
C.I.	Dlouhodobé závazky	111	179,515	198,711
C.I.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	116	10	12
C.I.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	119	167,962	183,355
C.I.8.	Odložený daňový závazek	121	11,543	15,344
C.II.	Krátkodobé závazky	126	8,531	4,281
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	132	4,870	0
C.II.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	134	875	1,227
C.II.8.	Závazky ostatní	136	2,786	3,054
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	141	552	575
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	142	2,234	2,479
D.	Časové rozlišení pasiv	147	6,725	5,824
D.1.	Výdaje příštích období	148	1,133	1,175
D.2.	Výnosy příštích období	149	5,592	4,649

Výkaz zisků a ztrát

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.,

Název a sídlo účetní jednotky

k 31/12/2018
(v celých tisících Kč)

AB, s.r.o.
Na příkopě 392/9
110 00 Praha 1
Česká republika

IČ

Označení	Text	Řádek	Běžné účetní období	Minulé úč. období
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	27,797	25,597
A.	Výkonová spotřeba	3	10,889	7,166
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	5	4	0
A.3.	Služby	6	10,885	7,166
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	31,621	31,547
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	31,621	31,547
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	31,621	31,547
III.	Ostatní provozní výnosy	20	81	0
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	81	0
F.	Ostatní provozní náklady	24	644	708
F.3.	Daně a poplatky	27	348	348
F.5.	Jiné provozní náklady	29	296	360
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	-15,276	-13,824
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	3,768	8,736
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládaná osoba	44	3,768	8,736
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	193	13,924
K.	Ostatní finanční náklady	47	1,560	950
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-5,135	4,238
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	-20,411	-9,586
L.	Daň z příjmů	50	-3,801	-1,155
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	-3,801	-1,155
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	-16,610	-8,431
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	-16,610	-8,431
*	Čistý obrat za účetní období	56	28,071	39,521
Pom.	Přidaná hodnota	102	16,908	18,431

Příloha II: Rozvaha a Výkaz zisků a ztrát společnosti CD, s.r.o.

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.	ROZVAHA sestavena v plném rozsahu	Název a sídlo účetní jednotky
	k 31/12/2018 (v celých tisících Kč)	CD, s.r.o. Na příkopě 392/9 110 00 Praha 1 Česká republika
	IČ	

Označení	Aktiva	Řádek	Běžné účetní období			Minulé úč.období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
	AKTIVA CELKEM	1	238,870	20,978	217,892	220,908
B.	Stálá aktiva	3	231,032	20,978	210,054	216,107
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	14	231,032	20,978	210,054	216,107
B.II.1.	Pozemky a stavby	15	231,032	20,978	210,054	215,916
B.II.1.1.	Pozemky	16	57,274	0	57,274	57,274
B.II.1.2.	Stavby	17	173,758	20,978	152,780	158,642
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	24	0	0	0	191
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26	0	0	0	191
C.	Oběžná aktiva	37	7,838	0	7,838	4,801
C.II.	Pohledávky	46	2,685	0	2,685	1,815
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	57	2,685	0	2,685	1,815
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58	7	0	7	167
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	61	2,678	0	2,678	1,648
C.II.2.4.3	<i>Stát - daňové pohledávky</i>	64	1,893	0	1,893	927
C.II.2.4.4	<i>Krátkodobé poskytnuté zálohy</i>	65	385	0	385	297
C.II.2.4.5	<i>Dohadné účty aktivní</i>	66	400	0	400	424
C.IV.	Peněžní prostředky	75	5,153	0	5,153	2,986
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	77	5,153	0	5,153	2,986

Označení	Pasiva	Řádek	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém úč. období
	PASIVA CELKEM	82	217,892	220,908
A.	Vlastní kapitál	83	96,235	93,053
A.I.	Základní kapitál	84	100	100
A.I.1.	Základní kapitál	85	100	100
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	88	91,929	92,660
A.II.2.	Kapitálové fondy	90	91,929	92,660
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	91	85,000	85,000
A.II.2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	92	6,929	7,660
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	99	293	-2,292
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	100	293	-2,292
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	102	3,913	2,585
B.+C.	Cizí zdroje	104	120,034	126,296
C.	Závazky	110	120,034	126,296
C.I.	Dlouhodobé závazky	111	115,990	123,843
C.I.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	119	114,533	122,138
C.I.8.	Odložený daňový závazek	121	1,457	1,705
C.II.	Krátkodobé závazky	126	4,044	2,453
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	132	1,676	0
C.II.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	134	599	838
C.II.8.	Závazky ostatní	136	1,769	1,615
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	141	320	277
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	142	1,449	1,338
D.	Časové rozlišení pasiv	147	1,623	1,559
D.2.	Výnosy příštích období	149	1,623	1,559

Výkaz zisků a ztrát

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.,

k 31/12/2018
(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

IČ

CD, s.r.o.
Na příkopě 392/9
110 00 Praha 1
Česká republika

Označení	Text	Řádek	Běžné účetní období	Minulé úč. období
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	23,654	23,739
A.	Výkonová spotřeba	3	9,377	7,200
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	5	4,416	4,307
A.3.	Služby	6	4,961	2,893
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	6,304	6,301
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	6,304	6,301
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	6,304	6,301
III.	Ostatní provozní výnosy	20	1	0
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	1	0
F.	Ostatní provozní náklady	24	455	555
F.3.	Daně a poplatky	27	178	178
F.5.	Jiné provozní náklady	29	277	377
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	7,519	9,683
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	2,579	6,022
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	2,579	6,022
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	127	115
K.	Ostatní finanční náklady	47	231	563
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-2,683	-6,470
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	4,836	3,213
L.	Daň z příjmů	50	923	628
L.1.	Daň z příjmů splatná	51	999	706
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	-76	-78
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	3,913	2,585
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	3,913	2,585
*	Čistý obrat za účetní období	56	23,782	23,854
Pom.	Přidaná hodnota	102	14,277	16,539