

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Posouzení daňových a účetních aspektů rozdělení  
společnosti odštěpením**

**Karel Čechovský**

© 2018 ČZU v Praze



# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Karel Čechovský

Podnikání a administrativa

Název práce

**Posouzení daňových a účetních aspektů rozdělení společnosti odštěpením**

Název anglicky

**Assessment of the Tax and Accounting Aspects the of the Business Company Split-off**

---

### Cíle práce

Cílem diplomové práce je posouzení daňových a účetních aspektů rozdělení konkrétní společnosti odštěpením.

### Metodika

Na základě studia odborných zdrojů a na základě kritické analýzy bude zpracován obecný přehled o podstatě přeměn společností dle právních předpisů České republiky především z účetního a daňového hlediska. Bude vysvětlen postup, požadovaný časový harmonogram a povinné náležitosti přeměn ze zákona. Zároveň bude porovnáván rozlišný náhled na některé aspekty přeměn společností z pohledu právního a účetně daňového. Budou rozebrána základní řešení účetních operací před zápisem přeměny do Obchodního rejstříku, a to před a po rozhodném dni přeměny. Na konkrétní společnosti budou zhodnoceny požadované účetní operace, bude zvážena aplikace možných postupů při stanovení rozhodného dne při přeměně odštěpením a budou posouzeny případné problematické účetní případy při uzavírání účetních knih a v průběhu přeměny. Nedílnou součástí práce bude zvážení daňových souvislostí přeměn konkrétní společnosti navazující na aspekty účetní, především pak daňové povinnosti peněžitého a nepeněžitého charakteru vůči finančnímu úřadu a případně i dalším institucím.

---

**Doporučený rozsah práce**

60-80 stran

**Klíčová slova**

obchodní společnost, přeměna společnosti, rozhodný den, konečná účetní závěrka, zahajovací rozvaha, účetnictví, daňová neutralita, daň z příjmů právnických osob

---

**Doporučené zdroje informací**

- DRBOHLAV, Josef, POHL, Tomáš. Pohledávky z právního, účetního a daňového pohledu. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN: 978-80-7357-599-1.
- DVOŘÁK, Tomáš. Přeměny obchodních korporací. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 395 s. ISBN: 978-80-7478-803-1.
- JOSKOVÁ, Lucie, ŠAFRÁNEK, Jan, ČOUKOVÁ, Pěva, PODŠKUBKA, Tomáš. Fúze – právo, účetnictví a daně. Praha: Linde Praha, a. s., 2012. 147 s. ISBN 978-80-7201-885-7.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. Praktický průvodce českými účetními standardy pro podnikatele. Praha: Linde, 2005. ISBN: 978-80-7201-554-0.
- PILÁTOVÁ, Jana, RICHTER, Jaroslav. Pohledávky a jejich řešení v podnikové praxi. Praha: Anag, 2011. ISBN: 978-80-7263-678-5.
- SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 264 s. ISBN 978-80-7357-967-8.
- VOMÁČKOVÁ, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transformací. Praha: Polygon, 2009. ISBN: 978-80-7273-157.

---

**Předběžný termín obhajoby**

2017/18 ZS – PEF (únor 2018)

**Vedoucí práce**

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 4. 10. 2016

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 24. 10. 2016

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 27. 03. 2018

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Posouzení daňových a účetních aspektů rozdělení společnosti odštěpením“ jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 17.3.2018

---



## **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval své vedoucí práce paní Ing. Martě Stárové za odborné konzultace a rady, kterými mě směřovala a podporovala při přípravě a vypracování diplomové práce. Mé poděkování patří také mým spolupracovnícům z daňově poradenské společnosti a advokátní kanceláře „bnt attorneys-at-law“ za inspiraci a podnětné rady a taktéž mé rodině za velkou podporu.





# **Posouzení daňových a účetních aspektů rozdělení společnosti odštěpením**

---

## **Assessment of the Tax and Accounting Aspects the of the Business Company Split-off**

### **Souhrn**

Tato diplomová práce se zaměřuje na přeměny obchodních korporací. Teoretická část vychází primárně z právních předpisů týkajících se přeměn, tedy z Nového občanského zákoníku a Zákona o přeměnách, dále pak z právních předpisů daňových a dalších s přeměnami souvisejících. Popisuje přeměny obchodní společnosti z obecného hlediska, základní práva a povinnosti spojené s přípravou a průběhem přeměny. Teoretická část se věnuje přeměnám počínaje stanovením rozhodného dne, přípravou a zpracováním účetní závěrky, sestavením zahajovacích rozvah, dále pak přípravě projektu přeměny, až po zápis přeměny do veřejného rejstříku. Jsou popsány především daňové a účetní povinnosti a další povinnosti peněžitého a nepeněžitého charakteru vůči osobám zúčastněným a státním institucím. V části praktické jsou pak blíže vysvětleny účetní a daňové aspekty procesu přeměny, a to konkrétně rozdělení společnosti odštěpením. Hlavním předmětem této části je především popis problematiky týkající se rozdělení konkrétní společnosti, vzorové sestavení zahajovacích rozvah společností nástupnických vycházejících z konečné závěrky společnosti rozdělované, vypracování komentářů k těmto rozvahám a posouzení odlišností, které vyplývají z konečné účetní závěrky rozdělované společnosti.

## **Summary**

This Master's thesis focuses on the transformation of business companies. Its theoretical part is mainly based on regulations concerning transformations, i.e. the Transformation Act law, the New Civil Code as well as the tax regulations and other regulations relating to transformations. The thesis describes transformations of business companies in general as well as the basic rights and duties relating to the preparation and the process of a transformation. The theoretical part deals with all aspects of transformations from the determination of the effective date, to the preparation of the financial statement, the opening balance sheet and the transformation report up to the registration in the commercial register. Focus is set on tax and accounting duties and other monetary and non-monetary duties vis-à-vis involved parties and authorities. The practical part deals with the tax and accounting aspects of a transformation process, in particular of split-offs. The main object of this section is to describe the issue of the split-off of a particular company as well as sample opening balance sheets of the receiving entity and the financial statement of the transferring entity, including comments to the balance sheets and the assessment of differences resulting from the financial statement of the transferring entity.

**Klíčová slova:** Obchodní společnost, přeměna společnosti, rozhodný den, konečná účetní závěrka, zahajovací rozvaha, projekt přeměny, účetnictví, daňová neutralita, daň z příjmů právnických osob.

**Keywords:** Business company, transformation, effective date, annual financial statement, opening balance sheet, conversion report [merger report], accounting, tax-neutrality, corporate income tax.



## Obsah

1	Úvod .....	15
2	Cíl a metodika práce .....	17
2.1	Cíl práce .....	17
2.2	Metodika práce .....	17
3	Teoretická východiska – Podstata přeměn společnosti dle právních předpisů.....	19
3.1	Typy přeměn obchodních korporací dle zákona o přeměnách.....	19
3.1.1	Fúze.....	19
3.1.2	Rozdělení .....	20
3.1.3	Změna právní formy .....	21
3.1.4	Převzetí jmění jedním společníkem .....	22
3.1.5	Přeshraniční přemístění sídla .....	22
3.2	Typy přeměn a ocenění znalcem.....	23
3.2.1	Účetní metody zachycení přecenění .....	24
3.3	Průběh přeměny .....	26
3.4	Projekt přeměny .....	28
3.5	Rozhodný den.....	30
3.6	Konečná účetní závěrka .....	33
3.7	Zahajovací rozvaha .....	34
3.7.1	Test vlastního kapitálu ze zahajovací rozvahy .....	36
3.8	Daňové aspekty přeměn společností .....	37
3.8.1	Daň z příjmů právnických osob .....	37
3.8.2	Termín podání daňového přiznání .....	38
3.8.3	Odložená daň .....	40
3.8.4	Převzetí daňové ztráty.....	41
3.8.5	Zálohy na daň z příjmů právnických osob.....	42
3.8.6	Odpisování hmotného majetku .....	42
3.8.7	Daň z nabytí nemovitých věcí .....	42
3.8.8	Daň z přidané hodnoty .....	43
3.8.9	Daň silniční .....	43

3.8.10	Daň z nemovitostí .....	44
4	Vlastní vzorová přeměna – odštěpení společnosti MARIENBAD s.r.o.....	45
4.1	Harmonogram rozdělení společnosti.....	46
4.2	Projekt rozdělení společnosti.....	<b>Chyba! Záložka není definována.</b>
4.3	Zahajovací rozvahy a komentáře.....	51
4.3.1	Popis údajů z konečné účetní závěrky .....	51
4.4	Daň z přidané hodnoty a další povinnosti .....	71
5	Shrnutí a diskuze.....	73
6	Závěr .....	75
7	Seznam použitých zkratk .....	76
8	Seznam literatury a zdrojů: .....	77
9	Seznam obrázků, schémat a tabulek .....	80
10	Přílohy.....	81

# 1 Úvod

Diplomová práce bude zaměřena na přeměny obchodních společností dle zákona č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev, subsidiárně nového občanského zákoníku a z titulu dalších právních předpisů souvisejících, především pak účetních předpisů a daňových zákonů. Práce bude pojednávat prioritně o aspektech souvisejících s přeměnami tuzemských obchodních společností osobních (veřejná obchodní společnost a komanditní společnost) a kapitálových (společnost s ručením omezeným a akciová společnost). Přeměny družstev jsou v některých ohledech specifické, obzvláště pak u některých typů družstev, avšak ve velké míře se jejich průběh shoduje s přeměnami společností osobních a kapitálových. Právní úprava je obdobná, stejně tak většina ustanovení zákona o přeměnách, a velké části ustanovení ostatních právních předpisů, především daňových, se v rámci přeměn u družstev použijí. Popis těchto specifík však není cílem práce, tyto specifika budou zmiňována pouze sporadicky a tato práce se na ně dále nezaměřuje, zejména z důvodu, že přeměny družstev nejsou v praxi tolik běžné a využívány jako je tomu u obchodních společností.

Problematika přeměn společností je řešena v rámci českých národních předpisů dlouhodobě a vychází z evropských předpisů, předpisy jsou neustále novelizovány, jsou implementovány evropské směrnice do našeho právního řádu. Problematikou se zabývá mnoho autorů, avšak dopodrobna a z hlediska právního, účetního a daňového komplexně jen málo z nich.

Práce by měla být i jakýmsi návodem, jak postupovat v případě, že se rozhodneme pro realizaci přeměny. Je důležité vědět, jak postupovat, zda zvolit právě přeměnu, zda je nejvýhodnějším způsobem právě přeměna, zda by prodej společnosti nebo jiný způsob naložení se stávajícím subjektem, popř. nastávajícími subjekty (společnostmi) nebyl výhodnější, finančně méně nákladný a méně pracný i časově méně náročný. Je potřeba si uvědomit, že pro realizaci přeměny platí určitá pravidla, a neodmyslitelně omezující lhůty a termíny pro zápis přeměny, podání daňových přiznání, vypracování projektu, konečných a mimořádných závěrek, zahajovací rozvahy a dalších.

Praktická část diplomové práce se pak bude specializovat na jeden typ přeměny, a to na rozdělení konkrétní společnosti odštěpením, zejména z účetního hlediska s možnými daňovými dopady, právy a povinnostmi.



## 2 Cíl a metodika práce

Diplomová práce má stanoveny hlavní cíl a parciální cíle. Metodika popisuje postupy, jak dosáhnout naplnění cílů při zpracování tématu, a podrobnější rozbor a celkové shrnutí problematiky. Zároveň uvádí metody použité při zpracování finální podoby diplomové práce.

### 2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je posouzení daňových a účetních aspektů rozdělení konkrétní společnosti odštěpením. Dílčím cílem je pak sepsání odborné rešerše k problematice přeměn korporátních společností, a to obecně dle právních předpisů.

### 2.2 Metodika práce

Na základě studia odborných zdrojů a na základě kritické analýzy bude zpracován obecný přehled o podstatě přeměn společností dle právních předpisů České republiky především z účetního a daňového hlediska. Bude vysvětlen postup, požadovaný časový harmonogram a povinné náležitosti přeměn ze zákona. Zároveň bude porovnáván rozlišný náhled na některé aspekty přeměn společností z pohledu právního a účetně daňového. Budou rozebrána základní řešení účetních operací před zápisem přeměny do Obchodního rejstříku, a to před a po rozhodném dni přeměny. U konkrétní společnosti bude popsána její účetní závěrka a provedeny požadované účetní operace, bude zvážena aplikace možných postupů při stanovení rozhodného dne při přeměně odštěpením a budou posouzeny případné problematické účetní případy při uzavírání účetních knih a v průběhu přeměny. Nedílnou součástí práce bude zvážení daňových souvislostí přeměn konkrétní společnosti navazující na aspekty účetní, především pak daňové povinnosti peněžitého a nepeněžitého charakteru vůči finančnímu úřadu a případně i dalším institucím. Budou sestaveny zahajovací rozvahy nástupnických společností vycházející z předem dané a pro účely rozdělení společnosti odštěpením upravené konečné účetní závěrky vybrané rozdělované společnosti. Zároveň ke každé jednotlivé zahajovací rozvaze bude samostatně vyhotoven komentář. Následně bude

dle dostupných dat a dle obligatorních náležitostí připraven projekt rozdělení odstěpením a popsány účetní a daňové souvislosti a odlišnosti od obecných základních tezí.

### **3 Teoretická východiska – Podstata přeměn společností dle právních předpisů**

První část diplomové práce je věnována komplexně problematice přeměn společností z právního, především však z účetního a daňového hlediska, tj. popisu podstaty přeměn společností dle právních předpisů. Zaměřeno bude především na obchodní společnosti osobní (veřejná obchodní společnost a komanditní společnost) a kapitálové (společnost s ručením omezeným a akciová společnost).

Přeměny společností jsou upraveny podrobně zvláštním právním předpisem v zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev jako tzv. lex specialis. Ve vztahu k tomuto zákonu působí jako tzv. lex generalis nový občanský zákoník, což v praxi znamená, že schází-li právní úprava v zákoně o přeměnách, uplatní se subsidiárně ustanovení §174 - §184 nového občanského zákoníku (dále jen „NOZ“).

#### **3.1 Typy přeměn obchodních korporací dle zákona o přeměnách**

Na tomto místě jsou popsány základní druhy přeměn společností s odkazem na zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Zákon o přeměnách definuje více základních typů přeměn.

##### **3.1.1 Fúze**

Jednou ze základních a v povědomí nejznámější je fúze společností. Rozlišují se fúze sloučením a splynutím. U fúze sloučením dochází k zániku jedné společnosti nebo více společností a dochází k přechodu jmění zanikající společnosti na nástupnickou společnost (nástupnická společnost nebo družstvo vstupuje do právního postavení zanikající společnosti nebo družstva, nestanoví-li zvláštní zákon něco jiného)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> §61 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

Sem můžeme zahrnout též fúzi sloučením, kdy nástupnickou společností je společnost, která je jediným společníkem společnosti zanikající. Na druhé straně při fúzi splynutím zanikají dvě nebo více společností nebo družstev a dochází k přechodu jejich jmění na splynutím vzniklou nástupnickou společností nebo družstvo (nástupnická společnost nebo družstvo vstupuje do právního postavení zanikajících společností nebo družstev, nestanoví-li zvláštní zákon něco jiného)<sup>2</sup>.

### 3.1.2 Rozdělení

V podstatě opačným procesem fúze je rozdělení společnosti. Zde je rozlišeno na základní dvě formy rozdělení, a to rozdělení rozštěpením a odštěpením. V případě rozdělení rozštěpením rozdělovaná původní společnost zaniká a vznikají společnosti nové. Jmění rozdělované společnosti přechází bezzbytku na zanikající společnosti.

Odštěpením rozdělovaná společnost nebo družstvo nezaniká, ale vyčleněná část jejího jmění včetně případných práv a povinností z pracovněprávních vztahů přechází na existující nebo vznikající jednu nebo více nástupnických společností nebo družstev podle projektu odštěpení a společníci nebo členové rozdělované společnosti nebo družstva se stávají i společníky nebo členy jedné nebo více nástupnických společností nebo družstev, nestanoví-li tento zákon nebo jiný zákon něco jiného.<sup>3</sup> V případě odštěpení dochází tedy ke vzniku nových sesterských společností. Často v praxi dochází také ke kombinaci více přeměn. Zde lze uvést například velmi časté rozdělení sloučením, a to jak rozštěpením, tak i odštěpením. Tento způsob přeměny je využíván zejména z důvodu, že zde dochází k přemístění majetku bez daňových dopadů.

I u rozdělení je možné nalézt rozdíly v právních úpravách v rámci evropské unie. Například německá právní úprava rozlišuje vyjma těchto základních rozdělení rozštěpením a rozdělení odštěpením navíc ještě třetí formu rozdělení, tzv. vyčlenění, kdy spolu s odděleným majetkem přechází i podíl společníka. Společníkem společnosti se pak stává společnost rozdělovaná.

---

<sup>2</sup> §62 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

<sup>3</sup> §244 odst. 2 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

„Die dritte Spaltungsform - die Ausgliederung - entspricht hinsichtlich der Vermögensteilung und der Möglichkeiten der Vermögensübertragung voll und ganz der Abspaltung, insbesondere bleibt auch die übertragende Gesellschaft weiter bestehen. Der einzige und zugleich wesentliche Unterschied liegt in der Person, die die Anteile der übernehmenden bzw. neuen Gesellschaft als Gegenleistung für die Vermögensübertragung erhält. Sind dies bei der Abspaltung die Anteilseigner der Übertragerin, so ist dies bei der Ausgliederung die übertragende Gesellschaft selbst (§ 123 Abs. 3,4 UmwG).“<sup>4</sup>

Třetí forma rozdělení – vyčlenění – co se týče rozdělení majetku a možností převodu jmění, vyčlenění zcela odpovídá odštěpení, zejména převádějící společnost i nadále existuje (nezaniká). Jediný a současně významný rozdíl spočívá v osobě, která obdrží podíly nabývajících nebo nové společnosti výměnou za převod jmění. V případě rozdělení jsou to společníci rozdělované společnosti a v případě vyčlenění je to rozdělovaná společnost (§ 123 (3.4) UmwG).

Rozdělení odštěpením je věnováno více i ve vlastní praktické části práce.

### **3.1.3 Změna právní formy**

Změnou právní formy právnická osoba nezaniká ani nepřechází její jmění na právního nástupce, pouze se mění její vnitřní právní poměry a právní postavení jejích společníků.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup>Prof. Dr. HIRTE, Heribert. Aktiengesetz: GmbH-Gesetz: Textausgabe. 45., überarb. Aufl., Stand, 21. Nov. 2013. München: Deutscher Taschenbuch Verlag, 2014. ISBN 978-3-423-05010-4.

<sup>5</sup>§360 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

### 3.1.4 Převzetí jmění jedním společníkem

Za podmínek stanovených u jednotlivých forem společností mohou společníci nebo příslušný orgán společnosti rozhodnout, že jmění společnosti převezme jeden přejímající společník.<sup>6</sup> V podstatě z účetního i právního hlediska dochází k převodu všech závazků i pohledávek. Na rozdíl od právnických osob u převzetí jmění osobami fyzickými neplatí daňová neutralita (viz dále), a fyzické osobě vzniká v tomto případě nepeněžitý příjem a hodnota nabývacího podílu bez vypořádání minoritních podílů společníků je základem daně, tj. pro daň z příjmů FO. Z tohoto důvodu není převod podílu na fyzické osoby obvyklý a prakticky se nevyužívá.

### 3.1.5 Přeshraniční přemístění sídla

Přeshraniční přemístění sídla lze nalézt v § 384a až §384p zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Zahraniční právnická osoba může přemístit sídlo do České republiky, stejně tak česká společnost nebo družstvo může přemístit sídlo do jiného členského státu než České republiky, aniž by v obou případech došlo k jejímu zániku a vzniku nové právnické osoby, a to za předpokladu, že toto dovolují právní předpisy sídelních členských států. Na přemístění sídla se použijí přiměřeně ustanovení zákona o přeměnách upravující změnu právní formy, není-li stanoveno v zákoně něco jiného. Jako příklad takového přemístění sídla lze uvést přemístění sídla německé společnosti do České republiky, jejíž původní právní forma byla GmbH (obdobu naší společnosti s ručením omezeným). Po přemístění dochází ke změně právní formy právě například na s.r.o. Zde je nutné upozornit, že toto obráceně je však nepřípustné, neboť v německém zákoně o přeměnách (Umwandlungsgesetz – dále jen „UmwG“)<sup>7</sup> není přeshraniční přemístění sídla se změnou právní formy zákonem upraveno.

---

<sup>6</sup>§337 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

<sup>7</sup> Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. Umwandlungsgesetz [online]. (PDF). [cit. 2018-2-17]. Dostupné z WWW: [http://www.gesetze-im-internet.de/umwg\\_1995/UmwG.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/umwg_1995/UmwG.pdf)

## 3.2 Typy přeměn a ocenění znalcem

### Fúze

Při fúzi sloučením společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti je zanikající společnost povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce (dále jen „znalec pro ocenění jmění“), dochází-li ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti.<sup>8</sup>

Při fúzi splynutím je každá zúčastněná společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce.<sup>9</sup>

### Rozdělení

Při rozštěpení se vznikem nových společností je zanikající společnost povinna nechat ocenit jmění, jež má přejít podle projektu rozdělení na jednotlivé nástupnické společnosti posudkem znalce pro ocenění jmění, a to odděleně pro jednotlivé nástupnické společnosti.<sup>10</sup>

Při odštěpení se vznikem nové společnosti nebo nových společností nechá rozdělovaná společnost ocenit posudkem znalce pro ocenění jmění pouze odštěpovanou část svého jmění, která bude přecházet podle projektu rozdělení na nástupnickou společnost nebo jednotlivé nástupnické společnosti, a to odděleně pro jednotlivé nástupnické společnosti.<sup>11</sup>

Při rozdělení sloučením je zanikající nebo rozdělovaná společnost povinna nechat ocenit posudkem znalce pro ocenění jmění pouze to jmění, jež má podle projektu přeměny přejít na tu nástupnickou společnost nebo ty nástupnické společnosti, které budou zvyšovat základní kapitál ze jmění zanikající nebo rozdělované společnosti, a to odděleně pro jednotlivé nástupnické společnosti.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> §73 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

<sup>9</sup> §73 odst. 2 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

<sup>10</sup> §253 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

<sup>11</sup> §253 odst. 2 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

<sup>12</sup> §253 odst. 3 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

## **Změna právní formy**

Dochází-li ke změně právní formy na společnost s ručením omezeným nebo akciovou společnost, je společnost nebo družstvo povinno nechat ocenit své jmění posudkem znalce ke dni, k němuž byl vyhotoven projekt změny právní formy.<sup>13</sup>

## **Převzetí jmění jedním společníkem**

U převzetí jmění jediným společníkem není ocenění vyžadováno, avšak pokud dochází k vypořádání minoritních společníků, ocenění jmění se použije jako podklad pro účely daně z příjmů.

## **Přeshraniční přemístění sídla**

U přeshraničních přemístění sídla se použije dle §384b Zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev obdobně jako u změny právní formy.

### **3.2.1 Účetní metody zachycení přecenění**

Přecenění lze zachytit dvěma rozdílnými metodami, a to:

1. pomocí goodwillu (individuální ocenění majetku a závazků) - kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku snížených o převzaté dluhy (vyhláška č. 500/2002 Sb. §6)
2. pomocí oceňovacího rozdílu k nabytému majetku (převzetí účetních hodnot zanikající nebo rozdělované společnosti) - obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní

---

<sup>13</sup>§367 odst. 3 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev



jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy (vyhláška č. 500/2002 Sb. §7)

Goodwill a oceňovací rozdíl vzniklý při nabytí vkladem nebo přeměnou nelze daňově odepisovat<sup>14</sup>, tzn. lze uplatnit pouze účetní odpisy, které se projeví v hospodářském výsledku.

Nové ocenění se promítne až do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti.

Přecenění majetku při přeměně je především výhodou spočívající v přecenění na reálnou hodnotu a zpravidla tedy i zvýšení vlastního kapitálu. Existují zde samozřejmě i nevýhody. Jednou z nich je vyšší finanční náročnost plánované přeměny a stejně tak i vyšší náročnost na zpracování účetních a právních dokumentů.

Oceňovací rozdíly při přeměnách společností jsou součástí vlastního kapitálu, jsou tedy zahrnovány do kapitálových fondů.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup>§23 odst. 3, písm. c bod 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o dani z příjmů

<sup>15</sup> BŘEZINOVÁ, Hana. Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-064-7.

### 3.3 Průběh přeměny

Průběh přeměny není jednoznačný, závisí na mnoha aspektech. Jedním z nejdůležitějších aspektů, na nichž je závislý průběh přeměny, je rozhodnutí o zahájení přeměny, související časová a administrativní náročnost přípravy, určení rozhodného dne a stanovení dalších nutných kroků. Stanovení počátku a průběhu přeměny je vhodné zvážit i s přihlédnutím na dodržení zákonných lhůt, se zvážením minimalizace nákladů, a i administrativní činnosti s plněním zákonných právních a daňových povinností a souvisejících účetních činností. Pro představu je například možné uvést stanovení data zahájení procesu přeměny souhlasně s koncem účetního období. Prakticky to znamená současně připravit řádnou účetní závěrku ke konci účetního období, tj. provést závěrkové účetní operace jen jednou pro oba účely, a využít tak získaná data pro sestavení zahajovacích rozvah ke dni následujícímu po dni sestavení konečné závěrky, nechat ocenit majetek pouze jednou k tomuto datu (dle odlišných názorů není pravidlem) za stanovených podmínek tak, aby bylo možné zohlednit v těchto zahajovacích rozvahách. Stejně tak bude uplatněn předpoklad minimalizace nákladů, což v tomto případě znamená, že bude zpracována pouze jedna účetní závěrka, zpracováno a podáno jedno řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a splněny další daňové povinnosti pouze jednou. Náklady na zpracování a podání přiznání (náklady účetní či daňově poradenské společnosti, auditora), založení dokumentů do sbírky listin veřejného rejstříku (účetní závěrky, rozhodnutí nejvyššího orgánu společnosti a dalších) se tak účtují v rámci jednoho zpracování k jednomu datu.

Průběh přeměny, jak je uvedeno výše, není jednoznačný a může mít za určitých daných předpokladů mnoho podob, a i jednotlivá data mohou být stanovena a měněna s přihlédnutím na dodržování zákonných lhůt a současně přizpůsobována dle potřeb společnosti či společností. Z tohoto důvodu bude uveden časově nekonkrétní přehled, jak by měla či mohla být provedena přeměna, a to konkrétně na fúzi, která se ve své podstatě nemění u jiných typů přeměn a sleduje jednu z možností dle stanovených dat.

### **Stručný přehled kroků při přípravě fúze**

- 1) Vymezení účetní závěrky, která bude sloužit jako podklad pro ocenění jmění (řádna nebo konečná účetní závěrka), harmonizace účetních metod u jednotlivých společností v případě, kdy je vedeno účetnictví různými subjekty a odlišně (jiné účetní metody jako například odpisy majetku, stanovení používaných měnových kurzů (pevný, denní), apod.)
- 2) Ocenění jmění posudkem znalce jmenovaného soudem
- 3) Stanovení rozhodného dne
- 4) Sestavení zahajovací rozvahy
- 5) Audit závěrky a zahajovací rozvahy
- 6) Příprava projektu fúze
- 7) Valná hromada schvalující fúzi
- 8) Zápis přeměny do obchodního rejstříku

### 3.4 Projekt přeměny

Přeměna společnosti nebo družstva se provádí podle písemného projektu přeměny. Změna zakladatelského právního jednání, k níž dochází v důsledku přeměny, nastává na základě změn obsažených v projektu přeměny ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Ustanovení zákona, kterým jsou upravovány právní poměry obchodních společností a družstev, o změně zakladatelského právního jednání se v těchto případech nepoužijí.<sup>16</sup> U právnických osob zabezpečuje splnění povinnosti vyhotovení projektu statutární orgán. Projekt přeměny podepisují všechny osoby zúčastněné na přeměně. Soulad projektu přeměny s právními předpisy a zakladatelským listinami osoby zúčastněné na přeměně osvědčuje notář, přičemž tyto své závěry uvede do notářského zápisu o projektu přeměny nebo notářského zápisu o osvědčení o schválení přeměny valnou hromadou, členskou schůzí nebo shromážděním delegátů osoby zúčastněné na přeměně nebo notářského zápisu o právním jednání o schválení přeměny společníkem nebo jediným společníkem.<sup>17</sup>

Projekt přeměny má vždy povinné náležitosti, které musí obsahovat. U různých přeměn jsou náležitosti ve své podstatě velmi podobné. Zde jsou uvedeny jen ty základní dle § 250 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách společností a družstev, týkající se rozdělení odštěpením, jež je následně předmětem vlastní vzorové přeměny.

Projekt rozdělení musí obsahovat vždy tyto náležitosti:

- 1) identifikaci všech zúčastněných obchodních společností nebo družstev a jejich právní formu,
- 2) určení, v jaké struktuře nástupnická obchodní společnost nebo družstvo přebírá složky vlastního a cizího kapitálu zanikající nebo rozdělované obchodní společnosti nebo družstva, jež nejsou závazkem,
- 3) rozhodný den rozdělení,

---

<sup>16</sup> §14 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

<sup>17</sup> DVOŘÁK, Tomáš. Přeměny obchodních korporací. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-803-1.

- 4) práva, jež nástupnická obchodní společnost nebo družstvo poskytne vlastníkům emitovaných dluhopisů, popřípadě opatření, jež jsou pro ně navrhována,
- 5) den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku komanditistům nebo společníkům společnosti s ručením omezeným z vyměněných podílů nebo akcionářům z vyměněných akcií, jakož i zvláštní podmínky týkající se tohoto práva, pokud existují,
- 6) všechny zvláštní výhody, které jedna nebo více zúčastněných obchodních společností nebo družstev poskytuje statutárnímu orgánu nebo jeho členům, členům dozorčí rady nebo kontrolní komise, pokud je zřizována, a znalci přezkoumávajícímu projekt rozdělení; přitom se zvlášť uvede, komu je tato výhoda poskytována a kdo a za jakých podmínek ji poskytuje,
- 7) určení, kteří zaměstnanci zanikající nebo rozdělované obchodní společnosti nebo družstva se stávají zaměstnanci nástupnických obchodních společností nebo družstev nebo zůstávají zaměstnanci rozdělované obchodní společnosti nebo družstva,
- 8) určení, jaký majetek a jaké závazky přecházejí na jednotlivé nástupnické obchodní společnosti nebo družstva nebo zůstávají rozdělované obchodní společnosti nebo družstvu; při tomto určení je možno použít odkazu na konečnou rozvahu zanikající nebo rozdělované obchodní společnosti nebo družstva a soupisy jmění z provedené inventarizace, jestliže takové určení umožňují,
- 9) společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny nebo stanovy všech nástupnických obchodních společností nebo družstev
- 10) projevy vůle zrušit obchodní společnost nebo družstvo bez likvidace, rozdělit odštěpením, založit nástupnickou obchodní společnost nebo družstvo
- 11) údaje o tom, kterým společníkům rozdělované obchodní společnosti nebo členům rozdělovaného družstva vzniká účast v jedné nebo více nástupnických obchodních společnostech nebo družstvech a veškeré údaje o změnách jejich majetkové účasti v rozdělované a nástupnických obchodních společnostech nebo družstvech, a další

### 3.5 Rozhodný den

Rozhodný den je upraven obecně v Novém občanském zákoníku a je blíže specifikován zákonem o přeměnách. Nový občanský zákoník stanoví v § 176 ekonomický účinek přeměny tzv. „účetní fikci“ a dále v § 177 právní účinek pro stanovení rozhodného dne a souvislosti s tím spojené.

#### § 176 [ekonomický účinek= „účetní fikce“]

(1) Při přeměně musí být stanoven rozhodný den, od něhož je jednání zanikající právnické osoby považováno z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet nástupnické právnické osoby.

(2) 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.

Avšak je potřeba upozornit, že účetnictví zúčastněných společností je nutno vést odděleně vždy až do okamžiku zápisu přeměny do veřejného (obchodního) rejstříku.

#### § 177 [právní účinek]

(1) Účinnost přeměny právnické osoby zapisované do veřejného rejstříku nastává dnem zápisu do veřejného rejstříku. V takovém případě se rozhodný den stanoví tak, aby nepředcházel den podání návrhu na zápis přeměny do veřejného rejstříku o více než dvanáct měsíců.

Rozhodný den je však především definován v zákoně o přeměnách. České právo je ve stanovení rozhodného dne celkem flexibilní, naproti tomu může být stanovení rozhodného dne upraveno odlišně. Příkladem je polské právo, které stanoví rozhodným dnem pouze den zápisu do veřejného rejstříku, což je především problém u přeshraničních akvizic, kdy odlišná úprava omezuje právní účinky a naplnění některých zákonných předpokladů těchto akvizic a přeměn.

Rozhodným dnem se tak rozumí den, od kterého se při fúzi, rozdělení a převodu jmění na společníka je považováno jednání zanikající společnosti nebo zanikajících společností z účetního pohledu za jednání uskutečněná nástupnickou nebo nástupnickými společnostmi.

Pokud rozhodný den není shodný se dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku, pak účetní jednotky zúčastněné na přeměně společnosti otevírají účetní knihy k rozhodnému dni přeměny a vedou účetnictví samostatně, a to do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku (nástupnická účetnická jednotka, která nebyla zúčastněnou účetní jednotkou, otvírá účetní knihy ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne). Toto účetní období končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis fúze do obchodního rejstříku.<sup>18</sup>

V případě rozdělení odštěpením se od rozhodného dne považují za jednání nástupnické nebo nástupnických společností pouze ta jednání rozdělované společnosti, která se týkají majetku nebo závazků, které mají podle projektu rozdělení přejít na nástupnickou společnost nebo nástupnické společnosti.

Znamená to tedy, že i když z právního pohledu zatím není rozdělení dokončeno, aktiva a závazky jsou právně stále součástí jmění rozdělované společnosti, z účetního pohledu jsou již majetkem společnosti nástupnické.

Rozhodný den je možné stále stanovit jako okamžik, který předchází datu vyhotovení projektu, tj. stejně jako to umožňovala původní úprava, nově jej lze stanovit jako okamžik v budoucnosti, tj. jako datum následující po vyhotovení projektu, nejpozději však na den zápisu do obchodního rejstříku.

### **Možnosti stanovení rozhodného dne:**

Rozhodný den je shodný se dnem otevření účetních knih (tzv. stará varianta), tj. rozhodný den je ideálně počátek kalendářního roku, tj.1. ledna, případně první den roku hospodářského. Konečná účetní závěrka je sestavována k 31. prosinci roku předcházejícího, případně ke dni předcházejícímu prvního dne roku hospodářského.

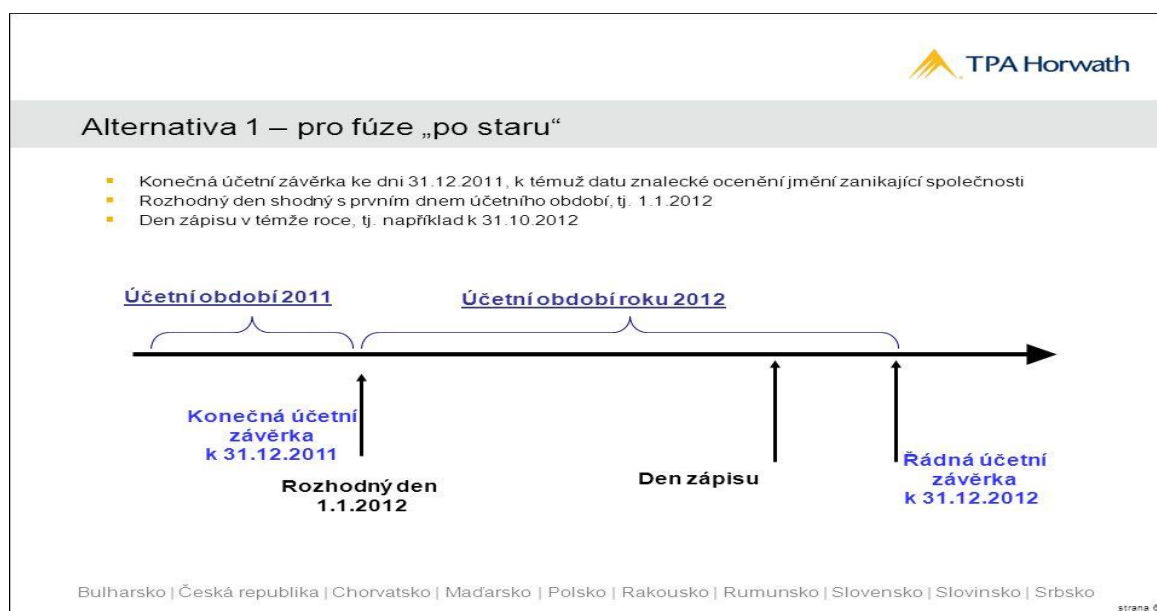
---

<sup>18</sup>JOSKOVÁ, Lucie, ŠAFRÁNEK, Jan, ČOUKOVÁ, Pěva, PODŠKUBKA, Tomáš. Fúze – právo, účetnictví a daně. Praha: Linde Praha, a. s., 2012. 147 s. ISBN 978-80-7201-885-7.

Pokud musí být provedeno znalecké ocenění jmění zanikající společnosti, je uskutečněno ke stejnému dni. Návrh na zápis do OR musí být vzhledem k výše uvedenému podán nejpozději do 12 měsíců od rozhodného dne (viz „účetní fikce“).

## Obrázek č.1

Obrázek byl vložen pro představu probíhajícího procesu fúze „po staru“ – konečná účetní závěrka se shoduje s řádnou účetní závěrkou za zdaňovací období (<http://slideplayer.cz/slide/3040969>)<sup>19</sup>



Druhou možností může být stanovení rozhodného dne tak, že tento den není shodný s dnem otevření účetních knih a je stanoven nejpozději do dne, který předchází dni zápisu rozdělení do obchodního rejstříku (je tedy možné určit rozhodný den mezi dnem vyhotovení projektu přeměny a dnem, který předchází dni zápisu do obchodního rejstříku (účetní fikce).

<sup>19</sup>Zdroj: <http://slideplayer.cz/slide/3040969/>, převzato 7.5.2016



Třetí možností je nastavení rozhodný dne tak, aby se shodoval se dnem zápisu do obchodního rejstříku. V tomto případě nenastává účetní fikce neb účinky právní jsou současně účinky účetní.

### **3.6 Konečná účetní závěrka**

Konečnou účetní závěrkou je definována řádná nebo mimořádná účetní závěrka, která je sestavena ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny.

Na základě stanovení rozhodného dne přeměny může být konečnou účetní závěrkou jak účetní závěrka sestavená k poslednímu dni účetního období (tj. v případě, kdy je rozhodný den stanovený jako první den účetního období) tak účetní závěrka sestavená k jinému dni.

Byla-li poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka, popřípadě konečná účetní závěrka sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění uplynulo více než 6 měsíců je nutné sestavit mezitímní účetní závěrku. Ode dne sestavení mezitímní účetní závěrky, do dne vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka nesmí pak uplynout více než 3 měsíce.<sup>20</sup> Z tohoto vyplývá, že je vhodné vyhotovit projekt fúze před uplynutím této 6 měsíční lhůty. I zde je možné zmínit různou úpravu v jiných členských státech Evropské unie. Například v německém zákoně o přeměnách (§ 17 odst. 2 UmwG) je tato lhůta 8 měsíců. Německý rejstříkový soud zapíše přeměnu pouze tehdy, pokud byla rozvaha sestavena nejvýše osm měsíců před datem podání návrhu na zapsání.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> §11 odst. 2 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

<sup>21</sup> Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. Umwandlungsgesetz [online]. (PDF). [cit. 2018-2-17]. Dostupné z WWW: [http://www.gesetze-im-internet.de/umwG\\_1995/UmwG.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/umwG_1995/UmwG.pdf)

### 3.7 Zahajovací rozvaha

Zahajovací rozvaha je sestavována k rozhodnému dni přeměny nástupnickou společností. V případě vyžadované zahajovací rozvahy při změně právní formy, je sestavována ke dni, k němuž byla změna právní formy zapsána do obchodního rejstříku.

V zahajovací rozvaze jsou vykázána aktiva nástupnické společnosti v ocenění převzatém od zanikající společnosti z konečné účetní závěrky. Struktura a výše vlastního kapitálu musí odpovídat údajům v projektu přeměny. V pasivech je nutné vyjádřit převzaté závazky, účty přechodných pasiv a rezerv.

#### **Zahajovací rozvaha se sestavuje:<sup>22</sup>**

##### **- v případech sloučení, splynutí a převodu jmění na společníka tímto způsobem:**

1. součtem všech položek aktiv z konečných závěrek zúčastněných společností;
2. součtem všech položek závazků z konečných závěrek zúčastněných společností;
3. zaúčtováním přecenění aktiv a závazků dle znaleckého ocenění, a to buď souhrnným způsobem s vyjádřením oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, nebo dle individuálního znaleckého ocenění s vyčíslením goodwillu;
4. vytvořením struktury vlastního kapitálu podle projektu a komentáře k zahajovací rozvaze (v níž musí být popis, jak nástupnická společnost přebírá složky vlastního kapitálu nástupnické společnosti);
5. vyloučení akcií zanikající společnosti, nebo akcií nástupnické společnosti, které jsou použity k výměně, oproti vlastnímu kapitálu;
6. vyloučením vzájemných pohledávek a závazků;

---

<sup>22</sup>SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 248 s. ISBN 978-80-7478-699-0.

7. zachycením závazku z vypořádání pro menšinové společníky při převzetí jmění nebo závazku z doplatků.

**- v případech rozdělení nebo odštěpení v těchto krocích:**

1. převzetí položek aktiv z konečné závěrky zanikající či rozdělované společnosti, které mají přejít na konkrétní nástupnickou společnost;
2. převzetí závazků z konečné závěrky zanikající či rozdělované společnosti, které mají přejít na konkrétní nástupnickou společnost;
3. zaúčtování přecenění aktiv a závazků dle znaleckého ocenění, a to buď souhrnným způsobem s vyjádřením oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, nebo dle individuálního znaleckého ocenění s vyčíslením goodwillu;
4. vytvoření struktury vlastního kapitálu podle projektu rozdělení nebo odštěpení pro konkrétní nástupnickou společnost;
5. možný vznik vzájemných pohledávek a závazků.

Dalším povinným požadavkem při sestavování zahajovací rozvahy je vypracování **komentáře k zahajovací rozvaze**. Jestliže je zahajovací rozvaha sestavována pro účely přeměny společností nebo družstev, musí k ní být připojen komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky konkrétní osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo.<sup>23</sup> Jakým způsobem byly převedeny pohledávky a závazky, o jaké pohledávky případně závazky se jedná. Podstatné je obzvláště, jakým způsobem bylo naloženo s vlastním a cizím kapitálem při jeho převzetí nástupnickou společností, popsána musí být struktura vlastního kapitálu, zdůvodnění všech účetních operací a přecenění. Dříve bylo povinnou součástí jako příloha projektu přeměny.

Zahajovací rozvaha nástupnických společností může podléhat povinnosti jejího **ověření auditorem**. Tato povinnost vyplývá z § 12 odst. 2 zákona o přeměnách a je vázána na povinné ověření konečné účetní závěrky. Zákon stanoví, že zahajovací

---

<sup>23</sup>§11b zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

rozvahy a jejich komentář nechají ověřit všechny nástupnické společnosti, pokud má rozdělovaná nebo zanikající společnost povinnost nechat ověřit svou konečnou účetní závěrku auditorem.

### 3.7.1 Test vlastního kapitálu ze zahajovací rozvahy

Při každé přeměně je nutné testovat, zda by nemohlo docházet k úpadku společnosti nástupnické či nástupnických společností. Při přeměně a vyloučení podílu mateřské či jinak zúčastněné společnosti může nastat situace, kdy společnosti nástupnické vznikne záporný vlastní kapitál. Jestliže ze zahajovací rozvahy nástupnické společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti vyplývá, že celková ztráta nástupnické společnosti dosáhne následkem přeměny takové výše, že při jejím uhrazení z disponibilních zdrojů by neuhrazená ztráta dosáhla nejméně poloviny základního kapitálu nebo to **lze** s ohledem na všechny okolnosti **předpokládat**, nemůže rozhodný den přeměny následovat po vyhotovení projektu přeměny a přeměna může být zapsána do obchodního rejstříku, jen jestliže osoby zúčastněné na přeměně doloží znalecký posudek, z něhož vyplývá, že přeměna nezpůsobí úpadek nástupnické společnosti.<sup>24</sup>

Řešením nízkého vlastního kapitálu může být mimo jiné poskytnutí vkladů vlastníků do majetku, resp. zvýšení vlastního kapitálu nástupnické společnosti.

---

<sup>24</sup>§5a odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

### **3.8 Daňové aspekty přeměn společností**

Daňové povinnosti v rámci přeměny kopírují právní život společnosti, tj. právní nástupce vstupuje do všech práv a povinností předchůdce. U přeměn by měla být aplikována daňová neutralita (např. pokračování v daňových odpisech, převzetí daňové ztráty, vytváření opravných položek zanikající společnosti aj.). Osvobozeny jsou také příjmy mateřské společnosti z prodeje podílu na dceřiné společnosti, která je rezidentem členského státu EU a má podíly alespoň ve výši 10 % po dobu více jak 12 měsíců. Dle pokynu D-22 se pro zajištění daňové neutrality v případě přeměn společností doba 12 měsíců podle § 19 odst. 3 písm. b) a c) zákona u nástupnické společnosti nepřerušuje.<sup>25</sup>

Při změně právní formy a při zániku společnosti v důsledku fúze nebo rozdělení se nemění nabývací cena podílu a akcií dle §24 odst. 7 ZDP a dále nabývací cena dle §23c odst. 6 je u společníka stejná jako ke dni předcházejícímu rozvahový den před rozhodným dnem fúze nebo rozdělení.

#### **3.8.1 Daň z příjmů právnických osob**

Povinnosti týkající se daně z příjmů právnických osob a s tím související povinnosti přiznávat daň, podávat daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, tedy plnit povinnosti peněžního i nepeněžního charakteru vůči státním veřejným institucím, je závislá na datu stanovení rozhodného dne, plnění dalších souvisejících povinností, harmonogramu a délce trvání přeměny.

#### **Rozhodný den je počátkem účetního období**

Je-li rozhodný den prvním dnem kalendářního či hospodářského roku, daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob se nepodává za zanikající účetní jednotku od rozhodného

---

<sup>25</sup> PELC, Vladimír. Daně z příjmů: s komentářem 2016. Olomouc: ANAG, 2000. ISBN 978-80-7554-011-9.

dne. Přiznání podává společnost nástupnická, a to za období od rozhodného dne, do dne provedení zápisu do obchodního rejstříku.

Jak za toto období, tak za období předcházející rozhodnému dni platí standardní termíny pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, tedy tři nebo šest měsíců po skončení zdaňovacího období.

### **Rozhodný den v průběhu roku**

V případě, že rozhodný den je první den jiného kalendářního měsíce, dochází ke vzniku povinnosti sestavit účetní závěrku ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny a zároveň také zpracovat daňové přiznání. Toto přiznání se podává také za období předcházející rozhodnému dni přeměny, za které nebylo dosud přiznání podáno, a to do nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí valné hromady o přeměně. Příklad: Rozhodnutí VH o fúzi k 15.5. Lhůta 3 měsíce začíná běžet od konce května, což znamená, že lze podat přiznání nejpozději do konce srpna.

### **3.8.2 Termín podání daňového přiznání**

Dle daňového řádu se daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Toto se především týká řádného přiznání k dani z příjmů právnických a fyzických osob, kde zdaňovacím obdobím je kalendářní případně hospodářský rok. Během přeměn déle trvajících a přesahujících celé zdaňovací období či více zdaňovacích období je nutné podat řádné daňové přiznání a případně i přiznat daňovou povinnost s účinností ke konci zdaňovacího období tak, jako by jedna či více společností žila dál svým samostatným životem a byly tak naplněny zákonné povinnosti jednotlivých účetních jednotek, aniž by byly ovlivněny projektem přeměny.

U společností, které mají zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se takové daňové přiznání nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pokud v šestiměsíční lhůtě podle věty první tento poradce zemře nebo zanikne, zůstává tato

lhůta zachována.<sup>26</sup> Plná moc udělená poradci musí být uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty pro řádné podání daňového přiznání tak, aby došlo k prodloužení zákonné lhůty na dobu šesti měsíců. V DŘ je specifikován jako poradce jak daňový poradce evidovaný Komorou daňových poradců ČR tak i advokát. Zde lze zmínit různá oprávnění a zmocnění z pozice výkonu a rozsahu zmocnění v daňových záležitostech a nad jejich rámec, tedy zmocnění ve všech dle plné moci definovaných právních věcech, zodpovědnosti, ručení dle právních předpisů a stanov konkrétních profesních sdružení, pojištění.

Zatímco u daní vyměřovaných na zdaňovací období, které činí 12 měsíců, se dle DŘ podává nejpozději do konce prvního měsíce, jímž začíná běh zdaňovacího období. Toto ustanovení se týká například daně z nemovitých věcí nebo daně silniční. I zde je u přeměn nezávisle na průběhu projektu přeměny povinnost plnit daňové povinnosti z titulu těchto daní, povinnost podat přiznání, zúčtovat daňovou povinnost se zálohovou povinností aj.

V případě daní, u kterých je zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Lhůtu nelze za normálních podmínek prodloužit. Tato povinnost je nezávislá na průběhu přeměny a týká se například plátců daně z přidané hodnoty a jejich povinnosti měsíčně nebo čtvrtletně podat daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, další daňová tvrzení jako například souhrnného hlášení a vyjma plátců fyzických osob se čtvrtletním zdaňovacím obdobím i měsíčního kontrolního hlášení a dalších obligatorních tvrzení a povinných náležitostí a podkladů.

Dalším ustanovením dle §136 DŘ je i poslední věta ve znění „Nevznikla-li daňovému subjektu ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani, ke které je registrován, sdělí tuto skutečnost správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování.“ Tato povinnost je nahrazována nulovými tvrzeními, čestným prohlášením, avšak například či žádných souhrnné hlášení a kontrolní hlášení v souvislosti s DPH se v případě nulových plnění nevykazují. Především u kontrolních hlášení s ohledem na

---

<sup>26</sup>§136 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

kontroly stran správce daně a možných ze zákona vyplývajících postihů a sankcí jsou nepodaná i třeba nulová hlášení pro daňové subjekty nepřijatelná.<sup>27</sup>

### 3.8.3 Odložená daň

Přecenění aktiv při přeměnách obchodních korporací společností a při vkladech majetku dává vzniknout rozdílům, které vyústí v odloženou daň. Přitom účetní hodnota majetku je zvýšena (případně snížena) na reálnou hodnotu, ale daňová základna zůstává v původní pořizovací ceně. Při účtování o odložené dani použije účetní jednotka postup podle § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb. „Metoda odložené daně“.

S odloženou daní souvisí i „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Tento obsahuje rozdíly ze změn účetních metod a část odložené daně vyhlášky. Dále obsahuje opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné.<sup>28</sup>

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z přechodných rozdílů na straně aktiv a pasiv v rozvaze, které jsou daňově uplatnitelné až v budoucnosti. Při výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový dluh nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období.

Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový dluh se zjistí jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů.

Účetní jednotka účtuje o odloženém dluhu vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. Olomouc: ANAG, [2010]-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-616-7.

<sup>28</sup> § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

<sup>29</sup> VOMÁČKOVÁ, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transformací. Praha: Polygon, 2009. ISBN 978-80-7273-157.



### 3.8.4 Převzetí daňové ztráty

Nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem, je oprávněna převzít vyměřenou daňovou ztrátu, která dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací; od zanikající nebo rozdělované obchodní korporace lze převzít pouze část její daňové ztráty v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích zbývajících do 5 zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které byla daňová ztráta zanikající nebo rozdělované korporaci vyměřena.<sup>30</sup>

Společnost je však bez ohledu na využití uplatnění převzetí daňové ztráty vždy povinná před fúzí nebo rozdělením obchodních korporací oznámit svému místně příslušnému správci daně, že bude postupovat podle § 23c zákona č. 586/1992 Sb., zákona o dani z příjmů.

Předpokladem je také, že nedochází ke snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti, zejména je-li zjevné, že pro převod obchodního závodu, výměnu podílů, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace neexistují řádné ekonomické důvody jako restrukturalizace nebo zvyšování efektivity činnosti obchodních korporací, které se převodu obchodního závodu, výměny podílů, fúze obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace účastní.

Je nutné v případě, kdy společnosti zúčastněné přeměny po dobu delší než 12 měsíců předcházejících rozhodnému dni fúze nebo rozdělení ve skutečnosti nevykonávaly činnost, je potřeba prokázat, že existují důvody k této přeměně.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup>§23c odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., zákona o dani z příjmů

<sup>31</sup>§23d zákona č. 586/1992 Sb., zákona o dani z příjmů

### **3.8.5 Zálohy na daň z příjmů právnických osob**

Ve zdaňovacím období, které započne rozhodný den přeměny až do dne předcházejícího den zápisu přeměny do obchodního rejstříku, platí zálohy zanikající společnost.

Ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku platí tyto zálohy společnost nástupnická, případně je-li více zanikajících společností, platí jejich součet.

### **3.8.6 Odpisování hmotného majetku**

Pokud je rozhodný den počátkem účetního období, potom si zanikající i nástupnická společnost uplatní daňové odpisy v plné roční výši. Majetek musí být však evidován ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny.

Nástupnická společnost pokračuje v daňovém odpisování, které započala zanikající společnost.

Bude-li rozhodný den přeměny v průběhu roku (kalendářního či hospodářského), ukončí se tím započaté účetní období, uplatní zanikající i nástupnická společnost pouze odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu (z majetku evidovaného na počátku zdaňovacího období).

### **3.8.7 Daň z nabytí nemovitých věcí**

Pro přeměny obecně s výjimkou převodu jmění na společníka platí, že předmětem daně z nabytí nemovitých věcí není nabytí vlastnického práva k nemovité věci přeměnami, zákon vylučuje nabytí vlastnického práva k nemovité věci přeměnou obchodní korporace z předmětu daně.<sup>32</sup> V dřívější úpravě byly převody či přechody osvobozeny od daně z převodu nemovitostí, stejně jako od daně darovací. Je však povinností podat daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci, práva stavby a správy svěřenského fondu,

---

<sup>32</sup> §5 písm. b zákona 340/2013 Sb., zákonné opatření senátu o dani z nabytí nemovitých věcí

případně u nemovitých věcí v katastru neevidovaných dle nabytí vlastnického práva k nemovité věci a dalších v zákoně uvedených podmínek<sup>33</sup>.

### **3.8.8 Daň z přidané hodnoty**

Osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem.

Právní nástupci obchodní korporace, která zanikla nebo byla v rámci přeměny rozdělena, a která byla před přeměnou plátcem daně, se stávají ze zákona plátcí, a to dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Dle § 94 odst. 2 ZDPH jsou povinny podat do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku přihlášku k registraci.<sup>34</sup>

Vznik a zánik daňové povinnosti, splatnost, placení a zaokrouhlování daně a záloh na daň se dále řídí dle platného znění ZDPH a DŘ.

### **3.8.9 Daň silniční**

U daně silniční vzniká daňová povinnost počínaje kalendářním měsícem, v němž byly splněny rozhodné skutečnosti tuto povinnost u vozidel zakládající. Poplatníci daně z těchto vozidel podávají daňové přiznání podle § 15 u místně příslušného správce daně.

U vozidel naopak zaniká daňová povinnost v kalendářním měsíci, v němž pominuly rozhodné skutečnosti tuto povinnost zakládající. Dojde-li však v průběhu zdaňovacího období ke změně v osobě poplatníka, zaniká daňová povinnost původnímu poplatníkovi uplynutím kalendářního měsíce, který předchází před kalendářním měsícem vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi.<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> §32 a §33 zákona 340/2013 Sb., zákonné opatření senátu o dani z nabytí nemovitých věcí

<sup>34</sup> PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 5. 2013. Olomouc: ANAG, 2004-. ISBN 978-80-7263-812-3.

<sup>35</sup> §8 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční

### **3.8.10 Daň z nemovitostí**

Daň z nemovitých věcí se stanoví na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň stanovována.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> § 13b odst. 1 zákona 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí

## **4 Vlastní vzorová přeměna – odštěpení společnosti MARIENBAD s.r.o.**

V praktické části bude popsán harmonogram a jednotlivé základní postupy přeměny společnosti, v tomto případě rozdělení společnosti odštěpením, dále budou posouzeny daňové a účetní aspekty rozdělení odštěpením společnosti rozdělované a společností nástupnických, tj. společnosti rozdělené a nově vzniklých. Posuzován níže bude průběh rozdělení konkrétní společnosti MARIENBAD s.r.o. zapsané v obchodním rejstříku včetně nově vzniklých společností, a to z účetního a daňového hlediska. Jméno společnosti je však pozměněno z důvodu anonymity jednotlivých zúčastněných osob orgánů společnosti a společníků. Zároveň jsou změněny hodnoty rozvahových položek pro větší přehlednost a průkaznost jednotlivých kroků simulované přeměny. Jsou přepočítány stavy rozvahových položek pro účely simulované přeměny u původní společnosti a také u nově vzniklých společností nástupnických tak, aby byla zachována bilanční rovnováha a bilanční kontinuita u všech nástupnických společností s ohledem na předchozí nastavené stavy a konečnou účetní závěrku před rozhodným dnem. Zároveň jsou zohledněny předpokládané závěrkové operace, například zaúčtování přecenění oceňovaného majetku ke dni předcházejícímu dni rozhodnému, a s tím související výpočet odložené daně (v daňové sazbě ve výši 19 % daně z příjmů právnických osob). Jedná se o rozdělení odštěpením uvedené společnosti MARIENBAD s.r.o. se vznikem dvou nových hypotetických společností MARIENBAD JIH s.r.o. a MARIENBAD SEVER s.r.o. Další údaje o společnosti byly získány z veřejných rejstříků, ze sbírky listin a dalších dostupných zdrojů.

V důsledku odštěpení přechází vyčleněná část jmění společnosti MARIENBAD s.r.o. na dvě nově vzniklé společnosti, přičemž nedochází ke zrušení ani zániku společnosti MARIENBAD s.r.o. a jediný společník rozdělované společnosti se v souladu s § 244 odst. 2 zákona o přeměnách stane jediným společníkem obou nově vzniklých společností.

Cílem procesu odstěpení je zejména optimalizace hospodářské, organizační a administrativní struktury rozdělované společnosti. V tomto konkrétním případě se jedná mimo jiné o oddělení předmětu podnikání a součástí majetku tak, aby jednotlivé projekty týkající se konkrétních nemovitostí a jejich následné využití mohly být realizovány s co nejmenšími náklady a s co nejmenší organizační a administrativní náročností, ať už se jedná o stavební dokončovací práce, jednání s úřady nebo následné využití, jímž je následný prodej, vlastní využití či pronájem části či celých nemovitostí.

#### **4.1 Harmonogram rozdělení společnosti**

Je nutné si vždy správně a co nejefektivněji stanovit termín realizace konkrétní přeměny společnosti, tj. počátek zahájení a realizace předcházejících přípravných prací tak, aby nebylo nutné v rámci dalších kroků přeměny řešit běžné problémy řešitelné již před zahájením přeměny. Stejně tak je vhodné naplnit další předpoklady k úspěšné a co nejméně nákladné přeměny, jako například majetková vypořádání, řešení pohledávek a závazků z obchodního styku, státním institucím a také vůči spřízněným osobám, aby toto nebránilo realizaci přeměny, a dále také povinnosti vyplývající z běžných obligatorních povinností. Často je nutné před zahájením přeměny řešit problém se zdravím společnosti, s jejím původním a současným financováním, ať už z vlastních či cizích zdrojů. Nikdy nesmí docházet v rámci uskutečnění přeměny k úpadku společnosti nástupnické či společností nástupnických, a s tím souvisí i v tomto projektu uvedená vzorová společnost, jejíž vlastní kapitál je před zahájením přeměny záporný. Způsobů, jak se vypořádat se záporným kapitálem, podkapitalizací, s nedostatečným krytím stálých aktiv dlouhodobými zdroji, s ozdravením společnosti, je možných více. V tomto případě se nabízí možnost zaplaceného příplatku společníka mimo základní kapitál tak, aby byl naplněn předpoklad, že vlastní jmění se stane plusovým a převýší hodnotu splaceného základního kapitálu. S oceněním majetku dle znaleckého posudku v rámci přeměny může dojít také ke zvýšení hodnoty aktiv (zvýšením základního kapitálu ze jmění zanikající společnosti). Ne vždy účetní hodnota odpovídá, resp. se přibližuje hodnotě reálné (příkladem cena obchodovatelná, běžná). Většinou jsou v účetnictví uvedeny ceny

pořizovací včetně dalších vedlejších výdajů kráceny o účetní odpisy (nastavené „opotřebením“). Reálná hodnota se však liší.

Je dobré ne však vždy reálné si určit předpokládané a plánované ukončení přeměny se všemi jejími právními účinky v souvislosti s rozhodným dnem, právními předpoklady, právy, zákonnými povinnostmi, plnění zákonných lhůt a dalšími aspekty ekonomického charakteru jako jsou rozhodnutí s přihlédnutím k optimalizaci nákladů přeměny, minimalizací náročnosti přeměny, nákladů, různorodosti, složení a výše hodnoty rozdělovaného případně slučovaného majetku, jeho částí, majetkových poměrů, dalších a souvisejících administrativních náležitostí.

Vždy je vhodné se připravit před konečnou účetní závěrkou na uzavření účetnictví za období předcházející rozhodnému dni. Zavčasu připravit inventarizaci majetku, i třeba podat žádost na místně příslušný soud o jmenování znalce pro ocenění jmění zanikající společnosti.

## **Přehled kroků při přípravě přeměny**

### **1) Vymezení účetní závěrky, která slouží jako podklad pro ocenění jmění (řádná nebo konečná účetní závěrka), případná harmonizace účetních metod**

K 31. 12. 2014 se u námi vybrané účetní jednotky provede sestavení konečné účetní závěrky. V rámci této závěrky je nutné připravit řádnou účetní závěrku ke konci účetního období, tj. provést závěrkové účetní operace – inventarizace jednotlivých účtů (zjištění skutečného stavu majetku a závazků a porovnání s účetním stavem a vyčíslení případných inventarizačních rozdílů), zaúčtování účetních operací ke konci účetního období (zaúčtování dohadných položek, kurzových rozdílů, časových rozlišení nákladů a výnosů, v případě účtování skladů způsobem B převod zásob konečného stavu a zaúčtování stavu nového, uzávěrka účetních knih. K tomuto dni je také oceňováno jmění účetní jednotky. Údaje z této závěrky jsou následně potřebné pro projekt přeměny.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2010. Olomouc: ANAG, 1995. ISBN 978-80-7263-580-1.

## **2) Ocenění jmění posudkem znalce jmenovaného soudem**

Ke stejnému dni se provádí přecenění oceňovaného jmění posudkem znalce. Oceňována je pouze vyčleněná část jmění původní společnosti, která je součástí jmění, které se přímo vztahuje k odštěpované části jmění, a která bude přecházet podle projektu rozdělení na jednotlivé nástupnické společnosti, a to odděleně pro jednotlivé nástupnické společnosti. Ocenění je zaúčtováno až ke dni následujícímu a zohledněno v zahajovacích rozvahách nástupnických společností sestavených k 1. 1. 2015.

## **3) Stanovení rozhodného dne**

Rozhodný den je u vybrané společnosti stanoven jako první den účetního období, tedy den následující po dni uzavření účetních knih, tj. ke dni 1. 1. 2015. Od rozhodného dne se jednání zanikající společnosti MARIENBAD s.r.o. z účetního hlediska považují za jednání společnosti nástupnické.

## **4) Sestavení zahajovací rozvahy**

K 1. 1. 2015, tj. ke stejnému dni určenému jako rozhodný den, se sestavují zahajovací rozvahy jednotlivých nástupnických společností. Ke každé zahajovací je vyhotovován komentář, jenž je povinnou součástí, a ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly přeneseny položky vyplývající z konečné účetní závěrky odštěpované společnosti nebo jak jinak s nimi bylo naloženo, především, jak bylo naloženo s vlastním a cizím kapitálem při jeho převzetí nástupnickými společnostmi, popsána musí být struktura vlastního kapitálu, zdůvodnění všech účetních operací a přecenění. Zahajovací rozvahy a jejich komentář musí být ověřeny u všech nástupnických společností, pokud má rozdělovaná společnost povinnost ověřit svou konečnou účetní závěrku auditorem. Postup účtování o odložené dani a



o oceňování majetku a závazků reálnou hodnotou při přeměně obchodní korporace na příslušných účtech je uveden ve vyhlášce ZoÚ a v ČÚS.<sup>38</sup>

## **5) Příprava projektu přeměny**

Následně v průběhu následujících šesti měsíců je vyhotoven projekt rozdělení statutárními orgány zúčastněných společností vycházející mimo jiné z dat a informací získaných z konečné účetní závěrky, ocenění majetku a dalších získaných informací v souladu s právními skutečnostmi a předpisy. Je nutné vzít v potaz uzavřené smlouvy, stávající a nově vzniklé závazky a pohledávky týkající se vyčleněného jmění (zde například u nedokončených investic), které jsou součástí jmění rozdělovaného majetku, který je zároveň součástí majetku vstupujícího do přeměny (odštěpení). Přeměna obchodní korporace se provádí podle tohoto v písemné podobě vyhotoveného projektu přeměny. Stejně jako i jiné písemnosti se projekt rozdělení zveřejňuje ve veřejném rejstříku.

## **6) Valná hromada schvalující přeměnu**

U vybrané společnosti schvaluje přeměnu valná hromada společnosti. Projekt přeměny musí obsahovat zákonem požadované údaje, musí být schválen ve stejném znění společníky nebo členy osob zúčastněných na přeměně, jedním společníkem či jejich valnými hromadami, konkrétně v tomto případě jediný společník v působnosti valné hromady. Projekt přeměny má formu notářského zápisu.

## **7) Zápis přeměny do obchodního rejstříku**

Posledním krokem přeměny je zapsání tohoto nově vzniklého stavu do veřejného rejstříku (obchodního rejstříku), tedy zapsání nově vzniklých společností včetně všech náležitostí, a to nejpozději do 12 měsíců od rozhodného dne. Návrh zakladatelských listin nástupnických společností je součástí projektu přeměny. Notář je oprávněn provést stejně jako u projektu přeměny rovněž zápis přeměny do obchodního rejstříku.

---

<sup>38</sup> KOVALÍKOVÁ, Hana. Praktický průvodce českými účetními standardy pro podnikatele. Praha: Linde, 2005. ISBN 978-80-7201-554-0.

## 4.2 Projekt rozdělení společnosti

Povinnou a jednou ze základních povinností přeměny a jejího průběhu je příprava a sestavení písemného projektu přeměny, zde pak projekt rozdělení společnosti MARIENBAD s.r.o. odštěpením se vznikem dvou nových společností, důsledek a cíl rozdělení („preambule“ tohoto projektu). Nad rámec povinných náležitostí projektu rozdělení společnosti, jež jsou zmíněny v kapitole „Projekt přeměny“ výše, budou v této kapitole popsány blíže pouze odlišnosti s touto přeměnou, rozdělením společnosti MARIENBAD s.r.o., související. V projektu tak jsou obligatorně identifikovány subjekty zúčastněné přeměny (rozdělení odštěpením), stanoven rozhodný den, jmenovány osoby jednající za nástupnické společnosti, změněny majetnické struktury (podíly, práva a povinnosti), identifikován majetek a závazky rozdělované společnosti přecházející na nástupnické společnosti (dle této přeměny především nemovitě věci – pozemky a nedokončené investice), práva a povinnosti vyplývající z projektu přeměny, jednání společností v průběhu přeměny a na účet jednotlivých zúčastněných společností, tj. ke vzniku práv a povinností spojených s některým ze smluvních vztahů, jejichž stranou je rozdělovaná společnost a která náleží k vyčleněné části jmění přecházejících na jednotlivé nástupnické společnosti, a mají tedy přejít v důsledku odštěpení na jednotlivé nástupnické společnosti, a to včetně vyrovnaní nákladů a výnosů s vyčleněným jměním na jednotlivé nástupnické společnosti souvisejících.

Ke změně zakladatelské listiny rozdělované společnosti obvykle nedochází. U nástupnických společností je však nutné znění zakladatelských listin nově určit a jsou součástí projektu.

Mimo výše uvedených náležitostí projektu přeměny musí být řešeno následující týkající se této právní přeměny, tedy konkrétní ustanovení týkající se právě rozdělení společnosti MARIENBAD s.r.o. odštěpením a ustanovení týkající se pouze nástupnických společností nově vzniklých ve vztahu k vlastnímu kapitálu.

## **Vlastní kapitál a základní kapitál**

U společnosti s ručením omezeným je minimální výše vkladu 1 Kč, ledaže společenská smlouva (v případě nově vzniklých společností je tato společenská smlouva zároveň zakladatelskou listinou společnosti) určí, že výše vkladu je vyšší. U všech nástupnických společností stejně jako u původní rozdělované společnosti je rozhodnuto dle společenských smluv případně zakladatelských listin, že základní kapitál činí stejně 200 tis. Kč. U nástupnických společností je vyčleněna část kapitálových fondů z oceňovacích rozdílů přeceňované části jmění, jež tvoří splacený základní kapitál v uvedené výši. Vlastní kapitál rozdělované společnosti MARIENBAD s.r.o. vykázáný v její zahajovací rozvaze je nižší než její základní kapitál. Jelikož při rozdělení odštěpením nesmí být vlastní kapitál rozdělované společnosti vykázáný v její zahajovací rozvaze nižší než její základní kapitál, je v tomto případě, kdy rozhodný den rozdělení předchází dni vypracování projektu rozdělení, možné, aby se jediný společník rozdělované společnosti v souladu s § 266 odst. 2 zákona o přeměnách zavázal poskytnout příplatek mimo základní kapitál rozdělované společnosti, a to nejpozději v rozhodnutí o schválení odštěpení.

### **4.3 Zahajovací rozvahy a komentáře**

Ke dni rozhodnému jsou sestavovány zahajovací rozvahy jednotlivých nástupnických společností s datem k 1. 1. 2015. Zahajovací rozvahy původní a nově vzniklých nástupnických společností vychází z dat sestavené konečné rozvahy společnosti MARIENBAD s.r.o. k 31. 12. 2014. Ke každé zahajovací rozvaze je dle zákona nutné vyhotovit komentář.

#### **4.3.1 Popis údajů z konečné účetní závěrky**

Prvotně je sestavena konečná účetní závěrka společnosti rozdělované, je inventarizováno jmění společnosti, závazky a pohledávky, jsou zohledněny závěrečné účetní operace, zaúčtováno časové rozlišení, dohadné položky, sklad aj. V případě cizoměnových zůstatků na účtech závazků a pohledávek či na krátkodobých finančních majetcích se

provádí přecenění aktuálním kurzem centrálních bank v rámci Evropské unie, u nás denním kurzem České národní banky.

Konečná účetní závěrka je součástí přílohy této diplomové práce. Struktura a jednotlivé položky odpovídají konkrétní struktuře rozvahy převzaté ze sbírky listin vybrané společnosti, částky jsou však zaokrouhleny případně upraveny pro zjednodušení a lepší přehlednost následného rozdělení majetku odštěpením, jež je vykázán v zahajovacích rozvahách nástupnických společností. Společnost dle této konečné účetní rozvahy vykazuje hmotný majetek ve výši 100.000 tis. Kč, který se skládá z pozemků a nedokončeného dlouhodobého pozemku. Společnost má pohledávku vůči státu ve výši 100 tis. Kč a finanční prostředky na bankovním účtu ve výši 200 tis. Kč. Vlastní kapitál se skládá ze základního kapitálu ve výši 200 tis. Kč, vytvořených rezervních fondů v celkové výši 100 tis. Kč, neuhrazené ztráty let minulých ve výši 10.000 tis. Kč a výsledku hospodaření běžného roku (ztráta) ve výši 2.000 tis. Kč. Dále eviduje společnost závazky vůči ovládající společnosti z titulu půjčky ve výši 110.000 tis. Kč a závazky z obchodních vztahů ve výši 300 tis. Kč. Na rozvaze je vykázáno také časové rozlišení (výdaje a výnosy příštích období) ve výši 30 tis. Kč.

## Zahajovací rozvahy k nástupnickým společnostem

Zpracováno v souladu s vyhláškou  
č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

### ROZVAHA (v celých tisících Kč)

ke dni 01.01.2015

IČ

111111127

Obchodní firma nebo jiný  
název účetní jednotky  
Marienbad s.r.o.

Sídlo, bydliště nebo místo  
podnikání účetní jednotky

Mariánské Lázně

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	10300	0	10300	0
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	10000	0	10000	0
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	0	0	0	0
B. I.	1. Zřizovací výdaje	005			0	
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
	3. Software	007			0	
	4. Ocenitelná práva	008			0	
	5. Goodwill	009			0	
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	10000	0	10000	0
B. II.	1. Pozemky	014	7000		7000	
	2. Stavby	015			0	
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016			0	
	4. Pěstičské celky trvalých porostů	017			0	
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			0	
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	3000		3000	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021			0	
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022			0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III.	1. Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			0	
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027			0	
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	300	0	300	0
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	0	0	0	0
C. I. 1.	Materiál	033			0	
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034			0	
3.	Výrobky	035			0	
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			0	
5.	Zboží	037			0	
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038			0	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041			0	
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
6.	Dohadné účty aktivní	045			0	
7.	Jiné pohledávky	046			0	
8.	Odložená daňová pohledávka	047			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	100	0	100	0
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049			0	
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050			0	
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			0	
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
6.	Stát - daňové pohledávky	054	100		100	
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055			0	
8.	Dohadné účty aktivní	056			0	
9.	Jiné pohledávky	057			0	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	200	0	200	0
C. IV. 1.	Peníze	059			0	
2.	Účty v bankách	060	200		200	
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			0	
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	0	0	0	0
D. I. 1.	Náklady příštích období	064			0	
2.	Komplexní náklady příštích období	065			0	
3.	Příjmy příštích období	066			0	

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	10300	0
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	-1700	0
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	200	0
A. I.	1. Základní kapitál	070	200	
	2. Vlastní akcie a v lastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073	0	0
A. II.	1. Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňov ací rozdíly z přecení majetku a závazků	076		
	4. Oceňov ací rozdíly z přecení při přeměnách společností	077		
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079	100	0
A. III.	1. Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	20	
	2. Statutární a ostatní fondy	081	80	
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082	-2000	0
A. IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let	083	-2000	
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	084		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	0	
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086	11970	0
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087	0	0
B. I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
	3. Rezerva na daň z příjmů	090		
	4. Ostatní rezervy	091		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092	10000	0
B. II.	1. Závazky z obchodních vztahů	093		
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	094		
	3. Závazky - podstatný vliv	095	10000	
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
	6. Vydané dluhopisy	098		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
	8. Dohadné účty pasivní	100		
	9. Jiné závazky	101		
	10. Odložený daňový závazek	102		

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulém účetní období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	1970	0
B. III.	1. Závazky z obchodních vztahů	104	300	
	2. Závazky - ovládací a řídicí osoba	105		
	3. Závazky - podstatný vliv	106		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
	5. Závazky k zaměstnancům	108		
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109		
	7. Stát - daňové závazky a dotace	110		
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	111		
	9. Vydané dluhopisy	112		
	10. Dohadné účty pasivní	113		
	11. Jiné závazky	114	1670	
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115	0	0
B. IV.	1. Bankovní úvěry dlouhodobé	116		
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	117		
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	30	0
C. I.	1. Výdaje příštích období	120	5	
	2. Výnosy příštích období	121	25	

Sestaveno dne: 27.09.2015

Právní forma účetní jednotky: společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání účetní jednotky: pronájem nemovitostí

Podpisový záznam: Karel Čechovský



## **KOMENTÁŘ K ZAHAJOVACÍ ROZVAZE SPOLEČNOSTI MARIENBAD s.r.o.**

**sestavené k 1. 1. 2015, tj. k rozhodnému dni rozdělení společnosti MARIENBAD s.r.o. odštěpením se vznikem dvou nových společností**

### **ZPŮSOB SESTAVENÍ ZAHAJOVACÍ ROZVAHY**

Zahajovací rozvaha byla sestavena k 1. 1. 2015, tj. k rozhodnému dni rozdělení odštěpením.

**Dlouhodobý majetek** – na základě projektu odštěpení zůstává v rozdělované společnosti následující dlouhodobý hmotný majetek:

pozemky v celkové účetní hodnotě 7.000 tis. Kč

nedokončené investice v celkové účetní hodnotě 3.000 tis. Kč

**Pohledávky** – na základě projektu odštěpení nepřecházejí z rozdělované společnosti na nástupnické společnosti žádné pohledávky. MARIENBAD s.r.o. eviduje pohledávku za finančním úřadem z titulu nadměrného odpočtu ve výši 100 tis. Kč.

**Finanční účty** – zůstatek na bankovním účtu odpovídá zůstatku k 31. 12. 2014 a činí 200 tis. Kč.

**Vlastní kapitál** je k rozhodnému dni záporný a činí -1.700 tis. Kč.

Struktura vlastního kapitálu rozdělované společnosti:

základní kapitál 200 tis. Kč

rezervní fond 20 tis. Kč

statutární a ostatní fondy 100 tis. Kč

neuhrazená ztráta minulých let ve výši – 2.000 tis. Kč

**Závazky ke společníkům** – na základě projektu odštěpení má rozdělovaná společnost k rozhodnému dni závazky vyplývající ze smlouvy o zápůjčce uzavřené se společností Karlos s.r.o. ve výši 12.000 tis. Kč.

Dále společnost eviduje závazek z titulu půjčky poskytnuté Supernova Ltd. ve výši 1.670 tis. Kč.

**Závazky z obchodního styku** – na základě projektu odštěpení nepřecházejí žádné závazky z obchodního styku na nástupnické společnosti. Rozdělovaná společnost tedy eviduje závazky z obchodního styku ve výši 300 tis. Kč.

**Výdaje příštích období** – na základě projektu odštěpení nepřecházejí výdaje příštích období na nástupnické společnosti. Rozdělovaná společnost tedy eviduje výdaje příštích období ve výši 5 tis. Kč.

**Výnosy příštích období** – na základě projektu odštěpení nepřecházejí výnosy příštích období na nástupnické společnosti. Rozdělovaná společnost tedy eviduje výnosy příštích období ve výši 25 tis. Kč.

V ..... dne .....

jednatel (statutární orgán)

## Zahajovací rozvahy k nástupnickým společnostem

Zpracováno v souladu s vyhláškou  
č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

### ROZVAHA (v celých tisících Kč)

ke dni 01.01.2015

IČ

111111127

Obchodní firma nebo jiný  
název účetní jednotky  
Marienbad JIH s.r.o.

Sídlo, bydliště nebo místo  
podnikání účetní jednotky

Mariánské Lázně

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	75000	0	75000	0
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	75000	0	75000	0
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	0	0	0	0
B. I.	1. Zřizovací výdaje	005			0	
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
	3. Software	007			0	
	4. Ocenitelná práva	008			0	
	5. Goodwill	009			0	
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	75000	0	75000	0
B. II.	1. Pozemky	014	45000		45000	
	2. Stavby	015			0	
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016			0	
	4. Pěstительské celky trvalých porostů	017			0	
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			0	
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	10000		10000	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021			0	
	9. Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	022	20000		20000	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III.	1. Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			0	
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027			0	
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	0	0	0	0
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	0	0	0	0
C. I. 1.	Materiál	033			0	
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034			0	
	3. Výrobky	035			0	
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			0	
	5. Zboží	037			0	
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038			0	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
	6. Dohadné účty aktivní	045			0	
	7. Jiné pohledávky	046			0	
	8. Odložená daňová pohledávka	047			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	0	0	0	0
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049			0	
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			0	
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
	6. Stát - daňové pohledávky	054			0	
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055			0	
	8. Dohadné účty aktivní	056			0	
	9. Jiné pohledávky	057			0	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	0	0	0	0
C. IV. 1.	Peníze	059			0	
	2. Účty v bankách	060			0	
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			0	
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	0	0	0	0
D. I. 1.	Náklady příštích období	064			0	
	2. Komplexní náklady příštích období	065			0	
	3. Příjmy příštích období	066			0	

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	75000	0
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	8000	0
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	200	0
A. I.	1. Základní kapitál	070	200	
	2. Vlastní akcie a v lastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073	19800	0
A. II.	1. Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077	19800	
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079	0	0
A. III.	1. Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080		
	2. Statutární a ostatní fondy	081		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082	-12000	0
A. IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let	083		
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	084	-9000	
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	123	-3000	
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	0	
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086	67000	0
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087	0	0
B. I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
	3. Rezerva na daň z příjmů	090		
	4. Ostatní rezervy	091		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092	67000	0
B. II.	1. Závazky z obchodních vztahů	093		
	2. Závazky - ovládací a řídicí osoba	094		
	3. Závazky - podstatný vliv	095		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096	64000	
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
	6. Vydané dluhopisy	098		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
	8. Dohadné účty pasivní	100		
	9. Jiné závazky	101		
	10. Odložený daňový závazek	102	3000	

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulém účetní období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	0	0
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104		
2.	Závazky - ovládací a řídicí osoba	105		
3.	Závazky - podstatný vliv	106		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
5.	Závazky k zaměstnancům	108		
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109		
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110		
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111		
9.	Vydané dluhopisy	112		
10.	Dohadné účty pasivní	113		
11.	Jiné závazky	114		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115	0	0
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	0	0
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120		
2.	Výnosy příštích období	121		

Sestaveno dne: 27.09.2015

Právní forma účetní jednotky: společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání účetní jednotky: pronájem nemovitostí

Podpisový záznam: Karel Čechovský

## KOMENTÁŘ K ZAHAJOVACÍ ROZVAZE SPOLEČNOSTI

### MARIENBAD JIH s.r.o.

sestavené k 1. 1. 2015, tj. k rozhodnému dni rozdělení společnosti MARIENBAD s.r.o. odštěpením se vznikem dvou nových společností

#### ZPŮSOB SESTAVENÍ ZAHAJOVACÍ ROZVAHY

Zahajovací rozvaha byla sestavena k 1. 1. 2015, tj. k rozhodnému dni rozdělení odštěpením.

**Dlouhodobý majetek** – na základě projektu odštěpení byl do nástupnické společnosti vyčleněn následující dlouhodobý hmotný majetek:

pozemky v celkové účetní hodnotě 45.000 tis. Kč

nedokončené investice v celkové účetní hodnotě 10.000 tis. Kč

V důsledku přecenění odštěpované části jmění vznikl společnosti oceňovací rozdíl ve výši 20.000 tis. Kč. Jedná se o rozdíl mezi účetní hodnotou a oceněním dle znaleckého posudku, přičemž zaúčtování bylo provedeno souhrnným způsobem.

**Pohledávky** – na základě projektu odštěpení nebyly do nástupnické společnosti převzaty žádné pohledávky.

**Vlastní kapitál** je kladný a činí 8.000 tis. Kč.

Struktura vlastního kapitálu nástupnické společnosti:

základní kapitál 200 tis. Kč byl převeden z kapitálových fondů

kapitálové fondy 19.800 tis. Kč. Jedná se o oceňovací rozdíly z přecenění vyčleněné části jmění po odečtu 200 tis. Kč, jež byly vyčleněny jako základní kapitál.

neuhrazená ztráta minulých let ve výši -9.000 tis. Kč

jiný výsledek hospodaření minulých let ve výši -3.000 tis. Kč. Oproti tomuto účtu byla zaúčtována odložená daň, jež se týká vyčleněné části jmění.

**Závazky ke společníkům** – na základě projektu odštěpení byly do nástupnické společnosti vyčleněny závazky vyplývající ze smlouvy o zápůjčce ve výši 67.000 tis. Kč v ocenění nominální hodnotou. Zapůjčitelem je jediný společník Karlos s.r.o.

**Závazky z obchodního styku** – na základě projektu odštěpení nebyly do nástupnické společnosti převzaty žádné závazky z obchodního styku.

**Odložená daň** – výslednou odloženou daní je daňový závazek ve výši 3.000 tis. Kč. Základem pro výpočet odloženého daňového závazku byl rozdíl mezi účetní a reálnou hodnotou vyčleněného jmění. Odložený daňový závazek činí 3.800 tis. Kč. Odložená daňová pohledávka byla vypočtena z uplatnitelných daňových ztrát a činí 800 tis. Kč.

V ..... dne .....

jednatel (statutární orgán)



## Zahajovací rozvahy k nástupnickým společnostem

Zpracováno v souladu s vyhláškou  
č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

### ROZVAHA (v celých tisících Kč)

ke dni 01.01.2015

IČ

111111127

Obchodní firma nebo jiný  
název účetní jednotky  
Marienbad SEVER s.r.o.

Sídlo, bydliště nebo místo  
podnikání účetní jednotky

Mariánské Lázně

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	40000	0	40000	0
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	40000	0	40000	0
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	0	0	0	0
B. I.	1. Zřizovací výdaje	005			0	
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
	3. Software	007			0	
	4. Ocenitelná práva	008			0	
	5. Goodwill	009			0	
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	40000	0	40000	0
B. II.	1. Pozemky	014	33000		33000	
	2. Stavby	015			0	
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016			0	
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017			0	
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			0	
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	2000		2000	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021			0	
	9. Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	022	5000		5000	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III.	1. Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			0	
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027			0	
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	0	0	0	0
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	0	0	0	0
C. I. 1.	Materiál	033			0	
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034			0	
3.	Výrobky	035			0	
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			0	
5.	Zboží	037			0	
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038			0	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041			0	
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
6.	Dohadné účty aktivní	045			0	
7.	Jiné pohledávky	046			0	
8.	Odložená daňová pohledávka	047			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	0	0	0	0
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049			0	
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050			0	
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			0	
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
6.	Stát - daňové pohledávky	054			0	
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055			0	
8.	Dohadné účty aktivní	056			0	
9.	Jiné pohledávky	057			0	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	0	0	0	0
C. IV. 1.	Peníze	059			0	
2.	Účty v bankách	060			0	
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			0	
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	0	0	0	0
D. I. 1.	Náklady příštích období	064			0	
2.	Komplexní náklady příštích období	065			0	
3.	Příjmy příštích období	066			0	

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	40000	0
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	3000	0
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	200	0
A. I.	1. Základní kapitál	070	200	
	2. Vlastní akcie a v lastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073	4800	0
A. II.	1. Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňov ací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňov ací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077	4800	
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079	0	0
A. III.	1. Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080		
	2. Statutární a ostatní fondy	081		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082	-2000	0
A. IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let	083		
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	084	-1000	
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	123	-1000	
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	0	
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086	37000	0
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087	0	0
B. I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
	3. Rezerva na daň z příjmů	090		
	4. Ostatní rezervy	091		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092	37000	0
B. II.	1. Závazky z obchodních vztahů	093		
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	094		
	3. Závazky - podstatný vliv	095		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096	36000	
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
	6. Vydané dluhopisy	098		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
	8. Dohadné účty pasivní	100		
	9. Jiné závazky	101		
	10. Odložený daňový závazek	102	1000	

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulém účetní období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	0	0
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104		
2.	Závazky - ovládací a řídicí osoba	105		
3.	Závazky - podstatný vliv	106		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
5.	Závazky k zaměstnancům	108		
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109		
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110		
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111		
9.	Vydané dluhopisy	112		
10.	Dohadné účty pasivní	113		
11.	Jiné závazky	114		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115	0	0
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	0	0
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120		
2.	Výnosy příštích období	121		

Sestaveno dne: 27.09.2015

Právní forma účetní jednotky: společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání účetní jednotky: pronájem nemovitostí

Podpisový záznam: Karel Čechovský

## KOMENTÁŘ K ZAHAJOVACÍ ROZVAZE SPOLEČNOSTI

### MARIENBAD SEVER s.r.o.

sestavené k 1. 1. 2015, tj. k rozhodnému dni rozdělení společnosti MARIENBAD s.r.o.

Odštěpením se vznikem dvou nových společností

#### ZPŮSOB SESTAVENÍ ZAHAJOVACÍ ROZVAHY

Zahajovací rozvaha byla sestavena k 1. 1. 2015, tj. k rozhodnému dni rozdělení odštěpením.

**Dlouhodobý majetek** – na základě projektu odštěpení byl do nástupnické společnosti vyčleněn následující dlouhodobý hmotný majetek:

pozemky v celkové účetní hodnotě 33.000 tis. Kč

nedokončené investice v celkové účetní hodnotě 2.000 tis. Kč

V důsledku přecenění odštěpované části jmění vznikl společnosti oceňovací rozdíl ve výši 5.000 tis. Kč. Jedná se o rozdíl mezi účetní hodnotou a oceněním dle znaleckého posudku, přičemž zaúčtování bylo provedeno souhrnným způsobem.

**Pohledávky** – na základě projektu odštěpení nebyly do nástupnické společnosti převzaty žádné pohledávky.

**Vlastní kapitál** je kladný a činí 3.000 tis. Kč.

Struktura vlastního kapitálu nástupnické společnosti:

základní kapitál 200 tis. Kč. Základní kapitál byl vyčleněn z kapitálových fondů.

kapitálové fondy 4.800 tis. Kč. Jedná se o částku oceňovacího rozdílu vzniklého z přecenění vyčleněné části jmění po vyčlenění 200 tis. Kč do základního kapitálu.

neuhrazená ztráta minulých let ve výši -1.000 tis. Kč

jiný výsledek hospodaření minulých let ve výši -1.000 tis. Kč. Oproti tomuto účtu byla zaúčtována odložená daň, která se týká vyčleněné části jmění

**Závazky ke společníkům** – na základě projektu odštěpení byly do nástupnické společnosti vyčleněny závazky vyplývající ze smlouvy o zápůjčce ve výši 36.000 tis. Kč

v ocenění nominální hodnotou. Zapůjčitelem je jediný společník Karlos s.r.o.

**Závazky z obchodního styku** – na základě projektu odštěpení nebyly do nástupnické společnosti závazky z obchodního styku.

**Odložená daň** – výslednou odloženou daní je daňový závazek ve výši 1.000 tis. Kč. Základem pro výpočet odloženého daňového závazku byl rozdíl mezi účetní a reálnou hodnotou vyčleněného jmění. Odložený daňový závazek činí 1.100 tis. Kč. Odložená daňová pohledávka byla vypočtena z uplatnitelných daňových ztrát a činí 100 tis. Kč.

V ..... dne .....

jednatel (statutární orgán)

Je potřeba upozornit na skutečnosti týkající se výpočtu odložené daně. Mimo údajů v zahajovacích rozvahách a popsanych v komentáři k těmto rozvahám je nutné doplnit, jak byla vypočtena.

### **Odložená daň a převzetí daňové ztráty**

Účetní hodnota majetku je zvýšena o oceňovací rozdíly na reálnou hodnotu, ale daňová základna (cena majetku) zůstává v původní pořizovací ceně. Vzniká tak odložený daňový závazek, který se stanoví jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů, tj. sazbou daně z příjmů právnických osob ve výši 19 %. Převzetí daňové ztráty za výše uvedených podmínek dle § 23c ZDP je možné využít ke snížení vykazovaného odloženého daňového závazku. V tomto případě je odložená daň z titulu daňového závazku snížena o odloženou daňovou pohledávku z převzaté ztráty.

### **Neuhrazená daňová ztráta a výsledek hospodaření řádného účetního období**

Neuhrazená ztráta a výsledek hospodaření řádného účetního období rozdělované společnosti je poměrně rozdělen mezi nástupnické společnosti.

## **4.4 Daň z přidané hodnoty a další povinnosti**

V případě odštěpení ze společnosti se založením nových společností se tyto nové společnosti stávají plátcem daně z přidané hodnoty ze zákona § 6b odst. 2 ZDPH ke dni zápisu odštěpení do obchodního rejstříku. S ohledem na fakt, že společnost rozdělovaná je plátcem, stávají se plátcem obě nově vzniklé společnosti a jsou zároveň povinny podat do 15 dní od zápisu v obchodním rejstříku přihlášku k registraci k DPH u příslušného finančního úřadu. Vzhledem k nově zapsanému sídlu společností je místně

příslušným finančním úřadem Finanční úřad pro Hlavní město Prahu, Územní pracoviště Praha 1.

Nově vzniklým společnostem vznikají vyjma registrace a povinností týkající se daně z přidané hodnoty také povinnosti k ostatním daním. Vzhledem k nabytí nemovitých věcí v rámci odštěpení je povinností nástupnických společností podat daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, a to nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci či práva stavby. Po ukončení přeměny pak plní nástupnické společnosti řádné daňové povinnosti právnických osob peněžního i nepeněžního charakteru (př. podání přiznání k dani z nemovitých věcí v případě změn, placení této daně). Nástupnické společnosti jsou právními nástupci a přecházejí na ně i některé povinnosti, smluvní závazky a práva společnosti.



## 5 Shrnutí a diskuze

Přeměny obchodních korporací mají svá specifika. Pro přeměnu se lze rozhodnout z různých ekonomických důvodů, jako jsou optimalizace nákladů, zefektivnění obchodní činnosti a obchodních transakcí, oddělení části jmění za účelem diverzifikace aktivit společnosti. Při fúzích a akvizicích je často záminkou posílení pozice na trhu s cílem získat větší podíl na trhu daného výrobku či služby, převzetí konkurenční společnosti pro získání konkurenční výhody, tzv. horizontální integrace. Druhou možností pro získání konkurenční výhody a ovládnutí trhu je tzv. vertikální integrace, kdy jsou spojovány (převzaty) části subjektů či celé subjekty s právními a ekonomickými důsledky v rámci tržních mechanismů (převzetí dodavatelů, odběratelů v různém stupni obchodně-provozního řetězce. Daňová optimalizace je také možným důvodem, ale nesmí docházet k obcházení zákonných daňových povinností. Přeměny obchodních společností jsou často velmi finančně nákladné a administrativně náročné. Na přeměnách se podílí více osob. Společně se společníky, statutárními orgány, managementem je potřeba zapojit i další osoby podílející se na přípravě a průběhu přeměny (účetní znalce, znalce z oboru oceňování, daňové poradce, advokáty, notáře a příslušné soudy a státní instituce). V souvislosti s plněním daňových a účetních povinností, dodržáním lhůt a minimalizací nákladů lze doporučit obzvláště správné stanovení rozhodného dne. Pokud bude stanoven rozhodný den na jiné datum, než je první den po datu konce účetního období, je nutné počítat například s tím, že bude nutné sestavit účetní závěrku k datu předcházejícímu datu rozhodného dne, podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Pokud však bude nastaven datum rozhodného dne stejný jako den následující po dni podání řádné účetní závěrky například ke dni 31. 12., pak lze spojit práce na řádné účetní závěrce (inventarizace, závěrečné účetní operace), podat pouze jedno daňové přiznání k dani z příjmů. V neposlední řadě lze také ušetřit jak administrativní náklady, ale také náklady za poradenství daňových poradců případně auditorů, účetních a dalších zúčastněných osob. Dále od data rozhodného dne běží některé zákonné lhůty, které například zakládají povinnost při jejich překročení pro zpracování mezitímní závěrky nebo řádné v případě, že přeměna překročí den konce zdaňovacího či účetního období (kalendářního či hospodářského roku), nové ocenění jmění apod.

Jak již bylo zmíněno, data u konkrétní společnosti byly pozměněny z důvodu „intimity“ a ochrany osobních dat, i když se jedná většinou o data a informace volně přístupné ve veřejných rejstřících, v obchodním rejstříku nebo se jedná o dokumenty zveřejněné ve sbírce listin. Účetní data převzatá ze zveřejněných výkazů ročních účetních závěrek, respektive té konkrétní závěrky věcně a časově souhlasné s datem konečné účetní závěrky před rozhodným dnem, tj. ke dni 31. 12. 2014 (především rozvahy rozdělované společnosti), byly také upraveny z důvodu větší přehlednosti, pro zjednodušení výpočtů v rámci dělení odštěpovaného jmění rozdělované společnosti MARIENBAD s.r.o. (pozemky, nedokončené investice, závazky a pohledávky). V souvislosti s dělením majetku byl přikládán důraz i na strany položek zahajovacích rozvah. Úpravy však nemění základní ekonomické ukazatele, neovlivňují strukturu a poměr vlastního a cizího kapitálu, kapitalizaci a zadluženost. Základní kapitál a další položky rozvahy nesouvisející přímo s přeměnou (základní kapitál, zákonná rezerva - vytvářená dle dřívější právní úpravy a nerozpuštěná, pohledávky vůči státním orgánům) se vůbec či nějak výrazně nemění. Zahajovací rozvahy navazují na upravenou konečnou rozvahu a musí být zachována bilanční kontinuita, tj. původní upravené částky jsou převáděny do nových zahajovacích rozvah nebo zůstávají součástí nerozdělované části společnosti původní v její nástupnické podobě, některé v plné či poměrné výši jsou rozdělovány tak, aby byla zachována bilanční kontinuita a platil zároveň bilanční princip (rovnováha aktiv a pasiv = aktiva a pasiva se sobě rovnají). Stejně je i rozdělován výsledek hospodaření předchozích období, neuhrazená ztráta případně nerozdělený zisk let minulých. Ocenění majetku bylo zvoleno tak, aby odpovídalo reálnému samostatnému ocenění jednotlivých majtkových složek se zohledněním aktuální hodnoty obdobného majetku (tzv. substanční metoda, tedy určení ceny, kterou by bylo nutné vynaložit ke znovupořízení daného majetku, s odečtením jeho opotřebení), v porovnání s účetními hodnotami zveřejněnými v rozvahách ve sbírce listin vložených. Z toho však vyplývá, že hodnota účetní není směrodatná a nové ocenění musí zohledňovat aktuální stav s tím, že hodnota majetku a rozdíl vzniklý z ocenění může být jiný a v praxi hodnota majetku často bývá vyšší, což je obvykle také výhodou uplatnitelnou v rámci přeměny (například zvýšení vlastního kapitálu v případě nízké kapitalizace, v případě negativního vlastního kapitálu, vyššího zadlužení).

## 6 Závěr

V diplomové práci jsou popsány základní postupy potřebné k realizaci, možný harmonogram v souvislosti se stanovením data rozhodného dne. Dále jsou rozebrány právní, účetní a daňové aspekty přeměn společností, práva a povinnosti výše uvedených osob právnických i fyzických, dalších zúčastněných osob na přeměně, rozdílný náhled na účinky právní a ekonomické (účetní). Součástí je také popis nutných dokumentů, účetních výkazů, jejich náležitostí a struktury.

V praktické části byla blíže popsána přeměna konkrétní vybrané společnosti MARIENBAD s.r.o., jejíž jméno je pozměněno z důvodu možného zneužití jednotlivých uvedených dat a případně i celých informací o společnosti a o jednotlivých zúčastněných osobách, které se podílí či podílely na fungování společnosti, na jejím založení, důsledků jejich jednání či zastupování v konkrétních situacích, přesněji z důvodu ochrany osobních dat. Společnost je zapsána v obchodním rejstříku, jsou dostupná základní data včetně posledních ve sbírce listin založených rozhodnutí valné hromady, výkazů účetní závěrky a jejích příloh. Pro účely této praktické části byly vybrány pouze odlišnosti týkající se rozdělení konkrétní společnosti odštěpením a blíže rozebrány tyto odlišnosti především z účetního a daňového hlediska, a to i v souvislosti s právními důsledky u vybrané přeměny, tj. odlišnosti u rozdělení společnosti odštěpením a s uvedenou právní formou společnosti související (vybranou společností je společnost s ručením omezeným). Vlastní práce dále rozšířila teoretická východiska. Zmíněn a popsán byl ve vlastní části nad rámec v teoretických východiscích uvedených informací odlišný harmonogram této přeměny, znění a náležitosti projektu přeměny a daňová a další specifika přeměny rozdělení společnosti odštěpením. Byly sestaveny jednotlivé zahajovací rozvahy vycházející z konečné účetní rozvahy vybrané společnosti. Ke každé zahajovací rozvaze byl sepsán obligatorní komentář popisující jednotlivé položky rozvahy a informující o způsobu převodu jmění.

## 7 Seznam použitých zkratek

- **ČÚS** = oznámení FZ01/2003, České účetní standardy,
- **DŘ** = zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,
- **FO** = fyzická osoba,
- **NOZ** = zákon č. 89/2012 Sb. nový občanský zákoník,
- **OR** = obchodní rejstřík,
- **OSSZ** = Okresní správa sociálního zabezpečení,
- **OS** = obchodní společnost,
- **PO** = právnická osoba,
- **UmwG** = Umwandlungsgesetz – německý zákon o přeměnách,
- **Vyhláška ZoÚ** = Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- **ZDP** = zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- **ZDPH** = zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- **ZOK** = zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích,
- **ZoR** = zákon ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- **ZoÚ** = zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- **ZPřem** = zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách společností a družstev.

## 8 Seznam literatury a zdrojů:

BŘEZINOVÁ, Hana. Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-064-7.

DVOŘÁK, Tomáš. Přeměny obchodních korporací. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-803-1.

JOSKOVÁ, Lucie, ŠAFRÁNEK, Jan, ČOUKOVÁ, Pěva, PODŠKUBKA, Tomáš. Fúze – právo, účetnictví a daně. Praha: Linde Praha, a. s., 2012. 147 s. ISBN 978-80-7201-885-7.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7.

KOVALÍKOVÁ, Hana. Praktický průvodce českými účetními standardy pro podnikatele. Praha: Linde, 2005. ISBN 978-80-7201-554-0.

PELC, Vladimír. Daně z příjmů: s komentářem 2016. Olomouc: ANAG, 2000. ISBN 978-80-7554-011-9.

PITNER, Ladislav. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 5. 2013. Olomouc: ANAG, 2004-. ISBN 978-80-7263-812-3.

RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2010. Olomouc: ANAG, 1995. ISBN 978-80-7263-580-1.

SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. ISBN 978-80-7478-699-0. (aktualizované vydání)

VOMÁČKOVÁ, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transformací. Praha: Polygon, 2009. ISBN 978-80-7273-157.

Právní předpisy:

České účetní standardy

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Pokyn D-22

Vyhláška č. 500/2002 Sb. Pro podnikatele

Zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník (§ 174 a násl. NOZ) - obecná úprava přeměn

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (ZOK)

Zákon č. 125/2008, o přeměnách obchodních společností a družstev (Zpřem)

Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob (304/2013 Sb.)

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZoÚ)

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) – daň z příjmů a srážková daň

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (DPH)

Zákon 16/1993 Sb., o dani silniční

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zahraniční zdroje:

Prof. Dr. HIRTE, Heribert. Aktiengesetz: GmbH-Gesetz: Textausgabe. 45., überarb. Aufl., Stand, 21. Nov. 2013. München: Deutscher Taschenbuch Verlag, 2014. ISBN 978-3-423-05010-4.

Evropský soudní dvůr. Směrnice EHS a národní právo zemí ES (kontinentálního práva)

Internetové zdroje:

Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. Umwandlungsgesetz [online]. (PDF). [cit. 2018-2-17]. Dostupné z WWW: [http://www.gesetze-im-internet.de/umwg\\_1995/UmwG.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/umwg_1995/UmwG.pdf)

AION CS, s.r.o. Zákony pro lidi.cz. [online]. [cit. 2017-8-26]. Dostupné z WWW: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2008-125>

## 9 Seznam obrázků, schémat a tabulek

### Obrázek č.1

Fúze „po staru“ – konečná účetní závěrka se shoduje s řádnou účetní závěrkou za zdaňovací období



# 10 Přílohy

## Konečná účetní rozvaha k 31. 12. 2015 společnosti MARIENBAD s.r.o.

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů		<b>ROZVAHA</b> (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky <b>Marienbad s.r.o.</b>			
		ke dni <b>31.12.2014</b>					
		IČ <b>11111127</b>		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky <b>Mariánské Lázně</b>			
Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období	
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4	
	AKTIVA CELKEM (f. 02 + 03 + 31 + 63)	001	100300	0	100300	0	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0		
B.	Dlouhodobý majetek (f. 04 + 13 + 23)	003	100000	0	100000	0	
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (f. 05 až 12)	004	0	0	0	0	
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005			0		
	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0		
	Software	007			0		
	Ocenitelná práva	008			0		
	Goodwill	009			0		
	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			0		
	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0		
	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0		
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (f. 14 až 22)	013	100000	0	100000	0	
B. II. 1.	Pozemky	014	85000		85000		
	Stavby	015			0		
	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016			0		
	Pěstitelské celky trvalých porostů	017			0		
	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			0		
	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0		
	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	15000		15000		
	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021			0		
	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022			0		
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (f. 24 až 30)	023	0	0	0	0	
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			0		
	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0		
	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0		
	Půjčky a úvěry - ovládací a řídicí osoba, podstatný vliv	027			0		
	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0		
	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0		
	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0		

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	300	0	300	0
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	0	0	0	0
C. I. 1.	Materiál	033			0	
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034			0	
3.	Výrobky	035			0	
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			0	
5.	Zboží	037			0	
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038			0	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041			0	
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
6.	Dohadné účty aktivní	045			0	
7.	Jiné pohledávky	046			0	
8.	Odložená daňová pohledávka	047			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	100	0	100	0
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049			0	
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050			0	
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			0	
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
6.	Stát - daňové pohledávky	054	100		100	
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055			0	
8.	Dohadné účty aktivní	056			0	
9.	Jiné pohledávky	057			0	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	200	0	200	0
C. IV. 1.	Peníze	059			0	
2.	Účty v bankách	060	200		200	
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			0	
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	0	0	0	0
D. I. 1.	Náklady příštích období	064			0	
2.	Komplexní náklady příštích období	065			0	
3.	Příjmy příštích období	066			0	

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	100300	0
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	-11700	0
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	200	0
A. I.	1. Základní kapitál	070	200	
	2. Vlastní akcie a v lastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073	0	0
A. II.	1. Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079	100	0
A. III.	1. Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	20	
	2. Statutární a ostatní fondy	081	80	
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082	-10000	0
A. IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let	083		
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	084	-10000	
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	-2000	
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086	111970	0
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087	0	0
B. I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
	3. Rezerva na daň z příjmů	090		
	4. Ostatní rezervy	091		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092	110000	0
B. II.	1. Závazky z obchodních vztahů	093		
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	094		
	3. Závazky - podstatný vliv	095	110000	
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
	6. Vydané dluhopisy	098		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
	8. Dohadné účty pasivní	100		
	9. Jiné závazky	101		
	10. Odložený daňový závazek	102		

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulém účetní období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	1970	0
B. III.	1. Závazky z obchodních vztahů	104	300	
	2. Závazky - ovládací a řídicí osoba	105		
	3. Závazky - podstatný vliv	106		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
	5. Závazky k zaměstnancům	108		
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109		
	7. Stát - daňové závazky a dotace	110		
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	111		
	9. Vydané dluhopisy	112		
	10. Dohadné účty pasivní	113		
	11. Jiné závazky	114	1670	
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115	0	0
B. IV.	1. Bankovní úvěry dlouhodobé	116		
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	117		
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	30	0
C. I.	1. Výdaje příštích období	120	5	
	2. Výnosy příštích období	121	25	

Sestaveno dne: 27.01.2015

Právní forma účetní jednotky: společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání účetní jednotky: pronájem nemovitostí

Podpisový záznam: Karel Čechovský