

Univerzita Karlova
Právnická fakulta

Věra Prokúpková

Právní, účetní a daňové aspekty přeměn společností

Legal, accounting and tax aspects of transformations of companies

Disertační práce

Školitel autora disertační práce: prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.
Katedra finančního práva a finanční vědy
Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 5.3.2017

Prohlašuji, že předloženou disertační práci jsem vypracovala samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne

Věra Prokúpková

Poděkování:

Chtěla bych tímto poděkovat mému školiteli, panu prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., za odborné vedení a cenné připomínky při vzniku této práce.

ÚVOD	8
1. PŘEMĚNA – POJEM	14
1.1. OBECNÁ DEFINICE POJMU PŘEMĚNA	14
1.2. DEFINICE DLE ZÁKONA O PŘEMĚNÁCH	18
1.2.1. Fúze	19
1.2.1.1. Fúze sloučením	19
1.2.1.2. Fúze splynutím	20
1.2.2. Rozdělení společnosti	22
1.2.3. Převod jmění na společníka	26
1.2.4. Změna právní formy	26
1.2.5. Přeshraniční přemístění sídla	26
1.3. POJEM PŘEMĚNY V NOVÉM OBČANSKÉM ZÁKONÍKU	28
1.4. POJEM PŘEMĚNY DLE SMĚRNIC	30
1.5. DEFINICE PŘEMĚNY V ZÁKONĚ O DANI Z PŘÍJMŮ	34
1.6. DEFINICE PŘEMĚNY V ZÁKONĚ O ÚČETNICTVÍ	36
1.7. DEFINICE PŘEMĚNY V OSTATNÍCH PŘEDPÍSECH TÝKAJÍCÍCH SE DANÍ	36
2. PRÁVNÍ ÚPRAVA	38
2.1. PRÁVNÍ ÚPRAVA PŘEMĚN	38
2.1.1. Právní úprava přeměn v České republice	38
2.2. PRÁVNÍ ÚPRAVA PŘEMĚN NA EVROPSKÉ ÚROVNI	41
2.3. PRÁVNÍ ÚPRAVA DANÍ	41
2.3.1. Daň z příjmů	42
2.3.2. Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, respektive daň z nabytí nemovitých věcí	43
2.4. PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ	44

3. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH PRINCIPŮ A POJMŮ	50
3.1. ZÁKLADNÍ PRINCIPY PŘEMĚN	50
3.2. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	51
3.2.1. Rozhodný den	51
3.2.1.1. Rozhodný den – definice	51
3.2.1.2. Rozhodný den – účetní období	57
3.2.1.3. Rozhodný den – „zdaňovací období“ pro dan z příjmů	65
3.2.1.4. Rozhodný den – přecenění majetku	73
3.2.2. Jmění	73
3.2.3. Výměnný podíl	75
3.2.4. Dorovnání	77
3.2.5. Ocenění majetku a dluhů	78
3.2.5.1. Znalecký posudek	78
3.2.5.2. Ocenění v oblasti účetnictví a daní	79
3.2.5.2.1. Vymezení pojmů	79
3.2.5.2.2. Odložená daň z přecenění	82
3.2.6. Projekt přeměny	83
4. ÚČETNÍ ASPEKTY PŘEMĚN SPOLEČNOSTÍ	94
4.1. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	94
4.2. OCEŇOVÁNÍ	97
4.3. OSTATNÍ ÚČETNÍ OPERACE S PŘEMĚNOU SPOJENÉ	98
5. DAŇOVÉ ASPEKTY PŘEMĚN SPOLEČNOSTÍ	102
5.1. DAŇ Z PŘÍJMŮ	102
5.1.1. Daň z příjmů – daňové souvislosti u společností	104
5.1.1.1. Aplikace principu daňové neutrality přeměn	105
5.1.1.1.1. Aplikace principu daňové neutrality přeměn – nezahrnutí přecenění do základu daně	105

5.1.1.1.2.	Aplikace principu daňové neutrality přeměn – zachování nabývací ceny	106
5.1.1.1.3.	Aplikace principu daňové neutrality přeměn – pokračování v odepisování	107
5.1.1.1.4.	Aplikace principu daňové neutrality přeměn – převzetí rezerv, opravných položek a ztrát	111
5.1.1.1.4.1.	Rezervy	111
5.1.1.1.4.2.	Opravné položky	115
5.1.1.1.4.3.	Ztráta	120
5.1.1.1.4.4.	Ostatní odčitatelné položky	131
5.1.1.1.5.	Aplikace principu daňové neutrality přeměn - podmínky	132
5.1.1.1.6.	Ekonomicky zdůvodnitelné kritérium u daňové ztráty	135
5.1.1.1.7.	Důvod realizace přeměny z daňového pohledu	135
5.1.1.2.	Zálohování daně z příjmů	138
5.1.2.	Daň z příjmů – daňové souvislosti u společníků	139
5.1.2.1.	Daň z příjmů – daňové souvislosti u společníků – fyzické osoby	142
5.1.2.1.1.	Obchodní podíl	142
5.1.2.1.2.	Cenný papír – akcie	144
5.1.2.1.3.	Zdanění příjmů z převodu obchodního podílu, cenného papíru	145
5.1.2.1.4.	Vyrovnaní nebo doplatky společníkům	145
5.1.2.2.	Daň z příjmů – daňové souvislosti u společníků – právnické osoby	147
5.2.	OSTATNÍ DANĚ	148
5.2.1.	Daň z nabytí nemovitých věcí, dříve dan z převodu nemovitostí	148
5.2.2.	Daň z nemovitých věcí	150
5.2.3.	Silniční daň	151
5.2.4.	Daň z přidané hodnoty	151
5.2.4.1.	Plátcovství	151
5.2.4.2.	Daňová přiznání	155
5.2.4.3.	Nároky na odpočet a jejich vyrovnaní včetně koeficientu	156
5.3.	SPRÁVA DANÍ A POPLATKŮ	157

5.3.1. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob	157
5.3.2. Oznamovací a registrační povinnosti	157
5.3.3. Souhlas správce daně	158
5.3.4. Přejod daňové povinnosti	159
6. ZÁVĚR	161
7. POUŽITÁ LITERATURA	177
8. KLÍČOVÁ SLOVA/KEY WORDS	181
9. SHRNUÍ/SUMMARY	182
10. ANOTACE/ABSTRACT	187
11. PŘÍLOHA	189

Úvod

Obecně je význam jednotlivých slov často determinován profesním zaměřením, vzděláním toho, komu je určeno, či kontextem použití slova. Slovo přeměna je zcela odlišně vnímáno osobou právníka či ekonoma a osobou politologa či sociologa a osobou obchodníka. Slovo přeměna mnohdy způsobí výraz zděšení u majitelů menších, často rodinných společností, když jsou jim předkládány možnosti řešení určitých situací pro jejich společnost či společnosti pro budoucí uspořádání společnosti či společností. Kdo však zná možnosti dané procesem přeměny společnosti a daný proces umí vnímat nejen právním nebo jen ekonomickým (účetně-daňovým) úhlem pohledu, ale dokáže ekonomický a právní pohled spojit, může najít řešení pro mnohé situace. Vždy je však třeba mít na paměti efektivnost a hospodárnost jednotlivých operací a třeba zvolit jinou cestu, než cestu přeměny, například převod části závodu, či prostý převod věci.

V současné době je stále opakovaně a dokola zdůrazňována potřeba příznivého, přívětivého podnikatelského prostředí, které je mnohými politiky charakterizováno často způsobem velmi odtrženým od reálného světa. Nastavení životního prostoru nejen pro občany, ale také pro podnikatelské subjekty, které sami o sobě tento prostor nejen využívají, ale zároveň spoluvytvářejí, je však jedním z pilířů efektivně a spravedlivě fungující kulturní společnosti. Životní prostor společnosti je vymezen samovolně kulturními zvyky a zvyklostmi dané společnosti a je samozřejmě regulován i právními předpisy, které obzvláště na evropské úrovni mají tendenci regulovat i oblasti a činnosti, které by často mnohem efektivněji a spravedlivěji fungovaly bez této regulace, pouze na základě samoregulace či v oblasti ekonomické samotným působením nepokřiveného, nepřeregulovaného trhu, místa střetu nabídky a poptávky. Na druhou stranu je třeba připustit, že jistou míru regulace dnešní poměrně komplikovaně strukturovaná, rychle se měnící společnost, potřebuje. Právní úprava by však neměla přesáhnout jistou míru, mez, za kterou je efektivnější situace, která funguje

lépe bez regulace právními předpisy. Stanovit tuto míru a mez není jednoduché a rozhodně se nejedná vždy jen o správné a špatné řešení. Kulturní společnost, tak jak je vnímána z pohledu Evropana, jako společnost se sociálním rozměrem či aspektem, je dle mého vnímání výsledkem a svým způsobem luxusem dobře fungující ekonomiky, respektive podnikatelského prostředí včetně reinvestic v něm samotném a prostoru vhodného pro investice pocházející mimo tuto společnost. Životní prostor je nezbytně ovlivňován ekonomikou, respektive špatně nebo dobře fungující ekonomikou. Ekonomika samotná je výslednicí střetu a střetů velkého a rozmanitého neuzavřeného množství vlivů. Z definovatelných vlivů je možno jmenovat stav regulace a stav právního prostředí jak v širším, tak užším slova smyslu. Pokud z životního prostoru vykousneme pouze podnikatelské prostředí, je dle mého názoru nutné, aby toto podnikatelské prostředí pro své efektivní a sociálně spravedlivé fungování splňovalo následující požadavky (rozhodně neaspíruji na jejich úplný výčet, přesto se pokusím o jejich zjednodušené heslovité vymezení) - stabilita v čase, přehlednost, jednoznačnost a jednoduchost, předvídatelnost. Prakticky na začátku každé důvodové zprávy zejména v oblasti daňového práva najdeme okřídlenou větu, že cílem předkládané nové právní úpravy je snížení administrativní náročnosti. Realita je však i s ohledem na množství neustálých změn právního řádu jiná.

Podnikatelské prostředí jako nedílná součást ekonomiky dané společnosti je z pohledu právní regulace ovlivněna především právními normami z oblasti práva obchodního a práva finančního, ze kterého vždy do popředí vystupuje oblast úpravy daní, která je takto uměle vyzdvihována, což není správné, protože ekonomika, pokud funguje, funguje jako celek a vše ovlivňuje vše, přičemž některá opatření mají i multiplikační efekty. Myslím si, že pro výše uvedené předpoklady efektivního a sociálně spravedlivého fungování ekonomiky, může velmi pozitivně přispět kompaktnost, provázanost a jednotnost právní úpravy v oblasti obchodního a finančního práva. Obzvlášť právní úprava daňového práva by si zasloužila, aby bylo dosaženo

určitého zjednodušení a hlavně omezeny neustálé, často nekoncepční, změny, které jsou často aplikovány po prakticky nulové legisvakanci lhůtě, což má za následek zvýšené náklady v podobě finanční ale i zatížení lidských zdrojů a vcelku oprávněnou nervozitu subjektů.

Z pohledu sociologického existuje teorie, že společnost je „ekonomicky silná“, pokud je součástí společnosti silná střední třída, která je tvořena především kvalifikovanými zaměstnanci a podnikateli, ať jako fyzické osoby či právnické osoby. Samotný přístup k podnikání a samotné podnikání nesmí vykazovat překážky, a to jak administrativního, tak finančního typu. Mnohé podnikatelské aktivity jsou vykonávány ve formě obchodních společností nebo družstev, přičemž nejde jen o založení obchodní korporace, ale o její život včetně změn v jeho průběhu, kdy stejně jako u lidí dochází k různým spojením, rozchodům a zániku. Pokud budeme tyto vztahy kvantifikovat, tak po právní stránce se může jednat o vklady majetku, převody obchodních podílů, popřípadě akcií, ale také změny v podobě fúzí, rozdělení apod.

Ve své práci se v úvodu věnuji nejprve samotnému vymezení pojmu přeměny. Postupně bych svoji pozornost zaměřila na tři možné úhly pohledu na přeměny, a to na pohled právní, daňový a účetní, a pokusím se zobrazit vazby mezi těmito jednotlivými úhly pohledu, respektive ukázat, že **jeden pohled bez druhého poskytuje pouze dílčí informaci.**

Jako i v ostatních oblastech lidské činnosti i v oblasti přeměn společností se setkáváme s přirozeným fungováním trhu a potřebou regulace zejména za účelem ochrany zachování vlastnictví jednotlivých společníků či akcionářů, ochraně věřitelů atd.. Zákon o přeměnách dnes poskytuje poměrně podrobnou úpravu procesů přeměn obchodních korporací. Také daňové zákony v čele se zákonem o dani z příjmů obsahují úpravu věnující se přeměnám obchodních korporací. Doplnění zaznamenaly i účetní právní předpisy.

Je otázkou, zda je třeba spojit všechny tři úhly úpravy přeměn obchodních korporací nebo zda vedle sebe mohou existovat samostatně realizace po právní, účetní a daňové stránce.

Co se týká zpracování této práce z pohledu zdrojů, není tato oblast na zdroje skoupá, avšak prakticky se jedná o buď pohled právní, nebo v lepším případě účetně-daňový. Mnohé zdroje informací jsou spojeny s novelizací zákona o přeměnách účinnou od 1.1.2012. **Cílem této práce není hledat ve zdrojích, ale použít samotný text právního předpisu zejména pro nastavení správného úhlu pohledu čtenáře, strukturovat problematiku přeměny v rámci pohledu právního, účetního a daňového a zkusit nabídnout i možná propojení.**

Co se týká metod práce, vycházím především z metody deskripce, analýzy a komparace. Problematika přeměn je rozebrána po stránce právní, účetní a daňové a cílem je ukázat nezbytnost provázanosti právního, účetního a daňového úhlu pohledu. Mnohdy je právní stránka problematiky dávana na první místo. Osobně si myslím, že před jakoukoli formou přeměny je vhodné, až nezbytné, si pečlivě projít účetnictví, respektive inventuru jednotlivých účtů. **Znalost čísel popisujících realitu nám poskytuje náskok před ostatními.** Řeč čísel totiž svým způsobem modelově zjednodušuje popis reality. Číselný popis reality nás nutí zachovávat stále stejný součet při jakýchkoli přesunech ať již majetku či dluhů. Každému číslu musíme umět přiřadit věcnou podstatu, musíme se tedy vypořádat s každou v účetnictví zachycenou položkou. Samozřejmě nesmíme zapomenout na skutečnost a případně zjistit, co není v účetnictví zachyceno a mělo by být zobrazeno řečí čísel.

V první kapitole práce jsou uvedeny vymezení pojmu přeměna, jakožto pojmů dále v této oblasti používaných. Následuje vymezení pojmů dle jednotlivých relevantních právních předpisů, což poskytuje obraz o provázanosti jednotlivých právních předpisů z oblasti obchodního a finančního práva a vliv nové právní úpravy soukromého práva účinné od

1.1.2014. Nechybí ani vymezení obsažená v evropských právních předpisech. Jednotlivé textové definice základních pojmů jsou vyjádřeny i graficky.

Druhá kapitola obsahuje popis vývoje právní úpravy přeměn obecně v České republice a na evropské úrovni. Dále je samostatně rozebrán vývoj právní úpravy některých daní, zejména daně z příjmů. Vývoj právní úpravy v oblasti účetnictví je zaměřen na změny účinné od 1.1.2012 vyvolané rozsáhlejší novelizací samotné právní úpravy přeměn účinné od 1.1.2012.

Třetí kapitola je věnována principům, které ovládají procesy přeměn, a základním stavebním prvkům úpravy přeměn. Principy jsou dále rozebrány na místech, kde v rámci například konkrétní úpravy daně z příjmů mají své praktické použití a využití. Na základní prvek v podobě rozhodného dne jsou navázány další základní prvky z oblasti daní a účetnictví. V této kapitole je blíže rozebrán význam ocenění v oblasti účetní i daňové. V poslední části této kapitoly je popsán projekt přeměny, a to s ohledem na význam tohoto dokumentu pro oblastí účetnictví a daní, které z tohoto dokumentu mohou čerpat potřebné údaje.

Čtvrtá kapitola je věnována účetní problematice, která je rozebírána v souvislosti se základními prvky a principy přeměn i na jiných místech této práce. V této kapitole by však měl být zobrazen základní rámec pro realizaci přeměny na poli účetním. Je třeba mít na mysli, že účetnictví jako takové má věrně a poctivě zobrazovat realitu, tedy převést bohatou realitu do světa čísel tak, aby opět tato čísla nezúčastněná osoba byla schopna správně interpretovat a převést do příběhu. Bohužel v praxi je účetnictví poměrně často vnímáno jen jako nutné zlo, jen jako povinnost, kterou účetní jednotka musí splnit. Pokud však účetní jednotka přistupuje k účetnictví jako k systému, který nastaví a přizpůsobí skutečnosti, a vnímá ho jako zdroj informací, zefektivňuje tím podstatným způsobem své vlastní fungování.

Daňovou oblastí se zabývá kapitola pátá, kterou lze rozdělit do 3 částí, a to na daň z příjmů, ostatní daně a správu daní. Daň z příjmů je vyložena v souvislosti se základními principy,

kteře ovládají oblast přeměn, zejména principu daňové neutrality, a dále z pohledu obchodní korporace, která je subjektem figurujícím v realizované přeměně, a z pohledu společníka obchodní korporace. V rámci ostatních daní jsou vyloženy základní instituty a pravidla daně z nabývání nemovitostí, daně z přidané hodnoty a daně silniční a daně z nemovitých věcí. V části věnované správě daní a poplatků jsou zmíněny některé povinnosti daňových subjektů v souvislosti s realizací přeměny a hlavně princip přechodu daňové povinnosti.

Jak bylo již v úvodu této práce uvedeno, domnívám se, že dobrá znalost reality jako takové by měla ruku v ruce být se znalostí účetnictví. To znamená, že účetnictví by nemělo být pouze ve vleku projektu přeměny, ale jejím zdrojem. Samotný obsah, respektive způsob zobrazení reality, může být omezením pro zamýšlené řešení. Na druhou stranu právě účetní **popis reality je často tím největším detailem v souboru informací, které máme k dispozici**. Zcela určitě se v rámci přeměny projeví kvalita vedení účetní evidence.

Text disertační práce vychází z právního stavu ke dni 5.3.2017.

1. Přeměna – pojem

1.1. Obecná definice pojmu přeměna

Obecně pojem přeměna znamená změnu, reformu, transformaci. V oblasti právní spojujeme pojem přeměny se změnami ve struktuře právnických osob, zejména obchodních společností. V češtině byl pojem přeměna v oblasti právní používán již před vznikem Československa (například úprava přeměn jiných společností ve společnosti s ručením omezeným obsažená v Říšském zákoníku č. 58/1906). Z období první republiky najdeme například zákon č. 279/1924 Sb., o přeměně společnosti s ručením omezeným v družstva. Slovo přeměna je používáno v době první republiky i například v oblasti daňového práva – konkrétním příkladem je zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních.

Po roce 1989 pojem přeměna používá nově přijatý obchodní zákoník v ustanoveních upravujících možnost zrušení společnosti bez likvidace. Na tuto právní úpravu navazuje i současná právní úprava, přičemž je třeba si uvědomit kvantitativní i kvalitativní posun ve vymezení tohoto pojmu.

Obecnou definici pojmu přeměna pro oblast práva najdeme například v učebnici obchodního práva – „Společným znakem přeměn společností je statutární modifikace, nejčastěji zánik některých společností a vznik jiných, přičemž tyto změny jsou zásadně spojeny s univerzálním právním nástupnictvím; některé obsahují zachování právní osobnosti zúčastněných společností. Mohli bychom říci, že přeměnami společností jsou rozsáhlé majetkové přesuny, které se zpravidla dotýkají i samotné existence několika zúčastněných

společností a rovněž právního postavení společníků. Jedná se tedy o pojem široký, pružný, podmíněný ekonomickým účelem operace.“¹

Přeměna společností je pro oblast ekonomickou definována Prof. Vomáčkovou:

„ V zásadě se jedná o procesy, jejichž věcnou podstatou je spojování podniků nebo rozdělování podniků anebo kombinace těchto procesů. Uvedené procesy se odehrávají:

- a) Na bázi vztahů mezi zúčastněnými společnostmi a
- b) Zprostředkovaně mezi jejich společníky

Výsledkem procesů je buď snížení počtu právnických osob – obchodních společností, jejichž podniky se spojí, nebo naopak zvýšení počtu právnických osob – obchodních společností, jejichž podniky se rozdělí ...

Při změně právní formy společnosti nedochází k žádné transakci s podnikem společnosti. Podnik ani nezaniká, ani nevzniká, prostě pokračuje. Jeho čistá aktiva plynule obíhají, jsou spotřebovávána, obnovována, prodávána, závazky jsou plynule uhrazovány a plynule vznikají z titulu podnikání nové závazky.

Také z hlediska vlastnického nedochází většinou ke změně, a to v tom smyslu, že společníci společnosti v dosavadní formě zůstávají společníky společnosti v nové formě, s výjimkou případů, kdy se změnou formy nesouhlasí a nepřejí si být společníky ve společnosti s novou právní formou. Co se významně mění při změně právní formy, jsou vlastnosti vztahů mezi

¹ Prof. Judr. Irena Pelikánová, DrSc., Doc. JUDr. Stanislava Černá CSc., Obchodní právo 2. Praha: Nakladatelství Aspi, 2006

společností a společníky, např. rozsah ručení za závazky společnosti, některá práva společníků, která jsou specifická pro určitý typ právní formy společnosti.²

Samotnou definici pojmu „přeměna“ obsahuje i zákon o dani z příjmů, a to zejména z důvodu přesnosti vymezení transakcí podléhajících dani.

Pojem přeměna nalezneme i v německy mluvících zemích. Německá právní úprava přeměn společností, která je obsažena v právním předpise - "Umwandlungsgesetz vom 28. Oktober 1994 (BGBl. I S. 3210; 1995 I S. 428) upravuje primárně přeměnu právnických osob se sídlem v Německu. Předmětem zákona o přeměnách je zejména fúze, rozdělení, změna právní formy a převody jmění. Zákon o přeměnách patří k rozsáhlým právním předpisům německého práva a je součástí práva společností.

Rakouský spolkový zákon o přeměnách obchodních společností (Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften (UmwG) StF: BGBl. Nr. 304/1996) definuje pojem přeměny § 1 a násl..

Například účetní předpisy na mezinárodní úrovni, které se pokoušejí o určitou míru harmonizace účetních postupů a účetních metod, používají pojem podnikové kombinace, pod kterým obvykle jsou chápány procesy spojování a přeměn podniků.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (tzv. IFRS) používají pojem podnikové kombinace, pod kterým rozumí spojování samostatných účetních jednotek do jednoho subjektu, nového ekonomicky silnějšího subjektu. Konkrétně například účetní standard IFRS 3 definuje podnikovou kombinaci – „transakce nebo jiná událost, ve které nabyvatel získává kontrolu nad jedním nebo několika podniky.“

² Prof. Ing. Hana Vomáčková, CSc. – Účetnictví akvizic, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví). Praha: Nakladatelství Polygon, 2005

V mnohem širším kontextu je používán pojem akvizice. Pojem akvizice je používán jako označení pro proces vyhledávání, nabývání, získávání, využívání majetku, často i v souvislosti s přípravou a realizací způsobu financování. V rámci akvizice se nejedná o pouhé získávání kontroly nad jiným subjektem.

Evropské směrnice samotný pojem přeměna, jako pojem obsahující dle chápání zákona o přeměnách jednotlivé formy přeměn, nepoužívá a pracuje s pojmy fúze, rozdělení, převod aktiv a výměna akcií.

1.2. Definice dle zákona o přeměnách

Samotný zákon o přeměnách přeměnou rozumí fúze společnosti nebo družstva, rozdělení společnosti nebo družstva, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla. Zákon o přeměnách tedy přeměnu vymezuje jako uzavřenou skupinu jednotlivých ekonomických a právních operací.

Dále zákon o přeměnách definuje jednotlivé formy přeměn, a to:

- Fúze
- Rozdělení
- Převod jmění na společníka
- Změna právní formy
- Přeshraniční přemístění sídla (od 1.1.2012)

V rámci přeměn je důležitým pojmem tzv. zúčastněná osoba na přeměně. Zákon o přeměnách osobu zúčastněnou na přeměně vymezuje jako zanikající i nástupnickou společnost nebo družstvo při fúzi sloučením, zanikající společnost nebo družstvo při fúzi splynutím, zanikající nebo rozdělovanou společnost nebo družstvo při rozdělení se vznikem nových společností nebo družstev, zanikající společnost nebo družstvo a nástupnické společnosti nebo družstva při rozštěpení sloučením, rozdělovanou společnost nebo družstvo i nástupnickou společnost nebo družstvo anebo nástupnické společnosti nebo družstva při odštěpení sloučením, zanikající společnost a přejímajícího společníka při převodu jmění na společníka, společnost nebo družstvo měnící svou právní formu při změně právní formy, zahraniční právnickou osobu přemísťující sídlo do České republiky nebo českou společnost nebo družstvo

přemísťující sídlo do jiného členského státu než České republiky při přeshraničním přemístění sídla.

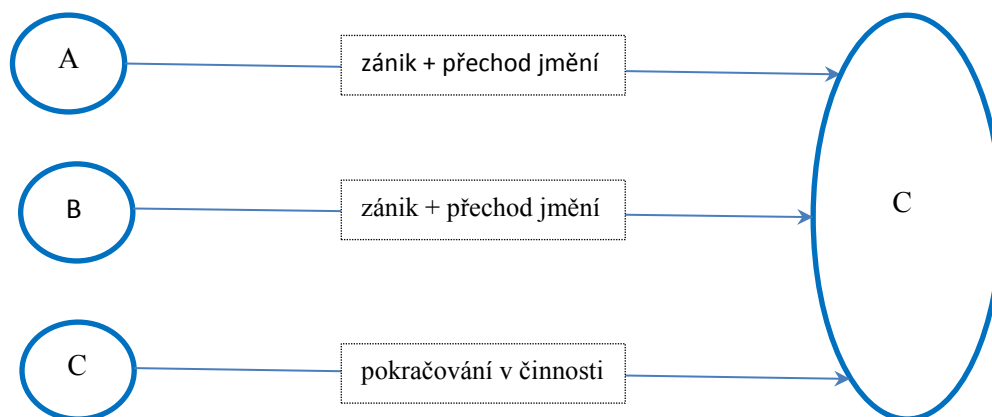
1.2.1. Fúze

Fúze může mít formu sloučení nebo splynutí, a to za účasti alespoň dvou zúčastněných právnických osob.

1.2.1.1. Fúze sloučením

Při fúzi sloučením dochází k zániku jedné ze zúčastněných společností nebo družstva nebo více společností nebo družstev a zároveň k přechodu jmění zanikající společnosti nebo družstva (společností nebo družstev) na nástupnickou společnost nebo družstvo.

Fúzi sloučením lze modelově znázornit následovně:

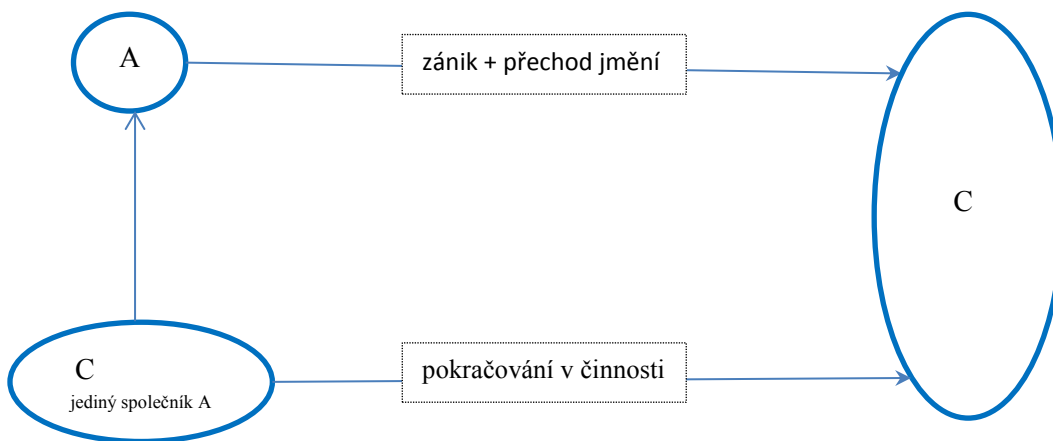


Nástupnická společnost nebo družstvo vstupuje do právního postavení zanikající společnosti nebo družstva (zanikajících společností nebo družstev), nestanoví-li zvláštní zákon něco jiného.

Společníci (akcionáři) zanikající, zanikajících společností se stávají společníky (akcionáři) nástupnické společnosti, nestanoví-li zákon jinak, a to v daném výměnném podílu, respektive po případném dorovnání.

Za fúzi sloučením se též považuje, jestliže se slučuje zanikající akciová společnost nebo společnost s ručením omezeným s nástupnickou akciovou společností nebo společností s ručením omezeným, která je jejím jediným společníkem.

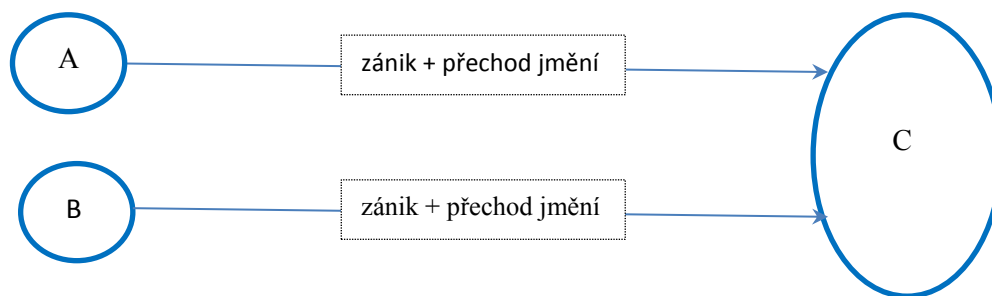
Tuto situaci lze modelově znázornit následovně:



1.2.1.2. Fúze splynutím

Při fúzi splynutím dochází k zániku dvou nebo více společností nebo družstev a zároveň k přechodu jejich jmění na splynutím nově vzniklou nástupnickou společnost nebo družstvo.

fúzi splynutím lze modelově znázornit následovně:



Nástupnická společnost nebo družstvo vstupuje do právního postavení zanikajících společností nebo družstev, nestanoví-li zvláštní zákon něco jiného.

Stejně jako v případě sloučení i zde se společníci (akcionáři) zanikajících společností stávají společníky (akcionáři) nástupnické společnosti, nestanoví-li zákon jinak.

Co se týká právní formy společností v případě fúzí, musí mít zanikající i nástupnické společnosti stejnou právní formu, nestanoví-li zákon o přeměnách nebo zvláštní zákon něco jiného. Družstva se mohou zúčastnit fúze jen s družstvem.

Zákon o přeměnách umožňuje realizaci fúzí i v následujících kombinací právních forem:

- fúze veřejné obchodní společnosti s komanditní společností, přičemž může docházet k dále popsaným variantám. Tedy veřejná obchodní společnost se může zúčastnit fúze s komanditní společností do nástupnické veřejné obchodní společnosti. Fúzí splynutím veřejných obchodních společností může vzniknout komanditní společnost. Fúzí sloučením veřejných obchodních společností může nástupnická společnost nabýt formu komanditní společnosti. S komanditní společností se může fúzí sloučit veřejná obchodní společnost nebo může komanditní společnost fúzí splynout s veřejnou obchodní společností do nástupnické komanditní společnosti. Fúzí splynutím komanditních společností může vzniknout veřejná obchodní společnost. Fúzí sloučením komanditních

společností může nástupnická společnost nabýt formu veřejné obchodní společnosti.

- fúze společnosti s ručením omezeným s akciovou společností.

Společnost s ručením omezeným se může zúčastnit fúze s akciovou společností. Nástupnická společnost při fúzi společností s ručením omezeným nebo akciových společností může mít kteroukoliv z těchto forem, byť jde o fúzi sloučením nebo fúzují-li společnosti téže formy. Ustanovení zákona o přeměnách o změně právní formy se nepoužijí.

1.2.2. Rozdělení společnosti

Novela zákona o přeměnách účinná od 1.1.2012 obsahuje i změnu terminologie, kterou přibližuje terminologii novému občanskému zákoníku, kdy používá pojem "rozštěpení" pro případy rozdělení se zánikem rozdělované právnické osoby a pojem "odštěpení" pro případy rozdělení bez zániku rozdělované právnické osoby. Obecný termín rozdělení tedy v sobě zahrnuje jak rozštěpení, tak odštěpení.

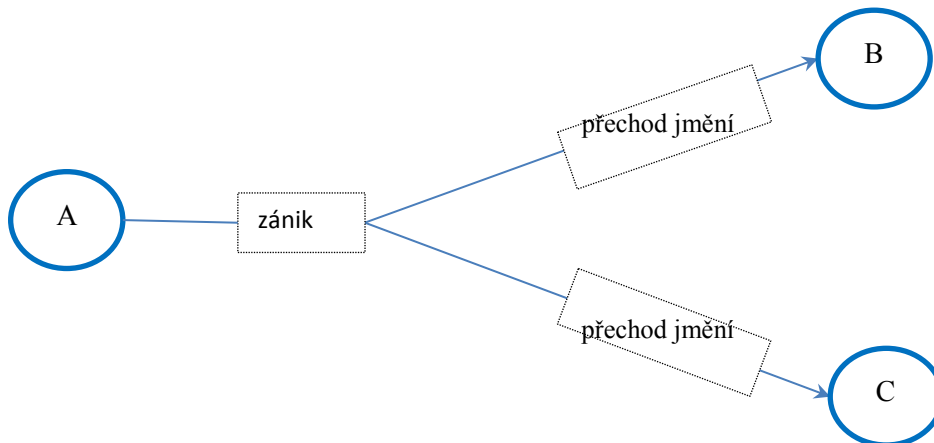
Rozdělení může mít formu rozštěpení, odštěpení nebo kombinaci obou.

Rozštěpení

Rozštěpení může nabývat dvou forem a jejich kombinace. Následně jsou popsány a znázorněny obě možné formy rozštěpení.

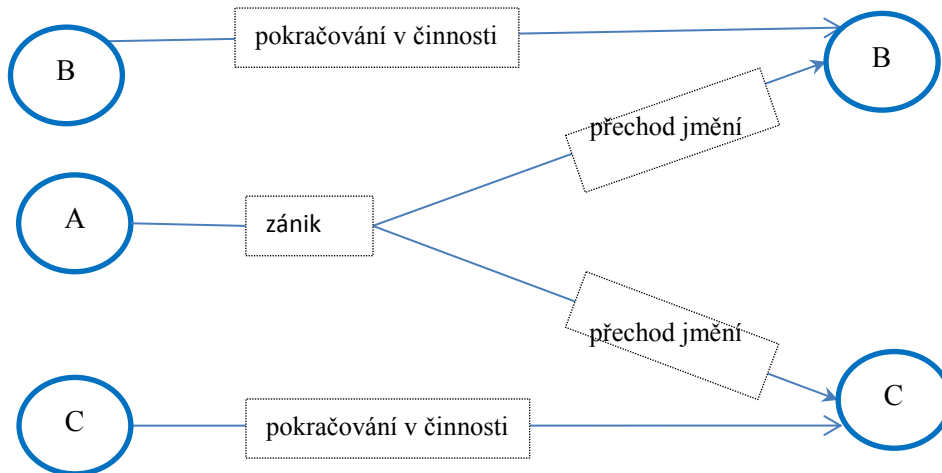
V případě rozštěpení rozdělovaná společnost nebo družstvo zaniká a její jmění přechází na více nově vznikajících společností nebo družstev (tzv. „rozštěpení se vznikem nových společností nebo družstev“).

Rozštěpení se vznikem nových společností nebo družstev lze modelově znázornit následovně:



V případě rozštěpení rozdělována společnost nebo družstvo zaniká a její jmění přechází na více již existujících společností nebo družstev (tzv. „rozštěpení sloučením“).

Rozštěpení sloučením lze modelově znázornit následovně:

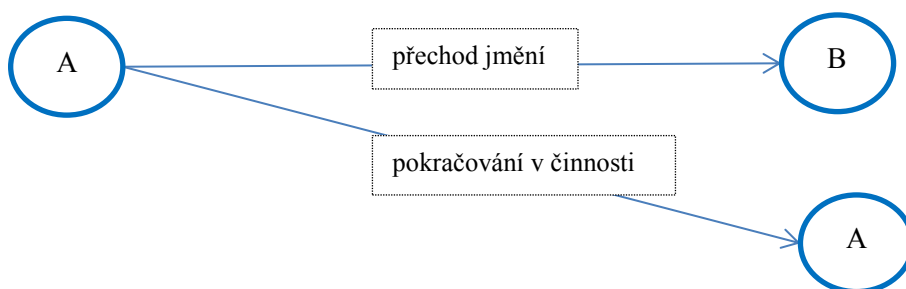


Odštěpení

Podobně jako rozštěpení, také odštěpení nabývá dvou různých forem a jejich kombinace.

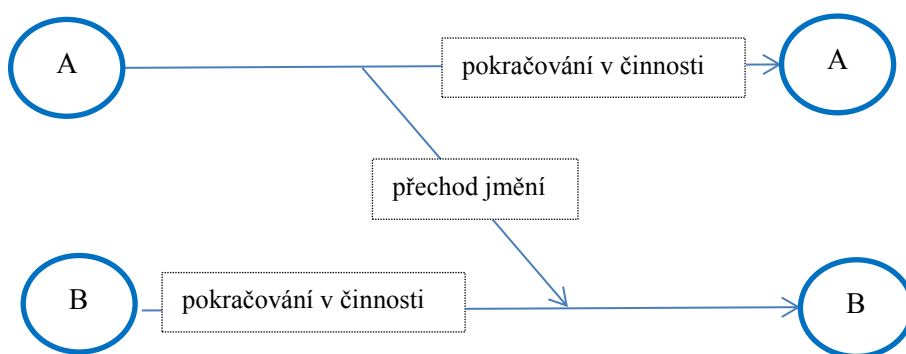
Při odštěpení rozdělovaná společnost nebo družstvo nezaniká a část jejího jmění přechází na jednu nebo více nově vznikajících společností nebo družstev (tzv. „odštěpení se vznikem nové nebo nových společností nebo družstev“).

odštěpení se vznikem nové nebo nových společností nebo družstev lze modelově znázornit následovně:



Při odštěpení rozdělovaná společnost nebo družstvo nezaniká a část jejího jmění přechází na jednu nebo více již existujících společností nebo družstev (dále jen „odštěpení sloučením“).

Odštěpení sloučením lze modelově znázornit následovně:



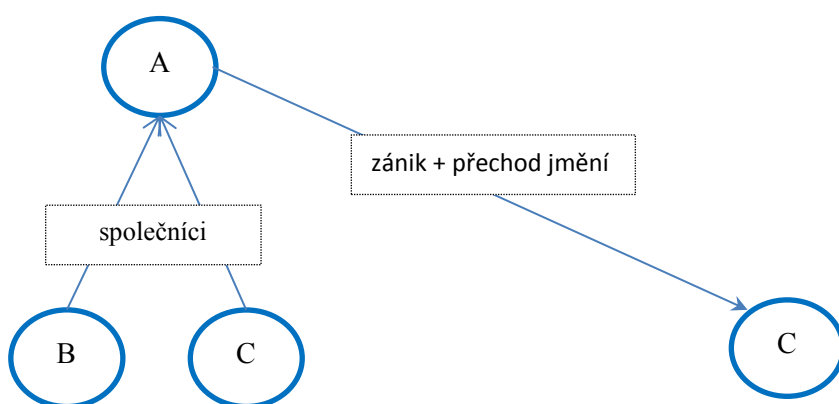
Při odštěpení zůstávají společníci (akcionáři) rozdělované společnosti odštěpením společníky (akcionáři) této rozdělované společnosti a stávají se společníky (akcionáři) nástupnické společnosti.

Při rozdělování společností, stejně jako v případech fúzí, existuje požadavek ohledně stejné právní formy subjektů na rozdělení zúčastněných. Zanikající, rozdělované i nástupnické společnosti a družstva musí mít při rozdělení stejnou právní formu, nestanoví-li zákon o přeměnách něco jiného. Zákon o přeměnách stanoví z výše uvedeného pravidla výjimky. Při rozdělení veřejné obchodní společnosti mohou mít nástupnické společnosti právní formu pouze veřejné obchodní společnosti, pouze komanditní společnosti, nebo jedna nebo více nástupnických společností může mít právní formu veřejné obchodní společnosti a jedna nebo více nástupnických společností může mít právní formu komanditní společnosti. Při rozdělení komanditní společnosti mohou mít nástupnické společnosti právní formu pouze veřejné obchodní společnosti, pouze komanditní společnosti, nebo jedna nebo více nástupnických společností může mít právní formu veřejné obchodní společnosti a jedna nebo více nástupnických společností může mít právní formu komanditní společnosti. Při rozdělení společnosti s ručením omezeným mohou mít nástupnické společnosti právní formu pouze společnosti s ručením omezeným, pouze akciové společnosti, nebo jedna nebo více nástupnických společností může mít právní formu společnosti s ručením omezeným a jedna nebo více nástupnických společností může mít právní formu akciové společnosti. Při rozdělení akciové společnosti mohou mít nástupnické společnosti právní formu pouze společnosti s ručením omezeným, pouze akciové společnosti, nebo jedna nebo více nástupnických společností může mít právní formu společnosti s ručením omezeným a jedna nebo více nástupnických společností může mít právní formu akciové společnosti.

1.2.3. Převod jmění na společníka

Převod jmění na společníka znamená, že veškeré jmění včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů společnosti, která zaniká bez likvidace, přechází na jednoho přejímajícího společníka. Převod jmění na společníka je omezen pouze na obchodní společnosti, pro právní formu osoby v podobě družstva je výslovně zakázán.

Převod jmění na společníka lze modelově znázornit následovně:



1.2.4. 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.

1.2.5. Přeshraniční přemístění sídla

Přemístění sídla mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie jako další forma přeměny byla zavedena až novelou zák. č. 355/2011 Sb., účinnou od 1.1.2012. Vzorem obecné právní úpravy je kromě již uvedených evropských právních předpisů (zejména směrnice 2005/56/ES o přeshraničních fúzích) nařízení Rady 2157/2001/ES statutu o evropské společnosti, především čl. 8 tohoto nařízení. Právo uskutečnit přemístění sídla plyne i z odůvodnění

rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 16. prosince 2008 ve věci C-210/06 (Cartesio³).

Právní teorie rozlišuje mezi přemístěním sídla a mezi změnou sídla, kdy změna sídla je přesun sídla právnické osoby v rámci téhož státu a přemístění sídla vyžaduje tedy přesun sídla právnické osoby mezi dvěma státy. Toto teoretické odlišení však není striktně dodržováno ani v judikatuře Nejvyššího soudu. Vnitrostátní změna sídla je zásadně přípustná, pro přemístění sídla platí jistá omezení či podmínky.

Přemístění sídla bylo upraveno v § 26 Obchodního zákoníku: „(1) Právnická osoba založená podle práva cizího státu za účelem podnikání, která má sídlo v zahraničí, může přemístit své sídlo na území České republiky za podmínek stanovených zvláštním právním předpisem, jestliže to umožňuje mezinárodní smlouva, která je pro Českou republiku závazná a byla vyhlášena ve Sbírce zákonů nebo ve Sbírce mezinárodních smluv. To platí i pro přemístění sídla české právnické osoby do zahraničí. (2) Přemístění sídla právnické osoby z České republiky do zahraničí nebo ze zahraničí do České republiky je přípustné také v případech a za podmínek stanovených právem Evropských společenství či zvláštním zákonem.“

Přemístění sídla je tedy možné při splnění podmínek daných zvláštním zákonem, od 1.1.2012 zákonem o přeměnách. Podmínky mohou být definovány mezinárodní smlouvou řádně ratifikovanou, závaznou a publikovanou ve sbírce nebo pramenem práva EU s přímou účinností. Mezinárodní smlouva umožňující přemístění sídla však nebyla doposud uzavřena.

3 Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 16. prosince 2008. CARTESIO Oktató és Szolgáltató bt. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Szegedi Ítéltábla - Maďarsko. Přemístění sídla společnosti do jiného členského státu, než je stát jejího založení - Návrh na zápis změny sídla do obchodního rejstříku - Zamítnutí - Odvolání proti rozhodnutí rejstříkového soudu - Článek 234 ES - Předběžná otázka - Přípustnost - Pojem ‚soud‘ - Pojem ‚soud členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva‘ - Odvolání proti rozhodnutí podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce - Svoboda usazování - Články 43 ES a 48 ES. Věc C-210/06.

Co se týká smlouvy o ES (konkrétně o čl. 43 a čl. 48), dle rozsudku ESD ve věci Daily Mail⁴ z této smlouvy právo na přemístění sídla nevyplývá.

Přemístění sídla je nyní v obecné rovině upraveno v § 138 a násl. Občanského zákoníku, přičemž došlo k vypuštění podmínky úpravy v mezinárodní smlouvě, což byla podmínka vzhledem k neexistenci takové mezinárodní smlouvy nesplnitelná. Omezení obecně možnosti přemístění sídla je dáno právním řádem státu, ve kterém má právnická osoba sídlo, respektive ve která má mít sídlo. V případě přemístění sídla právnické osoby z České republiky do zahraničí je zde ještě podmínka souladu s veřejným pořádkem. Je nelogické, že tato podmínka není v případě přemístění sídla právnické osoby ze zahraničí do České republiky. Konkrétní podmínky dále upravuje zákon o přeměnách.

1.3. Pojem přeměny v novém občanském zákoníku

Nový občanský zákoník pojem přeměny používá v ustanoveních týkajících se zrušení právnické osoby, která navazují na původní úpravu obsaženou v obchodním zákoníku č. 513/1991 Sb. a vychází z pravidla, že právnická osoba se zrušuje zpravidla dobrovolně a že její zrušení je spojeno s její likvidací. Bez likvidace se právnická osoba ruší právě v případě přeměny, přičemž existují i další případy zrušení právnické osoby bez likvidace – některé zvláštní případy související s insolvenčním řízením. V případě přeměny se právnická osoba ruší bez likvidace dnem účinnosti přeměny.

Nový občanský zákoník obsahuje možnost přeměňovat se pro všechny právnické osoby.

Nutno poznamenat, že nový občanský zákoník věnuje úpravě právnických osob mnohem větší

⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. září 1988. The Queen proti H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: High Court of Justice, Queen's Bench Division - Spojené království. Svoboda usazování. Věc 81/87.

pozornost a prostor než právní úprava předcházející. A vzhledem k jemnějšímu a podrobnějšímu vymezení jednotlivých právnických osob, objevuje se v souvislosti s obecným pravidlem možnosti přeměny pro všechny právnické osoby výjimka v případě změn právní formy, a to pro případy, kdy pro změnu právní formy je zákonem vyžadováno zvláštní povolení. Důvodem jsou případy, kdy není žádoucí změna právní formy, například aby se společenství vlastníků jednotek přeměnilo na akciovou společnost.

Protože se liší co do způsobu provedení přeměny právnických osob korporativního a fondovního typu, obsahuje nový občanský zákoník kromě obecné úpravy přeměn právnických osob i ve zvláštním oddíle zvláštní úpravu přeměny pro spolky a nadace.

Nový občanský zákoník pod pojmem přeměna rozumí fúzi, rozdělení a změnu právní formy.

Nový občanský zákoník předepisuje pro přeměnu stanovit tzv. rozhodný den, od něhož se jednání zanikající právnické osoby považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet nástupnické právnické osoby. Ke dni předcházejícímu rozhodný den sestaví zanikající právnická osoba nebo právnická osoba rozdělovaná odštěpením konečnou účetní závěrku. K rozhodnému dni sestaví nástupnická právnická osoba nebo právnická osoba rozdělovaná odštěpením zahajovací rozvahu.

V kombinaci rozhodného dne a účinnosti přeměny, která nastává v případě právnické osoby zapisované do veřejného rejstříku dnem zápisu do veřejného rejstříku, je zakotveno časové omezení, kdy se rozhodný den stanoví tak, aby nepředcházel den podání návrhu na zápis přeměny do veřejného rejstříku o více než dvanáct měsíců.

Nový občanský zákoník je subsidiární právní normou pro speciální právní normu, zákon o přeměnách, což vyplývá z budoucího znění § 1 odst. 3 zákona o přeměnách. Právní úprava obsažená v novém občanském zákoníku byla do zákona o přeměnách implementována

doprovodným zákonem k novému občanskému zákoníku, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva hmotného.

V rámci přechodných a závěrečných ustanoveních nového občanského zákoníku jsou obsažena i pravidla pro přeměny právnických osob v hraničních případech, kdy bylo předem dnem nabytí účinnosti nového občanského zákoníku rozhodnuto o přeměně právnické osoby (postupuje se podle dosavadních právních předpisů, nerozhodne-li příslušný orgán právnické osoby do tří měsíců ode dne nabytí účinnosti NOZ, že se uplatní postup podle NOZ), odporuje-li rozhodnutí o přeměně právnické osoby učiněné předem dnem nabytí účinnosti NOZ dosavadním právním předpisům (toto rozhodnutí se považuje za platné, vyhovuje-li ustanovením NOZ a nezamítl-li příslušný orgán veřejné moci předem dnem nabytí účinnosti NOZ návrh na zápis přeměny do veřejného rejstříku, anebo nerozhodl-li, že k přeměně nedošlo). Dále v souvislosti s posilováním ochrany věřitelů se ustanovení NOZ na ochranu věřitelů se použijí i na případy, kdy bylo rozhodnutí o přeměně právnické osoby přijato předem dnem nabytí účinnosti NOZ a ke dni nabytí účinnosti NOZ nebylo ještě zapsáno do veřejného rejstříku

1.4. Pojem přeměny dle směrnic

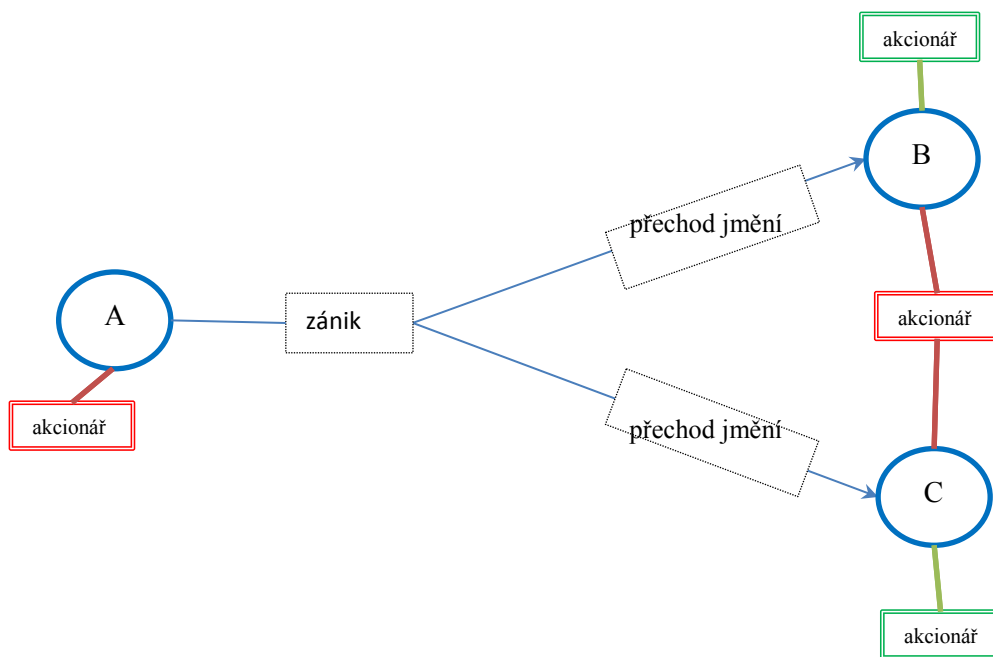
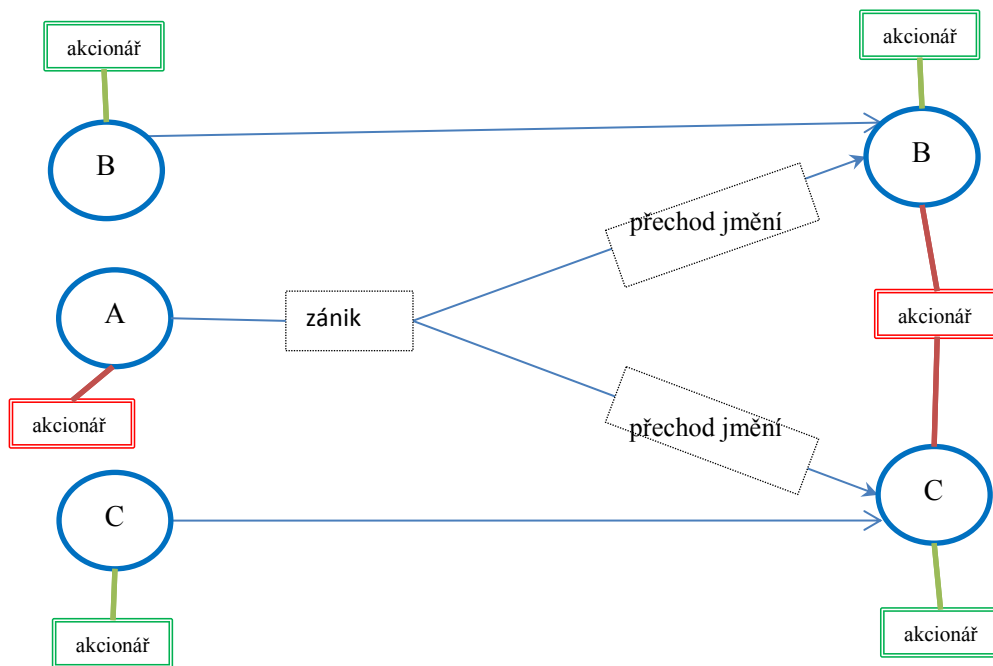
Na evropské úrovni je problematika přeměn společností upravena směrnicemi, a to třetí směrnicí Rady o fúzích akciových společností (78/855/EHS), šestou směrnicí Rady o rozdělení akciových společností (82/891/EHS) a Směrnicí Rady o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (90/434/EHS).

Žádná ze směrnic nepoužívá obecně termín přeměna, vždy je v textu již komunikována konkrétní forma přeměny (viz obecná definice přeměny uvedená v této práci).

Třetí směrnice definuje pro své účely fúzi sloučením jako operaci, při které jedna nebo více společností převádí v důsledku zrušení bez likvidace celé své obchodní jmění na jinou společnost výměnou za přidělení akcií nástupnické společnosti akcionářům jedné nebo více zanikajících společností a případně doplatek na dorovnání, který nepřekročí 10 % jmenovité hodnoty přidělených akcií, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, jejich účetní hodnoty. Dále pod fúzi splynutím rozumí operaci, při které více společností převádí v důsledku zrušení bez likvidace celé své obchodní jmění na společnost, kterou zakládají, výměnou za přidělení akcií nové společnosti jejich akcionářům a případně doplatek na dorovnání, který nepřekročí 10 % jmenovité hodnoty přidělených akcií, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, jejich účetní hodnoty.

Stejně jako třetí směrnice, tak šestá směrnice obsahuje definice jednotlivých forem rozdělení, a to rozdělení mezi stávající společnosti a rozdělení se založením nových společností. Pro účely směrnice se rozdělením mezi stávající společnosti rozumí operace, kterou jedna společnost převádí v důsledku svého zrušení bez likvidace celé své obchodní jmění na více společností výměnou za přidělení akcií společnostem, které obdrží vklady v důsledku rozdělení (dále jen "nástupnické společnosti"), akcionářům rozdělované společnosti a případně doplatek na dorovnání, který nepřekročí 10 % jmenovité hodnoty přidělených akcií, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, jejich účetní hodnoty. Pro účely směrnice se rozdělením se založením nových společností rozumí operace, kterou jedna společnost převádí v důsledku svého zrušení bez likvidace celé své obchodní jmění na více nově založených společností, výměnou za přidělení akcií nástupnických společností akcionářům rozdělované společnosti a případně doplatek na dorovnání, který nepřekročí 10 % jmenovité hodnoty přidělených akcií, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, jejich účetní hodnoty.

Modelově rozdělení dle šesté směrnice můžeme znázornit následovně:



Tyto situace rozdělení definované šestou směrnicí odpovídají v současné době rozštěpení dle zákona o přeměnách.

Směrnice Rady o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států definuje jednotlivé formy přeměn uvedené v jejím samotném názvu. „Fúzí“ rozumí operace, při které jedna nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na jinou existující společnost, přičemž jejich společníkům jsou výměnou vydány cenné papíry představující základní kapitál této jiné společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů. Toto vymezení odpovídá úpravě sloučení v českém zákoně o přeměnách. „Fúzí“ dále rozumí operace, při které dvě nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na společnost, kterou vytvoří, přičemž jejich společníkům jsou výměnou vydány cenné papíry představující základní kapitál této nové společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů. Toto vymezení odpovídá úpravě splynutí v českém zákoně o přeměnách. „Fúzí“ se také rozumí operace, při které společnost, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na společnost, jež vlastní veškeré cenné papíry představující její základní kapitál, což odpovídá úpravě sloučení v českém zákoně o přeměnách. „Rozdělením“ rozumí operace, při které společnost, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na dvě nebo více existující nebo nově vytvořené společnosti, přičemž jejím společníkům jsou poměrným dílem vydány cenné papíry představující základní kapitál společností přijímajících tato aktiva a pasiva a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů. Tato definice odpovídá úpravě rozštěpení v českém zákoně o přeměnách. „Převodem aktiv“ rozumí operace, při které společnost, aniž by byla zrušena, převádí veškeré nebo jednu nebo více oblastí své činnosti do jiné společnosti výměnou za cenné papíry představující základní kapitál společnosti přijímající převáděnou

činnost. "Výměnou akcií" rozumí operace, při které společnost nabývá podíl na základním kapitálu jiné společnosti, a tím získává většinu hlasovacích práv v této společnosti, přičemž společníkům této jiné společnosti jsou výměnou za jejich cenné papíry vydány cenné papíry první společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty cenných papírů vydaných výměnou.

1.5. Definice přeměny v zákoně o dani z příjmů

V současné době zákon o dani z příjmů v části nazvané „Společný systém zdanění při převodu podniku, výměně podílů, fúzi a rozdělení“ upravuje v § 23c fúzi a rozdělení společnosti, přičemž vymezuje pojem fúze i pojem rozdělení pro účely zákona o dani z příjmů a současně odkazuje i na zákon o přeměnách.

Zákon o dani z příjmů pro své účely definuje fúzi jako postup, při kterém

a) veškeré jmění jedné nebo více obchodních korporací, která zaniká a je zrušena bez likvidace (dále jen „zanikající obchodní korporace“), přechází na jinou existující obchodní korporaci (dále jen „nástupnická existující obchodní korporace“), přičemž společníci zanikající obchodní korporace zpravidla nabydou podíl v nástupnické existující obchodní korporaci s případným doplatkem na dorovnání,

b) veškeré jmění dvou nebo více zanikajících obchodních korporací přechází na nově vzniklou obchodní korporaci, kterou tyto zanikající obchodní korporace založily (dále jen „nástupnická založená obchodní korporace“), přičemž společníci zanikajících obchodních korporací nabudou podíl v nástupnické založené obchodní korporaci s případným doplatkem na dorovnání,

c) veškeré jmění zanikající obchodní korporace přechází na jinou obchodní korporaci, která je jediným společníkem zanikající obchodní korporace (dále jen „nástupnická obchodní korporace, která je jediným společníkem“)

Postup vymezený zákonem o dani z příjmů pro účely zákona o dani z příjmů pod písmenem

a) odpovídá definici fúze sloučením ze zákona o přeměnách.

Postup vymezený zákonem o dani z příjmů pro účely zákona o dani z příjmů pod písmenem

b) odpovídá definici fúze splynutí ze zákona o přeměnách.

Postup vymezený zákonem o dani z příjmů pro účely zákona o dani z příjmů pod písmenem

c) odpovídá situaci, kdy zákon o přeměnách za fúzi sloučením též považuje, jestliže se slučuje zanikající akciová společnost nebo společnost s ručením omezeným s nástupnickou akciovou společností nebo společností s ručením omezeným, která je jejím jediným společníkem.

Zákon o dani z příjmů dříve nepoužíval pojem jmění, ani nepoužíval pojem obchodní majetek, ale používal sousloví „veškerý majetek a závazky“, což odpovídá vlastně definici jmění uvedené v zákoně o přeměnách. V současné době již používá pojem jmění. Zákon o dani z příjmů nepoužívá striktně terminologii zákona o přeměnách, ale sám popisuje situaci svými slovy vyjadřujících ale stejnou podstatu.

Stejně jako u definic odpovídajících fúzi definované zákonem o přeměnách postupuje zákon o dani z příjmů v případě rozdělení společností, kdy pro své účely definuje rozdělení společnosti jako postup, při kterém

a) veškerý majetek a dluhy zanikající obchodní korporace přechází na 2 nebo více existujících nebo nově vzniklých obchodních korporací (dále jen "nástupnické obchodní korporace při rozdělení"), přičemž společníci zanikající obchodní korporace zpravidla

nabudou podíl v nástupnických obchodních korporacích při rozdělení s případným doplatkem na dorovnání, nebo

b) vyčleněná část jmění obchodní korporace, která nezaniká (dále jen „rozdělovaná obchodní korporace“), přechází na jednu nebo více nástupnických obchodních korporací při rozdělení, přičemž společníci rozdělované obchodní korporace zpravidla nabudou podíl v nástupnické obchodní korporaci při rozdělení nebo nástupnických obchodních korporacích při rozdělení s případným doplatkem na dorovnání

Postup vymezený zákonem o dani z příjmů pro účely zákona o dani z příjmů pod písmenem

a) odpovídá definici rozdělení ve formě rozštěpení ze zákona o přeměnách.

Postup vymezený zákonem o dani z příjmů pro účely zákona o dani z příjmů pod písmenem

b) odpovídá definici rozdělení ve formě odštěpení ze zákona o přeměnách.

1.6. Definice přeměny v zákoně o účetnictví

Zákon o účetnictví řeší problematiku přeměn v souvislosti s definováním účetního období (§3 ZoÚ), otevírání a zavírání účetních knih ve vazbě na rozhodný den. Zmínka o přeměně je také v ustanoveních týkajících se oceňování. Obecně zákon o účetnictví v případě použití pojmu přeměna odkazuje na zákon o přeměnách. Stejný postup je zachován i u prováděcího předpisu k zákonu o účetnictví (vyhláška č. 500/2002 Sb.) a i v Českých účetních standardech pro podnikatele.

1.7. Definice přeměny v ostatních předpisech týkajících se daní

Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z nabytí nemovitých věcí používá pojmy bez dalšího vymezení, definování či odkazu na právní úpravu.

Zákon o dani z přidané hodnoty, který všeobecně obsahuje nespočet legálních definic, tak v případě přeměn odkazuje na zákon o přeměnách.

2. Právní úprava

2.1. Právní úprava přeměn

2.1.1. Právní úprava přeměn v České republice

Problematika přeměn v českém právním řádu dříve upravená v rámci obchodního zákoníku je s účinností od 1.7.2008 koncentrována do zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále také zákon o přeměnách), který byl následně novelizován zákonem č. 215/2009 Sb., zákonem č. 227/2009 Sb., zákonem č. 355/2011 Sb., zákonem č. 167/2012 Sb. a zákonem č. 303/2013 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva.

V důvodové zprávě k zákonu o přeměnách je mezi důvody přijetí nové právní úpravy uvedena i snaha odstranit pro uživatele právních předpisů (pro podnikatelské subjekty) poměrně komplikovaný systém odkazů.

První novelizace byla provedena zákonem č. 215/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění zákona č. 126/2002 Sb.; zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů; a zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Jednalo se víceméně pouze o technickou novelu, která opravila chybný odkaz v § 92 a §284 zákona o přeměnách a upřesnila podmínky, za kterých se nevyžaduje znalecká zpráva o fúzi (§ 117 zákona o přeměnách).

Druhá novelizace byla provedena zákonem č. 227/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o základních registrech, ve znění pozdějších předpisů. Jednalo se

rovněž o technickou novelu, kdy bylo s účinností od 1. července 2010 v § 70 písm. a) zákona o přeměnách označení „identifikační číslo“ (IČ) nahrazeno označením „identifikační číslo osoby“ (IČO).

Třetí novelizace byla provedena zákonem č. 355/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, a to s účinností od 1. ledna 2012. V tomto případě se jedná o zásadní novelu, přijatou v důsledku směrnice 2009/109/ES.

V případě rozsáhlé novelizace je třeba stanovit, zdali při realizované přeměně postupovat podle právních předpisů účinných od 1. 1. 2012 anebo započatou přeměnu dokončit podle právních předpisů, které byly účinné do 31. 12. 2011. Rozhodujícím pro stanovení postupu je okamžik vypracování projektu přeměny. Pokud byl projekt přeměny vypracován podle dřívější právní úpravy (tj. právní úpravy účinné do 31. 12. 2011), pak se daná přeměna dokončí podle právní úpravy účinné do 31.12.2011 a podle této právní úpravy se také zaúčtují jednotlivé účetní případy, a to vše bez ohledu na skutečnost, že přeměna bude dokončena až během roku 2012. Přejídná ustanovení novely zákona o přeměnách však poskytují možnost zvolit také odlišnou variantu postupu, a to v případě, kdy se společníci nebo příslušný orgán společnosti či družstva rozhodnou, že přeměna bude dokončena podle aktuální právní úpravy (tj. podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2012). Toto rozhodnutí však nemá žádné následky do oblasti zaúčtování jednotlivých účetních případů přeměny, protože podle přejídných ustanovení k souvisejícím novelizačním ustanovením týkajících se zákona o účetnictví se zaúčtování přeměny provádí výhradně podle toho, k jakému datu (resp. za účinností které právní úpravy zákona o přeměnách) byl vypracován projekt přeměny.

Čtvrtá novelizace byla provedena zákonem č. 167/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění

pozdějších předpisů, zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Jedná se pouze o technickou novelu týkající se elektronického podpisu.

Další, pátá novelizace zákona o přeměnách souvisí s rekodifikací soukromého práva hmotného. Změny vyvolané rekodifikací soukromého práva se týkají zejména terminologie – konkrétně například o nahrazení pojmu „obchodní podíl“ pojmem „podíl“, pojmu „právní úkon“ pojmem „právní jednání“, pojmu „zakladatelský dokument“ pojmem „zakladatelské právní jednání“, pojmu „promlčecí doba“ pojmem „promlčecí lhůta“ apod. Vzhledem k zavedení obecné úpravy přeměn do nového občanského zákoníku by bylo logické vypuštění duplicitních definic, což se nerealizovalo. Promítnutí změn v právních institutech soukromého práva hmotného - například změny v pojetí cenných papírů a vzniku zástavního práva k nim, jakož i přípuštění možnosti imobilizace akcií, což má dopady do náležitostí projektu přeměny a pravidel pro výměnu akcií. Dále bylo třeba zohlednit změny v právní úpravě společností s ručením omezeným, kde se nově připouští možnost vlastnictví více podílů, respektive se zavádí možnost vzniku různých druhů podílů a určit obsah těchto podílů. S tímto souvisí i možnost emitace tzv. kmenových listů (cenný papír, do kterého je inkorporován podíl). Co se týká akciových společností, bylo nutno reflektovat v zákoně o přeměnách zavedení kusových akcií a přípuštění monistické struktury akciové společnosti, jakož i výslovnou úpravu existence akciové společnosti bez vydání akcií jako cenných papírů nebo zaknihovaných cenných papírů. V případě družstev bylo nutné do zákona o přeměnách zohlednit existenci zvláštních sociálních družstev. Došlo ke sjednocení právní úpravy v zákoně o obchodních korporacích a zákoně o přeměnách v oblasti práva na dorovnání. Dále byly odstraněny chybné odkazy v textu zákona, odstraněny nepřesnosti a dokončeno sjednocení terminologie.

2.2. Právní úprava přeměn na evropské úrovni

Na evropské úrovni je problematika přeměn upravena třemi směrnicemi:

- Směrnice Rady č. 78/855/EHS o fúzích akciových společností (tzv. třetí směrnice)
- Směrnice Rady č. 82/891/EHS o rozdělení akciových společností (tzv. šestá směrnice)
- Směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností (tzv. desátá směrnice)

Výše uvedené směrnice byly následně novelizovány Směrnicí č. 2009/109/ES. Novelizace se týkala požadavků na předkládání zpráv a na dokumentaci v případě fúzí a rozdělení.

Již z názvů jednotlivých směrnic vyplývá, že na evropské úrovni jsou upraveny pouze dva způsoby přeměn, a to fúze a rozdělení. Evropská právní úprava je postupně transponována do českého právního řádu.

2.3. Právní úprava daní

Soustava daní v ČR byla dříve systematicky upravena zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který byl následně zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Skutečný výčet jednotlivých přímých i nepřímých daní se však příliš od soustavy dříve vymezené zákonem neliší, dokonce můžeme říci, že v současné době máme i obsahovou náplň pro tzv. daně k ochraně životního prostředí, které byly zrušeným zákonem o soustavě daní upravovány, ale v té době nikdy obsahově nenaplněny.

Z podstaty věci však není třeba se zabývat veškerými daněmi, ale jen některými, a to především daní z příjmů a dále daní z přidané hodnoty a daní z nabytí nemovitých věcí.

2.3.1. Daň z příjmů

Bližší pozornost z jednotlivých daní si zaslouží vývoj právní úpravy daně z příjmů týkající se problematiky přeměn.

V souvislosti s transpozicí třetí a šesté směrnice (zák. č. 370/2000 Sb.) byl novelizován i zákon o dani z příjmů (zák. č. 492/2000 Sb.), konkrétně se jednalo o úpravu zdaňovacího období, podání daňového přiznání při přeměnách a zohlednění možnosti změny právní formy.

Významnější změnou však byla až implementace Směrnice Rady č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií a Směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, a to zákonem č. 438/2003 Sb., který zavádí ustanovení § 23a-§23d, úpravu přečtovacího efektu a jeho daňové neuznatelnosti, úpravu časového testu pro osvobození příjmů z převodu cenných papírů a obchodních podílů tak, aby nebyl ovlivněn operacemi dle § 23b a § 23c ZDP a dále zavádí úpravu daňového režimu pro doplatek na dorovnání vzniklý v souvislosti s přeměnou. Novela přináší v § 38na ZDP nová pravidla uplatnění daňové ztráty v rámci přeměn.

Další novelizace zákona o dani z příjmů je převážně zejména upřesňováním a doplňováním v té době platné a účinné právní úpravy.

V roce 2007 byla následně korigována ustanovení týkající se rozdělení, konkrétně odštěpení jako nové formy přeměny zavedenou v roce 2006 do obchodního zákoníku, a to zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů č. 261/2007 Sb..

S novým zákonem o přeměnách byl vydán i zákon č. 126/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev, včetně zákona o dani z příjmů. Také v případě novelizace zákona o přeměnách účinné od 1.1.2012 jsou precizována i ustanovení zákona o dani z příjmů (zák. č. 355/2011 Sb.).

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva hmotného (platný zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, platný zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) a další prováděcí právní předpisy přijaté v souvislosti rekodifikací) byl připraven návrh změn daňových zákonů, jehož cílem bylo přizpůsobení daňových zákonů rekodifikaci soukromého práva hmotného a realizace I. fáze jednoho inkasního místa. V mnohých případech se jedná pouze o „výměnu pojmů“. Na základě historických zkušeností lze učinit závěr, že byť jen pouhá výměna pojmů bude mít za následek nové a nové diskuze o interpretaci jednotlivých ustanovení týkajících se jednotlivých daňových institutů a znovu si praxe počká na novou judikaturu. Tyto situace rozhodně nepřispívají stabilitě v oblasti daní, po které je voláno prakticky od doby zavedení nového daňového systému od roku 1992-1993. Stabilita, přehlednost, jednoduchost bohužel našemu daňovému systému chybí. Ba naopak současný stav vyvolává u mnohých daňových subjektů pocit daňové nespravedlnosti, což je velkou brzdou v samotném fungování daňového systému.

2.3.2. Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, respektive daň z nabytí nemovitých věcí

Předchozí právní úprava řadila převody a přechody majetku právnických osob při jejich sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně mezi převody a přechody majetku od daně darovací a od daně z převodu nemovitostí osvobozené, a to bez dalších podmínek. Podmínky pro možné uplatnění osvobození od daně darovací a od daně z převodu nemovitostí byly například stanoveny v případech vkladů nemovitostí do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva.

Potřeba změn, včetně změny koncepce v oblasti daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, vycházela zejména ze záměru transformace daně dědické a daně

darovací pod režim daně z příjmů, z potřeby přizpůsobit právní úpravu daně z nabytí nemovitých věcí novému občanskému zákoníku a novému zákonu o korporacích, z potřeb majících své zdroje v praktické aplikace daně z převodu nemovitostí (změna poplatníka z převodce na nabyvatele, změna rozsahu osvobození, snižování administrativní náročnosti na straně poplatníků i na straně finanční správy, zrušení institutu ručitele, atd.).

V současné době účinném zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí je nově vymezen předmět daně z nabytí nemovitostí včetně rozšíření předmětu daně o případy převodů obchodních podílů v obchodních společnostech vlastnících nemovité věci (tzv. změny ovládající osoby) jako opatření k zabránění daňovým únikům. Co se týká přeměn společností, tak zákon o dani z nabytí nemovitých věcí ze změny ovládající osoby vylučuje nabytí podílů bezúplatně (tj. děděním, popř. odkazem, nebo darováním) a nabytí podílů při přeměnách obchodních korporací.

2.4. Právní úprava účetnictví

Některá ustanovení týkající se účetnictví společnosti realizující přeměnu, včetně oceňování, jsou obsažena v zákoně o přeměnách. Ustanovení týkající se účetnictví v zákoně o přeměnách obsahují velmi důležitou definici tzv. rozhodného dne. Na tuto obecnou definici rozhodného dne následně navazuje obecná úprava týkající se samotného vedení účetnictví.

Obecná úprava účetnictví je obsažena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která je podrobněji provedena v příslušné vyhlášce Ministerstva financí ČR, přičemž jednotlivé vyhlášky jsou členěny podle druhu účetní jednotky. Pro sjednocení postupů a pro dosažení věrného a poctivého obrazu pro jednotlivé druhy účetních jednotek jsou vydávány České účetní standardy, které obsahují popis účetních metod a postupů účtování.

Na mezinárodní úrovni nesmíme opomenout právní úpravu podnikových kombinací – konkrétní úprava je obsažena v IAS 22 (International Accounting Standards) a v IFRS3 (International Financial Accounting Standards). Současná ekonomika vykazuje znaky globalizace a obchodní a finanční vztahy neznají státní hranice, což vytváří tlak na harmonizaci pravidel týkajících se i zachycování a následné zobrazování a interpretaci účetních operací, přičemž primárně jde o srovnatelnost účetních výkazů. Výsledkem jsou snahy například právě prostřednictvím vydávání mezinárodních účetních standardů harmonizovat pravidla na mezinárodní úrovni a zároveň snaha přizpůsobit pravidla na úrovni jednotlivých států výše uvedeným mezinárodním pravidlům. V praxi podnikatelské subjekty vedou účetní agendu podle příslušných vnitrostátních předpisů a zároveň pro účely většinou svých zahraničních mateřských společností upravují účetní agendu dle příslušných vnitrostátních předpisů dle mezinárodních účetních standardů a pravidel. Mezinárodní účetní standardy jsou vydávány většinou profesními organizacemi. V současné době lze rozdělit harmonizaci účetnictví na mezinárodní úrovni do třech základních směrů, a to harmonizaci v rámci Evropské unie, harmonizaci v rámci USA a celosvětovou harmonizaci. K harmonizaci v rámci EU docházelo původně prostřednictvím vydávání směrnic, následně lze zaznamenat příklon k účetní harmonizaci prostřednictvím IAS (International Accounting Standards) vydávaným Výborem pro mezinárodní účetní standardy IASC (International Accounting Standards Committee) a k vydávání harmonizačních strategií EU v oblasti účetnictví. Harmonizace v rámci USA je soustředěna do pravidel US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles). Snahy o celosvětovou harmonizaci jsou realizovány zejména skrze Mezinárodní účetní standardy pro výkaznictví IFRS, kde svoji roli hraje i snaha o prosazení a akceptaci v rámci EU.

Co se týká právní závaznosti výše uvedených dokumentů v právním řádu České republiky, je třeba rozlišit mezi standardy a směrnicemi EU. Mezinárodní účetní standardy jsou vydávány

mimo rámec zákona a nemají ani formální podobu právního předpisu a představují tak soubor průběžně aktualizovaných poměrně ucelených pravidel, zásad, předpokladů a postupů, jejichž dodržování je založeno pouze na dobrovolnosti jednotlivých subjektů. Dobrovolnost je samozřejmě do značné míry ovlivněna vnějšími okolnostmi, například podmínkami přijetí akcií na burzu atd.. V případě směrnic EU, jako právního aktu sekundárního práva, platí obecné pravidlo, že zavazuje své adresáty, členské státy, a předepisuje výsledek, kterého má být dosaženo, přičemž formy a metody dosažení cíle jsou v moci členských států.

Použití mezinárodních účetních standardů v účetním a daňovém systému, respektive pravidla pro jejich použití, pomineme-li proces samotné harmonizace v rámci Evropské unie, nalezneme například v § 19 a § 23a ZoÚ a v § 23 ZDP.

Účetní předpisy na rozdíl od předpisů daňových vykazují poměrnou značnou stabilitu. Od 1.1.2012 však dochází k rozsáhlejšímu úpravám v účetní oblasti, a to ze dvou důvodů – za první změny zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví v důsledku novelizace zákona o přeměnách a za druhé uplatňování požadavků zákona o účetnictví ohledně věrného a poctivého obrazu stavu účetní jednotky (zejména opravy chyby nákladů minulého účetního období).

Konkrétní změny v oblasti účetnictví vyvolané novelizací zákona o přeměnách (část pátá zákona 355/2011 Sb.) jsou následující:

1) Změny v zákoně o účetnictví

- Dochází k upřesnění, respektive preciznějšímu vymezení účetního období v případě přeměn a vymezení případů trvání účetního období po dobu jinou než 12 kalendářních měsíců (konkrétně změna § 3 ZoÚ)

- V § 4 odst. 8 ZoÚ je stanoven obecný požadavek na dodržování pravidel při vedení účetnictví stanovených prováděcími právními předpisy s tím, že prováděcí právní předpisy upraví mimo jiné i metodu přeměny společnosti včetně úprav prováděných v rámci přeměn společnosti k datu zápisu do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne, metodu sestavení zahajovací rozvahy a úpravy při přeshraniční přeměně, vkladu nebo prodeji podniku (nově vložené písm. v))
- V § 17 jsou upřesněny okamžiky otevírání a uzavírání knih, přičemž konkretizace se týká přeměn společností
- V § 18, který stanovuje náležitosti účetní závěrky (mimo jiné podpisový záznam statutárního orgánu), je doplněna situace, kdy den zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku je shodný s rozhodným dnem - u zanikající účetní jednotky se podpisovým záznamem rozumí podpisový záznam osoby, která vykonávala funkci statutárního orgánu k rozvahovému dni, neurčí-li nejvyšší orgán účetní jednotky jinak
- § 27 nově stanovuje, že ocenění jmění vyžadované zákonem o přeměnách upravuje prováděcí právní předpis, který stanoví i okamžik účtování o ocenění reálnou hodnotou – viz. nová úprava § 54, § 54a a § 54b prováděcí vyhlášky

2) Změny v prováděcí vyhlášce

- Je rozšířen předmět úpravy týkající se účetní závěrky, uspořádání a obsahové vymezení položek v účetních výkazech – jde o doplnění vyvolané úpravou v § 4 odst. 8 ZoÚ
- Mezi kapitálové fondy mimo již vykazované položky A. II.4. Oceňovací rozdíly při přeměnách společností“ a položku A. II.5. Rozdíly z přeměn společností, jejich

obsah je nově upraven, byla doplněna nová položka A. II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností (viz. §14a vyhlášky)

- Přepřacování § 54 a § 54a a zcela nový § 54b
 - Úprava způsobu a okamžiku účtování při ocenění majetku a závazků reálnou hodnotu vyžadovaných zákonem o přeměnách v případě vnitrostátní přeměny
 - Úprava způsobu a okamžiku účtování o ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou u různých forem přeshraniční přeměny
 - Úprava postupů při úpravách účetnictví při přeměnách zúčastněných, nástupnických a nezúčastněných účetních jednotek v případech, kdy se rozhodný den neshoduje se dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Příkladný výčet operací, které účtuje nástupnická účetní jednotka ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne

Vzhledem k novelizaci účetních předpisů je třeba stanovit, zda při realizované přeměně postupovat podle právních předpisů účinných od 1. 1. 2012 anebo započatou přeměnu dokončit podle právních předpisů, které byly účinné do 31. 12. 2011. V případech, kdy byl projekt přeměny nebo projekt převzetí vypracován podle zákona č. 125/2008 Sb., ve znění účinném do 31.12.2011, postupuje se při účtování o přeměně společnosti podle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném do 31.12.2011. Toto pravidlo nemůže změnit ani znění přechodných ustanovení poslední novely zákona o přeměnách, které umožňuje společníkům nebo příslušnému orgánu společnosti či družstva rozhodnout, že přeměna započatá před 31.12.2011 bude dokončena podle aktuální úpravy účinné od 1.1.2012. Toto rozhodnutí však

není relevantní pro oblast účetnictví, která má své vlastní pravidlo uvedené v přechodných ustanoveních části páté zák. č. 355/2011 Sb..

Výraznou změnou prochází zákon o účetnictví a předpisy provádějící zákon o účetnictví od 1.1.2016. Podstatou změny je transpozice směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnic Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS do předpisů upravujících účetnictví.

3. Vymezení základních principů a pojmů

3.1. Základní principy přeměn

Funkčnost systému je dána základními pravidly pro jeho samotné fungování. Kvalita, přesnost, jednoznačnost, srozumitelnost základních pravidel determinuje funkčnost systému.

Základní pravidla by měla být doplněna principy, na kterých daný systém stojí, aby bylo možné správně interpretovat základní pravidla. Systém přeměny je vybudován na třech základních principech:

- **princip univerzální sukcese nástupnického subjektu do všech práv a povinností** zanikajícího nebo všech zanikajících subjektů, resp. princip plné kontinuity právní osobnosti transformujícího se subjektu při změně právní formy,
- **princip ochrany práv společníků nebo členů všech zúčastněných subjektů, a**
- **princip ochrany práv věřitelů všech zúčastněných subjektů a s tím související princip ochrany práv dlužníků při rozdělení,**

Všechny principy odrážejí vlastně **princip spravedlnosti, vyváženosti a vyrovnanosti.**

Uvedené principy musíme mít na paměti při realizaci jakékoli přeměny. Při přemýšlení nad jednotlivými kroky přeměny, nad jednotlivostmi a detaily přeměny, vždy tyto jednotlivé kroky, detaily musí být nejprve v souladu s uvedenými principy.

Výše uvedené principy vlastně odrážejí základní způsob myšlení, se kterým by mělo být k samotné realizaci přeměny přistupováno.

Princip ochrany práv, ať se jedná o ochranu společníků nebo členů zúčastněných subjektů nebo o ochranu věřitelů, respektive dlužníků v případě rozdělení, vlastně svým způsobem navazuje na princip univerzální sukcese. Princip univerzální sukcese

nástupnického subjektu do všech práv a povinností zanikajícího nebo všech zanikajících subjektů vlastně tím, že jde o nástup do všech práv a do všech povinností, zaručuje a implikuje obecně existenci ochrany práv společníků nebo členů zúčastněných osob i věřitelů a v případě rozdělení dlužníků.

Princip univerzální sukcese se projevuje i v účetní a daňové oblasti. **Účetní princip kontinuity je vlastně odrazem obecného nebo možná principu vnímaného jako právního principu univerzální sukcese.** Účetní princip kontinuity znamená lapidárně vyjádřeno rovnost jednotlivých číselných údajů, popřípadě součtu jednotlivých účetních údajů, v okamžiku, kde se časově střetává konec a začátek.

V daňové oblasti se princip univerzální sukcese projevuje například v možnosti uplatnění daňové ztráty, rezerv či odčitatelných položek, vše samozřejmě při splnění zákonných podmínek možnosti jejich uplatnění.

3.2. Vymezení základních pojmů

3.2.1. Rozhodný den

3.2.1.1. Rozhodný den – definice

Rozhodný den, jehož definice je obsažena v zákoně o přeměnách, ale i v občanském zákoníku či zákoně o účetnictví, **je zásadní okamžik** pro vedení účetnictví a následně pro stanovení daňových povinností či nároků. Tento okamžik nekoresponduje s okamžikem právního zániku zanikající entity, nekoresponduje tedy ani s okamžikem právního nástupnictví. Naše právní úprava rozhodného dne našla inspiraci v právní úpravě Rakouska a Německa. Na evropské úrovni – třetí a desátá směrnice EU – nejsou stanoveny povinnosti, které je nutné k rozhodnému dni splnit. Obě směrnice nechávají na jednotlivých členských státech, aby si stanovily pravidla pro ekonomické i právní účinky přeměny (respektive pouze

těch forem, které jsou v směrnicích komunikovány). Obě směrnice však samotný rozhodný den popisují – třetí směrnice jako den, od kterého se jednání zanikající společnosti považuje z účetního hlediska za jednání nástupnické společnosti, a desátá směrnice jako den, od kterého se transakce fúzujících společností považují pro účely účetnictví za transakce společnosti vzniklé přeshraniční fúzí. Směrnice tedy neukládají ani, kdy má rozhodný den nastat. Ale rozhodný den, respektive jeho určení je základní náležitostí projektu a tento den musí být logicky totožný pro všechny zúčastněné společnosti.

Obecně rozhodný den je třeba posuzovat také k jinému okamžiku, a to k okamžiku vypracování projektu přeměny. Rozhodný den do konce roku 2011 mohl být stanoven výhradně před datem vypracování projektu přeměny.

Rozhodný den dle právní úpravy účinné od 1.1.2012:

Rozhodným dnem fúze, rozdělení a převodu jmění na společníka (dále jen „rozhodný den“) se rozumí den, od něhož se jednání zanikající společnosti nebo družstva nebo zanikajících společností nebo družstev nebo rozdělované společnosti nebo družstva považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti nebo družstva nebo nástupnických společností nebo družstev nebo přejímajícího společníka.

Při rozdělení odštěpením nastávají účinky uvedené v odstavci 1 jen ve vztahu k těm jednáním, která se týkají majetku nebo závazků, jež mají podle projektu rozdělení přejít na nástupnickou společnost nebo družstvo.

Rozhodný den přeměny nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Jako rozhodný den přeměny může být

stanoven nejpozději den zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku.

Právní úprava účinná od 1.1.2012 oproti úpravě účinné do 31.12.2011 upřesňuje jednání, na která má stanovení rozhodného dne vliv. V druhém odstavci je upřesnění týkající se rozhodného dne ve vztahu rozdělení odštěpením, neboť v tomto případě nelze všechna jednání zanikající společnosti či družstva považovat za uskutečněná na účet nástupnické společnosti nebo družstva či nástupnických společností nebo družstev, nýbrž jen ta, která se vztahují k té části majetku a závazků, které podle projektu rozdělení odštěpením mají přejít na toho kterého právního nástupce.

Do nového třetího odstavce § 10 zákona o přeměnách bylo přesunuto znění původního druhého odstavce. Dále byl třetí odstavec doplněn o druhou větu, která mění koncepci platnou do 31.12.2011 tak, že rozhodný den může předcházet den vyhotovení projektu přeměny. Tato koncepční změna rozhodného dne má význam v přeshraničních přeměnách. Právní předpisy v některých členských státech spojují rozhodný den až se zápisem přeměny do obchodního rejstříku. České společnosti se v rámci přeshraniční fúze vzhledem k poměrně značné flexibilitě stanovení rozhodného dne dle českého právního řádu mohou přizpůsobit společnostem z jiných členských států, čímž bezesporu získávají jistou konkurenční výhodu.

Rozhodný den je možné podle aktuálního znění zákona stanovit vůči dni vypracování projektu přeměny zpětně i do budoucna s hranicemi danými dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku a lhůtou 12 měsíců do minulosti ode dne podání návrhu na zápis přeměny do obchodního rejstříku.

Rozdíl mezi stavem do 31.12.2011 a stavem od 1.1.2012 lze popsat tak, že do konce roku 2011 byl rozhodný den stanovován na počátku procesu přípravy přeměny a od roku 2012 je

možné stanovit rozhodný den nejen na počátku procesu přípravy přeměny, ale až po vyhotovení a schválení projektu přeměny.

Jako velmi výhodná se jeví varianta stanovení rozhodného dne na 1.1., respektive k prvnímu dni hospodářského roku, a vše bude realizováno tak, aby přeměna byla do konce stejného kalendářního, respektive hospodářského, roku i účinná, tedy zapsána v obchodním rejstříku.

Z definice rozhodného dne vyplývají účetní pravidla, která dále určují i navazující pravidla daňová. **Rozhodný den je mezníkem, od kterého se rozchází účetní a právní pohled na jednání osob zúčastněných na přeměně.** Od rozhodného dne je třeba prakticky vést dvě účetní evidence, včetně správné alokace nákladů a výnosů z hlediska věcného (s výjimkou situace, kdy rozhodný den je dnem právních účinků zápisu přeměny do obchodního rejstříku).

Je praktické stanovit rozhodný den před tím, než nastane a vést od tohoto dne účetní evidence. To však znamená, že nejpozději v rozhodný den víme, jak bude přeměna realizována, a to do posledního detailu, protože jakákoli změna například v jiné alokaci majetku znamená změny v účetní evidenci. Je praktické se v účetní evidenci na samotný rozhodný den připravit. Je praktické před rozhodným dnem provést v účetní evidenci „úklid“, tedy projít a nejlépe zinventovat jednotlivé analytické účty, provést zápočty a co nejvíce eliminovat nevyjasněné položky a dohadné účty. V rámci procházení jednotlivých analytických účtu je praktické rozdělit samotný analytický na tolik účtů, na tolik položek tak, aby ještě před samotnou přeměnou z účtové osnovy vyplývala samotná věcná podstata přeměny.

V praxi je často využívána možnost zpětného stanovení rozhodného dne, což znamená zpětné vedení účetní evidence dle samotné přeměny. Tato situace je často vnímána jako formální dopracování účetní evidence a není v tom spatřován žádný problém, protože vše je přeci dáno projektem přeměny. V praxi je to však často noční můra účetních, protože se často musí

vyrovnat s účetními zápisy, se kterými v projektu není logicky počítáno, protože se udály v minulosti a nemají se samotnou přeměnou nic společného.

Účetní část přeměny je často dávána na druhou, respektive třetí kolej. Management se zajímá, co na to právníci, popřípadě jaké přeměna bude mít daňové dopady. Vlastně účetnictví se dodělá, jak bude potřeba. V praxi se setkávám s přístupem, že právníci připraví podrobný seznam jednotlivých kroků přeměny, začnou psát projekt přeměny a prověřovat jednotlivé právní dokumenty, ale vše bez interakce s „obyčejnou paní účetní“, neboť ta má jen samé „neodborné“, jednoduché otázky. Kvalitní právní prověření jednotlivých právních dokumentů je dle mého názoru často zbytečné, když nevím, jak je tento právní dokument promítnut do účetní evidence. Jako nejefektivnější je podle mé zkušenosti si v prvním kroku projít komplet celou účetní evidenci po jednotlivých položkách a ptát se již v duchu namyšlené konkrétní přeměny, co jednotlivé položky znamenají a co vlastně zobrazují. Toto projití se po účetních položkách má velký význam pro samotné namyšlení konkrétní struktury přeměny a také umožní nápravu samotného špatného účetního zachycení skutečností nebo odhalení dalších skutečností, které ze samotných právních dokumentů nevyplývají.

Logicky, ale spíše teoreticky, existuje možnost, aby účetní a právní účinky přeměny nastaly ke stejnému dni, tedy situace, kdy rozhodný den je shodný se dnem právních účinků zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Tímto zákonodárce poskytl teoretickou možnost dosáhnout ztotožnění účetních a právních účinků přeměny, čímž by odpadla velká porce starostí s rozdělováním účetnictví a zachycením všech možných vzájemných vztahů zejména při realizaci rozdělení. Proč je však tato možnost pouze teoretická? Protože existují četné názory odborné právní veřejnosti, že rozhodný den jako takový musí být vždy určen pevným datem a nelze tak specifikovat rozhodný den jako „den zápisu přeměny do obchodního rejstříku“. To, co by tedy bylo vysoce

žadoucí, se stane velmi rizikovým, neboť pokud si stanovíme rozhodný den v budoucnosti na datum, ke kterému předpokládáme, že dojde k právním účinkům zápisu přeměny do obchodního rejstříku, přičemž se nám to z nejrůznějších příčin nepodaří a právní účinky zápisu přeměny do obchodního rejstříku „netrefí“ rozhodný den byť o jediný den, bylo veškeré naše předchozí vypětí zbytečné, neboť rázem sklouzneme do původního systému oddělených účetních a právních účinků přeměny. V rámci rekonstrukce soukromého práva existuje od 1.5.2015 možnost přímého zápisu do obchodního rejstříku notáři. Přímým zápisem do obchodního rejstříku notářem eliminujeme pěti denní lhůtu, kterou má obecně rejstříkový soud na zápis do rejstříku. Podmínkou přímého zápisu do obchodního rejstříku notářem je existence požadovaných podkladů a dokladů pro tento zápis. Pro provedení zápisu do obchodního rejstříku notářem je potřeba, aby osoba oprávněná k podání návrhu na zápis ho o takový způsob zápisu požádala, aby byl sepsán podkladový notářský zápis a aby byly notáři předloženy listiny, které jsou požadovány pro zápis do obchodního rejstříku. Tento postup je aplikovatelný i na přeměny společností. Při správném načasování a existenci všech požadovaných podkladů můžeme ovlivnit den zápisu do obchodního rejstříku, protože přímý zápis notářem je realizován v ten samý den. Samozřejmě je stále otázkou, zda je možné rozhodný den stanovit obecně jako například den zápisu do obchodního rejstříku notářem nebo musí být stanoven konkrétním datem. Je vhodné se zamyslet na samotnou určitost rozhodného dne – z diskuzí vyplývá požadavek na stanovení rozhodného dne pevným datem. Například můžeme citovat z článku pana Petra Čecha (Čech, P. Hlavní změny a novinky v zákoně o přeměnách. Auditor, 2012, č. 1, s. 13) – „Je třeba zdůraznit, že rozhodný den bude vždy nutné určit jako konkrétní datum. Není myslitelné formulovat jej vazbou na nějaký den v budoucnu, o němž předem není jisté, zda a kdy nastane. Nelze tak uvažovat ani o tom, že projekt by jako rozhodný den přeměny uváděl den zápisu přeměny do obchodního rejstříku.“

Rozhodný den je zásadním okamžikem pro vymezení účetního a také zdaňovacího období.

3.2.1.2. Rozhodný den – účetní období

Zákon o účetnictví vymezuje časový úsek vymezený počátkem a koncem a omezený svým trváním. Tento časový úsek zákon o účetnictví nazývá účetní období. V rámci účetní období jsou v účetním systému zachycovány skutečnosti, které věcně a časově s tímto obdobím souvisejí, a to při respektování účetních principů daných zákonem o účetnictví, zejména aby vedení účetnictví bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů a aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Účetní období je vymezeno nejčastěji jako nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Účetní období se tedy buď shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem, přičemž rozdíl spočívá v tom, že kalendářní rok začíná měsícem lednem a hospodářský rok může začínat pouze prvním dnem měsíce různého od ledna. Volba mezi kalendářním a hospodářským rokem závisí na rozhodnutí účetní jednotky, přičemž zde platí jistá omezení možnosti volby mezi kalendářním a hospodářským rokem například pro organizační složky, státu, územní samosprávné celky a vysoké školy. Uplatnit hospodářský rok lze pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo před koncem běžného účetního období, a to podle toho, který z termínů nastává dříve, jinak účetní období zůstává nezměněno. Takovouto změnu účetního období může účetní jednotka v běžném účetním období provést pouze jednou. Obdobně postupují účetní jednotky i při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok. Uplatnit hospodářský rok lze též účetní jednotkou do 30 dnů ode dne vzniku účetní jednotky, nebo nástupnickou účetní jednotkou, účetní jednotkou rozdělovanou odštěpením nebo přejímajícím společníkem v případě převodu jmění na společníka do 30 dnů ode dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku. Tady se

tedy otevírá možnost v rámci přeměny přejít na hospodářský rok. Důvody pro volbu hospodářského roku jsou většinou dány samotným předmětem činnosti subjektu.

Zákon o účetnictví dále stanoví pravidla, která toto základní vymezení účetního období modifikuje, a to co délky trvání účetního období. Zákon o účetnictví umožňuje existenci účetního období v době trvání delšího časového úseku 12-ti po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Účetní období může být delší 12-ti měsíců v těchto vyjmenovaných případech - při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku, při zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku, dále pokud stanoví-li zákon o účetnictví nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců před počátkem běžného účetního období, nebo stanoví-li zákon o účetnictví nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců po konci běžného účetního období a neodporuje-li takovéto prodloužení smyslu rozvahového dne běžného účetního období. Dalším případem je situace, připadne-li rozhodný den u nástupnické účetní jednotky, u účetní jednotky rozdělované odštěpením nebo u přejímajícího společníka v případě převodu jmění na společníka do období 3 měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského roku a dojde-li v tomto období zároveň k zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku.

Délka účetního období by zcela jistě měla být pod taktovkou realizátorů přeměny a ne ponechána volně bez koordinace, neboť tento přístup může mít i negativní ekonomické důsledky především v podobě zvýšených zejména administrativních nákladů na přeměnu samotnou.

Podívejme se na několik konkrétních možností prodloužení účetního období nad trvání běžných 12 kalendářních měsíců v případě přeměn.

- Situace, kdy rozhodný den je zvolen 1.1., návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku je podán v prosinci, ale právní účinky zápisu přeměny nastanou až v lednu následujícího roku
- Rozhodný den je zvolen například 1.7. a návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku je podán v lednu následujícího roku
- Rozhodný den je zvolen například 1.11. roku x a zároveň právní účinky přeměny v roce x – nástupnická společnost může tak může zvolit, zda se sestaví účetní závěrku za období od rozhodného dne (1.11.) do konce kalendářního roku (31.12.), nebo zda toto období od 1.11. do 31.12. spojí s následujícím kalendářním rokem a účetní období tak bude trvat od 1.11. roku x do 31.12. roku x+1

Pro přehlednost je třeba vydefinovat zúčastněnou účetní jednotku, a to prostřednictvím legální definice zúčastněné osoby obsažené v zákoně o přeměnách v kombinaci s legální definicí účetní jednotky obsažené v zákoně o účetnictví.

Osobou zúčastněnou na přeměně zákon o přeměnách rozumí v případě

- fúze sloučením zanikající i nástupnická společnost nebo družstvo
- fúze splynutím pouze zanikající společnosti nebo družstva
- rozdělení se vznikem nových společností nebo družstev pouze zanikající nebo rozdělovaná společnost nebo družstvo
- rozštěpení sloučením zanikající společnost nebo družstvo a nástupnické společnosti nebo družstva
- odštěpení sloučením rozdělovaná společnost nebo družstvo i nástupnická společnost

nebo družstvo anebo nástupnické společnosti nebo družstva

- převodu jmění na společníka zanikající společnost a přejímající společník
- změny právní formy společnost nebo družstvo měnící svou právní formu
- přeshraničního přemístění sídla zahraniční právnická osoba přemísťující sídlo do České republiky nebo česká společnost nebo družstvo přemísťující sídlo do jiného členského státu než České republiky

Účetní jednotka je vymezená skupina osob, na které se vztahují povinnosti dané zákonem o účetnictví, tedy poměrně široké vymezení osob. Účetní jednotkou jsou:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku.
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti,

pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) až l),

h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,

i) svěřenské fondy podle občanského zákoníku,

j) fondy obhospodařované penzijní společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,

k) investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, nebo

l) ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

Výsledkem průniku legální definice zúčastněné osoby a legální definice účetní jednotky je definice zúčastněné účetní jednotky.

Začátek účetního období je nezbytně spojen s otevíráním účetních knih (deník, hlavní kniha, knihy analytických účtů, knihy podrozvahových účtů) a konec účetního období s uzavíráním účetních knih.

Kromě rozhodného dne je třeba definovat i den rozvahový, který je vymezen v § 19 zákona o účetnictví jako den, kdy účetní jednotky uzavírají účetní knihy. Samotné uzavírání účetních knih je vymezeno v § 17 odst. 2. ZoÚ.

Uzavírání účetních knih, respektive konec účetního období, respektive okamžik rozvahového dne, je spojen s tzv. účetní závěrkou, jejíž obsah, náležitosti a rozsah nalezneme v § 18 ZoÚ.

Účetní závěrku tvoří:

- rozvaha (bilance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- u některých účetních jednotek i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Podrobnější obsahovou náplň rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, popřípadě přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, vymezuje prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb..

Účetní závěrka podléhá za podmínek stanovených zákonem o účetnictví přezkoumání auditorem. Konkrétní podmínky týkající se jednotlivých kategorií účetních podmínek a hraničních hodnot položek sumy aktiv, obratu a počtu zaměstnanců jsou obsaženy v § 20 ZoÚ.

Povinnost ověření účetní závěrky v rámci přeměn společností navazuje zákon o přeměnách na povinnost ověření účetní závěrky auditorem za podmínek pro ověření účetní závěrky auditorem dle zákona o účetnictví.

Pokud má tedy alespoň jedna ze zúčastněných společností nebo družstev povinnost auditu svých účetních závěrek, povinně se auditují všechny konečné účetní závěrky a zahajovací rozvahy všech zúčastněných subjektů.

Konečná účetní závěrka může mít formu účetní závěrky řádné, mimořádné a mezitímní. Řádnou účetní závěrku sestavují účetní jednotky k poslednímu dni účetního období a v

ostatních případech sestavují mimořádnou účetní závěrku. Mezitímní účetní závěrku sestavují účetní jednotky v případech, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy, a to v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. V případech sestavování mezeitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění podle § 25 odst. 3 ZoÚ.

Konec účetní období, respektive uzavírání účetní knih, a začátek účetního období, respektive otevírání účetních knih je provázáno principem continuity, což lze velmi jednoduše a lapidárně vyjádřit – čísla v zahajovací rozvaze bezvýjimečně navazují, respektive plně souhlasí, na čísla v konečné rozvaze.

Pro samotnou zahajovací rozvalu v souvislosti s přeměnami společností platí jistá omezení – 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. Pokud je přeměna zapsána do obchodního rejstříku, přestože nebyla splněna výše uvedená kritéria, a není předložen alespoň znalecký posudek dokládající možnou existenci společnosti (bez úpadku) v průběhu řízení, nařídí soud i bez návrhu zrušení a likvidaci nástupnické společnosti.

Otevírání a uzavírání účetních knih, které je navázáno na vymezení účetního období, je pro případy přeměn upraveno následovně:

Zúčastněné účetní jednotky na přeměně společnosti otevírají účetní knihy k rozhodnému dni

přeměny společnosti a vedou účetnictví samostatně od rozhodného dne přeměny společnosti do dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku.

Nezúčastněná účetní jednotka v případě nástupnické účetní jednotky otevírá účetní knihy ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne v souladu s metodou přeměny společnosti.

V případě přeměn společností nebo družstev, s výjimkou změny právní formy a přeshraničního přemístění sídla, stanovuje zákon o účetnictví počátek účetního období na rozhodný den. Účetní období končí, jde-li o nástupnickou účetní jednotku, o účetní jednotku rozdělovanou odštěpením nebo o přejímajícího společníka v případě převodu jmění na společníka, posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis uvedených skutečností do obchodního rejstříku. U zúčastněných účetních jednotek končí účetní období dnem předcházejícím rozhodnému dni.

Ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, ke dni předcházejícímu ani ke dni následujícímu po dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku se účetní závěrka nesestavuje, není-li dále stanoveno jinak. Účetní závěrku nesestavují zanikající účetní jednotky k poslednímu dni účetního období po rozhodném dni, pokud se den zápisu přeměny společnosti uskuteční až v následujícím účetním období.

V případě převodu jmění na přejímajícího společníka, který nevede účetnictví, zúčastněná zanikající účetní jednotka uzavírá účetní knihy ke dni předcházejícímu den zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku.

Výjimka z obecných pravidel otevírání a uzavírání účetních knih v případě přeměn společností a družstev platí pro případ, je-li při přeměně společnosti den zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku shodný s rozhodným dnem. V tomto případě společnosti

uzavírají účetní jednotky zúčastněné na přeměně společnosti účetní knihy ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny společnosti. K rozhodnému dni přeměny společnosti otevírají účetní knihy pouze nástupnické účetní jednotky, účetní jednotka rozdělovaná odštěpením nebo přejímající společník v případě převodu jmění na společníka.

Po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih s výjimkou případů přeměny společnosti uvedených v § 177 zákona o účetnictví.

3.2.1.3. Rozhodný den – „zdaňovací období“ pro dan z příjmů

Na okamžik rozhodného dne je navázáno i vymezení zdaňovacího období, tedy časového úseku, za který je v zákoně stanovena povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok nebo účetní období v případech jeho trvání po dobu delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Zdaňovacím obdobím je dále období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými.

Vymezení zdaňovacího období jako účetního období delšího 12 měsíců zavedla novela zákona o účetnictví vyvolaná novelou zákona o přeměnách. V praxi se může jednat o tyto situace - tzv. možnost prodloužení účetního období, respektive připojení velmi krátkého účetního období v trvání maximálně 3 měsíců k běžnému období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců

- při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku,
- při zániku účetní jednotky v období 3 měsíců po skončení kalendářního roku nebo

hospodářského roku,

- stanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců před počátkem běžného účetního období,
- stanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis rozvahový den ve lhůtě do 3 měsíců po konci běžného účetního období a neodporuje-li takovéto prodloužení smyslu rozvahového dne běžného účetního období. Tedy rozhodný den je stanoven na 1.2.yyyy, zúčastněné společnosti například na fúzi mohou spojit kalendářní rok předcházející a jeden měsíc z roku následujícího do 13 měsíců.
- případně-li rozhodný den u nástupnické účetní jednotky, u účetní jednotky rozdělované odštěpením nebo u přejímajícího společníka v případě převodu jmění na společníka do období 3 měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského roku a dojde-li v tomto období zároveň k zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku. Tedy rozhodný den je 1.11.yyyy, právní účinky například fúze nastaly 28.12.yyyy a účetní období začínající rozhodným dnem může trvat 14 měsíců.

Na zdaňovací období je navázána povinnost podání daňového přiznání k dani z příjmů, která je pro právnické osoby upravena v § 38m a § 38ma ZDP.

K povinnosti podat daňové přiznání právnických osob po novele zákona o dani z příjmů zákonem č. 192/2012 Sb. byla vydána informace Generálního finančního ředitelství ve věci lhůty pro podávání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to za účelem odstranění pochybností, které mohou vzniknout vzhledem k neexistenci přechodných ustanovení v zákoně č. 192/2012 Sb.. Informace GFŘ navazuje na projednávání problematiky lhůt pro podávání daňových přiznání v případě přeměn v Koordinačním výboru KDPČR

příspěvek č. 352/18.01.12a stanovuje základní pravidlo, což je klasický příklad novelizace daňových předpisů, kdy novela neobsahuje příslušné přechodné ustanovení nebo obsahuje nepřesnou formulaci. Je zcela běžné, že ještě před nabytím účinnosti příslušné novely se rozpoutá diskuze o tom, zda je správně varianta interpretace A nebo varianta interpretace B, čemuž nahrává situace, kdy samotný text příslušné novely umožňuje více právně korektních interpretací. Problematika interpretace daňových zákonů je obohacena, respektive ztížena samotným ekonomickým a účetním rozměrem interpretace textu. V rámci vyjasňování dochází k tomu, že někteří daňoví poradci mají dříve a více informací, což prezentují často jako svoji konkurenční výhodu. Tyto situace nejsou žádoucí, bohužel jsou zcela běžné.

Pro definování povinnosti podat daňové přiznání je třeba definovat období (zdaňovací období) jako časový úsek, za které je sledován výsledek hospodaření jako výchozí bod pro výpočet základu daně a jednotlivé položky upravující výsledek hospodaření a samotný základ daně, a lhůtu, ve které je třeba daňové přiznání podat věcně a místně příslušnému správci daně a ve které je samotná daň z příjmů splatná.

Obecně případy podávání daňového přiznání jsou uvedeny v daňovém řádu. Zákon o dani z příjmů dále v § 38m ZDP definuje další jednotlivé případy období v souvislosti s realizací přeměny, za které je třeba podat daňové přiznání. Konkrétně pokud není stanoven rozhodný den první den kalendářního roku nebo hospodářského roku, tak za období předcházející rozhodnému dni fúze nebo rozdělení společnosti nebo převodu jmění na společníka, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno. Podáním daňového přiznání v těchto případech není povinnost podat daňové přiznání podle daňového řádu splněna, pokud nedojde k zapsání přeměny společnosti nebo družstva do obchodního rejstříku. Pro případy změn právní formy za období předcházející den zápisu změny právní formy. Dále je logicky doplněno pravidlo pro období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku za zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporaci; základ daně pro tuto situaci je stanoven na

základě výsledku hospodaření zjištěného z řádné nebo mimořádné účetní závěrky, kterou je povinna sestavit obchodní společnost nebo družstvo ke dni předcházejícímu dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. V případě převod jmění obchodní společnosti na společníka, který je fyzickou osobou, se daňové přiznání podává za období předcházející dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku přejímajícím společníkem za zanikající obchodní společnost, nebylo-li dosud za toto období daňové přiznání podáno. Při stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření zjištěného z řádné nebo mimořádné účetní závěrky, kterou je povinna sestavit obchodní společnost ke dni předcházejícímu dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Tímto jsme shrnuli jednotlivá období, za která mají subjekty povinnost podat daňové přiznání.

Dále je důležité vymezit lhůtu pro podání daňového přiznání a v té souvislosti i okamžik, od kterého tato lhůta počíná plynout. Daňové přiznání je třeba podat ve lhůtě do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den, který je různě definovaný pro následující konkrétní případy. V případě přeměny ve formě fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka se lhůta odvíjí ode dne rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace o fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace, pokud je tento den dnem pozdějším rozhodnému dni fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení, není-li rozhodný den fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku. Pro ostatní případy ode dne, který je posledním dnem období, za které se podává daňové přiznání.

Podle výše uvedených pravidel tedy stanovíme den, měsíc, do kterého stanovený den přináleží a lhůtu 3 měsíců následujících. Toto ustanovení o lhůtě 3 měsíců je třeba vnímat jako speciální ustanovení vůči daňovému řádu a není možné tedy tuto lhůtu prodlužovat v souladu d § 136 odst. 2 daňového řádu tzv. „přes plnou moc daňového poradce“ na lhůtu 6 měsíců.

Je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců.

Z povinnosti podat daňové přiznání jsou vyňati někteří poplatníci, a to mimo jiné i zanikající nebo rozdělovaná obchodní společnost nebo družstvo za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, pokud není stanoveno jinak.

Zajímavý byl vývoj znění § 38m od roku 2011

Období do 14.7.2011 (dne 15.7.2011 nabývá účinnosti zákon č. 188/2011 Sb., ovšem bez toho, že by k popisované změně bylo přijato přechodné ustanovení).

U přeměn, kdy rozhodný den přeměny není první den kalendářního či hospodářského roku byla lhůta pro podání daňového přiznání do 14.7.2011 stanovena do konce následujícího měsíce po měsíci, ve kterém se konala valná hromada, která schvalovala přeměnu. Novela obsažená v zákoně č. 188/2011 Sb. (sněmovní tisk č. 276) tuto lhůtu prodlužuje na lhůtu tříměsíční (mimořádně dle důvodové zprávy bylo cílem této změny, aby se uvedená lhůta přiblížila standardní lhůtě pro podávání daňového přiznání, kdy obecně platí tříměsíční, respektive šestiměsíční lhůta po skončení zdaňovacího období).

Poměrně brzy následuje novelizace ZDP v rámci zásadní změny v zákoně o přeměnách zákonem č. 355/2011 Sb. (sněmovní tisk č. 365), která lhůtu znovu zkracuje na lhůtu měsíční, přičemž o důvodech tohoto zkrácení důvodová zpráva mlčí. Měsíční lhůta se nově počítá ode dne stanoveného pro jednotlivé konkrétní formy přeměny – viz odst. 3 § 38m ZDP ve znění tehdy platném. Zákon č. 355/2011 Sb. nabývá účinnosti dne 1.1.2012 (viz. čl. XIII novely) bez toho, že by i v tomto případě obsahovala předmětná novela jakékoliv přechodné ustanovení k této problematice.

Lze se spíše jen domnívat, že zřejmě byl předpoklad, že nejprve bude schválen a nabude platnosti a účinnosti sněmovní tisk č.365 a teprve pak sněmovní tisk č.276, k čemuž ale nedošlo.

Vzhledem k tomu, že zákon č. 355/2011 Sb. neobsahuje k problematice lhůty pro podání daňového přiznání jednoznačné ustanovení pro přechod z jednoho systému do druhého (chybí přechodná ustanovení), měla by být daná povinnost podání daňového přiznání vyložena v pochybnostech ve prospěch poplatníka- viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, čj. 6 As 49/2003-46 a čj. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, nález Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, čj. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121, nález Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, nález Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, čj. 7 Afs 22/2007-106, nález Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, čj. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, čj. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, čj. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 29. listopadu.2011 čj. 2 Afs 16/2011-78).

K dané problematice existuje tento závěr navržený Komorou daňových poradců a odsouhlasený Generálními finančními ředitelstvími:

Tříměsíční lhůta pro podávání daňového přiznání dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb.:

- Se poprvé použije, pokud k datu 15.7.2011 ještě neuplynula původní lhůta dle znění ZDP před novelou zákonem č.188/2011 Sb. To obecně znamená, že tříměsíční lhůta se použije pokud valná hromada rozhodla o přeměně v červnu 2011 nebo později. Pokud byla lhůta pro podání přiznání rozhodnutím správce prodloužena, bude důležité, která lhůta bude delší. Pokud ta v rozhodnutí správce daně, použije se lhůta v rozhodnutí správce daně, pokud bude delší lhůta dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb., použije se lhůta dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb.
- Se naposledy použije, pokud se k 31.12.2011 tato lhůta rozběhla. To je pokud se nejpozději k 31.12.2011 konala valná hromada, která rozhodovala o přeměně. Samozřejmě, že i v tomto případě pokud správce rozhodnutím prodlouží lhůtu tak, že bude delší než lhůta dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb., použije se tato delší lhůta.

Dne 12.7.2012 nabývá účinnosti zákon č. 192/2012 Sb., kterým se mění zákon o investičních pobídkách a o změně některých jiných zákonů, mezi nimi i mění zákon o dani z příjmů, konkrétně mění ustanovení § 38m odst. 2 a odst. 3. V úvodní větě třetího odstavce se za slovo „konce“ vkládá slovo „třetího“, čímž dochází ke změně lhůty pro podání daňového přiznání z jednoho na požadované tři měsíce (viz. důvodová zpráva k zákonu č.188/2011). Přes zkušenosti s chybějícím přechodným ustanovením v zákoně č. 355/2011, nastává stejná situace i v případě zákona č. 192/2012, na což reaguje Generální finanční ředitelství vydáním informace ve věci lhůty pro podávání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob dle § 38m zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, po novele

provedené zákonem č. 192/2012 Sb. (čj. 22939/12-3110-108992). Informace by měla odstranit pochybnosti, které mohou nastat při aplikaci novelizovaného znění v praxi. Informace navazuje na závěry učiněné v rámci Koordinančního výboru KDPČR č. 352/18.01.12 ve věci absence přechodných ustanovení týkajících se lhůty pro podání daňového přiznání právnických osob v zákoně č. 188/2011 Sb.. Nově stanovená tříměsíční lhůta pro podání daňového přiznání (dle § 38m zákona o o dani z příjmů ve znění zákona č. 192/2012 Sb.) se poprvé použije v těch případech, kdy k datu 12.7.2012 ještě neuplynula původní lhůta pro podání daňového přiznání dle znění ZDP účinného před novelou (zákon č. 192/2012 Sb.), tedy v případech, kdy rozhodné okolnosti uvedené v příslušném ustanovení nastaly v červnu 2012 nebo později.

Toto je typický příklad nevhodné novelizace ustanovení týkajícího se procesní věci – lhůty pro podání daňového přiznání. Procesní věci, respektive nastavení procesů a pravidel pro zadministrování daně, by měly vykazovat míru určitosti, jasnosti, jedné možné interpretace. Navíc postupně je daňový systém týkajícíh se procesů zadministrování daně zanášen a komplikován a způsobuje tak zvýšené administrativní náklady na obou stranách, jak u poplatníků, tak na straně finanční správy.

V praxi si často daňoví poradci oddychnou, když je vydána informace GFŘ či nějaký pokyn či jiná informace směřující dovnitř finanční správy. V daňovém právu více než jinde je třeba znát právě informace GFŘ v jakékoli podobě či koordinační výbory Komory daňových poradců ČR a MFČR. Osoba interpretující toliko samotný text zákona bez znalosti těchto „doplňujících“ informací může dojít k interpretaci, která není v souladu s obecně uznávanou interpretací. Ano, má zcela určitě možnost se svoji interpretací jít do sporu v rámci správního řízení či správního soudnictví. To ale přeci není primárně cílem. Cílem je jasný a srozumitelný text zákona pro běžného uživatele.

Od 1.1.2014 dochází ke změně § 38m, respektive dochází k zobecnění ustanovení a jeho větší přehlednosti vzhledem k rozdělení § 38m na 3 části.

3.2.1.4. Rozhodný den – přecenění majetku

S rozhodným dnem, respektive s uzavřením a otevřením účetnictví, je spojeno i vykazování přecenění majetku a závazků. Od 1.1.2012 se mění způsob vykazování zákonem vyžadovaného přecenění majetku a závazků, které bylo podle znění právních předpisů účinných do 31.12.2011 promítáno do konečných účetních závěrek zúčastněných společností.

Právní úprava účinná od 1.1.2012 nastavuje systém, kdy nástupnická společnost převezme zůstatky rozvahových účtů zúčastněných společností a přecenění na reálnou hodnotu provede jako první účetní případ, který bude součástí zahajovací rozvahy, která bude sestavena právě až po zohlednění přecenění na reálnou hodnotu. Tedy účetní závěrky „končících subjektů“ nejsou zatíženy přeceněním a jsou nadále srovnatelné v systému historických cen. Samotné zrealnění historických cen je promítnuto do „začínajících, popřípadě pokračujících subjektů“.

3.2.2. Jmění

Termín jmění vymezoval dříve sám zákon o přeměnách, a to jako soubor veškerého majetku (obchodního majetku) a závazků, přičemž obchodní majetek dále definoval u podnikatele, který je fyzickou osobou, jako majetek (věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné jiné hodnoty), který patří podnikateli a slouží nebo je určen k jeho podnikání. U podnikatele, který je právnickou osobou, jako veškerý jeho majetek.

Obchodní zákoník obsahoval definice obchodního majetku, čistého obchodního jmění a vlastního kapitálu a pod legislativní zkratkou jmění byla uvedena věcně stejná definice jmění se zákonem o přeměnách. Na tuto zbytečnou duplicitu bylo pamatováno v návrhu zákona,

kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva hmotného a dnes je definice jmění součástí definic věcí v občanském zákoníku (viz hlava IV – věci a jejich rozdělení). Dnešní definice je v podstatě věcně shodná. Občanský zákoník jmění vymezuje jako souhrn majetku (souhrn všeho, co osobě patří) a dluhů.

V souvislosti s definicí obchodního majetku, jako základu definičního vymezení jmění, je zajímavé uvést i definici a interpretaci této definice z oblasti daně z příjmů jako speciální definice pro účely daně z příjmů fyzických osob, kdy zákon o dani z příjmů rozumí obchodním majetkem podnikatele, který je fyzickou osobou souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných jiných hodnot), které splňují dvě podmínky. Za prvé jsou ve vlastnictví podnikatele, který je fyzickou osobou, a zároveň splňují druhou podmínku, a to že bylo nebo je o nich účtováno anebo byly nebo jsou uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (tzv. daňová evidence – blíže viz § 7b ZDP).

Protože u fyzické osoby splývá rozdíl mezi „podnikající a civilní částí“ fyzické osoby, je důležité vymezit okamžik zahrnutí a vyřazení z obchodního majetku. Vlastnictví je navázáno na fyzickou osobu samotnou, zahrnutí či vyřazení z obchodního majetku je navázáno na účtování nebo evidenci v daňové evidenci. Den vyřazení majetku z obchodního majetku je den, kdy o tomto majetku bylo naposledy účtováno nebo byl naposledy evidován v daňové evidenci (viz. § 4 odst. 4 ZDP včetně interpretačního doplnění v Pokynu GFŘ č. 6).

Pokud se vrátíme k základnímu definičnímu vymezení jednotlivých forem přeměn, můžeme konstatovat, že základním definičním prvkem je „přechod jmění“. Z tohoto vyplývá význam a potřeba přesného věcného vymezení tohoto pojmu. V této souvislosti lze zdůraznit potřeby řádné a věrné účetní evidence majetku a dluhů, popřípadě daňové evidence majetku a dluhů, a to včetně případných podrozvahových položek.

3.2.3. Výměnný podíl

Jak bylo již zmíněno, přeměny stojí na třech základních principech. Pokud „splníme“ požadavky ohledně univerzální sukcese nástupnického subjektu do všech práv a povinností zanikajícího nebo všech zanikajících subjektů, resp. princip plné kontinuity právní osobnosti transformujícího se subjektu při změně právní formy a akceptujeme požadavky na ochranu práv společníků nebo členů všech zúčastněných subjektů, dojdeme k logickému závěru, že podíly všech osob v podobě akcionářů či společníků zúčastněných osob mají zůstat stejné, respektive výměnný podíl by měl být spravedlivý, vhodný a odůvodněný.

Funkcí výměnného poměru při přeměnách je určení míry účasti, kterou nabydou akcionáři či společníci zanikajících společností na nástupnické společnosti, náhradou za jejich podíly na společnostech zanikajících.

Obecně zákon o přeměnách stanoví pro společníka nebo člena osoby zúčastněné na přeměně možnost vzdát se předepsaným způsobem (podrobněji viz §9 zákona o přeměnách) práva na výměnu podílů při fúzi nebo rozdělení. Vzdání se práva na výměnu podílu je vyloučeno po vyhotovení projektu přeměny, je vyloučeno pro případ, že by v nástupnické společnosti, společnostech nezůstal zákonem předepsaný počet společníků. Vzdá-li se společník nebo člen práva na výměnu podílu, zaniká dnem zápisu fúze nebo rozdělení do obchodního rejstříku jeho účast v zanikající společnosti bez práva na vypořádání a nevzniká mu účast na nástupnické společnosti nebo družstvu. Při rozdělení odštěpením zůstává společníkem nebo členem rozdělované společnosti nebo družstva.

Výměnný podíl je nedílnou součástí projektu jednotlivých forem přeměn.

V případě fúze se společníci zanikajících společností stávají společníky nástupnické společnosti, nestanoví-li tento zákon něco jiného, a členové zanikajících družstev se stávají

členy nástupnického družstva, nestanoví-li tento zákon něco jiného.

Výměnný poměr musí být vhodný a odůvodněný. Není-li výměnný poměr podle věty první přiměřený tržní hodnotě nebo ocenění učiněnému kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce (dále jen „reálná hodnota“) podílu společníka nebo člena na zanikající společnosti nebo družstvu, musí mu být poskytnut doplatek, ledaže se tohoto práva vzdal.

Dojde-li v důsledku fúze sloučením ke snížení reálné hodnoty podílu osoby, která je společníkem nástupnické společnosti před zápisem fúze do obchodního rejstříku (dále jen „dosavadní společník“) nebo takového člena nástupnického družstva (dále jen „dosavadní člen“), musí mu být poskytnut doplatek, ledaže se tohoto práva vzdal.

Pro případ fúze veřejné obchodní společnosti je při stanovení výměnného poměru třeba určit, jaké právní postavení bude mít společník zanikající společnosti v nástupnické společnosti, má-li dojít k výměně jeho podílu, a jaká bude výše vkladu, mají-li společníci nebo někteří z nich vklady mít, a údaj o stavu splácení vkladů, pokud mají společníci vkladovou povinnost.

Pokud se společník zanikající veřejné obchodní společnosti vzdá práva na výměnu podílu, jaké právní postavení bude mít společník zanikající společnosti v nástupnické společnosti, má-li dojít k výměně jeho podílu, a jaká bude výše vkladu, mají-li společníci nebo někteří z nich vklady mít, a údaj o stavu splácení vkladů, pokud mají společníci vkladovou povinnost.

Tato pravidla daná pro výměnný podíl v případě veřejných obchodních společností platí analogicky i pro společnosti komanditní.

V případě rozdělení rozštěpením je v projektu povinné stanovit výměnný poměr podílů společníků nebo členů zanikající společnosti nebo družstva na jedné nebo více nástupnických společnostech nebo družstvech s uvedením, jak se rozdělují podíly na nástupnických společnostech nebo družstvech mezi společníky nebo členy zanikající společnosti nebo

družstva, a kritérium, na němž je toto rozdělení založeno, a případný doplatek s určením jeho výše a lhůty splatnosti.

V případě rozdělení odštěpením je v projektu povinné stanovit výměnný poměr podílů obsahující údaj o tom, kolik a jakých podílů nabude společník nebo člen rozdělované společnosti nebo družstva na nástupnické nebo nástupnických společnostech nebo družstvech, popřípadě údaj o tom, účast jakého společníka na rozdělované společnosti v důsledku odštěpení zanikne, s uvedením, jak se rozdělují podíly na nástupnických společnostech nebo družstvech mezi společníky nebo členy rozdělované společnosti nebo družstva, a kritérium, na němž je toto rozdělení založeno a případný doplatek s určením jeho výše a lhůty splatnosti,

Výměnný poměr může být v případě rozdělení stanoven jako výměnný poměr rovnoměrný nebo výměnný poměr nerovnoměrný.

Rovnoměrný výměnný poměr znamená, že podíl společníků nebo členů rozdělované společnosti nebo družstva ve všech nástupnických společnostech nebo družstvech bude stejný, jako byl v rozdělované společnosti nebo družstvu.

Výměnný poměr může být ale v různých nástupnických společnostech nebo družstvech stanoven i různě, což je pak případ nerovnoměrného výměnného podílu.

Stejně jako v případech fúzí, je v případech rozdělení třeba stanovit právní postavení společníků zanikajících veřejných obchodních společností a komanditních společností.

3.2.4. Dorovnání

Již několikrát byl zmíněn v předcházejícím textu termín dorovnání, právo na dorovnání, doplatek na dorovnání atd.

V podstatě jde o ochranu práv a o zachování majetkové podstaty (hodnoty podílu) společníka před realizací a po realizaci přeměny, respektive těchto forem přeměny – fúze, rozdělení a převodu jmění na společníka. Zachování hodnoty podílu může být realizováno prostřednictvím výměnného poměru akcií nebo následně právem na doplatek na dorovnání.

Institut dorovnání byl upraven již v obchodním zákoníku, přičemž k tomuto institutu existuje poměrně bohatá judikatura.

Dorovnání je možné vyplatit v penězích, zákon připouští na základě dohody mezi oprávněným a povinným i dorovnání v nepeněžní podobě. Oprávněný má právo na dorovnání pouze ve vztahu k podílu, jehož byl vlastníkem v den schválení přeměny. Oprávněný musí uplatnit právo na dorovnání u povinného nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy se zápis fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku stal účinným vůči třetím osobám, jinak toto právo zaniká. Oprávněný má dále nárok na úroky z částky dorovnání, a to ode dne, v němž byla fúze, rozdělení nebo převod jmění zapsán do obchodního rejstříku, a to ve výši průměrné úrokové sazby z úvěrů poskytnutých v roce předcházejícím roku, v němž byla taková přeměna zapsána do obchodního rejstříku, bankami na území České republiky.

3.2.5. Ocenění majetku a dluhů

3.2.5.1. Znalecký posudek

Vypracování znaleckého posudku poskytuje reálné údaje ve smyslu ocenění jmění v aktuálním čase a místě. Zpracování znaleckého posudku nabývá významu v kontextu účetního principu historických cen, kdy nabytý majetek je evidován v pořizovacích cenách, za které byl v minulosti nabyt, což je často v rozporu s vývojem cenové hladiny a reálných cen v samotné ekonomice.

Zákon o přeměnách stanovuje, že při ocenění pro účely přeměn jsou přípustné pouze obecně

uznávané objektivní metody ocenění odpovídající účelu ocenění. Právní předpisy upravující činnost znalců a oceňování nestanoví taxativní výčet metod a principů jejich použití. Obecně se můžeme setkat s metodou porovnávací, výnosovou, nákladovou, atd.

Primárním cílem zpracování posudku je podklad pro zachycení přecenění v účetnictví nástupnického subjektu. Ocenění na základě znaleckého posudku má i další využití. Na znalecký posudek, respektive na ocenění majetku a závazků, navazuje omezení pro zvýšení základního kapitálu nástupnického subjektu (§ 89 a § 105 zákona o přeměnách).

3.2.5.2. Ocenění v oblasti účetnictví a daní

V souvislosti s přeceněním jmění dle požadavků zákona o přeměnách uvádí zákon o účetnictví v ustanovení § 27, že se majetek a závazky oceňují reálnou hodnotou v případech, které stanoví prováděcí vyhláška. Prováděcí vyhláška také stanoví okamžik účtování o ocenění reálnou hodnotou.

Konkrétní úprava ocenění majetku a závazků při přeměně společnosti a okamžik ocenění je obsažena v § 54 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, respektive zvláštní úprava platí pro přeshraniční přeměny společností a je obsažena v § 54a prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, s ohledem na znění § 54b prováděcí vyhlášky, který obsahuje úpravy prováděné s účinky od rozhodného dne.

3.2.5.2.1. Vymezení pojmů

Kromě již použitých a vydefinovaných termínů účetní předpisy pracují se dnem vyhotovení závěrky pro ocenění. Pro účely této vyhlášky se rozvahovým dnem pro ocenění rozumí den, k němuž byla sestavena účetní závěrka využitá pro ocenění jmění posudkem znalce pro projekt přeměny společnosti (dále jen den ocenění).

Dále v souvislosti s oceněním majetku a závazků vydefinujeme pojem goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Původně existovala pouze Opravná položka k nabytému majetku, která je od roku 2003 rozdělena na goodwill a na oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Goodwill

Obsahovou náplň položky goodwill nalezneme nejen v účetních, ale i daňových předpisech.

Účetní předpisy zařazují goodwill do dlouhodobého nehmotného majetku a definují jej speciálně pro účely prováděcí vyhlášky v rámci přeměn společností jako kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy. Účetní odpisy nehmotného majetku - goodwillu se stanoví jako rovnoměrné odpisy s dobou odepisování do 60 měsíců od rozhodného dne přeměny, a to do nákladů, popřípadě výnosů v závislosti na hodnotě rozdílu. Účetní jednotka může rozhodnout o době odepisování goodwillu nebo záporného goodwillu delší než 60 měsíců, nejdéle však 120 měsíců.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Naopak oceňovací rozdíl k nabytému majetku účetní předpisy zařazují mezi položky dlouhodobého hmotného majetku a vymezují jej v rámci přeměn společností jako kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy. Dle hodnoty rozdílu rozlišujeme aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku a pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Účetní odpis je stanoven u aktivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku rovnoměrně na 180 měsíců od rozhodného dne přeměny, a to do nákladů. U pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se odpis stanoví rovněž rovnoměrně na

180 měsíců od rozhodného dne přeměny, avšak odpis je zaúčtován souvztažně s výnosy. Pokud nejsou součástí nabytého majetku, ke kterému je tvořen oceňovací rozdíl, aktiva s dobou použitelnosti delší než 15 let, je účetní jednotka oprávněna rozhodnout o době odpisování aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu kratší než 180 měsíců; tuto skutečnost účetní jednotka odůvodní v příloze v účetní závěrce. Neodepsaná část aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se jednorázově odepíše při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku, který byl součástí majetku, který byl oceňován.

Z výše uvedených definic vyplývá zásadní rozdíl účtování o goodwillu a oceňovacím rozdílu k nabytému majetku. Pokud nabyvatel provede individuální přecenění jednotlivých složek majetku, je zjištěný rozdíl považován za goodwill. Pokud nedojde k individuálnímu přecenění majetku, je zjištěný rozdíl považován za oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Daňový pohled na položku goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku:

Daňové předpisy, konkrétně zákon o dani z příjmů goodwill vymezuje co po obsahové stránce shodně s účetními právními předpisy, avšak na rozdíl od účetních právních předpisů jej nezahrnuje do nehmotného dlouhodobého majetku. S tímto souvisí i daňový režim goodwillu, který je v současné době upraven v § 23 odst. 3 písm. c) bod 5) pro fakultativní snížení základu daně v případě zahrnutí účetních odpisů záporného goodwillu do výnosů a v § 25 odst. 1 písm. zi), který vylučuje účetní náklady (výdaje) jako daňově neuznatelné. Lze shrnout, že položka goodwillu je položkou účetní, daňově neúčinnou. Goodwill představuje rozdíl mezi kupní cenou a reprodukční pořizovací cenou (přeceněné jednotlivé složky majetku na základě znaleckého posudku). Takto vzniklý rozdíl, který je založen na znaleckém ocenění, není tedy podkladem pro daňové odpisy.

V souvislosti s přeměnami společností je třeba dále zmínit některé položky kapitálových fondů jako nedílné součásti vlastního kapitálu účetní jednotky, a to konkrétně oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností, rozdíly z přeměn společností a rozdíly z ocenění při přeměnách společností.

Položka oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností obsahuje rozdíly mezi oceněním majetku a závazků v účetnictví zanikající účetní jednotky nebo části účetní jednotky rozdělované odštěpením a oceněním jmění při přeměně společnosti podle zákona o přeměnách k rozvahovému dni pro ocenění (ke dni ocenění). Položka rozdíly z přeměn společností obsahuje rozdíly z rozvahových operací vzniklé například vyloučením vzájemných pohledávek a závazků nebo případné rozdíly plynoucí například z vyloučení aktiv a pasiv, která se v souladu s vyhláškou a zákonem nevykazují. Tato položka neobsahuje rozdíly z rozvahových operací, které souvisejí se změnami ve vlastním kapitálu podle zvláštních právních předpisů. A nakonec položka rozdíly z ocenění při přeměnách společností obsahuje u majetku a závazků, které byly vykázány v účetní závěrce využité pro ocenění jmění pro projekt přeměny společnosti, oceňovací rozdíly, které se vztahují k úbytkům tohoto majetku a závazků v období ode dne následujícího po rozvahovém dni pro ocenění do rozhodného dne.

3.2.5.2.2. Odložená daň z přecenění

Institut odložené daně by svým názvem mohl evokovat, že se jedná o daňový institut. Odložená daň je institut účetní a samotnou výši daně z příjmů stanovenou na základě zákona o dani z příjmů nijak neovlivní. Odložená daň je nástrojem, jak zrealitizovat zobrazení skutečnosti v účetním systému, nástrojem k zachycení rozdílů, které vznikají v důsledku odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky zachycené v účetnictví. Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového

pohledu na položky zachycené v účetnictví (zejména z přechodného rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku odpisovaného, u opravných položek k zásobám, k pohledávkám, u rezerv, při převedení nevyužitých daňových ztrát z předchozích let). Také přecenění aktiv při přeměnách společností dává vzniknout rozdílům, které vyústí v odloženou daň. Přitom účetní hodnota majetku je zvýšena (případně snížena) na reálnou hodnotu, ale daňová základna zůstává v původní pořizovací ceně.

Odložená daň může nabývat jak kladných, tak záporných hodnot, a proto je nutno rozlišovat odloženou daňovou pohledávku a odložený daňový dluh.

Odloženými daňovými dluhy se rozumí částky daně z příjmů k úhradě v budoucích obdobích.

Odloženými daňovými pohledávkami se rozumí částky daně z příjmů, které budou uplatněny v příštích obdobích.

3.2.6. Projekt přeměny

Projekt přeměny je základním dokumentem, který je zdrojem informací pro samotnou realizaci přeměny a dále pro oblast účetní i daňovou.

Kromě rozhodného dne je důležitým okamžikem i den vyhotovení projektu přeměny, což je den, kdy projekt splňuje všechny náležitosti právního úkonu. Tedy za den vyhotovení projektu se považuje den, kdy bude projekt podepsán poslední osobou statutárního orgánu společnosti zúčastněné na přeměně.

Současné znění týkající se projektu přeměny doznalo značných změn na základě zákona č. 355/2011 Sb., a to od 1.1.2012, kdy došlo mimo jiné k harmonizaci s třetí a šestou směrnicí (například co se týká schvalování projektu přeměny a povinnosti vyhotovení notářského zápisu), k odstranění nejasností, zda na založení a vznik společnosti nebo družstva se mají

aplikovat i ustanovení obchodního zákoníku o zakládání společností a družstev, k upřesnění dne vyhotovení projektu přeměny, k zavedení možnosti zveřejnění projektu i prostřednictvím internetových stránek osob zúčastněných na přeměně, k možnosti oprav zjevných chyb a nepřesností. Dále novelizací zákonem č. 355/2011 Sb. byl doplněn nad výčet obsažený v občanském a v obchodním zákoníku výčet skutečností, s nimiž je spojeno zrušení účinků projektu přeměny jako právního úkonu, a byl doplněn zcela nový paragraf 15c, který reaguje na situace vznikající v praxi na straně společníků osob zúčastněných na přeměně v době od publikace projektu přeměny do zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Projekt přeměny je základní písemný dokument, podle kterého celý proces přeměny probíhá. Současná právní úprava vychází z konceptu projektu přeměny jako právního jednání. Dále je stanoveno, že změny společenské smlouvy, zakladatelské listiny či stanov, k nimž dochází v důsledku přeměny, nastávají již na základě jejich změn obsažených v projektu, a to ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Není tedy třeba přijímat samostatné rozhodnutí o změně zakladatelských dokumentů či stanov. Současně je rovněž stanoveno, že na přeměny se nepoužijí ustanovení obchodního zákoníku upravující vznik a založení společností a družstev, přičemž zakladatelské dokumenty jsou v těchto případech nahrazeny projektem přeměny.

Projekt přeměny vyhotoví osoby zúčastněné na přeměně, respektive v případě právnických osob statutární orgán této právnické osoby. Projekt přeměny podepisují všechny osoby zúčastněné na přeměně.

Jak bylo výše avizováno, novelou účinnou k 1.1.2012 byl upřesněn den vyhotovení projektu tak, že je to den, kdy projekt splňuje všechny náležitosti právního jednání vyžadované zákonem o přeměnách, tedy že projekt přeměny je schválen ve stejném znění společníky nebo členy osob zúčastněných na přeměně, jejich valnými hromadami nebo členskými schůzemi způsobem stanoveným tímto zákonem, pokud se takové schválení vyžaduje. V případě, kdy

není takové schválení vyžadováno, je stanoven požadavek, aby projekt přeměny měl formu notářského zápisu, která je mimochodem vyžadována vždy v případě, jde-li o projekt přeměny veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti. Dále je schválen ve znění, v jakém byl zveřejněn podle § 33 nebo uveřejněn podle § 33a; ustanovení § 7a, 72, 252 a 362 a obsahuje zákonem požadované údaje.

Obsah projektu přeměny

Zákonné požadavky kladené na obsah projektu přeměny nalezneme u jednotlivých forem přeměn:

Projekt fúze obsahuje alespoň:

- firmu a sídlo všech zúčastněných a nových společností nebo družstev, jejich právní formu a identifikační číslo všech zúčastněných společností nebo družstev,
- výměnný poměr podílů společníků zanikající společnosti a nebo členů zanikajícího družstva na nástupnické společnosti nebo nástupnickém družstvu, ledaže nedochází k výměně podílů, a případný doplatek s určením jeho výše a lhůty splatnosti,
- rozhodný den fúze,
- práva, jež nástupnická společnost nebo družstvo poskytne vlastníkům dluhopisů, popřípadě opatření, jež jsou pro ně navrhována,
- den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku komanditistům nebo společníkům společnosti s ručením omezeným z vyměněných podílů nebo akcionářům z vyměněných akcií, jakož i zvláštní podmínky týkající se tohoto práva, pokud existují,
- všechny zvláštní výhody, které jedna nebo více zúčastněných společností nebo

družstev poskytuje statutárnímu orgánu nebo jeho členům, členům dozorčí rady nebo kontrolní komise, pokud se zřizuje, a znalci přezkoumávajícímu projekt fúze; přitom se zvláště uvede, komu je tato výhoda poskytována a kdo a za jakých podmínek ji poskytuje,

- při fúzi sloučením změny společenské smlouvy nebo stanov nástupnické společnosti nebo družstva; jestliže nejsou v projektu fúze sloučením žádné změny společenské smlouvy nebo stanov nástupnické společnosti nebo družstva uvedeny, má se za to, že se společenská smlouva nebo stanov nástupnické společnosti nebo družstva nemění,
- při fúzi splynutím
 - společenskou smlouvu nebo stanov nástupnické společnosti nebo družstva,
 - jména a bydliště nebo firmy nebo názvy, sídla a identifikační čísla členů statutárního orgánu nebo jeho členů nástupnické společnosti nebo družstva a dozorčí rady akciové společnosti, a pokud se zřizují, i dozorčí rady společnosti s ručením omezeným nebo kontrolní komise družstva.

Projekt rozdělení musí obsahovat alespoň:

- firmu a sídlo všech zúčastněných a nových společností nebo družstev a jejich právní formu a identifikační číslo všech zúčastněných společností nebo družstev,
- při rozštěpení výměnný poměr podílů společníků nebo členů zanikající společnosti nebo družstva na jedné nebo více nástupnických společnostech nebo družstvech s uvedením, jak se rozdělují podíly na nástupnických společnostech nebo družstvech mezi společníky nebo členy zanikající společnosti nebo družstva, a kritérium, na němž je toto rozdělení založeno, a případný doplatek s určením jeho výše a lhůty splatnosti,

- při odštěpení výměnný poměr podílů obsahující údaj o tom, kolik a jakých podílů nabude společník nebo člen rozdělované společnosti nebo družstva na nástupnické nebo nástupnických společnostech nebo družstvech, popřípadě údaj o tom, účast jakého společníka na rozdělované společnosti v důsledku odštěpení zanikne, s uvedením, jak se rozdělují podíly na nástupnických společnostech nebo družstvech mezi společníky nebo členy rozdělované společnosti nebo družstva, a kritérium, na němž je toto rozdělení založeno a případný doplatek s určením jeho výše a lhůty splatnosti,
- rozhodný den rozdělení,
- práva, jež nástupnická společnost nebo družstvo poskytne vlastníkům emitovaných dluhopisů, popřípadě opatření, jež jsou pro ně navrhována,
- den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku komanditistům nebo společníkům společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti z vyměněných nebo nových podílů při rozdělení sloučením, jakož i zvláštní podmínky týkající se tohoto práva, pokud existují,
- všechny zvláštní výhody, které jedna nebo více zúčastněných nebo nových společností nebo družstev poskytuje statutárnímu orgánu nebo jeho členům, členům dozorčí rady nebo kontrolní komise, pokud se zřizuje, a znalci přezkoumávajícímu projekt rozdělení; přitom se zvlášť uvede, komu je tato výhoda poskytována a kdo a za jakých podmínek ji poskytuje,
- určení, kteří zaměstnanci zanikající nebo rozdělované společnosti nebo družstva se stávají zaměstnanci nástupnické nebo nástupnických společností nebo družstev nebo zůstávají zaměstnanci rozdělované společnosti nebo družstva při odštěpení,

- určení, jaký majetek a jaké závazky přecházejí na nástupnickou nebo jednotlivé nástupnické společnosti nebo družstva nebo zůstávají rozdělované společnosti nebo družstvu při odštěpení; při tomto určení je možno použít odkazu na poslední řádnou, mimořádnou, konečnou nebo mezitímní účetní závěrku sestavenou před vyhotovením projektu fúze a soupisy jmění z provedené inventarizace, jestliže takové určení umožňují; majetek a práva zapisovaná do katastru nemovitostí se v projektu rozdělení označí podle zákona upravujícího veřejnou evidenci nemovitostí³),
- při rozdělení sloučením změny společenské smlouvy, zakladatelské listiny nebo stanov nástupnické společnosti nebo družstva, má-li k nim v důsledku rozdělení dojít; jestliže nejsou v projektu rozdělení sloučením obsaženy žádné změny společenské smlouvy, zakladatelské listiny nebo stanov nástupnické společnosti nebo družstva uvedeny, platí, že se společenská smlouva, zakladatelská listina nebo stanovy nástupnické společnosti nebo družstva nemění,
- při rozdělení se vznikem nových společností nebo družstev
 - společenskou smlouvu zakladatelskou listinu nebo stanovy všech nástupnických společností nebo družstev,
 - jména a bydliště nebo firmy nebo názvy, sídla a identifikační čísla členů statutárního orgánu nebo jeho členů nástupnické společnosti nebo družstva a členů dozorčí rady akciové společnosti, a pokud se zřizují, i dozorčí rady společnosti s ručením omezeným nebo kontrolní komise družstva,
- při rozštěpení určení, na kterou nástupnickou společnost nebo družstvo přechází daňová povinnost zanikající společnosti nebo družstva, a
- při odštěpení případné změny společenské smlouvy, zakladatelské listiny nebo stanov

rozdělované společnosti nebo družstva.

Projekt převodu jmění obsahuje alespoň:

- firmu, sídlo, identifikační číslo a právní formu zanikající společnosti,
- firmu, sídlo, identifikační číslo a právní formu nebo jméno, příjmení, bydliště a rodné číslo, a nebylo-li přiděleno, datum narození přejímajícího společníka,
- rozhodný den převodu jmění, pokud je přejímající společník účetní jednotkou podle zákona o účetnictví nebo se jí stane zápisem převodu jmění do obchodního rejstříku, a
- nejde-li o převod jmění na jediného společníka, i podrobná pravidla pro určení výše a splatnosti vypořádání poskytovaného ostatním společníkům zanikající společnosti.

Projekt změny právní formy obsahuje alespoň:

- firmu, sídlo a identifikační číslo společnosti nebo družstva před změnou právní formy,
- právní formu, jíž má společnost nebo družstvo nabýt,
- firmu společnosti nebo družstva po změně právní formy,
- den, k němuž byl vyhotoven projekt změny právní formy,
- společenskou smlouvu nebo zakladatelskou listinu nebo stanovy společnosti nebo družstva po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku; ustanovení § 364 tím není dotčeno,
- všechny zvláštní výhody, které společnost nebo družstvo měnící svoji právní formu poskytuje statutárnímu orgánu nebo jeho členům, členům dozorčí rady nebo kontrolní komise, pokud se zřizují, a znalci pro ocenění jmění; přitom se zvlášť uvede, komu je

tato výhoda poskytována a kdo a za jakých podmínek ji poskytuje,

- pravidla postupu při vypořádání se společníkem nebo členem, který se změnou právní formy nesouhlasil, a výši částky, jež mu bude vyplacena, nebo způsob jejího určení, není-li ke schválení změny právní formy nutný souhlas všech společníků,
- při změně právní formy akciové společnosti výši náhrady pro vlastníky vyměnitelných nebo prioritních dluhopisů a opčních listů,
- jména, příjmení a bydliště nebo firmy nebo názvy, sídla a identifikační čísla osob, které budou po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku
 - statutárním orgánem nebo členy statutárního orgánu společnosti nebo družstva,
 - členy dozorčí rady akciové společnosti, a pokud se zřizuje, i dozorčí rady společnosti s ručením omezeným nebo kontrolní komise družstva,
- mění-li se právní forma na akciovou společnost
 - počet, podobu, druh, formu a jmenovitou hodnotu akcií určených pro každého akcionáře po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku, pravidla postupu a lhůtu pro jejich vydání,
 - údaje o tom, kolik míst v dozorčí radě akciové společnosti má být obsazeno osobami volenými zaměstnanci akciové společnosti s uvedením, že tato místa budou obsazena až po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku.

Projekt přemístění sídla do zahraničí musí obsahovat:

- firmu, sídlo a identifikační číslo české společnosti nebo družstva, jež hodlá přemístit své sídlo do zahraničí, označení rejstříkového soudu, u něhož je tato společnost nebo

družstvo zapsána, a spisovou značku, pod kterou je zapsána v obchodním rejstříku,

- zamýšlené nové sídlo,
- zamýšlené změny zakladatelských dokumentů nebo nové znění zakladatelských dokumentů vyžadované právem státu, do něhož zamýšlí přenést sídlo, včetně případné nové firmy nebo jména,
- důsledky přemístění sídla do zahraničí na právo vlivu zaměstnanců,
- zamýšlený harmonogram přemístění sídla do zahraničí,
- práva na ochranu společníků nebo členů nebo věřitelů a jiných oprávněných osob a
- údaj, kterým právním řádem se budou řídit vnitřní poměry české společnosti nebo družstva po nabytí účinnosti přeshraničního přemístění sídla.

Pro praktickou aplikaci je poměrně důležité ustanovení, že oprava zjevných chyb v psaní nebo počtech se za změnu znění projektu přeměny nepovažuje.

Pokud je přeměna společnosti podmíněna souhlasem správního orgánu či správních orgánů dle zvláštních zákonů nebo dle přímo použitelných předpisů EU, je možné podat zápis přeměny do obchodního rejstříku až po nabytí právní moci rozhodnutí, jímž je souhlas, respektive souhlas posledního správního orgánu, s projektem přeměny udělen. V případě neudělení souhlasu správním orgánem (tedy vydání rozhodnutí, kterým není souhlas udělen) se projekt přeměny ruší. Pokud je takovéto rozhodnutí úspěšně napadeno opravným prostředkem, tak právní účinky zrušení projektu přeměny pominou dnem, kdy bylo takové rozhodnutí správního orgánu rozhodnutím soudu pravomocně zrušeno.

V novém paragrafu 15c je jasně deklarováno, dojde-li v době od zveřejnění projektu přeměny

předepsaným způsobem do zápisu přeměny do obchodního rejstříku ke změně v osobě společníka nebo člena osoby zúčastněné na přeměně, který je uveden v projektu přeměny, nepovažuje se taková změna za změnu projektu. Platí samozřejmě logicky povinnost oznámení této skutečnosti, a to bez zbytečného odkladu a způsobem zveřejnění, který byl zvolen. Projekt přeměny se mění tak, že na místo dosavadního společníka nebo člena nastupuje jeho právní nástupce. Následně je třeba také vyhotovit úplné znění projektu přeměny (tuto povinnost má statutární orgán zúčastněné společnosti nebo družstva, v němž došlo ke změně v osobě společníka nebo člena, nebo statutární orgán společnosti nebo družstva, jež mění svou právní formu), které se spolu s úplným zněním zakladatelského dokumentu přiloží k návrhu na zápis přeměny do obchodního rejstříku.

Zveřejňování projektu přeměny

V návaznosti na transpozici směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2009/109/ES, kterou se mění směrnice Rady 77/91/EHS, 78/855/EHS a 82/891/EHS a směrnice 2005/56/ES, pokud jde o požadavky na předkládání zpráv a na dokumentaci v případě fúzí a rozdělení, byl změněn i zákon o přeměnách.

Podle současné právní úpravy může osoba zúčastněná na přeměně informační povinnost týkající se projektu přeměny splnit buď tradičně tím, že uloží projekt přeměny do sbírky listin obchodního rejstříku alespoň 1 měsíc přede dnem, kdy má být přeměna schválena, a zveřejnění v Obchodním věstníku oznámení o tomto uložení a upozornění na práva věřitelů nebo netradičně (postupně tradičně) uveřejněním projektu přeměny a upozornění pro věřitele bezplatně na své internetové stránce, a to opět alespoň po dobu 1 měsíce přede dnem, kdy má být přeměna schválena, a dále po dobu jednoho měsíce po schválení či neschválení přeměny. Pro případ uveřejnění přeměny prostřednictvím internetu jsou kladeny požadavky na dostatečné zabezpečení takové internetové stránky a publikované dokumenty musejí být

opatřeny zaručeným elektronickým podpisem nebo elektronickou značkou. I v případě uveřejnění prostřednictvím internetu je třeba, aby alespoň po dobu 1 měsíce přede dnem, kdy má být přeměna schválena, byl v Obchodním věstníku zveřejněn odkaz umožňující přístup k internetové stránce, na níž je projekt přeměny umístěn, a datum uveřejnění projektu na této stránce. Pokud dojde z jakéhokoliv důvodu k souvislému přerušení přístupu na internetovou stránku, na níž je projekt přeměny uveřejněn, po dobu delší než 24 hodin, vzniká osobě zúčastněné na přeměně povinnost uložit nejpozději v nejbližší příští pracovní den projekt přeměny do sbírky listin obchodního rejstříku a co nejdříve zveřejnit informaci o tomto uložení v Obchodním věstníku.

Pro projekt přeměny je kromě splnění požadavků na jeho náležitosti, způsob jeho zveřejnění, nezbytné splnit i požadavky ohledně jeho samotného schválení. Přičemž je třeba si uvědomit rozdíl mezi schválením projektu přeměny a schválením přeměny samotné, respektive že schválení projektu přeměny je nedílnou součástí schválení přeměny.

Požadavky ohledně schvalování projektu přeměny jsou komunikovány zvláště pro jednotlivé formy přeměn.

4. Účetní aspekty přeměn společností

4.1. Účetní závěrka

Sestavení účetní závěrky znamená zejména prověření obsahu jednotlivých účtů prostřednictvím provedení inventur co do plnění základních účetních principů, doúčtování operací, které nejsou účtovány průběžně, doúčtování skutečností, které nejsou podloženy účetními doklady, mnohdy doúčtování operací během účetního období opomíjených, včetně „vyčištění“ jednotlivých účtů prostřednictvím zápočtů. Účetní závěrka obsahuje souhrnné informace strukturované dle předepsané formy. Pro účetní závěrku je základním kamenem okamžik, ke kterému je sestavována. Základní pravidla, tedy speciální pravidla pro sestavení účetní závěrky, co se týká okamžiku jejího sestavení, najdeme v § 10 a násl. zákona o přeměnách.

Konečná účetní závěrka se sestavuje ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny, a to ve formě buď řádné, nebo mimořádné účetní závěrky.

Mezitímní účetní závěrka se při fúzi, rozdělení a převodu jmění na společníka sestavuje v případě, pokud byla 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, přičemž ode dne sestavení mezitímní účetní závěrky do dne vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka nesmí uplynout více než 3 měsíce. Požadavek na mezitímní účetní závěrku odpadá v případě, že osoba zúčastněná na přeměně zveřejňuje pololetní finanční zprávu podle zákona o podnikání na kapitálovém trhu a zpřístupňuje ji společníkům, a dále v případě, že všichni společníci všech zúčastněných osob na přeměně udělili souhlas s jejím nevyhotovením.

V důsledku novely zákona o přeměnách je nutno rozlišovat mezi účetní závěrkou pro ocenění,

konečnou účetní závěrkou a zahajovací rozvahou. Účetní závěrka pro ocenění je poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka sestavená před vyhotovením projektu přeměny, na základě které znalec zpracuje ocenění jmění dané společnosti či družstva.

V rámci sestavování konečné účetní závěrky je třeba rozhodnout o převodu některých položek na nástupnickou společnost, a to zejména následujících - oceňovací rozdíly k nabytému majetku, goodwill, opravné položky k jednotlivým druhům majetku, přechodná aktiva, přechodná pasiva, rezervy, zajišťovací deriváty.

Důvody rozhodnutí, jak jednotlivé zmíněné položky budou převedeny na nástupnickou společnost, musí být uvedeny v příloze k účetní závěrce. Na nástupnickou účetní jednotku přechází i odložená daň, přičemž podkladem pro stanovení odložené daně, která bude takto přecházet, může být poměr položek uvedených v příloze k účetní závěrce.

Zahajovací rozvaha se sestavuje k rozhodnému dni přeměny. K zahajovací rozvaze je třeba připojit komentář, který obsahuje přehled jednotlivých položek obsažených v konečné účetní závěrce a jejich promítnutí do zahajovací rozvahy. Komentář je zdrojem informací, k jakým přesunům mezi složkami vlastního kapitálu vlastně došlo.

Výjimky z výše uvedených pravidel platí pro změnu právní formy. Konečná účetní závěrka se v tomto případě sestavuje ke dni předcházejícímu den, k němuž je změna právní formy zapsána do obchodního rejstříku. Pro zachování principu kontinuity se zahajovací rozvaha sestavuje ke dni zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku. Při změně právní formy všechny položky obsažené v konečné rozvaze přecházejí do zahajovací rozvahy účetní jednotky beze změn.

Možný optický nesoulad, kdy je sestavována konečná účetní závěrka a navazuje v rámci principu kontinuity pouze zahajovací rozvaha, je opravdu pouze optický klam, protože je

třeba zachovat kontinuitu u jednotlivých rozvahových položek, nákladové a výnosové položky jsou vypořádány a v „zahajovací“ okamžik jsou položky nákladů a výnosů nulové hodnoty.

Účetnictví je plně navázáno na rozhodný den. Účetnictví je u zúčastněných účetních jednotek na přeměně vedeno od otevření účetních knih k rozhodnému dni až do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku a pak samozřejmě kontinuálně dále. Pokud nástupnická účetní jednotka nebyla zúčastněnou účetní jednotkou na přeměně, otevře účetní knihy sice až ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku, avšak s účinky od rozhodného dne přeměny.

Z pravidla sestavování účetní závěrky jsou stanoveny i výjimky. Účetní závěrka se nesestavuje ke dni předcházejícímu den zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, ke dni zápisu společnosti do obchodního rejstříku, ani ke dni následujícímu po dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku. Pokud u zanikající účetní jednotky jsou rozhodný den a den zápisu přeměny do obchodního rejstříku v různých účetních obdobích, tak se účetní závěrka zanikající účetní jednotky k poslednímu dni účetního období po rozhodném dni nesestavuje.

Pokud v případě převodu jmění na přejímajícího společníka, tento přejímající společník nevede účetnictví, tak pouze zanikající zúčastněná účetní jednotka uzavře ke dni předcházejícímu den zápisu přeměny do obchodního rejstříku účetní knihy.

Speciální postup platí pro případ, kdy den zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku se shoduje s rozhodným dnem. V tomto případě zúčastněné účetní jednotky uzavírají účetní knihy ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny společnosti a účetní knihy jsou otevírány k rozhodnému dni přeměny.

4.2. Oceňování

Znalecký posudek, respektive ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou se řídí kromě obecných ustanovení zákona o účetnictví i prováděcí vyhláškou, kde je této problematice věnován § 54, § 54a, § 54b.

Pro přeměnu ve formě změn právní formy a převodu jmění na společníka, který nevede účetnictví a ani nepovede účetnictví po zápisu přeměny do obchodního rejstříku, kdy třeba i zákon o přeměnách vyžaduje ocenění jmění, se o oceňování majetku a závazků reálnou hodnotou neúčtuje.

Pokud je znalecký posudek vyžadován zákonem o přeměnách u účetní jednotky zanikající nebo u účetní jednotky rozdělované odštěpením nebo u nástupnické účetní jednotky nebo u přejímajícího společníka (který je účetní jednotkou), použijí tyto účetní jednotky při ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou způsob ocenění definovanou v zákoně o účetnictví, kdy při nabytí více jak jedné složky majetku se jednotlivé složky majetku ocení oceněním jednotlivých složek majetku vedeného v účetnictví účetní jednotky, ze které bylo právo k podniku převedeno nebo přešlo, nebo oceněním jednotlivých složek majetku podle zvláštního právního předpisu.

Účetní jednotky o ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou účtují na základě ocenění jmění posudkem znalce pro projekt přeměny vypracovaného k rozvahovému dni pro ocenění.

Může nastat několik kombinací časové posloupnosti rozhodného dne, otevření účetních knih, rozvahového dne pro ocenění a samotného zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Velmi podstatné je pravidlo, že ocenění reálnou hodnotou se promítne do účetnictví po otevření knih.

4.3. Ostatní účetní operace s přeměnou spojené

Pro účetnictví je zásadním okamžikem rozhodný den, a proto v případech, kdy nesplyvá rozhodný den se dnem zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, je třeba upravit účetnictví od rozhodného dne do dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku.

Nástupnická účetní jednotka nebo přejímající společník, který je účetní jednotkou, účtuje ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne zejména o

- převzetí nebo úbytku aktiv a pasiv zanikající účetní jednotky nebo účetní jednotky rozdělované odštěpením,
- převzetí nebo úbytku oceňovacích rozdílů k majetku a závazkům podle § 54 a 54a,
- dalších skutečnostech podle § 14a odst. 2,
- použití oceňovacího rozdílu vykázaného v položkách uvedených v § 14a odst. 1 až 3, pokud provádí rozdělení těchto položek,
- převzetí nebo úbytku nákladů a výnosů zanikající účetní jednotky nebo účetní jednotky rozdělované odštěpením.

Nástupnická účetní jednotka nebo přejímající společník, který je účetní jednotkou, může o účetních případech uvedených výše (kromě převzetí nebo úbytku nákladů a výnosů zanikající účetní jednotky nebo účetní jednotky rozdělované odštěpením) účtovat při sestavení zahajovací rozvahy, je-li takovýto postup efektivní. Tyto účetní případy jsou účetními případy běžného účetního období.

Součástí kapitálových fondů, tedy nedílnou součástí vlastního kapitálu, jsou i účetní kategorie

spojené se samotnou přeměnou - tedy oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností, rozdíly z přeměn společností a rozdíly z ocenění při přeměnách společností.

V položce oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností je obsažen rozdíl mezi oceněním majetku a závazků v účetnictví zanikající účetní jednotky nebo části účetní jednotky rozdělované odštěpením a oceněním jmění při přeměně společnosti podle zákona o přeměnách k rozvahovému dni pro ocenění.

Položka rozdíly z ocenění při přeměnách společností obsahuje u majetku a závazků, které byly vykázány v účetní závěrce využité pro ocenění jmění pro projekt přeměny společnosti, oceňovací rozdíly, které se vztahují k úbytkům tohoto majetku a závazků v období ode dne následujícího po rozvahovém dni pro ocenění do rozhodného dne.

Položka rozdíly z přeměn společností" obsahuje rozdíly z rozvahových operací vzniklé například vyloučením vzájemných pohledávek a závazků nebo případné rozdíly plynoucí například z vyloučení aktiv a pasiv, která se v souladu s vyhláškou a zákonem nevykazují. Neobsahuje však rozdíly z rozvahových operací, které souvisejí se změnami ve vlastním kapitálu podle zvláštních právních předpisů

Pokud je vyhláškou stanoveno (tzn. vyhláška vymezuje účetní jednotky, které v daných případech mají povinnost účtovat, a zároveň vyhláška stanoví okamžik, ke kterému má být účtováno), tak v případě ocenění podle § 24 odst. 3 písm. a) bod 2 ZoÚ účtuje účetní jednotka rozdíly vzniklé z ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou souvztažně na účty majetku a závazků, a to na vrub či ve prospěch podle vykazovaného rozdílu vyplývajícího z ocenění, a na účet oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností. Současně vykáže účetní jednotka oceňovací rozdíly vztahující se k úbytkům majetku a závazků za období ode dne následujícího po rozvahovém dni pro ocenění do rozhodného dne, a to v položce rozdíly z ocenění při přeměnách společností. V případě ocenění podle § 24 odst. 3 písm. a) bodu 1 ZoÚ

účtuje účetní jednotka o převzetí jednotlivých složek majetku a závazků, a to na vrub nebo ve prospěch příslušných účtů majetku a závazků, souvztažně s účtem vykázaným v položce oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností. Souvztažně s účtem oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností zaúčtuje účetní jednotka i oceňovací rozdíl k nabytému majetku, a to ve výši podle ocenění k rozvahovému dni pro ocenění. Pokud k rozhodnému dni existuje ocenění jmění znalcem a na základě tohoto ocenění došlo ke snížení stavu účtu oceňovací rozdíl k nabytému majetku oproti jeho výše stanovené k rozvahovému dni pro ocenění, zaúčtuje se toto snížení souvztažně na účty oceňovací rozdíl k nabytému majetku a rozdíly z ocenění při přeměnách společností.

Účet rozdíly z přeměn společností může obsahovat úpravy nastalé mezi rozhodným dnem a dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Například se může jednat o vykázání všech aktiv a závazků, které se vykazují v souladu se zákonem a vyhláškou, o vyloučení aktiv a závazků, které nejsou vykazovány v souladu se zákonem a vyhláškou, o přehodnocení aktiv a závazků, které byla vykázány podle účetní legislativy zanikající účetní jednotky jako určitá složka aktiv a pasiv tak, aby byly vykázány v souladu se zákonem a vyhláškou.

Jak bylo již několikrát zmíněno, účetnictví jako takové je pevně svázáno s rozhodným dnem, ke kterému jsou otevírány účetní knihy. Účetní jednotka tedy otevře účetní knihy, účtuje a v případě, že následně nedojde k samotnému zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tedy okamžiku důležitému z pohledu právního a daňového, je třeba účetní evidenci zajistit tak, aby bylo možné v tomto případě uvést účetní systém do souladu se stavem právním, tedy že k samotné přeměně nedošlo.

Od otevření účetních knih k rozhodnému dni do zápisu či odmítnutí zápisu přeměny společností do obchodního rejstříku je možné vést účetní evidenci jako na vnitropodnikový okruh, kdy je třeba i upravit vnitřním předpisem číslování a ukládání dokladů.

Účetní standard dále upravuje i účtování podílů a doplatků či vypořádání jednotlivých akcionářů či společníků.

V případě splynutí podílů podle formy přeměny, respektive kdy v důsledku přeměny podíly zanikají, je toto splynutí vyloučeno v zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky oproti vlastnímu kapitálu.

V případě vyrovnání či doplatku nebo vypořádání některým akcionářům či společníkům, snižují vyplácené prostředky složky vlastního kapitálu s výjimkou základního kapitálu.

5. Daňové aspekty přeměn společností

5.1. Daň z příjmů

Úprava daňové problematiky přeměn společností je postavena **na principu daňové neutrality** realizované přeměny společnosti. Požadavek daňové neutrality vyplývá z ekonomické podstaty realizace přeměn, která je zohledněna i ve Směrnici Rady o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (90/434/EHS). Princip daňové neutrality je nutné vnímat z pohledu primárního ekonomického či právního účelu realizace přeměny, ale i z pohledu zabezpečení a ochrany rozpočtových příjmů, protože realizace přeměny společnosti pouze za účelem dosažení jakékoli daňové výhody je liché a z dlouhodobého pohledu neefektivní a nestabilní řešení nejen pro jednotlivé subjekty, ale i pro ekonomiku jako celek.

Směrnice Rady č. 90/434/EHS stanovuje cíle a parametry, kterých má být dosaženo v právních rádech jednotlivých členských zemí, kromě jiného je tímto cíle i zajištění neutrality při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií. Konkrétně směrnice konstatuje, že je třeba odstranit jakákoli zvýhodnění v podobě daňového úniku či vyhnutí se daňovým povinnostem. Dále směrnice stanovuje konkrétní pravidla.

- Fúze ani rozdělení nemá za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely (dle českého pojetí můžeme říci základ daně), přičemž bychom měli posuzovat položky, které jsou zahrnuty jak pro stanovení skutečné hodnoty, tak hodnoty pro daňové účely.
- Přijímající společnost vypočítá všechny nové odpisy a zisky nebo ztráty vztahující se k převedeným aktivům a pasivům podle pravidel, jimž by podléhala převádějící společnost nebo společnosti, kdyby k fúzi nebo rozdělení nedošlo.

- Je připuštěna možnost převedení opravných položek nebo rezerv řádně vytvořených převádějí společnosti částečně nebo plně osvobozeny od daně.
- Drží-li přijímající společnost podíl na základním kapitálu převádějí společnosti, nepodléhají zdanění žádné zisky přijímající společnosti vyplývající ze zrušení jejího podílu (Členské státy se mohou odchýlit od tohoto pravidla, pokud podíl přijímající společnosti na základním kapitálu převádějí společnosti nepřesahuje 25 %).
- Přidělení cenných papírů představujících základní kapitál přijímající nebo nabývající společnosti společníku převádějí nebo nabyté společnosti výměnou za jeho cenné papíry představující základní kapitál druhé společnosti při fúzi, rozdělení nebo výměně akcií nemá samo o sobě za následek zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků tohoto společníka (vše za podmínky, že společník nepřičte obdržným cenným papírům vyšší hodnotu pro daňové účely, než byla hodnota vyměněných cenných papírů bezprostředně před fúzí, rozdělením nebo výměnou).

Zvláštní pravidla stanovuje směrnice i pro převod daňových ztrát.

Princip daňové neutrality je obsažen i v českém zákoně o dani z příjmů, přičemž k níže vymezeným principům daňové neutrality se vrátíme podrobněji v následujícím textu.

Z principů daňové neutrality vyplývají následující pravidla:

- součástí základu daně nejsou příjmy (výnosy) vzniklé z přecenění
- zachování výše daňové nabývací ceny podílu, jako by k přeměně samotné nedošlo
- pokračování v odepisování

- převzetí rezerv, opravných položek a ztrát

Stanovení daňové neutrality má význam jak na trhu v rámci jednoho členského státu, tak trhu celoevropského, protože v případě nerespektování principu daňové neutrality při přeměně společností by byl trh deformován, byla by narušována hospodářská soutěž mezi jednotlivými subjekty na trhu, byly by zkreslovány účetní a daňové evidence, ve svém důsledku by to vedlo ke snižování konkurence a konkurenceschopnosti.

Výše zmíněná eliminace negativních daňových dopadů v podobě principu daňové neutrality přeměn společností je aplikovatelná, pokud existují ekonomicky podložené motivy zúčastněných subjektů, které jsou podrobněji komunikovány v § 23d ZDP. Není možné tedy aplikovat daňové výhody, pokud hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů přeměny společnosti je snížení daňové povinnosti nebo vyhnutí se daňové povinnosti. Z pohledu správců daně obsahuje § 23d ZDP nástroje pro boj proti daňovým únikům. **Za účelem zachování všech práv a zajištění právní jistoty všech daňových subjektů je výslovně ponechána možnost prokázat, že i v tomto případě nebyla důvodem transakce spekulace a vyhnutí se daňové povinnosti, ale řádné ekonomické důvody.** Daňové břemeno nese daňový subjekt.

5.1.1. Daň z příjmů – daňové souvislosti u společností

Vymezení přeměny v zákoně o dani z příjmů, jak bylo vymezeno v kapitole věnující se samotnému pojmu přeměny, je širší, než je uvedeno v zákoně o přeměnách, a to z důvodu možné použitelnosti definice na operace realizované i mimo prostor České republiky, přičemž v současné době máme k dispozici úpravu přeshraničních fúzí.

5.1.1.1. Aplikace principu daňové neutrality přeměn

Jednotlivá pravidla, která si vymežíme, vycházejí z výše uvedeného principu daňové neutrality realizace přeměn společností. Některá pravidla jsou obecnějšího charakteru, jiná poměrně přesně vymezují, co je a co není v rámci přeměny možné z daňových pravidel samotných aplikovat.

5.1.1.1.1. Aplikace principu daňové neutrality přeměn – nezahrnutí přecenění do základu daně

Jedním z principů daňové neutrality je nezahrnování do základu daně příjmů (výnosů) vzniklých z přecenění. Tuto základní tezi zákon o dani z příjmů obsahuje v odst. 4 a 5 § 23c ve vztahu k zanikajícím i nástupnickým subjektům. Konkrétně příjmy (výnosy) nástupnických subjektů (tedy nástupnické existující společnosti, nástupnické založené společnosti, nástupnické společnosti, která je jediným společníkem, nebo nástupnické společnosti při rozdělení společnosti) vzniklé z důvodu přecenění majetku a závazků pro účely fúze společností nebo rozdělení společnosti se do základu daně nezahrnují. Také příjmy (výnosy) společníka zanikající nebo rozdělované společnosti vzniklé z důvodu přecenění majetku a závazků pro účely fúze společností nebo rozdělení společnosti se nezahrnují do základu daně. Toto se nevztahuje na doplatek na dorovnání.

Ustanovení odstavce 5 § 23c týkajícího se vyjmutí příjmů (výnosů) vzniklých z přecenění ze základu daně zanikajícího nebo rozdělovaného subjektu se použije, pokud zanikající nebo rozdělovaná společnost i nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení jsou daňovými rezidenty České republiky (§ 17 odst. 3 ZDP), kteří mají formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo evropské družstevní společnosti (Nařízení Rady (ES) č. 1435/2003 ze dne 22. července 2003 o statutu evropské

družstevní společnosti (SCE), nebo jsou společnostmi, které jsou daňovými rezidenty jiného členského státu Evropské unie a společník zanikající nebo rozdělované společnosti a) je daňovým rezidentem České republiky (§ 2 odst. 2 nebo § 17 odst. 3 ZDP), nebo b) není daňovým rezidentem České republiky (§ 2 odst. 2 nebo § 17 odst. 3 ZDP), ale drží podíl v rozdělované společnosti nebo držel podíl v zanikající společnosti a drží podíl v nástupnické existující společnosti, nástupnické založené společnosti, nástupnické společnosti, která je jediným společníkem, nebo nástupnické společnosti při rozdělení prostřednictvím stále provozovny umístěné na území České republiky.

5.1.1.1.2. Aplikace principu daňové neutrality přeměn – zachování nabývací ceny

Podmínky a pravidla pro zachování výše daňové nabývací ceny podílu, který je získáván v rámci přeměny, jako by k přeměně samotné nedošlo, obsahuje odst. 6 § 23c ZDP.

Nabývací cenou podílu v nástupnické existující společnosti, nástupnické založené společnosti, nástupnické společnosti, která je jediným společníkem, nebo nástupnické společnosti při rozdělení získaného při fúzi společností nebo rozdělení společnosti je u společníka zanikající nebo rozdělované společnosti hodnota, jakou měl podíl v zanikající nebo rozdělované společnosti pro účely tohoto zákona ke dni předcházejícímu rozvahový den před rozhodným dnem fúze nebo rozdělení.

Dále je stanoveno pravidlo – **tzv. ekonomicky zdůvodnitelné kritérium – pro stanovení nabývací ceny podílu** u společníka zanikající společnosti při rozdělení nebo rozdělované společnosti, kdy se rozdělí na nabývací cenu podílu na rozdělované společnosti a na nabývací cenu podílu na nástupnické společnosti při rozdělení nebo na nabývací ceny podílů na nástupnických společnostech při rozdělení. Stejným způsobem se stanoví nabývací cena podílu v nástupnické existující společnosti, nástupnické založené společnosti, nástupnické společnosti, která je jediným společníkem, nebo nástupnické společnosti při rozdělení, který

není zahrnut v obchodním majetku u poplatníka fyzické osoby

5.1.1.1.3. Aplikace principu daňové neutrality přeměn – pokračování v odepisování

Princip pokračování v odepisování, respektive povinnost kontinuálně navázat, i co do způsobu odepisování, na již započaté daňové odepisování původním vlastníkem rezidentem České republiky, popřípadě stálou provozovnou daňového nerezidenta, odepisovaného majetku (hmotného majetku) je upraveno v § 30 odst. 10. Mezi jednotlivými taxativně vyjmenovanými případy povinnosti pokračování v odepisování započatém původním vlastníkem je i případ nástupnické společnosti nebo družstva. Podobné ustanovení je obsaženo i v § 32a ZDP, tedy v ustanoveních týkajících se odpisů nehmotného majetku. U nehmotného majetku nabytého přeměnou pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním vlastníkem za podmínky, že zanikající nebo rozdělovanou obchodní společností nebo družstvem mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány.

V souvislosti s povinností pokračovat v započatém odepisování je nutné zmínit i fakt, že vstupní cena hmotného majetku (jinak podrobně definovaná § 29 ZDP) se nemění, dochází-li k ocenění jmění při fúzi nebo rozdělení společnosti nebo družstva podle zvláštního právního předpisu (odkaz na zákon o účetnictví) v případě, kdy to vyžaduje zvláštní právní předpis – zákon o přeměnách. Tento zákaz změnit vstupní cenu o přecenění v rámci realizované přeměny reflektuje obecný princip, že příjmy (výnosy) vzniklé z přecenění se nezahrnují do základu daně. V případě zahrnutí přecenění do vstupní ceny (a to v podobě jejího zvýšení, ale i snížení) by došlo k ovlivnění základu daně skrze daňové odpisy.

Nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení nebo nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení prostřednictvím své stálé

provozovny umístěné na území České republiky pokračuje v odpisování započatém zanikající nebo rozdělovanou společností u hmotného majetku a nehmotného majetku, jež přešel v důsledku fúze společností nebo rozdělení společnosti, a který lze odpisovat podle zákona o dani z příjmů.

Pro případ, že zanikající nebo rozdělovaná společnost je daňovým nerezidentem České republiky a hmotný majetek a nehmotný majetek nebyl součástí stálé provozovny na území České republiky, pro stanovení odpisů u nástupnické společnosti se použije obdobně ustanovení § 32c týkající se nepeněžních vkladů ze zahraničí.

Odpisy ve své ekonomické podstatě znamenají postupné v čase rozložené zahrnování nákladů do základu daně, přičemž tyto náklady ve svém souhrnu odpovídají výdaji na pořízení dlouhodobého majetku, který nebyl při pořízení tohoto dlouhodobého majetku daňově uplatněn. Zákon o dani z příjmů stanovuje mantinely pro výpočet odpisů, co se týče částky, ze které je odpis vypočítáván, doby odepisování včetně možností přerušení jejího běhu, i způsobu výpočtu odpisu. Odpisy stanovené na základě pravidel stanovených zákonem o dani z příjmů lze nazývat odpisy daňovými. Jako i u jiných položek – opravné položky, rezervy, ztráty – jsou poněkud odlišně co do účelu vymezeny účetní odpisy v souladu se zákonem o účetnictví a prováděcích předpisů. Odpisy obecně by měly odrážet míru fyzického i morálního opotřebení odepisovaného dlouhodobého majetku v čase. V účetní oblasti je doba odepisování ponechána na úvaze účetní jednotky, v dani z příjmů jsou dány stropy výše odpisů v jednotlivých letech metodikou odepisování a striktně stanovenými dobami odepisování pro jednotlivé dlouhodobé majetky, které mnohdy neodpovídají skutečného době opotřebování dlouhodobého majetku.

Zákon o dani z příjmů, pokud pomineme časově speciální „jednorázová“ ustanovení týkající se mimořádných odpisů pro majetek pořízený od 1. ledna 2009 do 30. června 2010

nebo věcně speciální ustanovení týkající se odpisů hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření, vymezuje odpisy zvlášť pro dlouhodobý majetek hmotný a zvlášť pro dlouhodobý majetek nehmotný.

Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Pro uplatnění odpisů u dlouhodobého hmotného majetku v případě přeměn je třeba určit rozhodný den, protože může nastat několik variant, při kterých se odpisy uplatňují různě, respektive ne všechny časové úseky jsou zdaňovacím obdobím, někdy se jedná pouze o období, za které je daňové přiznání podáváno.

Obecné pravidlo, že lze uplatnit daňový odpis u dlouhodobého hmotného majetku, jehož je poplatník vlastníkem alespoň k poslednímu dni zdaňovacího období, není možné použít ve vyjmenovaných případech, kdy je poplatníkům umožněno uplatnit odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného v souladu se zákonem o dani z příjmů. Konkrétně „poloviční“ odpis lze uplatnit u hmotného majetku evidovaného u poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období k přeměně z majetku evidovaného ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka. Je třeba si uvědomit, zda období, za které chceme odpis uplatnit je i zdaňovacím obdobím vymezeným v souladu s § 21a ZDP. Dále se „poloviční“ odpis uplatní u hmotného majetku evidovaného u poplatníka uvedeného v § 17 za zdaňovací období vymezené v § 21a písm. c) ZDP (období od rozhodného dne fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze, rozdělení nebo převod jmění na společníka zapsány v obchodním rejstříku), je-li toto zdaňovací období kratší než dvanáct měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích, přičemž toto pravidlo „polovičního“ odpisu se nepoužije u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího

období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházející tomuto zdaňovacímu období, za kterou se podává daňové přiznání podle § 38ma odst. 1 písm. a) ZDP.

Období započaté rozhodným dnem je vždy účetním i zdaňovacím obdobím, bez ohledu na jeho délku. Délka zdaňovacího období přesto u uplatňování odpisů hraje roli. Pravidlo pro zdaňovací období kratší 12 měsíců je obsaženo v § 26 odst. 7 písm. d) ZDP – nástupnický subjekt uplatní pouze „poloviční“ odpis z dlouhodobého hmotného majetku evidovaného od rozhodného dne do konce kalendářního roku, kdy byla přeměna zapsána do obchodního rejstříku.

Výše uvedené problematice je věnován i Koordinační výbor č. 109/01.03.06 – Fúze a daňové odpisy hmotného majetku ze dne 8.9.2007, ze kterého vybírám praktický příklad – viz příloha č. 1.

Pro úplnost je třeba uvést i interpretační pravidlo pro uplatnění zrychlených odpisů při podání daňového přiznání za zdaňovací období, která následuje po podání daňového přiznání za část zdaňovacího období (tedy ne za zdaňovací období) uvedené v Pokynu GFŘ č. D-6 – „při výpočtu ročního odpisu podle § 32 odst. 2 písm. b) a odst. 3 písm. b) ZDP se použije shodný rozdíl mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování a počtem zdaňovacích období, po které byl hmotný majetek již odpisován, jako rozdíl, který byl použit při výpočtu ročního odpisu za část zdaňovacího období (z tohoto důvodu se počet zdaňovacích období nemění).“

V případě, že zdaňovací období bude delší 12 měsíců, nástupnický subjekt uplatní daňové odpisy v plném rozsahu z majetku, který evidoval nástupnický subjekt i zanikající subjekt k rozhodnému dni.

Dlouhodobý hmotný majetek pořízený v období, které je pouze částí zdaňovacího období a za které se podává daňové přiznání, je odepisován nástupnickým subjektem prvním rokem, a to za zdaňovací období započatým rozhodným dne.

5.1.1.1.4. Aplikace principu daňové neutrality přeměn – převzetí rezerv, opravných položek a ztrát

Nástupnický subjekt je oprávněn, tedy ne povinen, převzít rezervy, opravné položky, položky odčitatelné od základu daně, a pokračovat v jejich tvorbě.

5.1.1.1.4.1. Rezervy

Obecně rezervy lze vydefinovat jako položku zobrazující budoucí závazek osoby.

Rezervy rozlišujeme na rezervy zákonné a rezervy ostatní.

Zákonné rezervy

Zákonné rezervy jsou rezervy tvořené v souladu s požadavky stanovenými zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen zákon o rezervách), který navazuje na zákon o dani z příjmů, který ve svém ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) tyto rezervy uznává za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů za podmínky, že jejich způsob tvorby a výše budou upraveny zákonem. Zákonná úprava rezerv je tedy i jedním z předpokladů uskutečňování citovaného daňového zákona v plném rozsahu, což má význam i z hlediska příjmů státního rozpočtu - z toho důvodu je také nezbytné v zákonu limitovat výši rezerv. Zákonná úprava těchto rezerv má význam i pro samotné poplatníky daně z příjmů z důvodů jejich ekonomické a právní jistoty, pokud jde o zjištění základu daně z příjmů. Účelem rezerv je totiž také zrovnoměření výdajů a příjmů v jednotlivých po sobě následujících letech a tím zrovnoměření tvorby hospodářského

výsledku a základu daně z příjmů.

Navrhovaný systém tvorby těchto účelových rezerv vychází z příslušných direktiv Rady Evropských společenství, zejména ze směrnice č. 86/635/EEC z 8. prosince 1986, o ročních účtech a konsolidovaných účtech bank a jiných finančních institucí, směrnice č. 91/674/EEC z 19. prosince 1991 k ročním závěrečným účtům a konsolidovaným účtům pojišťovacích podniků a směrnice č. 78/660/EEC ze dne 25. června 1978, týkající se vyhotovení ročních účtů u některých forem společností.

Zákon o rezervách obsahuje taxativní výčet rezerv, které lze uznat jako výdaj (náklad) na zajištění, udržení a dosažení příjmů u poplatníků daně z příjmů. Jedná se o bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezervu na opravy hmotného majetku, rezervu na pěstební činnost a ostatní rezervy v rozsahu stanoveném tímto zákonem (rezerva na odbahnění rybníka, rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou, rezerva na vypořádání důlních škod, rezervy, u nichž zákon o dani z příjmů uvede, že jde o výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů).

Rezervy se tvoří způsobem a k účelům stanoveným zákonem o rezervách a uplatňují se za zdaňovací období. Zdaňovacím obdobím pro účely tohoto zákona se u právnických osob rozumí zdaňovací období vymezené v zákoně o daních z příjmů, pokud trvá nejméně 12 kalendářních měsíců nebo pokud je kratší než 12 měsíců, ale začíná rozhodným dnem fúze nebo přechodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva. Zdaňovacím obdobím pro účely tohoto zákona se u fyzických osob rozumí kalendářní rok.

Poplatník je povinen v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle tohoto zákona v základu daně z příjmů zjištěném podle zákona o dani z příjmů.

Tvorba rezerv uplatněná jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle zákona o dani z příjmů musí být vždy zaúčtována podle zákona o účetnictví nebo uvedena v daňové evidenci (viz. § 7b zákona o dani z příjmů).

Tvorbu rezerv může jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle zákona o dani z příjmů při splnění podmínek zákona o rezervách uplatnit i poplatník, kterému je zákonem o účetnictví stanoveno použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství, pokud současně vede prokazatelnou evidenci těchto rezerv, a to maximálně ve výši stanovené touto prokazatelnou evidencí; obdobně to platí i pro tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku podle § 7 u poplatníka, který tento majetek odpisuje metodou komponentního odpisování podle právních předpisů upravujících účetnictví. Prokazatelnou evidencí rezerv se v tomto případě rozumí soupis jednotlivých rezerv dle účelu, ke kterému jsou tvořeny podle tohoto zákona, sestavený v rozsahu a způsobem stanoveným pro tvorbu rezerv zákonem o účetnictví bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Obdobně to platí v případě přeměny podle zákona o přeměnách.

Výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv.

Zákon o rezervách vymezuje období, ve kterém musí být rezervy zrušeny, tedy věcně a časově řádně proúčtovány přes stranu Dal příslušného nákladového účtu a dodaněny daní z příjmů. Obecně se rezervy se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Dále zákon o rezervách zdůrazňuje, že rezervy se zruší vždy ke dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo nájmu podniku nebo části podniku tvořící samostatnou organizační složku podle obchodního zákoníku (dále jen "nájem podniku"), ke dni přerušení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo

nájmu podniku, pokud tato činnost nebo nájem podniku nejsou zahájeny do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém došlo k přerušení. Rezervy se zruší rovněž ke dni účinnosti nájemní smlouvy v případě nájmu podniku, ke dni předcházejícímu den zrušení stálé provozovny na území České republiky (viz. vymezení stálé provozovny v zákoně o dani z příjmů § 22 odst. 2) ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace nebo ke dni předcházejícímu den účinnosti rozhodnutí o prohlášení konkursu. Ba naopak rezervy se nezruší v případě, kdy peněžní prostředky ve výši rezerv - Rezerva na pěstební činnost a Ostatní rezervy- budou uloženy na zvláštním vázaném účtu v bance, a v případě přeměn společnosti v souladu se zákonem o přeměnách. Při přeměně společnosti dle zákona o přeměnách může pokračovat nástupnická společnost v tvorbě rezerv započaté zanikající nebo rozdělovanou společností, a to za podmínek, které by platily pro zanikající nebo rozdělovanou společnost podle zákona o rezervách, pokud by se přeměna neuskutečnila, a pouze v rozsahu, v jakém souvisí s částí obchodního majetku, která přechází na tuto nástupnickou společnost, maximálně však do výše stanovené zákonem o rezervách.

Zákon o rezervách zapovídá tvorbu rezerv na výdaje (náklady) na pořízení hmotného a nehmotného majetku.

Ostatní rezervy

Ostatní rezervy jsou většinou chápány rezervy podle zákona o účetnictví, někdy také jako účetní rezervy.

Zákon o účetnictví klade na účetní jednotky mnohé požadavky, například že při oceňování ke konci rozvahového dne účetní jednotky zahrnují do účetní evidence jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo

ztráta. Na tyto pravidla stanovená pro oceňování navazuje zákon o účetnictví vymezením nástrojů pro dosažení správného ocenění – rezervy, opravné položky a odpisy majetku. Rezervami zákon o účetnictví rozumí rezervy na rizika a ztráty, rezervy na daň z příjmů, rezervy na důchody a podobné závazky, rezervy na restrukturalizaci. Rezervami dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.

Obsahovou náplň jednotlivých účetních rezervy vymezuje prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví. Rezerva na důchody a podobné závazky“ se vykazuje, pokud účetní jednotka vytváří tuto rezervu na základě povinnosti vyplácet zaměstnancům důchody nebo podobné požitky uložené jí smlouvou nebo právním předpisem. Rezerva na daň z příjmů se vykazuje v případě, kdy okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daně a zaúčtuje se ve výši předpokládané daně. Položka ostatní rezervy obsahuje zejména rezervu na garanční opravy a rezervu na restrukturalizaci, kterou lze tvořit a čerpat pouze na náklady nezbytně nutné k uskutečnění programu restrukturalizace, které nesouvisí s pokračujícími aktivitami účetní jednotky

Tvorba rezerv, použití rezerv a postupy účtování jsou upraveny v českém účetním standardu pro podnikatele č. 4.

Účetní rezervy samozřejmě podléhají základním účetním principům, tedy je vyžadována jejich dokladová inventura a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

5.1.1.1.4.2. Opravné položky

Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku.

Stejně jako rezervy, tak i opravné položky můžeme rozdělit na opravné položky splňující podmínky zákona o rezervách (daňové opravné položky) a opravné položky korigující účetní hodnoty majetku podléhající podmínkám zákona o účetnictví (účetní opravné položky).

Daňové opravné položky

Zákon o rezervách pod daňové opravné položky zařazuje opravné položky jím vymezené, vytvořené k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994 a zaúčtované v souladu se zákonem o účetnictví nebo pohledávek vedených v prokazatelné evidenci podle § 3 odst. 3 zákona o rezervách.

Pro účely zákona o rezervách se rozvahovou hodnotou pohledávky rozumí jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky zaúčtovaná na rozvahových účtech poplatníka bez vlivu změny reálné hodnoty (oceňovacího rozdílu) nebo vedená v tzv. prokazatelné evidenci podle § 3 odst. 3 zákona o rezervách.

Opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně. Opravné položky se netvoří k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, k pohledávkám nabytým bezúplatně a k souboru pohledávek.

Opravné položky se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.

Opravné položky se zruší vždy ke dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo nájmu podniku nebo části podniku tvořící samostatnou organizační složku podle zvláštního zákona (dále jen "nájem podniku"), ke dni přerušení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo nájmu podniku, pokud tato činnost nebo nájem podniku nejsou zahájeny do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve

kterém došlo k přerušení. Opravné položky se zruší rovněž ke dni účinnosti nájemní smlouvy v případě nájmu podniku, ke dni předcházejícímu den zrušení stálé provozovny na území České republiky, ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace nebo ke dni předcházejícímu den účinnosti rozhodnutí o prohlášení konkursu. Opravné položky se nezruší u pohledávek nabytých při přeměně společnosti. Při přeměně společnosti může pokračovat nástupnická společnost v tvorbě opravných položek započaté zanikající nebo rozdělovanou společností, a to za podmínek, které by platily pro zanikající nebo rozdělovanou společnost podle zákona o rezervách, pokud by se přeměna neuskutečnila, a pouze v rozsahu, v jakém souvisí s částí obchodního majetku, která přechází na tuto nástupnickou společnost, maximálně však do výše stanovené tímto zákonem.

Zákon o rezervách vymezuje tyto opravné položky:

- Bankou, spořitelním a úvěrním družstvem a ostatní finanční institucí tvořené opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů
- Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení
- Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994
- Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh

Opravné položky se tvoří způsobem a k účelům stanoveným zákonem o rezervách a uplatňují se za zdaňovací období. Zdaňovacím obdobím pro účely tohoto zákona se u právnických osob rozumí zdaňovací období vymezené v zákoně o daních z příjmů, pokud trvá nejméně 12 kalendářních měsíců nebo pokud je kratší než 12 měsíců, ale začíná rozhodným dnem fúze nebo přechodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva. Zdaňovacím obdobím pro účely tohoto zákona se u fyzických osob rozumí kalendářní rok.

V souvislosti s podáním daňového přiznání je poplatník povinen prověřit odůvodněnost tvorby opravných položek a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle tohoto zákona v základu daně z příjmů dle zákona o dani z příjmů.

Tvorba opravných položek uplatněná jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů musí být vždy zaúčtována podle zákona o účetnictví nebo uvedena v daňové evidenci definované v § 7b zákona o dani z příjmů. Tvorbu opravných položek může jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit i poplatník, kterému je zákonem o účetnictví stanoveno použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství, pokud současně vede prokazatelnou evidenci pohledávek maximálně však ve výši stanovené touto prokazatelnou evidencí, a to pouze ve vztahu k pohledávkám, s nimiž související příjem nebyl příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně. Prokazatelnou evidencí pohledávek se v tomto případě rozumí soupis jednotlivých pohledávek a opravných položek tvořených k těmto jednotlivým pohledávkám podle tohoto zákona, sestavený způsobem a v rozsahu stanoveném pro tvorbu opravných položek zákonem o účetnictví bez vlivu Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství. Obdobně to platí v případě přeměny.

Účetní opravné položky

Účetní opravné položky jsou nástrojem účetní jednotky k dosažení a splnění požadavků ohledně oceňování ke konci rozvahového dne, kdy účetní jednotky zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo

ztráta.

Opravné položky jsou nástrojem opatrnosti, kdy za účelem uvádění reálných údajů prostřednictvím opravných položek snižujeme hodnotu majetku.

Informace o opravných položkách jsou uváděny v příloze k účetní závěrce.

Postup tvorby a použití opravných položek stanovený v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví je dále podrobněji rozpracován v českém účetním standardu pro podnikatele č. 5.

Opravné položky se vytvářejí pouze k účtům majetku v případech snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku, přičemž toto snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru nebo není snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek.

Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace neprokáže opodstatněnost její výše. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku.

Daňové opravné položky jsou vlastně vytvářeny výhradně k pohledávkám, tedy k jednomu druhu majetku. Oproti tomu účetní opravné položky vytváříme například k dlouhodobému hmotnému majetku, k dlouhodobému nehmotnému majetku, k zásobám, ke krátkodobému finančnímu majetku, pohledávkám, atd.

V následujícím textu, pokud bude použit pojem rezerva nebo opravná položka, bude chápán jako pojem označující rezervu nebo opravnou položku splňující podmínky pro daňovou uznatelnost dle zákona o dani z příjmů, respektive zákona o rezervách.

Nástupnický subjekt (tedy nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení nebo nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky), je oprávněn převzít rezervy a opravné položky vytvořené zanikající nebo rozdělovanou společností podle zákona o rezervách za podmínek, které by platily pro zanikající nebo rozdělovanou společnost, pokud by se fúze společností nebo rozdělení společnosti neuskutečnilo, a pokračovat v jejich tvorbě podle zákona o rezervách.

Pokud je zanikající nebo rozdělovaná společnost poplatníkem daňovým nerezidentem České republiky, který nemá stálou provozovnu na území České republiky, lze převzít položky obdobného charakteru jako rezervy a opravné položky související s převedeným majetkem a závazky vytvořené podle příslušného právního předpisu jiného členského státu, avšak maximálně do výše stanovené podle zákona o rezervách pro poplatníky daňové rezidenty České republiky, a pokračovat v jejich tvorbě podle zákona o rezervách

5.1.1.1.4.3. Ztráta

Nástupnický subjekt (tedy nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení nebo nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky), je oprávněn převzít daňovou ztrátu vyměřenou zanikající nebo rozdělované společností, která dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně zanikající nebo rozdělované společností a zůstává k dispozici a nevypršela lhůta pro její uplatnění.

Jakou část daňové ztráty je možné od zanikající nebo rozdělované společnosti převzít závisí na ekonomickém zdůvodnění – tzv. **ekonomicky zdůvodnitelné kritérium se stává základem pro možné uplatnění daňové ztráty jako odčitatelné položky od základů daně u nástupnických subjektů.** Tuto daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích zbývajících do pěti zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které byla daňová ztráta zanikající nebo rozdělované společnosti vyměřena.

V případě, že zanikající nebo rozdělovaná společnost, je daňovým nerezidentem České republiky, který nemá stálou provozovnu na území České republiky lze převzít daňovou ztrátu, která vznikla zanikající nebo rozdělované společnosti v jiném členském státu a která nebyla uplatněna v jiném členském státu jako položka snižující základ daně zanikající, rozdělované nebo jiné společnosti, maximálně však do výše jak by byla daňová ztráta stanovena podle zákona o dani z příjmů.

Daňová ztráta

Daňová ztráta je vlastně záporný základ daně po všech úpravách, které jsou prováděny v rámci daňového přiznání. Velmi často je to diametrálně odlišná částka od výchozí částky uvedené na řádku 10 daňového přiznání, tedy od účetního výsledku hospodaření očištěného o náklady skupiny 59.

Zákon o dani z příjmů vymezuje daňovou ztrátu jako situaci, kdy výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23, a jejich rozdíl je tedy daňovou ztrátou.

Daňovou ztrátu jako potenciální odčitatelnou položku uplatnitelnou v budoucnu pečlivě evidují jak samotný poplatník, tak i správci daně. V rámci správy daní a poplatků je daňová ztráta spravována podobně jako samotná daňová povinnost – daňová ztráta se i vyměřuje, při

snižování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti a při zvyšování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při snižování daňové povinnosti. Daňová ztráta se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Speciálně je daňová ztráta vymezena pro fyzické osoby (§5 odst. 3 ZDP).

Zákon o dani z příjmů zapovídá přechod daňové ztráty vzniklé a vyměřené poplatníkovi zaniklému bez provedení likvidace na jeho právního nástupce. Ze zákazu existují výjimky, a to při převodu závodu nebo jeho samostatné části na společnost - § 23a odst. 5 písm. b) nebo v rámci přeměn společností - § 23c odst. 8 písm. b).

Obecně podmínky pro uplatnění daňové ztráty upravuje § 34 odst. 1 ZDP, dle kterého lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Abstrahuje od speciálních ustanovení, která platí pro uplatnění daňové ztráty u fyzických osob, kdy daňovou ztrátu nebo její část, kterou nelze uplatnit při zdanění příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, lze odečíst od úhrnu dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až 10 ZDP v následujících zdaňovacích obdobích podle § 34 ZDP.

Dále pro uplatnění daňové ztráty je třeba dodržet podmínky stanovené v § 38na, které byly do zákona o dani z příjmů zakomponovány zákonem č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, a to s účinností od 1.1.2004. Dle přechodných ustanovení (odst. 27 zákona č. 438/2003 Sb.) se pro uplatnění odpočtu daňové ztráty, která vznikla a byla vyměřena za zdaňovací období započaté v roce 2003 a předchozí zdaňovací období, se použije ustanovení § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění platném do 31. prosince 2003, tedy to znamená, že může být odečtena v následujících 7 zdaňovacích obdobích. Daňovou ztrátu vzniklou a vyměřenou za zdaňovací

období započaté v roce 2004 lze odečíst již jen v následujících 5 letech. Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D – 6 upřesňuje limit 5 let stanovený zákone o dani z příjmů, respektive doplňuje zákon v tom, že připouští v duchu výkladu ve prospěch poplatníka, že k částem období, za která se podávají daňová přiznání v zákonem stanovených případech, pokud se nacházejí mezi zákonem stanovenými 5 zdaňovacími obdobími, která následující po zdaňovacím období, za která byla vyměřena daňová ztráta, která má být v budoucnu uplatněna, se v rámci aplikace časového limitu 5 let pro převedení daňové ztráty nepřihlíží. Přičemž i v těchto částečných obdobích lze daňovou ztrátu uplatnit. Toto samotné uplatnění za částečné období nemá vliv na celkový počet zdaňovacích období, po která je možné uplatňovat daňovou ztrátu.

Dle důvodové zprávy k zákonu č. 438/2003 Sb. bylo cílem zamezení ekonomicky neopodstatněnému uplatňování daňových ztrát a obchodování s nevyužitými daňovými ztrátami. Zavádí se tedy pravidlo, že uplatnit daňovou ztrátu a snížit tak základ daně lze pouze v případě existence vztahu mezi daňovou ztrátou a příjmy (výnosy), od kterých má být odečtena. Pravidlo příčinné souvislosti mezi příjmy (výnosy) a odčitatelnou položkou v podobě daňové ztráty nalezneme například v daňových zákonech Belgie, Nizozemí, Austrálie.

Dané opatření má poměrně značný fiskální dopad – důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb. uvádí, že kumulovaná daňová ztráta v roce 2003 činí cca 700 mld. Kč), což při nezavedení výše zmíněného pravidla představuje přetrvávající hrozbu pro celkový základ daně z příjmů a následně i inkaso daní z příjmů fyzických i právnických osob, přičemž u fyzických osob se jedná pouze o základ daně, který se vztahuje k příjmům z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

Konkrétně § 38na ZDP upravuje možnosti odpočtu daňové ztráty od základu daně. Stanoví pravidlo nemožnosti uplatnit daňovou ztrátu v případě tzv. podstatné změny a pro případy přeměn navázání uplatnitelné daňové ztráty na poměr rozdělení výstupů

Zákonodárce dává poplatníkům možnost závazného posouzení plnění či neplnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty.

Podstatná změna a omezení uplatnění daňové ztráty

Dle úvodního ustanovení § 38na není možné daňovou ztrátu uplatnit vůči základu daně za obecně stanovených podmínek pro odčitatelné položky v § 34 ZDP pokud došlo k tzv. podstatné změně. Podstatná změna je definována jako podstatná změna ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole poplatníka.

Změnou ve složení osob se rozumí změna společníků nebo členů družstva nebo změna jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka. Podstatnou změnou je změna v podobě nabytí nebo zvýšení podílu, které se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo změna, kterou získá společník nebo člen družstva rozhodující vliv.

Pojem rozhodující vliv je jak zákonem o dani z příjmů, tak i účetními předpisy, používán, ne však definován. Pouze z jazykového výkladu vyplývá, že rozhodující vliv je vliv, kterým osoba rozhodujícím vlivem disponující je schopna změnit zejména rozhodnutí osoby, na které tento rozhodující vliv vykonává. Pojem rozhodující vliv je třeba vyložit a chápat v kontextu definice podnikatelských seskupení obsažené v zákonu o obchodních korporacích (dříve v obchodním zákoníku, konkrétně v § 66a a násl.).

Pokud máme posoudit změnu, je třeba porovnávat alespoň dva body v čase. Změnu ve složení osob vztahujeme k období, za které má být daňová ztráta uplatněna, oproti období, za něž byla daňová ztráta vyměřena. Obdobím je pro účely ustanovení § 38 na ZDP chápáno

zdaňovací období i období, za které je podáváno daňové přiznání. Ale období, za které má být daňová ztráta uplatněna, stejně tak období, za které je daňová ztráta vyměřena, je období trvající zpravidla 12 kalendářních měsíců, což je doba, během které může nastat nejedna změna ve složení osob. Zákon proto dále blíže, úžeji specifikuje časové okamžiky, ve kterých porovnáváme složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole. V obou případech, tedy pro období, za které je daňová ztráta vyměřena, i pro období, za které má být daňová ztráta uplatněna, je rozhodující stav složení osob včetně výše jejich podílů, popřípadě jejich vlivu, k poslednímu dni těchto období. Následně je třeba kvantifikovat úhrn změn mezi těmito dvěma posledními dny výše definovaných období v podobě nabytí nebo zvýšení podílů na základním kapitálu nebo na hlasovacích právech nebo kterými získá společník nebo člen družstva rozhodující vliv.

Pokud dojdeme k závěru, že k podstatné změně došlo, je možné přesto daňovou ztrátu uplatnit, pokud dle odst. 3 § 38na poplatník prokáže správci daně, že nejméně 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zákona o účetnictví v období, kdy došlo k podstatné změně, a v následujících obdobích, v nichž má být uplatněna daňová ztráta vzniklá za období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

Druhý odstavec § 38na reaguje na možnost, jakým způsobem postupovat u akciové společnosti, která vydala akcie na majitele, a nemusí tudíž být reálné zjistit, jakým způsobem se mění struktura jejich akcionářů, a to buď v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, nebo v období, za které má být daňová ztráta uplatněna nebo v obou těchto obdobích. Zákon nabízí dva možné postupy. Poplatník prokáže správci daně vlastnickou strukturu a její změny, a to za zdaňovací období, za které má být daňová ztráta uplatněna, a za zdaňovací období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Poplatník tedy unese své důkazní břemeno před správcem

daně ohledně porovnání úhrnu změn mezi posledním dnem zdaňovací období, za které je daňová ztráta vyměřena, a posledním dnem zdaňovacího období, za které má být daňová ztráta uplatněna. Pro porovnání změn platí výše popsaná pravidla, tedy změna ve výši více než 25 % nebo získání rozhodujícího vlivu. Druhým možným postupem je, že poplatník zvolí náhradní postup, kdy se má za to, že došlo k podstatné změně, pokud bylo v období, za které má být daňová ztráta uplatněna, vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník, méně než 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zákona o účetnictví oproti období, za něž byla daňová ztráta vyměřena. K tomuto náhradnímu postupu poskytuje podrobnější informace pokyn GFŘ č. D-6.

Pro správnou interpretaci výpočtu poměru tržeb, obsahové náplně tržeb (na kterou jsou navázány podmínky uplatnění, respektive neuplatnění, daňové ztráty v odst. 2 a 3 § 38na ZDP) je vhodné zmínit pravidla stanovená v pokynu Generálního finančního ředitelství č. D-6:

1. Limit 80 % příjmů zaúčtovaných do výnosů podle účetních předpisů se pro účely ustanovení § 38na odst. 2 a 3 zákona stanoví takto:

$$L = \frac{X}{Y} \times 100 ,$$

kde

L = limit příjmů

X = tržby za zboží a vlastní výkony zaúčtované do výnosů podle zvláštního právního předpisu z činností, které byly vykonávány v rámci předmětu podnikání – zákon o účetnictví - jak v roce uplatnění ztráty tak v roce vyměření ztráty

Y = tržby za zboží a vlastní výkony zaúčtované do výnosů podle zvláštního právního předpisu
– zákon o účetnictví - z činností vykonávaných v rámci předmětu podnikání v roce uplatnění ztráty.

Za tržby za zboží a vlastní výkony zaúčtované do výnosů podle zvláštních předpisů se pro účely tohoto ustanovení nepovažují výnosy, které nelze přiřadit přímo k jednotlivým činnostem (např. výnosy z prodeje hmotného nebo nehmotného majetku, úroky, kursové zisky, výnosy z prodeje cenných papírů, výnosy z postoupení pohledávek, ostatní výnosy z právně zaniklých závazků, výnos vzniklý přijatou úhradou pohledávky nabyté postoupením, která převyšuje její pořizovací cenu apod.) nebo výnosy vyplývající z účetních metod.

2. Za provozování stejné činnosti v obou porovnávaných obdobích se považuje i případ, kdy v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, došlo pouze k vynakládání výdajů (nákladů) za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů a tyto příjmy byly vykázány až v období, za které má být daňová ztráta uplatněna.

Daňovou ztrátu lze v tomto případě uplatnit i v situaci, kdy poplatník dosáhl v roce vyměření ztráty nevýznamných, ojedinělých příjmů mimo rámec předmětu podnikání.

Odstavce čtvrtý a pátý se věnuje problematice uplatnění daňové ztráty pro převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost, fúze společností a rozdělení společnosti podle § 23a a § 23c a přeměny obchodních společností.

Obecně pokud v rámci přeměny zaniká daňový poplatník, kterému byla vyměřena daňová ztráta, kterou v souladu s § 23c odst. 8 písm. b) ZDP přebírá právní nástupce, může tento právní nástupce takto převzatou daňovou ztrátu odečíst od základu daně maximálně do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který zanikl, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

Část základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který zanikl, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zákona o účetnictví připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající společností v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů podle zákona o účetnictví.

Pro případ přeměny rozdělením, kdy rozdělovaná obchodní společnost nezaniká (tedy forma rozdělení odštěpení), může daňovou ztrátu převzatou v souladu s § 23c odst. 8 písm. b) ZDP odečíst nástupnická společnost při rozdělení od základu daně maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané rozdělovanou společností v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

Část základu daně, vůči které lze uplatnit daňovou ztrátu, se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zákona o účetnictví připadajících na stejné činnosti vykonávané rozdělovanou společností v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů zákona o účetnictví.

Logicky obchodní společnost nebo družstvo, které při přeměně sloučením nebo rozdělením nezaniká, může odčítat daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena před přeměnou a nebyla převedena na nástupnickou společnost nebo družstvo při rozdělení, maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti, které vykonávala v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů připadajících na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který nezaniká, v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů.

Co se týká splnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty, má poplatník možnost využít institutu závazného posouzení, který vklouzl do našeho právního řádu zákonem č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (§ 34b zák.č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Obecnou úprava závazného posouzení v současné době nalezneme v § 132 daňového řádu a v jednotlivých speciálních daňových zákonech, které upřesňují a vymezují případy, kdy je možno institutu závazného posouzení použít. Správce daně vydá na žádost daňového subjektu rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro daňový subjekt vyplývají z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, a to v případech, kdy tak stanoví zákon. V současné době je možné o závazné posouzení požádat v těchto případech:

- § 24a ZDP Způsob rozdělení výdajů, které lze pouze zčásti přiřadit ke zdaňovaným příjmům

- § 24b ZDP Stanovení poměru výdajů spojených s provozem nemovitosti, jež je využívána zčásti k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti a zčásti k soukromým účelům

- § 33a ZDP Posouzení, zda zásah do majetku je nebo není technickým zhodnocením

- § 34e ZDP Posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu

- § 38na odst. Možnost uplatnit dříve vyměřené daňové ztráty při podstatné

7 ZDP změně vlastnické struktury

§ 38nc ZDP Způsob, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami z hlediska ustanovení o obvyklých cenách

§ 47a ZDPH Zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby DPH

§ 92h ZDPH závazného posouzení pro použití režimu přenesení daňové povinnosti

Vzniknou-li poplatníkovi pochybnosti, zda splňuje podmínky pro uplatnění daňové ztráty stanovené v odst. 1 až 6 § 38na ZDP, může požádat správce daně o závazné posouzení skutečnosti, zda daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně. V žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení je poplatník povinen uvést:

- název, právní formu a sídlo právnické osoby, daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,
- přehled veškerých tržeb za vlastní výkony a zboží v členění podle činností vykonávaných poplatníkem, jemuž daňová ztráta vznikla, dosažených v období, za které byla daňová ztráta, která má být uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně, vyměřena, nebo ve kterém vznikla,
- přehled veškerých tržeb za vlastní výkony a zboží v členění podle činností vykonávaných poplatníkem, který daňovou ztrátu uplatňuje, dosažených v období, za které má být daňová ztráta uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně,

- návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení skutečnosti, zda daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně.

Je-li rozhodnutí o závazném posouzení doručeno poplatníkovi po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, může poplatník uplatnit odčitatelnou položku podle § 34 odst. 1 v dodatečném daňovém přiznání.

Samotné vyjmenování požadavků na obsah žádosti o vydání závazného posouzení je pro poplatníka návodem na jaké oblasti by se při svém tvrzení či následném svém obhájení v rámci například daňové kontroly a unesení tedy důkazního břemene měl zaměřit, které body jsou pro samotné posuzování situace či stavu podstatné a určující.

S podáním žádosti o závazné posouzení je spojen správní poplatek ve výši 10.000,- Kč.

5.1.1.1.4.4. Ostatní odčitatelné položky

Nástupnický subjekt (tedy nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení nebo nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky), je oprávněn převzít položky odčitatelné od základu daně, na něž vznikl nárok zanikající nebo rozdělované společnosti a které dosud nebyly uplatněny zanikající nebo rozdělovanou společností za podmínek, které by platily pro zanikající nebo rozdělovanou společnost, pokud by se fúze společností nebo rozdělení společnosti neuskutečnily.

V § 34 a násl. jsou uvedeny jednotlivé položky, o které má poplatník možnost snížit základ daně. Bohužel se tento paragraf postupně vyprázdňuje.

Od zanikající nebo rozdělované společnosti lze převzít pouze položky odčitatelné od základu daně, na něž vznikl nárok zanikající nebo rozdělované společnosti a které nebyly dosud zanikající nebo rozdělovanou společností uplatněny, a to pouze v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria; přitom je-li zanikající nebo rozdělovaná společnost daňovým nerezidentem České republiky, který nemá stálou provozovnu na území České republiky, lze převzít pouze položky obdobného charakteru jako položky odčitatelné podle zákona o dani z příjmů, které dosud nebyly uplatněny v zahraničí, maximálně však do výše stanovené a za podmínek stanovených českým zákonem o dani z příjmů.

5.1.1.1.5. Aplikace principu daňové neutrality přeměn - podmínky

Výše uvedená pravidla (ustanovení odstavců 4, 5, 6 a 8 § 23c ZPD) reflektující princip daňové neutrality v podobě nezahrnování přecenění vzniklé z přeměny do základu daně, zachovávání nabývací ceny a oprávnění převzetí rezervy, opravné položky, daňové ztráty a vybraných odčitatelných položek lze použít jen při splnění následujících podmínek. Podmínky se týkají daňového rezidentství jednotlivých osob na přeměně zúčastněných. Pro přehlednost si vytvoříme 3 základní skupiny, v rámci kterých jsou uvedeny podrobnější pravidla a podmínky. V případě jejich splnění můžeme plně aplikovat princip daňové neutrality přeměn. V případě, že se pohybujeme „pouze v rámci České republiky“, tedy všechny osoby na přeměně zúčastněné jsou daňovými rezidenty České republiky, tak je třeba splnit požadavek na právní formu, kdy zanikající společnost nebo rozdělovaná společnost a nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení mají formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo evropské družstevní společnosti. V případě, že je zanikající společnost nebo rozdělovaná společnost daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, je kladena podmínka předepsané právní formy pro daňové rezidenty na straně nástupnické existující společnosti, nástupnické založené

společnost, nástupnické společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnické společnost při rozdělení, a to ve formě akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo evropské družstevní společnosti. Samozřejmě mohou nastat i kombinace výše uvedených situací doplněné o další podmínky, kdy zanikající společnost nebo rozdělovaná společnost je daňovým rezidentem České republiky a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo evropské družstevní společnosti nebo je společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie a nástupnická existující společnost, nástupnická založená společnost, nástupnická společnost, která je jediným společníkem, nebo nástupnická společnost při rozdělení je společností, která je daňovým rezidentem v jiném členském státu Evropské unie.

Pokud chce poplatník postupovat podle ustanovení zakotvující princip daňové neutrality v zákoně o dani z příjmů, oznámí tento svůj záměr svému místně příslušnému správci daně. Pro případ nesplnění této oznamovací povinnosti je tu hrozba pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžní povahy zakotvené v daňovém řádu, a to až do výše 500.000,- Kč.

Zcela zásadní pro aplikaci postupu dle § 23c odst. 8 písm. b) a c), tedy pro převzetí daňové ztráty nebo vyjmenovaných odčitatelných položek, je skutečnost, **že hlavním důvodem nebo postačí, že jedním z hlavních důvodů realizace přeměny není snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti.** Tato skutečnost nabývá na významu, pokud je zjevné, že pro fúzi společností nebo rozdělení společnosti neexistují řádné ekonomické důvody jako restrukturalizace nebo zvyšování efektivity činnosti společností, které se fúze společností nebo rozdělení společnosti účastní. Podmínka snížení nebo dokonce vyhnutí se daňové povinnosti, tedy snížení daňové povinnosti na minimum, se jeví jako jasně daná podmínka. Ve skutečnosti tato podmínka je poměrně tenkým ledem pro daňové subjekty, neboť každý subjekt, pokud se chová racionálně, tak dělá maximum pro optimalizaci své daňové povinnosti. Podmínka reálně předjímá, že snížení daňové povinnosti nebude tím jediným

důvodem realizace přeměny, neboť daňový subjekt zcela určitě nalezne alespoň jeden další důvod realizace přeměny. Podmínka je na druhou stranu zostřena tím, že pokud je zjevné, že neexistují ekonomické důvody. Ale ne ekonomické důvody jakékoli, ale množina ekonomických důvodů je omezena pouze na restrukturalizaci a zvyšování efektivity činnosti společnosti na přeměně zúčastněné. Pojem restrukturalizace má jako mnoho dalších pojmů sice mnoho významů, dá se chápat v širším nebo užším slova smyslu, ale obecně víme, že znamená v této souvislosti změnu struktury společnosti, respektive zlepšení struktury společnosti. To zvyšování efektivity činnosti je mnohem hůře posouditelné. Co když daňový subjekt má cíl i snahu zvýšit efektivitu činnosti společnosti, ale nedaří se mu to. Jak pak bude toto následně finanční správou posuzováno?

Pro praxi je dobré, že zákon rovnou vymezuje případy, ve kterých vylučuje existenci řádných ekonomických důvodů. Samozřejmě je nevylučuje absolutně, ponechává prostor poplatníkovi, aby prokázal případně opak tím, že by unesl důkazní břemeno. Případem, ve kterém podle zákona o dani z příjmů neexistují řádné ekonomické důvody pro přeměnu, je situace, kdy při fúzi společností nebo rozdělení společnosti zanikající společností nebo rozdělovanou společností, nástupnickou existující společností, nástupnickou založenou společností, nástupnickou společností, která je jediným společníkem, nebo nástupnickou společností při rozdělení společnost, která po dobu delší než 12 měsíců předcházejících rozhodnému dni fúze nebo rozdělení ve skutečnosti nevykonávala činnost. Toto zcela jasné pravidlo však může v praktickém životě působit kontraproduktivně. Na druhou stranu zcela zabraňuje realizacím přeměn toliko za účelem využití daňových ztrát či odčitatelných položek „starých“ již nefunkčních společností.

Pokud poplatník nedodrží podmínky, které jsou stanoveny v § 23c ZDP, tak se základ stanovený, respektive upravený dle § 23c ZDP posuzuje jako nesplnění daňové povinnosti poplatníkem. Tomuto ustanovení, konkrétně textací uvedené v § 23d odst.6), ne zcela

rozumím, neboť vlastně říká, že pokud nedodržím podmínky dané zákonem v tomto konkrétním případě, tak jako poplatník nesplním svoji daňovou povinnost. To ale přeci platí obecně a nechápu důvod zdůraznění tohoto obecně platného pravidla pro tento konkrétní případ.

5.1.1.1.6. Ekonomicky zdůvodnitelné kritérium u daňové ztráty

Výše byly rozebrány obecné podmínky pro převzetí daňové ztráty či odčitatelných položek pro případy přeměn.

V případě možnosti převzetí daňové ztráty v rámci realizace přeměny nástupnickým subjektem je třeba splnit podmínku tzv. ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Ekonomicky zdůvodnitelné kritérium je klíčem pro to, jakou část daňové ztráty lze převzít nástupnickou osobou. Zákon blíže ekonomicky zdůvodnitelné kritérium nedefinuje a nechává tak na vůli poplatníka, ale také na jeho bedrech co do následného unesení důkazního břemene, co zvolí jako vhodný klíč. Jazykově se nejedná o pouhé ekonomické kritérium, ale poplatníkům je dán širší prostor, protože kritérium má být ekonomicky zdůvodnitelné. Vzhledem k ustanovením týkajícím se nemožnosti převzetí daňové ztráty v důsledku podstatné změny definované v § 38na ZDP a i interpretačních doplňujících vysvětlení obsažených v pokynu Generálního finančního ředitelství č. D – 6, resp. D - 22 je vhodným klíčem pro vymezení rozsahu daňové ztráty možné převést na nastupující osobu parametr tržeb. Nic, kromě povinnosti unést důkazní břemeno, nebrání poplatníkům ve volbě jiných parametrů.

5.1.1.1.7. Důvod realizace přeměny z daňového pohledu

Vždy je třeba pro případy převzetí daňové ztráty či odčitatelné položky v podobě tzv. výdajů na výzkum a vývoj a tzv. výdajů na vypořádání majetkových vztahů brát v úvahu příkaz, že

hlavním důvodem, popřípadě jedním z hlavních důvodů výměny podílů, fúze společností nebo rozdělení společnosti není snížení daňové povinnosti nebo vyhnutí se daňové povinnosti. Tento příkaz svojí textací - hlavním důvodem, popřípadě jedním z hlavních důvodů - zahrnuje poměrně širokou skupinu možných jednání. Zahrnuje i možná mnohdy poplatníky deklarované pouhé vedlejší efekty realizace přeměny v podobě optimalizace daňové povinnosti poplatníka, respektive osob zúčastněných na přeměně. Je tedy třeba velmi pečlivě již při přípravě přeměny společnosti shromažďovat podklady zachycující důvody její realizace a případné pozitivní daňové dopady tak odsunout na vedlejší kolej tak, aby tyto pozitivní daňové efekty nebyly správcem daně vnímány jako důvod, proč se celá přeměna realizuje. Poplatník tyto kroky činí zejména proto, aby v budoucnu obstál před finanční správou a unesl tak důkazní břemeno.

Stejně jako český zákon definuje omezení pro uplatnění daňových výhod i Směrnice Rady č. 90/434/ES, kdy ve svém čl. 11 uvádí: „Členský stát může odmítnout použít veškerá ustanovení hlav II, III a IV nebo jejich část nebo odepřít veškeré výhody z nich plynoucí, je-li zjevné, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem; skutečnost, že některá z operací uvedených v článku 1 není prováděna z platných hospodářských důvodů, např. restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se této operace, může vést k předpokladu, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů této operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem“.

K této problematice se vztahuje i předběžná otázka položené na základě čl. 267 SFEU týkající se čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 90/434/EHS při posouzení odmítnutí schválit převod daňových ztrát při fúzi podniků ve skupině – rozsudek C-126/10. Podstatou zmíněného rozsudku je zodpovězení předběžných otázek týkajících se vymezení a definování platných hospodářských důvodů v tomto konkrétním rozsudku při posouzení situace, kdy je

realizována fúze mezi dvěma společnostmi téže skupiny, přičemž přejímaná společnost nevykonává již žádnou činnost, nevlastní žádný finanční podíl, převádí na přejímající společnost výhradně vysoké daňové ztráty a celá transakce má kladný dopad na strukturální náklady celé skupiny. Soudní dvůr mimo jiné připomíná, že čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady č. 90/434/EHS vyjadřuje zásadu unijního práva, a to zákaz zneužití práva. Dále soudní dvůr potvrzuje možnost, že členské státy mohou ve zvláštních případech – je-li hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem – odmítnout použití směrnice. K pojmu „platné hospodářské důvody“ soudní dvůr uvádí:

„34 Co se týče pojmu „platné hospodářské důvody“ ve smyslu uvedeného čl. 11 odst. 1 písm.

a), Soudní dvůr již dříve rozhodl, že ze znění a cílů tohoto článku 11 i obecně z cílů směrnice 90/434 vyplývá, že tento pojem zahrnuje víc než jen pouhé získání čistě daňového zvýhodnění. Fúze prostřednictvím výměny akcií, která má pouze dosáhnout takového cíle, tudíž nemůže představovat platný hospodářský důvod ve smyslu uvedeného ustanovení (výše uvedený rozsudek Leur-Bloem, bod 47).

35 Je proto možné, že se platný hospodářský důvod fúze skládá z několika cílů, mezi nimiž mohou rovněž figurovat daňové úvahy, ale za podmínky, že tyto úvahy nejsou v rámci zamýšlené operaci převládající.

36 Zjištění, že jediným cílem fúze je získat daňové zvýhodnění, a není tedy prováděna z platných hospodářských důvodů, může totiž v souladu s čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 vést k předpokladu, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů této operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem. „5

5 Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 10. listopadu 2011. Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA proti Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Supremo Tribunal Administrativo - Portugalsko. Sbližování

Z uvedeného vyplývá potřeba vždy pečlivě posuzovat cíle realizované přeměně v konkrétním jednotlivém případě s ohledem na veškeré souvislosti přeměny a nemožnost paušalizace jednotlivých vybraných operací jako operací směřujících výhradně vyhnoutí se daňovým povinnostem. Dále je třeba v rámci posuzování cílů realizované přeměny vzájemně vážit a posuzovat jednotlivé cíle.

5.1.1.2. Zálohování daně z příjmů

Obecně povinnost platby zálohy na daň může být stanovena rozhodnutím správce daně nebo zákonem (§ 67 daňového řádu).

Povinnost platit zálohy na daň z příjmů v průběhu zálohového období je upravena v § 38a ZDP. Výše a periodicita záloh je odvislá od poslední známé daňové povinnosti, která je vždy přepočítána na zdaňovací období v trvání 12 kalendářních měsíců. Co se týká poslední známé daňové povinnosti, je třeba vzít v úvahu i ustanovení týkající se podání daňového přiznání, které obsahuje údaj o poslední známé daňové povinnosti. K dané problematice blíže rozhodnutí NSS 2 Afs 80/2010-76 a 2 Afs 87/2010-76 (obě rozhodnutí se týkají v podstatě jedné kauzy).

Samotná problematika záloh pro případy přeměn je obsažena v odst. 10 § 38a ZDP. Jednotlivá pravidla vycházejí z principu kontinuity a neutrality.

Zanikající nebo rozdělovaná společnost platí zálohy na daň z příjmů za nástupnickou společnost ve výši a periodicitě stanovené na základě obecných pravidel stanovených pro zálohy v § 38a ZDP, a to od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního

právních předpisů - Směrnice 90/434/EHS - Společný systém zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států - Článek 11 odst. 1 písm. a) - Platné hospodářské důvody - Restrukturalizace nebo racionalizace činností společností účastnících se operací - Pojmy. Věc C-126/10.

rejstříku, jde o zálohy placené ve zdaňovacím období započatém rozhodným dnem přeměny až do konce kalendářního (hospodářského) roku, ve kterém byla přeměna zapsána do obchodního rejstříku. Stanovení výše a periodicity záloh není přetrženo u sloučení, kdy nástupnická společnost kontinuálně pokračuje v jejich placení.

Při fúzi platí zálohy nástupnická společnost ode dne zápisu fúze do obchodního rejstříku. Výše a periodicitu je stanovena na základě posledních známých daňových povinností zaniklých společností (respektive jejich součtu) přepočtených na délku 12 kalendářních měsíců, popřípadě v případě sloučení navýšených o poslední známou daňovou povinnost nástupnické společnosti.

Při převodu jmění na společníka rozlišujeme, zda právním nástupcem je právnická či fyzická osoba. Při převodu jmění na společníka právnickou osobu se výše ani periodicitu záloh placených od rozhodného dne nemění. Při převodu jmění na společníka fyzickou osobu jsou zálohy stanoveny na základě rozhodnutí správce daně.

Zálohy zaplacené v průběhu celého zdaňovacího období podle § 17a písm. c) zanikajícími, rozdělovanými a nástupnickými společnostmi se započtou na celkovou daňovou povinnost nástupnických společností. V případě rozdělení správce daně svým rozhodnutím stanoví způsob rozdělení záloh k následnému započtení na daňovou povinnost nástupnických subjektů.

5.1.2. Daň z příjmů – daňové souvislosti u společníků

Společníky jednotlivých společností mohou být jak fyzické, tak právnické osoby. Vzhledem k samotné struktuře zákona o dani z příjmů – zjednodušeně můžeme vymezit část týkající se zdanění fyzických osob, část týkající se zdanění právnických osob a společná ustanovení pro

fyzické i právnické osoby včetně příloh – je třeba i pojednání v této kapitole rozdělit na problematiku zdanění společníků fyzických osob a společníků právnických osob.

Stejně jako v kapitole týkající se daně z příjmů společností i zde je třeba zmínit základní principy daňové neutrality vycházející ze směrnice Rady č. 90/434/EHS.

Princi daňové neutrality je projevuje a je vlastně realizován v rámci přeměn na straně společníků tím, že obchodní podíl (popřípadě akcie), který společník získává na zúčastněné společnosti je oceněn, stejně jako byl oceněn ve své původní podobě před přeměnou. Toto pravidlo je zakotveno v § 24 odst. 7 ZDP, který stanovuje možný daňově uplatnitelný výdaj v případě realizace příjmů s obchodním podílem související. Dané pravidlo je možné formulovat také tak, že nabývací cena obchodního podílu (popřípadě akcie) se při přeměně nemění, přičemž jsou v § 24 odst. 7 ZDP stanoveny i možnosti zvýšení či snížení nabývací ceny obchodního podílu (popřípadě akcie). Nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu lze zvýšit o výdaje (náklady) přímo související s držbou podílu v obchodní společnosti nebo družstvu, pokud poplatník prokáže, že podle § 25 odst. 1 písm. zk) nebyly uznány jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy že již nebyly daňově uplatněny, zkonsumovány. U společníka nebo člena družstva, který je plátcem daně z přidané hodnoty, lze nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu, není-li tato obchodní společnost nebo družstvo plátcem daně z přidané hodnoty, zvýšit o částku odvedené daně z přidané hodnoty vztahující se k vloženému majetku.

Problematiku nabývací ceny dále upravuje i § 23c odst. 6 jako speciální ustanovení vůči obecnému § ustanovení § 24 odst. 7 ZDP.

Nabývací cenou podílu v nástupnickém subjektu (tedy nástupnické existující společnosti, nástupnické založené společnosti, nástupnické společnosti, která je jediným společníkem,

nebo nástupnické společnosti při rozdělení získaného při fúzi společností nebo rozdělení společnosti)

je u společníka zanikající nebo rozdělované společnosti hodnota, jakou měl podíl v zanikající nebo rozdělované společnosti pro účely tohoto zákona ke dni předcházejícímu rozvahový den před rozhodným dnem fúze nebo rozdělení. V případě přeměny ve formě rozdělení se pro stanovení nabývací ceny podílu použije ekonomicky zdůvodnitelné kritérium. Je tedy na rozhodnutí a vůli daňového subjektu, jaké ekonomicky zdůvodnitelné kritérium zvolí, ale musí následně unést důkazní břemeno v případě například následné daňové kontroly.

Princip daňové neutrality realizovaný na straně společníků je doplněn o pravidlo, že obchodní podíl (popřípadě akcie), respektive základ daně vyplývající z rozdílu realizovaného příjmu a nabývací ceny obchodního podílu (popřípadě akcie) je daněn právě až při následném převodu. Toto pravidlo je zakotveno v § 23c odst. 5 ZDP a zároveň je možné odkázat na obecnější úpravu § 23 odst. 3 písm. b) bod 4 ZDP.

Tyto výše uvedené principy daňové neutrality se použijí jak pro fyzické osoby podnikatele, tak fyzické osoby nepodnikatele, respektive rozlišujícím kritériem bude skutečnost, zda je obchodní podíl (popřípadě akcie) zahrnut či není zahrnut do obchodního majetku fyzické osoby, tak i pro právnické osoby.

Pro posouzení samotného režimu zdanění je nejprve třeba identifikovat jednotlivé možné příjmy přicházející v úvahu v rámci přeměn společností na straně společníků. V zákoně o přeměnách nalezneme následující případy, kdy společník může realizovat příjmy v souvislosti s přeměnou:

- Příjmy z dorovnání
- Příjmy ve formě doplatku

- Příjmy z náhrady škody
- Příjmy z odkupu akcií při fúzi nebo rozdělení akciové společnosti
- Příjmy z vypořádání
- Příjmy ze zvýšení hodnoty původního podílu

5.1.2.1. Daň z příjmů – daňové souvislosti u společníků – fyzické osoby

V případě fyzických osoby, jak již bylo zmíněno výše, je třeba rozlišovat situace, kdy předmět zdanění je součástí obchodního majetku, byl součástí obchodního majetku a již není součástí obchodního majetku, nebo nikdy nebyl součástí obchodního majetku – viz kapitola 3.2.2..

Příjmy uvedené výše jako možné příjmy vyplývající pro společníka při realizaci přeměny nejsou vyjmuty ze základu daně z příjmů fyzických osob (§ 3 ZDP), podléhají tedy zdanění. V mnohých případech však je tyto příjmy za podmínek stanovených ZDP možné ponížít o daňově uznatelné výdaje či lze uplatnit při splnění podmínek stanovených v § 4 ZDP osvobození.

Jak již bylo zmíněno v rámci principu daňové neutrality, tak nabývací cena obchodního podílu (popřípadě akcií) zůstává stejná a uplatní se jako snižující položka při až samotném následném převodu obchodního podílu (popřípadě akcií).

5.1.2.1.1. Obchodní podíl

Při převodu obchodního podílu (popřípadě akcií) je možné uplatnit osvobození od daně z příjmů v souladu s podmínkami uvedenými v § 4 odst. 1 písm. r) ZDP. Obecně platí podmínka, že příjmy z převodu účasti na obchodní společnosti jsou osvobozeny, pokud doba mezi nabytím a převodem přesáhne dobu 5 let. Tato podmínka neplatí, pokud byla účast na

obchodní společnosti pořízena z obchodního majetku. V tomto případě nelze osvobození příjmů použít, a to do 5 let po ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Pro časový test je třeba pečlivě definovat den nabytí účasti na společnosti a definovat případy, kdy nedochází k přetržení pětileté doby. Bližší definici dne nabytí účasti na společnosti nalezneme v Pokynu GFR č. 22, kdy den nabytí u podílů (účasti) společníka na společnosti s ručením omezeným a komanditisty komanditní společnosti je

- den vzniku společnosti s ručením omezeným nebo komanditní společnosti
- den zápisu zvýšení kapitálu společnosti do obchodního rejstříku v případě nového společníka, který přebírá závazek k novému vkladu do již existující společnosti,
- den účinnosti smlouvy o převodu obchodního podílu v případě nabytí podílu převodem od jiného společníka,
- den nabytí podílu (podle předchozích variant) i v případě, že společník zvýší svůj obchodní podíl např. převodem podílu od jiného společníka,
- den úmrtí zůstavitele v případě zděděného podílu na společnosti,
- den vyhotovení dokumentu, kterým byla oprávněná osoba seznámena s výší majetkových podílů ve smyslu § 9 zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech“), v případě obchodní společnosti vzniklé podle transformačního projektu v rámci transformace družstev,

Analogicky se posuzuje i den prodeje (převodu nebo přechodu).

Poměrně důležité je stanovit, jak posuzovat zachování, navázání či přerušování požadované lhůty 5 let. § 4 odst. 1 písm. r) ZDP obsahuje ustanovení, že doba 5 let mezi nabytím a převodem účasti na obchodní společnosti se zkracuje o dobu, po kterou poplatník byl společníkem obchodní společnosti nebo členem družstva před přeměnou této společnosti nebo družstva. Jsou-li splněny podmínky uvedené v 23c, doba 5 let mezi nabytím a převodem se nepřerušuje fúzí společností nebo rozdělení společnosti. Zde uvedené závěry jsou potvrzeny i koordinačním výborem - příspěvek č. 199/27.11.07.

5.1.2.1.2. Cenný papír – akcie

Příjmy z prodeje cenných papírů jsou osvobozeny za podmínek uvedených v § 4 odst. 1 písm. w), které prošly za poslední dobu tolika změnami a nejasnostmi, že by to mohlo být samostatné téma diplomové práce. Historický vývoj proto tentokrát necháme na samostatnou práci.

Příjmy z prodeje cenných papírů jsou osvobozeny, pokud doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji překročí dobu 6 měsíců. Osvobození se vztahuje pouze na osoby, jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %, což je tedy zacílení osvobození na drobné investory. Toto uvedené osvobození není možno aplikovat na příjmy z prodeje cenných papírů, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku. Osvobození je možno aplikovat až po uplynutí 6 měsíců od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Doba 6 měsíců je zachována i pro případ fúze či rozdělení, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo 23c.

Pokud nejsou splněny podmínky pro osvobození dle písm. w) je třeba dále testovat podmínky písm. r), protože pod režim tohoto písmene lze zahrnout i prodeje cenných papírů

neuvezených pod písmenem w). Tento závěr je potvrzen i souhlasným stanoviskem Ministerstva financí ČR v rámci koordinačního výboru – příspěvek č. 199/27.11.07.

5.1.2.1.3. Zdanění příjmů z převodu obchodního podílu, cenného papíru

Pokud nejsou splněny podmínky pro osvobození příjmu z převodu obchodního podílu či akcií, je třeba správně zvolit dílčí základ daně. V úvahu přichází dílčí základ daně dle § 7 - Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti nebo „zbytkový“ dílčí základ daně dle § 10 - Ostatní příjmy. Zařazení do toho kterého dílčího základu daně závisí na skutečnosti, zda byl obchodní podíl (popřípadě akcie) pořízen z obchodního majetku. V druhém kroku posoudíme, zda poplatník stále podniká či již ukončil podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. V případě, že byl obchodní podíl (popřípadě akcie) pořízen z obchodního majetku a poplatník stále podniká, zahrneme příjem z převodu obchodního podílu (popřípadě cenného papíru) do dílčího základu dle § 7 ZDP. V případě, že byl obchodní podíl (popřípadě akcie) pořízen z obchodního majetku a poplatník již ukončil podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, zahrneme příjem z převodu obchodního podílu (popřípadě cenného papíru) do dílčího základu dle § 10 ZDP, konkrétně § 10 odst. 1 písm. b), c) ZDP. Dílčí základ daně pro ostatní příjmy použijeme i pro případ, že není splněn pouze časový test v případě, kdy obchodní podíl (popřípadě cenný papír) není pořízen z obchodního majetku.

V obou případech, jak pro případ zařazení příjmu do dílčího základu § 7 ZDP, tak pro případ zařazení do dílčího základu § 10 ZDP, lze samozřejmě uplatnit oproti dosaženým příjmům i daňově uznatelné výdaje v podobě nabývací ceny – viz výše.

5.1.2.1.4. Vyrovnaní nebo doplatky společníkům

Pokud je uložen v souladu se zákonem o přeměnách doplatek akcionářům nebo společníkům, je na straně společnosti snížit prostředky v rámci vlastního kapitálu (s výjimkou položky

základního kapitálu) a vykázat toto snížení rovněž na straně pasiv v položce závazků, aby byla zachována bilanční rovnováha.

Příjem plynoucí z doplatku na dorovnání dle zákona o přeměnách při přeměně společnosti je osvobozen, vztahuje-li se k akcií, u níž doba mezi nabytím a rozhodným dnem přeměny obchodní společnosti nebo výměny podílů obchodní společnosti přesáhla dobu 3 let. Osvobození se nevztahuje k akcií, která je nebo byla zahrnuta do obchodního majetku, a to po dobu 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti. Dále je možné uplatnit osvobození u podílu na obchodní společnosti, u něhož doba mezi nabytím a rozhodným dnem přeměny obchodní společnosti nebo výměny podílů obchodní společnosti přesáhla dobu 5 let, přičemž osvobození se nevztahuje k podílu, který je nebo byl zahrnut do obchodního majetku, a to po dobu 5 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti.

Pokud příjem dosažený z dorovnání dle zákona o přeměnách nesplňuje podmínky, za kterých by byl osvobozen, je třeba posoudit, zda je to pouze z důvodu nedodržení časového testu nebo z důvodu zahrnutí obchodního podílu (popřípadě akcie) do obchodního majetku, nebo obou důvodů zároveň. Zahrnutí či nezahrnutí do obchodního majetku je podrobněji rozebráno v kapitole věnované jmění – viz 3.2.2. Podle uvedených podmínek je následně třeba rozhodnout o zahrnutí příjmu do příslušného dílčího základu daně, přičemž přichází v úvahu dílčí daňový základ dle § 7 ZDP a dílčí daňový základ dle § 10 ZDP.

V případě, že byl obchodní podíl (popřípadě akcie) zahrnut do obchodního majetku a poplatník stále podniká, zahrneme příjem ve formě doplatku s tímto obchodním podílem (popřípadě akcií) související do dílčího základu dle § 7 ZDP. V případě, že byl obchodní podíl (popřípadě akcie) zahrnut do obchodního majetku a poplatník již ukončil podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, zahrneme příjem v podobě doplatku s tímto obchodním

podílem (popřípadě akcií) související do dílčího základu dle § 10 ZDP, konkrétně § 10 odst. 1 písm. j) ZDP. Dílčí základ daně pro ostatní příjmy použijeme i pro případ, že není splněn pouze časový test v případě, kdy obchodní podíl (popřípadě cenný papír) není zahrnut do obchodního majetku.

Je zajímavé si povšimnout rozdílné formulace vztahu obchodního podílu (popřípadě akcie) k obchodnímu majetku, kdy jednou posuzujeme zahrnutí obchodního podílu (popřípadě akcie) do obchodního majetku a v druhém případě je formulace, zda obchodní podíl (popřípadě akcie) byl pořízen z obchodního majetku. Znamená zahrnutí do obchodního majetku či pořízení z obchodního majetku jinou situaci? Podle jazykového výkladu zahrnutí majetku do obchodního majetku znamená, jak bylo již komunikováno v kapitole 3.2.2., že zahrnutí či vyřazení z obchodního majetku je navázáno na účtování nebo evidenci v daňové evidenci. Den vyřazení majetku z obchodního majetku je den, kdy o tomto majetku bylo naposledy účtováno nebo byl naposledy evidován v daňové evidenci (viz § 4 odst. 4 ZDP včetně interpretačního doplnění v Pokynu GFŘ č. 22). Pořízení z obchodního majetku opět pouze dle jazykového výkladu znamená, že za majetek byla provedena úhrada prostředky, které jsou zahrnuty v obchodním majetku. Majetek pořízený z obchodního majetku tak v konečném důsledku znamená, že takto pořízený majetek je součástí nebo-li je zahrnut do obchodního majetku.

5.1.2.2. Daň z příjmů – daňové souvislosti u společníků – právnické osoby

V případě společníka právnické osoby jsou veškeré příjmy právnickou osobou realizované zahrnuty na věcně příslušný výnosový účet a stávají se tak při uzavření účetnictví součástí výsledku hospodaření, základu, od kterého se dále odvíjí výše základu daně. Případy vynětí ze základu daně u právnických osob (§ 18 ZDP) se netýkají operací, které souvisí s přeměnou společností.

5.2. Ostatní daně

Na rozdíl od daně z příjmů, které je věnována z oblasti daní nejpodstatnější část, nejsou ostatní daně navázány na institut rozhodného dne. Daňové povinnosti týkající se daně z přidané hodnoty, daně silniční, dani z nabytí nemovitých věcí, daně z nemovitých věcí jsou navázány na zánik a vznik právnické osoby coby daňového subjektu.

5.2.1. Daň z nabytí nemovitých věcí, dříve dan z převodu nemovitostí

Daň z převodu nemovitostí byla původně upravena zákonem o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Dědická i darovací daň byly následně zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, inkorporovány do zákona o dani z příjmů. Daň darovací, ani daň dědická však nejsou daněmi, které by se aplikovaly v rámci přeměn společností.

Samotná daň z nabytí nemovitých věcí je následně od 1.1.2014 upravena samostatně zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Dle předkládací zprávy bylo hlavním důvodem předložení návrhu zákona potřeba zajistit právní úpravu zdanění nabytí nemovitých věcí pro období, kdy v důsledku připravované transformace daně dědické a daně darovací pod režim daně z příjmu dojde ke zrušení dosavadního zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Současně bylo cílem přizpůsobit právní úpravu daně z nabytí nemovitých věcí změnám v oblasti soukromého práva, zajistit vyšší efektivitu výběru daně, zamezit obcházení daňové povinnosti, dosáhnout zvýšení daňových výnosů a snížit administrativní náročnost správy daně pro správce daně i poplatníky, stejně jako vedlejší náklady poplatníků spojené s daňovou povinností.

Předmětem daně z nabytí nemovitostech věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem.

Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nelogicky vzhledem k názvu převodce, stejně jako tomu bylo v případě daně z převodu nemovitostí. Záměrem při tvorbě nového zákona totiž byla i dlouhodobě proklamovaná změna poplatníka z převodce na nabyvatele. Tato změna nastává až s účinností zákona č. 254/2016 Sb., kterým se mění zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, jenž nabývá účinnosti dnem 1.11.2016.

V původním zákoně o dani z darovací, dědická a dani z převodu nemovitostí byl převod i přechod nemovitého majetku v rámci přeměn předmětem daně z převodu nemovitostí. Podle ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) však byly převody a přechody majetku právnických osob při jejich sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně osvobozeny od daně darovací a daně z převodu nemovitostí. Konkrétně zákon v tomto případě vymezoval osvobození pro případ sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměny, což bylo v porovnání s pojmy používanými zákonem o přeměnách nesystémové.

V platném a účinném znění jsou z předmětu daně z nabytí nemovitých věcí vyloučeny přeměny právnických osob s výjimkou převodu jmění na společníka. Tedy došlo k posunu od možnosti osvobození k vyloučení ze samotného předmětu daně. Posun z titulu osvobození k titulu vyloučení z předmětu daně má i praktické dopady. Nabyvatel, byť je daně z převodu nemovitostí osvobozen, byl povinen podat daňové přiznání, a to nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž nabylo právní moci rozhodnutí, nebo byla daňovému subjektu doručena jiná listina, kterou se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitosti.

5.2.2. Daň z nemovitých věcí

Pro daň z nemovitých věcí je rozhodující právní stav k 1.1. kalendářního roku, na který je daňové přiznání (daňové tvrzení) podáváno, a to do 31.1. téhož kalendářního roku, a za který jsou placeny splátky daně.

Povinnost podávat daňové přiznání k dani z nemovitostí je specifická tím, že daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal v některém z předchozích zdaňovacích období nebo daň byla vyměřena či doměřena v některém z předchozích zdaňovacích období z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně. Dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně nebo ke změně v osobě poplatníka, je poplatník povinen daň do 31. ledna zdaňovacího období přiznat; v těchto případech lze daň přiznat buď podáním daňového přiznání, nebo podáním dílčího daňového přiznání. V dílčím daňovém přiznání poplatník uvede jen nastalé změny a výpočet celkové daně.

Pokud dojde v rámci přeměny k nabytí nemovitostí, společnost nabývající zahrne tyto nemovitosti do daňového přiznání na zdaňovací období, kdy jsou v jejím vlastnictví k 1.1.. Také společnost, která nemovitost pozbyla a zároveň nezanikla, by měla podat alespoň dílčí daňové přiznání na snížení své daňové povinnosti.

5.2.3. Silniční daň

Poplatníkem silniční daně je osoba provozující vozidlo zapsané v registru vozidel ČR a tato osoba je zapsána v technickém průkazu vozidla. Pokud by snad osoba zapsaná v technickém průkazu vozidla zanikla či byla zrušena, je poplatníkem osoba vozidlo užívající.

Pro případ změny v osobě poplatníka v průběhu zdaňovacího období (tedy v průběhu kalendářního roku) platí pravidlo, že daňová povinnost původnímu poplatníkovi zaniká uplynutím kalendářního měsíce, který předchází před kalendářním měsícem vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi. Daňová povinnost vzniká kalendářním měsícem, kdy je vozidlo registrované a provozované v České republice a je používáno pro podnikání. Podmínka podnikání nemusí být splněna u vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů.

Daňové přiznání k silniční dani je obecně podáváno do 31. ledna roku následujícího po skončení zdaňovacího období (kalendářního roku). Při zániku právnické osoby bez likvidace, tedy v případech přeměn společností, se postupuje dle ustanovení §240 odst. 4 daňového řádu, kdy právní nástupce má povinnost podat daňové tvrzení, a to za část zdaňovacího období ke dni zániku. Povinnost podat daňové tvrzení má právní nástupce nejpozději do konce následujícího měsíce po zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Tuto poměrně krátkou lhůtu je možné prodloužit, a to až o 3 kalendářní měsíce.

5.2.4. Daň z přidané hodnoty

5.2.4.1. Plátcovství

Oblast daně z přidané hodnoty se mimo jiné vyznačuje speciálními pojmy (legálními definicemi), které je třeba pro pochopení a práci se zákonem o dani z přidané hodnoty, respektive směrnicí č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, znát a pro

správnou interpretaci zákona o dani z přidané hodnoty respektovat jejich obsah. Pro další je třeba zmínit alespoň pojem osoba povinná k dani a obrat.

Osoba povinná k dani je osoba, fyzická nebo právnická, uskutečňující ekonomickou činnost, která je demonstrativním výčtem uvedeným v § 5 odst. 2 ZDPH vymezena jako „soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP nebo jako příjmy, za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle ZDP.“

Z množiny osob povinných k dani jsou podmíněčně vyloučeny – „stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu.“

Obrat zákon o dani z přidané hodnoty definuje jakou souhrn úplat bez daně náležejících osobě povinné k dani za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění

osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a ZDP, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

Po vymezení základních kamenů daně z přidané hodnoty můžeme vydefinovat plátce. Plátce je osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 1.000.000 Kč. Plátcem se nestane osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje i řešení pro přeměny společností, přičemž přeměny společností chápe ve smyslu zákona o přeměnách, nepřináší svoji vlastní definici.

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. Není třeba tedy žádného rozhodnutí finanční správy, neboť za okamžik vzniku plátcovství je zvolen den zápisu do obchodního rejstříku, což zajišťuje kontinuitu plátcovství mezi subjekty. Podmínkou vzniku plátcovství je, že současně dojde k převodu nebo přechodu jmění, což prakticky nastane vždy.

Pokud by tedy přecházelo nebo bylo převáděno jmění zanikající nebo rozdělované společnosti nebo družstva, která není plátcem, tak nedochází ke dni zápisu přeměny obchodní společnosti nebo družstva do obchodního rejstříku ke vzniku plátcovství zapsané obchodní společnosti nebo družstva a je tak třeba podstoupit standardní proces registrace k dani z přidané hodnoty.

Pro případ změny právní formy lze konstatovat, že na režimu osoby povinné k dani se samotnou změnou právní formy nic nemění. Právní osoba, u které dochází ke změně právní formy, tak nepřestává být plátcem, ani nezačíná být plátcem.

Pokud v rámci přeměny nedojde ke kontinuitě v plátcovství, protože původní subjekt nebyl plátcem daně z přidané hodnoty nebo nebyly splněny podmínky pro vznik plátcovství v případě přeměny, je třeba přezkoumat obrat. Protože se obrat pro účely daně z přidané hodnoty posuzuje za delší období, je třeba si uvědomit rozdíly v případě přeměn, které jsou upraveny v § 99a odst. 5 ZDPH. Při fúzi je třeba pro stanovení obratu vycházet ze součtu obrátů společností zúčastněných. Při rozdělení ba naopak zahrnujeme jen určitou část obratu rozdělované osoby, a to v poměru, v jakém bude převedeno jmění ze zanikající společnosti. Pro případ převodu jmění na společníka se sčítá obrat společníka a obrat společnosti, která se bez likvidace ruší.

Pokud se osoba povinná k dani stává plátcem dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, má povinnost podání přihlášky k registraci, a to do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, tedy od okamžiku, kdy se subjekt stává plátcem (viz. § 94 odst. 2 ZDPH v kombinaci s § 6b odst. 2 ZDPH).

Samozřejmě může dojít i k dobrovolné registraci v souladu s § 94a ZDPH.

Nabytím účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, byl s účinností od 1. 1. 2008 zaveden **institut skupinové registrace**, přičemž lze předpokládat, že přeměny ve svých různých formách budou v rámci skupiny běžným jevem, a proto i poměrně podrobná úprava skupinové registrace v souvislosti přeměnami v § 95a ZDPH. Při přeměně člena skupiny, který zaniká, se osoba, na kterou přechází nebo je převáděno jmění zanikajícího člena skupiny, se stává členem skupiny, a to prvním dnem následujícím po dni zániku člena skupiny, pokud není v okamžiku zániku člena skupiny samostatnou osobou povinnou k dani.

Pokud je k okamžiku zániku člena skupiny takováto osoba osobou povinnou k dani, tak se tato osoba stává plátcem, a to od prvního dne následujícího po dni zániku člena skupiny. Přihlášku k registraci je povinnost podat do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Registrace k dani z přidané hodnoty může být zrušena z úřední moci (samozřejmě v zákonech taxativně vyjmenovaných případech) nebo na žádost plátce. V případě zanikajících subjektů v rámci procesu přeměn společností vlastně dochází ke zrušení registrace právním zánikem subjektu.

5.2.4.2. Daňová přiznání

Obecně povinnost podávat daňové přiznání je upravena daňovým řádem, který pro zdaňovací období kratší než 1 rok stanovuje lhůtu 25 dnů po skončení zdaňovací období.

V období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku je zanikající i nástupnický subjekt z pohledu DPH posuzován jako samostatný subjekt, byť z účetního pohledu již dochází k alokaci jednotlivých účetních případů separátně na již předpokládané nástupnické subjekty.

V případě, kdy v rámci zdaňovacího období je zapsána přeměna do obchodního rejstříku, platí pravidlo obsažené v § 101 odst. 4 ZDPH, kdy daňové přiznání za část zdaňovacího období je ke dni zániku plátce povinen podat právní nástupce plátce, a to s uvedením, že je podává za zaniklého plátce.

5.2.4.3. Nároky na odpočet a jejich vyrovnání včetně koeficientu

Zachování nároku na odpočet

System daně z přidané hodnoty je v mnoha ohledech ovládán principem neutrality. Princip neutrality je aplikován i v systému odpočtů daně z přidané hodnoty na vstupu a případných vratek uplatněných odpočtů, pokud již dále neexistuje účel použití obchodního majetku pro výkon ekonomické činnosti. Přeměny společností lze definovat jako proces, kdy dochází sice k zánikům subjektů, ale vždy s nějakým právním nástupcem. **Pokud spojíme oba principy, princip neutrality a princip zániku subjektu s právním nástupcem, tak lze dojít k závěru, který je i obsažen v § 79c odst. 1 ZDPH, že při zrušení obchodní společnosti nebo družstva bez likvidace, při sloučení, splynutí nebo rozdělení státního podniku, jestliže je plátcem, při přeměně osoby, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, jestliže je plátcem, nevzniká povinnost snížit již uplatněný plný nebo částečný nárok na odpočet daně u obchodního majetku. Přeměna společnosti tak není skutečností, která by vedla k vrácení již uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu, ba naopak obchodní majetek kontinuálně včetně zachování daňového režimu daně z přidané hodnoty vklouzne do nástupnického subjektu.** Současně by měly být logicky v případě přeměn zachovány, respektive přetrženy časové lhůty pro stanovení povinností týkajících se vrácení již nárokované daně z přidané hodnoty.

Koeficient

V případě, že je přijaté zdanitelné plnění použito plátcem v rámci realizace jeho ekonomických činností použito jak pro plnění, kde má plátcem nárok na odpočet daně, tak pro plnění osvobození od daně bez nároku na odpočet daně, má plátcem nárok na odpočet daně pouze v tzv. krácené výši. Krácená výše odpočtu daně je dána součinem daně na vstupu a koeficientu. V průběhu běžného kalendářního roku je používán tzv. zálohový koeficient, což

je vlastně vypořádací koeficient minulého kalendářního roku. Koeficient vyjadřuje dlouhodobý (celokalendářní) poměr mezi zdanitelnými plněními na výstupu a osvobozenými výstupy bez nároku na odpočet. Po skončení kalendářního roku se provede vypořádání odpočtu daně v krácené výši za celý kalendářní rok, tedy za všechna zdaňovací období kalendářního roku. Vypořádání odpočtu daně se provede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období vypořádávaného období. Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet daně v krácené výši vypočteným z údajů za vypořádávané období a součtem uplatněných nároků na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání.

V případě zrušení registrace, ke které dochází i při realizaci přeměn společností, se vypořádání dle výše popsaného výpočtu provede za období od 1. ledna kalendářního roku, ve kterém došlo ke zrušení registrace, do dne zrušení registrace.

5.3. Správa daní a poplatků

5.3.1. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob

Problematika podávání daňových přiznání je rozebrána v části věnující se zdaňovacímu období u daně z příjmů.

5.3.2. Oznamovací a registrační povinnosti

Aby bylo možné provádět správu daní, je třeba disponovat aktuálními údaji a informacemi. Proto je v daňovém řádu (§ 126 a násl.) zakotvena povinnost daňových subjektů nejen poskytovat údaje předepsané při registraci, respektive zejména při zahájení jakékoli činnosti (kterou mohou být tvořeny příjmy podléhající daním), ale i povinnost oznamovat jakékoli změny v údajích, které se při registraci uvádějí, a to do 15 dnů ode dne, kdy daná skutečnost

vyvolávající změnu údajů nastala. Změnou údajů je samozřejmě chápáno i dochází-li k zániku daňové povinnosti u některé nebo u všech daní.

Kromě obecné povinnosti oznamovací najdeme i zvláštní **oznamovací povinnost týkající se přeměny** společností zakotvenou v § 23d ZDP, kdy poplatník je povinen oznámit svému místně příslušnému správci daně, a to ještě před samotnou fúzí či rozdělením, že hodlá postupovat dle § 23c ZDP.

5.3.3. Souhlas správce daně

Dříve platný a účinný zákon o správě daní a poplatků v § 35 odst. 2 stanovoval povinnost získat před výmazem společnosti z obchodního rejstříku nebo zápisem přeměny společnosti do obchodního rejstříku písemný souhlas správce, jehož vydání si daňový subjekt od správce daně vyžádá.

Dnes platný a účinný daňový řád na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků vymezuje daňové subjekty, které jsou povinny předložit současně se žádostí o výmaz z obchodního rejstříku souhlas správce daně jako daňové subjekty, které jsou právnickou osobou zanikající bez právního nástupce. Z původní skupiny vymezené zákonem o správě daní a poplatků tedy vypadlo ustanovení týkající se přeměn. Navíc z uvedené skupiny v daňovém řádu - právnické osoby zanikající bez právního nástupce – lze jednoznačně vyloučit právnické osoby zanikající s právním nástupcem, což je základním znakem přeměn společností. Ke stejnému názoru dochází i L. Pěsna ve svém článku – Daňový řád a přeměny společností a družstev, Auditor, 2012, č. 1, s. 22-23.

Souhlas správce daně v případě přeměn, kdy vždy dochází k přechodu daňové povinnosti na právního nástupce, byl nadbytečný. Souhlas správce daně je institutem, který má zajistit, aby

ještě před zánikem daňového subjektu byly splněny pokud možno veškeré závazky tohoto daňového subjektu vůči státu.

5.3.4. Přechod daňové povinnosti

Přechodem daňové povinnosti je upraven v § 239 a násl. daňového řádu a pro účely daňového řádu se jím rozumí přechod práv a povinností daňového subjektu, a to jak hmotněprávních, tak i procesněprávních.

Protože oblast přeměn se vyznačuje pravidlem, že právnické osoby zanikají s právním nástupcem, je třeba použít pro přeměny právě ustanovení daňového řádu týkající se přechodu daňové povinnosti.

Zanikla-li tedy právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce. Právní nástupce tímto získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby, což správce daně na žádost právního nástupce potvrdí.

V případě přeměny ve formě rozdělení, kdy není dostatečně zřejmý rozsah přechodu daňových povinností na právního či právního nástupce, určí, rozhodne o rozsahu přechodu daňových povinností správce daně. Proti tomuto rozhodnutí lze podat odvolání, které má odkladný účinek. I přes určení rozsahu rozhodnutím správce daně ručí každý právní nástupce vzešlý z rozdělení za splnění platební povinnosti, která přešla na jiného právního nástupce v souvislosti se zánikem právnické osoby rozdělením. K problematice ručení je vydán Pokyn GFŘ č. D – 5 k postupu správců daně při realizaci institutu ručení v daňovém řízení.

Právní nástupce zaniklé právnické osoby je povinen podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení o její daňové povinnosti, a to za část zdaňovacího období ke dni zániku, za kterou dosud nebylo podáno, nejpozději do 30 dnů po jejím zániku.

Daňovou povinnost, která přešla na právního nástupce, spravuje dosud příslušný správce daně.

6. Závěr

Jednou z nejkomplicovanějších věcí při lidské činnosti je samotná komunikace a interakce dvou, popřípadě více, lidských bytostí. Setkávání lidí, jejich vzájemné diskuze, argumentace mohou posouvat, ve smyslu pozitivního rozvoje a vývoje, samotnou činnost těchto lidí. Všichni víme, buď z vlastní zkušenosti, nebo jako obecně známý fakt, že komunikace s lidmi je jednou z nejkomplicovanější činností, která se komplikuje a ztěžuje s růstem počtu zapojených jedinců.

Právnícká osoba občanským zákoníkem definována jako organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná, může být do jisté míry vnímána jako jedinec, jako osoba způsobilá a schopná jednat. Celé je to však v případě právnícké osoby více komplikované, když si uvědomíme, že za právníckou osobou, jednou entitou, je „schováno“ většinou několik společníků či akcionářů a každý z nich má své zájmy, názory, cíle. Tedy, že jednání jedince – právnícké osoby, je často až výsledkem jednání uvnitř právnícké osoby samotné, což může připomínat proces myšlení u lidské bytosti. Lidská bytost je však v tomto směru jednodušší neboť vnitřní proces právnícké osoby zahrnuje mnohdy i více lidských bytostí. Na tento poměrně komplikovaný proces chceme použít také poměrně komplikovaný proces přeměny. Komplikovanost tohoto procesu je třeba posuzovat nejen z pozice odborníka, který přistupuje k přeměně vždy za svoji odbornost, ale také osob – společníků, věřitelů, bank, finanční správy, atd. Proces přeměny je třeba vnímat i s ohledem na samotnou specifickou existenci právnícké osoby. Mnohé principy rozebírané ve třetí kapitole této práce reflektují specifickou existenci právnícké osoby. Zejména princip ochrany práv společníků nebo členů všech zúčastněných subjektů, který se projevuje v právních institucích obsažených v zákoně o přeměnách jako například – právo na dorovnání, doplatku na dorovnání, možnost intervence v případě znaleckých posudků,

možnost uplatnit právo na náhradu škody, možnost podat návrh na určení neplatnosti projektu přeměny, možnost podat návrh na vyslovení neplatnosti rozhodnutí o schválení přeměn atd.

V praxi je poměrně důležité poskytnout všem zúčastněným osobám jasné a přehledné vysvětlení toho, co se připravuje, co je cílem. Je vcelku zajímavé pozorovat reakce jednotlivých zúčastněných osob (zúčastněných nejen v pohledu definice tohoto slova z pohledu zákona o přeměnách, ale i osob jako účetní, daňoví poradci, investiční poradci, právníci). Každý z nich má svůj okruh problémů a otázek. Za nejdůležitější považují skutečnost, aby se tito lidé vzájemně poslouchali, komunikovali spolu a sdělovali si, co je trápí, co neumí řešit, co považují za dobrý či správný krok. Grafické znázornění plánované přeměny a načrtnutí časové osy je vhodný začátek veškerých plánů a diskuzí v této oblasti. Výsledkem může být seznam jednotlivých kroků – například u odštěpení může seznam vypadat následovně (abstrahujeme od situace, kdy je součástí přeměny nemovitá věc či cenné papíry). Jednotlivé kroky, které je třeba realizovat v rámci odštěpu, jsem seřadila chronologicky a k některým vložila poznámku. Poznámka upřesňuje nebo rozvádí jednotlivé kroky a poskytuje informaci o vazbách na konkrétní ustanovení zákona. Soupis jednotlivých kroků, které je třeba realizovat v rámci odštěpu, vkládám do závěru jako souhrn všech na několika místech práce uvedených informací. Soupis tak poskytuje praktický průřez jedné z nejvíce komplikovaných forem přeměny – odštěpu.

Pořadí	Jednotlivé kroky	Poznámka
1.	Obvykle informování banky, popřípadě jiných partnerů, a získání jejího souhlasu s odštěpením	Pozor na smluvní závazky vůči bankám, poskytovatelům dotací atd.
2.	Stanovení rozhodného dne	Od rozhodného dne se z účetního hlediska jednání rozdělované společnosti považují za jednání učiněná na účet nástupnické společnosti. Zápis přeměny musí proběhnout do 12 měsíců od rozhodného dne.
3.	Audit smluvních vztahů rozdělované společnosti	Audit smluvních podmínek za účelem zjištění potenciálních rizik ve vztahu k rozdělení
4.	Vypracování účetní závěrky rozdělované společnosti	Audit účetní závěrky není vyžadován, nemá-li Společnost povinnost auditu dle zákona o účetnictví.
5.	Určení jednotlivých složek majetku a dluhů přecházejících na jednotlivé nástupnické společnosti	Posouzení daňových a účetních dopadů rozdělení majetku a dluhů

Pořadí	Jednotlivé kroky	Poznámka
6.	Sestavení zahajovací rozvahy jednotlivých nástupnických společností	Musí obsahovat komentář dle § 11b zákona o přeměnách (do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky nebo jak jinak s nimi bylo naloženo)
7.	Vybrání znalce pro provedení ocenění jmění rozdělované společnosti	ocenění musí být provedeno v souladu s § 13b zákona o přeměnách
8.	Podání návrhu na jmenování znalce pro ocenění jmění	místně příslušný soud Přílohy: - souhlas znalce se jmenováním - prohlášení o neexistenci konfliktu - osvědčení o zápisu znalce do seznamu
9.	Jmenování znalce soudem	Soud jmenuje znalce ve lhůtě 15 dnů
10.	Vzdání se odvolání proti usnesení o jmenování znalce	

Pořadí	Jednotlivé kroky	Poznámka
11.	Vypracování znaleckého posudku na ocenění jmění	Ocenění se vztahuje ke jmění, které přechází na nástupnické společnosti, a to pro každou společnost odděleně - § 253/3 zákona o přeměnách
12.	Vypracování projektu rozdělení	<p>Součástí projektu mimo jiné:</p> <ul style="list-style-type: none"> - prohlášení, že Společnost není emitentem dluhopisů, - prohlášení, že Společnost nemá zaměstnance - prohlášení o neexistenci výhod dle 250/1 písmeno (g) - určení majetku a dluhů - zakladatelské listiny nově vznikajících společností <p>Možnost určit členy statutárních orgánů až v dodatku k projektu přeměny, jinak v projektu přeměny.</p>

Pořadí	Jednotlivé kroky	Poznámka
13.	Revize projektu rozdělení z pohledu daňového a účetního	
14.	Podpis projektu rozdělení	
15.	Objednávka zveřejnění informace dle § 33 odst.1 zákona o přeměnách v obchodním věstníku	
16.	Zveřejnění projektu rozdělení (alespoň jeden měsíc před schválením) v obchodním věstníku a založení do sbírky listin	<p>Zveřejnění buď uložením do sbírky listin a zveřejnění oznámení v obchodním věstníku o uložení projektu rozdělení spolu s upozorněním věřitelů na jejich práva dle § 35 – 39 zákona o přeměnách;</p> <p>alternativně</p> <p>Zveřejnění projektu rozdělení na internetových stránkách společnosti dle § 33a zákona o přeměnách (1 měsíc před schválením + 1 měsíc po schválení přeměny) – v případě přerušení přístupu po dobu 24 hod. nutnost uložení do sbírky listin</p>

Pořadí	Jednotlivé kroky	Poznámka
17.	Přijetí rozhodnutí jediného společníka	<p>Rozhodnutí jediného společníka o schválení přeměny; vyhotoveno ve formě notářského zápisu, přílohou notářského zápisu musí být projekt přeměny</p> <p>Vzdání se práva na vypracování zpráv dle § 7 postupem dle § 9 + vzdání se práva na zaslání dokumentů dle § 285 zákona o přeměnách</p>
18.	Ohlášení živností na příslušný živnostenský úřad	<p>pokračování v živnosti je potřeba ohlásit do 15 dnů od zápisu do obchodního rejstříku</p> <p>zápis nových živností – je-li potřeba</p>

Pořadí	Jednotlivé kroky	Poznámka
19.	Zajištění dokumentů pro zápis rozdělení do obchodního rejstříku	NZ o rozhodnutí jediného společníka o rozdělení Konečná účetní závěrka rozdělované společnosti Zahajovací rozvahy nově vzniklých společností Posudek znalce na ocenění jmění Doklad o poskytnutí jistoty věřitelům (nebo prohlášení, že nebylo uplatněno) Souhlas s umístěním sídla + právní titul Prohlášení jednatelů a podpisový vzor (ověřený podpis) Živnostenské oprávnění
20.	Návrh na zápis usnesení valné hromady do obchodního rejstříku	
21.	Rozhodnutí rejstříkového soudu	Soud rozhodne o návrhu na zápis do 15 pracovních dnů
22.	Notifikace smluvních partnerů rozdělované společnosti o rozdělení	

Pořadí	Jednotlivé kroky	Poznámka
23.	Oznámení správci daně o změně registrovaných údajů	

V tabulce jsou zmíněny pouze základní kroky, za kterými se někdy skrývá pouze jednoduché právní jednání, jindy práce na mnoho hodin. Z pořadí jednotlivých kroků vyplývá například důležitost účetních informací pro samotný projekt přeměny.

V práci jsou komunikovány tři možné úhly pohledu na přeměny. **Lze učinit jednoznačný závěr, že efektivní a úspěšnou přeměnu lze realizovat pouze při vhodném mixu pohledu právního, daňového a účetního, a to bez ohledu na jejich pořadí.** Na každý z oborů je potřeba mít odborníka. **Jednotliví odborníci musí umět vzájemně komunikovat a propojovat a navazovat jednotlivé obory.** Nejde jen o potřebu například informací z účetnictví, které mají být uvedeny v projektu přeměny. Jde o správnou interpretaci a provázanost jednotlivých informací. Konkrétní provázanosti se prolínají touto prací.

Účetní a daňový úhel pohledu jsou mnohdy odlišné. Daňovým úhlem je často myšlena toliko daň z příjmů, neboť ostatní daně s účetním systémem souvisí jen okrajově. Daň z přidané hodnoty se účetně zachycuje na účtu 343 na straně MD či Dal podle toho, zda se jedná o daň na vstupu či výstupu, zda je možné uplatnit nárok na odpočet. Daň z nemovitostí, jako příklad majetkové daně, by měla být logicky součástí provozních nákladů, pokud společnost vlastní a tedy eviduje na majetkových účtech nemovité věci, které jsou předmětem daně z nemovitých věcí.

Mezi učebnicové příklady odlišností účetního a daňového úhlu pohledu (mám tím na mysli zejména daň z příjmů – zdůvodnění výše) patří odpisy, kdy o účetních odpisech rozhoduje

účetní jednotka podle svého uvážení ohledně doby použitelnosti odepisovaného majetku. Na rozdíl od účetních odpisů, daňové odpisy majetku jsou stanoveny na základě zařazení tohoto majetku do příslušné odpisové skupiny a zvoleného způsobu odepisování (rovnoměrné x zrychlené odepisování), a to v souladu se zákonem o dani z příjmů. Účetní odpisy mohou být v porovnání s daňovými odpisy vyšší nebo i nižší. Dalším učebnicovým příkladem odlišností účetního a daňového úhlu pohledu je výsledek hospodaření a základ daně v nejširším slova smyslu, konkrétně se může jednat o tzv. daňovou ztrátu. Společnost může vykazovat kladný výsledek hospodaření, ale daňově se může nacházet v daňové ztrátě, kterou může následně podle pravidel stanovených zákonem o dani z příjmů uplatnit. **Odlišností mezi účetním a daňovým úhlem pohledu můžeme najít mnoho.**

Zároveň existuje mezi účetnictvím a daněmi, zejména daní z příjmů, zvláštní symbióza.

Příkladem může být navázání zdaňovacího období na účetní období. Mezi účetnictvím a daněmi existuje úzký, až neoddělitelný vztah. Neoddělitelnost vztahu lze charakterizovat zejména nemožností existence, respektive jen možností velmi neefektivní existence, daňového pohledu bez samotné existence účetní evidence. Daňová oblast navazuje na účetní evidenci – jednoduchým, ale všefákajícím příkladem je základní pravidlo, že základ daně vychází z výsledku hospodaření (daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob začíná řádkem 10, tedy výsledkem hospodaření). Změní-li se výsledek hospodaření, určitě dojde i ke změně základu daně, popřípadě daňové ztráty.

Daňový a účetní pohled spojuje jeden významný faktor. Tímto významným faktorem je číselné vyjádření, popis skutečnosti. Daňová i účetní oblast je hodně o číslech, o interpretaci čísel.

Všechny uvedené odlišnosti i provázanosti mezi účetní a daňovou oblastí se projevují i v oblasti přeměn a konkrétní příklady jsou v práci rozebrány.

Daňový a účetní pohled na problematiku nejen přeměn může být vnímán i jako pohled právní v širším slova smyslu. Logicky i daně a účetnictví je právní oblastí. Zkusme však právní pohled vnímat v užším slova smyslu, třeba si představme jednotlivé pohledy jako tři vedle sedící osoby – právníka, účetního a daňového poradce.

Je možné učinit závěr, že některá osoba - právník, účetní či daňový poradce – je pro realizaci přeměny důležitější? Že některá z uvedených osob je osobou vše zastřešující? Můžeme o tom polemizovat, klást si různé typy otázek, nejen ty výše uvedené, ale umíme si jednoznačně odpovědět? Osobně jsem se setkala s přístupem, že vše koordinuje osoba právníka. Což je podle mého názoru rozumné a logické. Je však poměrně nešťastný stav, kdy právník se považuje za osobu nejdůležitější a osobu účetního a daňového poradce považuje jen za ty, kteří provedou revizi projektu z pohledu účetního a daňového. Koordinující právník s účetním a daňovým rozhledem je pro klienta vždy výhra. **Podle mého názoru je skoro nejdůležitější oblastí pro přeměnu účetnictví.** K tomuto závěru docházím po zvážení následujících skutečností a faktů. Vztah účetního a daňového pohledu jsme si rozebrali výše. **Z tohoto porovnání vychází účetní evidence jako zdroj či podklad informací i pro daňovou oblast. Účetní evidence je tak „důležitější“, a to ve smyslu, že daně bez účetnictví existují trochu ve vzduchoprázdnu.** Tímto dílčím závěrem nezlehčuji samotná pravidla a principy platící pro přeměny z pohledu daní. Zbývá si zkusit porovnat oblast právní (v užším slova smyslu) a oblast účetní. Na žebříčku z pohledu důležitosti, prestiže zaměstnání, vzdělání, je právník obecně oproti účetnímu vnímán a řazen mnohem výše. S tímto nesouhlasím. Hlavní úlohou účetního je popsat jakoukoli skutečnost řečí čísel. Do podoby čísel převádí veškeré výsledky práce právníka. **Čísla jsou často podkladem pro práci právníka. Samotný projekt přeměny podle mého názoru není možné dobře napsat bez účetních podkladů.** Ba naopak mám zkušenost, že v okamžiku, kdy se do procesu přípravy či realizace procesu přeměny dostane element „paní účetní“, dostáváme se ke kořeni problémů a ke spoustě jednoduchých

(složitých) otázek. Bez posouzení účetních čísel se vlastně v některých momentech ani nemůže pohnout směrem kupředu. Takovým příkladem může být § 5a zákona o přeměnách, kdy musíme posoudit výši vlastního kapitálu, respektive neuhrazené ztráty a zdrojů jejího možného krytí v majetku. Musíme se primárně vyznat v rozvaze a v systému jejího sestavování. Požadavky na plnění určitých účetních povinností, které musí být součástí projektu – například povinný komentář dle § 11b zákona o přeměnách, ve kterém musí být uvedeno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky, popřípadě jak s nimi bylo naloženo. Toto jsou jednotlivé dílčí příklady, které podporují můj závěr. Svůj závěr týkající se posouzení důležitosti účetní evidence versus právního pohledu jsem učinila zejména po zkušenosti realizace odštěpů z jedné entity (věčně se jednalo o vznik nových společností a rozdělení developerského projektu již s částečně existující infrastrukturou a financovaného jako celek bankou). Některé záležitosti a uvědomění si rozsahu zatížení nových entit vůči financující bance bylo možné až po zobrazení čísel v rozvaze, respektive v podrozvaze. **Navíc účetnictví jako takové, ovládané účetním principem kontinuity a podvojnosti zaručuje, že se „nic neztratí“, no možná něco, co nebylo doposud zachyceno v účetnictví, se v rámci auditu právních dokumentů „najde“.** Účetní princip kontinuity a podvojnosti zaručuje, že „čísla“ v okamžiku ukončení a začátku jsou ve svém součtu stále stejná, popřípadě ovlivněná přeceněním. **Lze také konstatovat, že systém účetnictví, respektive pravidel účtování a dodržování účetních principů, zprostředkovaně zaručí existenci a platnost základního principu přeměn, a to principu univerzální sukcese nástupnického subjektu do všech práv a povinností zanikajícího nebo všech zanikajících subjektů, resp. principu plné kontinuity právní osobnosti transformujícího se subjektu při změně právní formy.** Záruka platnosti a existence tohoto základního principu ovládajícího přeměny spočívá v tom, že v účetnictví by měly být zachyceny všechna práva a povinnosti. Účetnictvím je myšlena i podrozvahová

evidence a informace uváděné v příloze k účetní závěrce. Přesto je v projektech uváděn oblíbený text zaručující přechod práv nebo povinností v případě, že byly opomenuty.

Z uvedeného vyplývá výše uvedený závěr a také fakt, že alespoň základní orientace právníka, co se týká přeměn, v účetnictví je i pro něho samotného výhodou. Umožňuje mu rychlejší orientaci v konkrétních případech a srovnání auditu právních dokumentů s účetní evidencí.

V úvodu práce je z mnoha úhlů pohledu rozebrána definice přeměny, ať již obecná nebo následně konkrétní vymezení dle jednotlivých právních předpisů. Konkrétní definice uvedené v různých právních předpisech jsou ve své podstatě shodné. Bylo by mnohem přehlednější a efektivnější, kdyby definice jednotlivých forem byly obsaženy pouze v zákoně o přeměnách a ostatní právní předpisy by na danou konkrétní definici odkazovaly. Konkrétně ale například zákon o daních z příjmů obsahuje i v jiných případech svoje vlastní vymezení jednotlivých pojmů. Cílem této části práce je také poskytnout strukturovaný přehled jednotlivých forem přeměn a vždy základní informace té které konkrétní formy přeměny se týkající. U jednotlivých forem přeměn jsou uvedena názorná grafická zobrazení a možné kombinace právních forem osob na přeměně zúčastněných.

Evropská právní úprava týkající se přeměn společností se týká většinou jen některých forem přeměn, neobsahuje přehled všech přípustných forem přeměn. Je ale fakt, že tato úroveň právní úpravy dává a stanovuje základní pravidla a mantinely, není tedy jejím cílem samotný přehled forem přeměn.

Základním právní předpisem týkajícím se přeměn je zákon o přeměnách. V práci je podrobněji popsán vývoj zákona o přeměnách, ale i zákona o dani z příjmů a zákona o účetnictví. **Z uvedeného popisu vyplývá, že v posledních 10 letech došlo v oblasti přeměn**

k velkému skoku – počínaje vůbec vznikem samostatného zákona týkajícího se přeměn, následujíc změnami v zákoně o účetnictví, kde byly doplněny zcela nová ustanovení.

Kapitola třetí – vymezení základních principů a pojmů – obsahuje nejen definice pojmů, ale zároveň i mnohé přesahy z jedné oblasti (účetní, daňové, právní) do druhé. V úvodu jsou analyzovány základní principy ovládající oblast přeměn nejen v oblasti právní, ale i v oblasti daňové a účetní. Jednotlivé principy jsou pak zmiňovány v následujících kapitolách. **Definované principy jsou základními kameny. Význam pojmu rozhodný den není samozřejmě dán množstvím textu, ale tím, že rozhodný den již svým názvem evokuje svoji důležitost, a to jak v oblasti právní, tak účetní i daňové. Bez rozhodného dne není přeměny. Bez stanovení rozhodného dne veškeré ostatní záležitosti vlají v prázdnu. Stanovení rozhodného dne znamená ukotvení přeměny v čase.** Mezi vymezenými pojmy je i pojem projekt přeměny. **Projekt přeměny je však nutné chápat nejen jako pojem, definici, ale jako základní dokument, kuchařku připravené přeměny.** Projekt přeměny je třeba vnímat ze dvou úhlů pohledu. Prvním úhlem pohledu je samotná struktura, respektive obsah projektu přeměny předepsaný zákonem o přeměnách. Toto samotné obsahové vymezení projektu je vymezením mantinelů a pravidel pro jednotlivé formy přeměny. Pouhý obsah projektu však nezaručuje, že projekt jako takový je kompletní a plně v souladu se zákonem o přeměnách. Obsah projektu je třeba vnímat po jednotlivých položkách, ale zároveň je nutné hlídat návaznosti jednotlivých položek a kompatibilitu celku. Druhý úhel pohledu je vnímání projektu přeměny jako kuchařky, návodu, podle kterého budeme tu kterou konkrétní přeměnu realizovat a následně podle kterého budeme rozhodovat jednotlivé otázky v budoucnu vzniklé.

Projekt přeměny by měl být vnímán právníky, účetními, daňovými poradci, společníky, akcionáři jako dokument určený pro praktické použití, stejně jako návod k obsluze kávovaru, a ne jako pouhé formální splnění dané zákonem o přeměnách. Projekt může

jít do detailů v podobě jednotlivých účetních operací, což je náročné na zpracování, ale na druhou stranu toto detailní zpracování poskytuje větší míru jistoty. Někdy může být však přílišný detail i na škodu, ale to záleží na konkrétní situaci.

Účetní aspekty přeměn společností se táhnou celým procesem od stanovení rozhodného dne, přes sestavení účetních závěrek a představují pro proces přeměny určitou formu pojistky, kontroly v podobě číselného vyjádření v účetních závěrkách. Účetní pohled na přeměnu je pohled velmi pragmatický. Účetní předpisy v čele se zákonem o účetnictví neposkytují jasný a přehledný návod pro účetní, jak postupovat v případě přeměn. Je vhodné k přeměně přistoupit tak, že si projdeme jednotlivé analytické účty a u každého z nich, popřípadě ke každému zápisu na jednotlivých analytických účtech, stanovíme, co se s daným analytickým účtem, popřípadě s každým jednotlivým zápisem na analytickém účtu stane v rámci realizace přeměny. Tento proces je podmíněn účetními principy, lapidárně řečeno – vše se nám stále musí rovnat (zejména aktiva a pasiva). Aby bylo účetnictví v rámci přeměn správně zpracováno, musí být správně pochopen celý proces jako celek a zároveň zde musí být schopnost tento celek poskládat z jednotlivých prvků tohoto celku.

Daňové aspekty přeměn společností do značné míry **navazují na účetnictví**, neboť na začátku daně z příjmů je výsledek hospodaření jako účetní informace, která je, respektive její jednotlivé položky, postupně korigována z pohledu daňových pravidel. Ostatní daně odlišné od daně z příjmů jsou s účetním systémem také spojeny alespoň tím, že je účetní systém zobrazuje.

Přeměny z pohledu daňového, zejména u daně z příjmů, jsou zejména **o možnosti využití jednotlivých daňových výhod** v podobě například daňové ztráty, daňových rezerv či opravných položek, i u nástupnického subjektu. V daňové oblasti jsou definovány možnosti

využití daňových výhod a zároveň existují poměrně obsáhlá pravidla stanovující limity a korektivy pro využití konkrétních daňových výhod. Základem těchto omezujících pravidel je **tzv. ekonomické odůvodnění. Lapidárně řečeno, není přípustné, aby jedním z hlavních důvodů realizace přeměny bylo obecně snížení daňové povinnosti včetně vyhnutí se daňové povinnosti.** Základem je tedy vůbec existence ekonomických důvodů. Pokud nastupující společnost má zájem pouze o využití daňové ztráty, ale provozuje v porovnání se společností, která je „zdrojem“ této daňové ztráty, zcela jinou ekonomickou činnost, není taková konstrukce přípustná a akceptovatelná. Limity pro uplatnění daňových výhod obsahují i pravidla týkajících se změn v osobách společníků a akcionářů, což zamezuje primárně obchodování s daňovými výhodami. Využití daňových výhod v rámci přeměn je logicky svázáno s důkazním břemenem na straně poplatníka. Zdá se, že mnohdy stačí perfektní dokonalá dokumentace jako ekonomické zdůvodnění. Mějme však na paměti, že jakákoli umělá konstrukce ekonomického zdůvodnění by měla splňovat podmínku tzv. selského rozumu. Selského rozumu jako „vyššího“ korektivu. Při případném dokazování ekonomického opodstatnění možnosti využití daňových výhod je třeba klást důraz na věcnou stránku samotné realizace přeměny a nespoléhat na obsáhlou složitou dokumentaci.

Dále jsou v oblasti daně z příjmů zvlášť pro fyzické a zvlášť pro právnické osoby rozebrány jednotlivé druhy příjmů, poměrně četné možnosti jejich osvobození zejména u fyzických osob a případně způsob jejich zdanění daní z příjmů.

Největší část z daňového pohledu na přeměny je věnována dani z příjmů. Ostatní daně jsou zmíněny právě jen v souvislosti s přeměnami. **Co se týká daně z přidané hodnoty, je asi nejpodstatnější kontinuita** v existujícím plátcovství, případně v existujícím skupinovém plátcovství. U daně z nabytí nemovitých věcí asi každý zaznamená vyloučení přeměny právnických osob s výjimkou převodu jmění na společníka ze samotného předmětu daně z nabytí nemovitých věcí.

7. Použitá literatura

Odborná literatura:

Prof. Judr. Irena Pelikánová, DrSc., Doc. JUDr. Stanislava Černá CSc., Obchodní právo 2.
Praha: Nakladatelství Aspi, 2006

Prof. Ing. Hana Vomáčková, CSc. – Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí
(vyšší účetnictví). Praha: Nakladatelství Polygon, 2005

Soudní rozhodnutí:

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 16. prosince 2008. CARTESIO Oktató és Szolgálató bt. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Szegedi Ítéltábla - Maďarsko. Přemístění sídla společnosti do jiného členského státu, než je stát jejího založení - Návrh na zápis změny sídla do obchodního rejstříku - Zamítnutí - Odvolání proti rozhodnutí rejstříkového soudu - Článek 234 ES - Předběžná otázka - Přípustnost - Pojem ‚soud‘ - Pojem ‚soud členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva‘ - Odvolání proti rozhodnutí podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce - Svoboda usazování - Články 43 ES a 48 ES. Věc C-210/06.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. září 1988. The Queen proti H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: High Court of Justice, Queen's Bench Division - Spojené království. Svoboda usazování. Věc 81/87.

Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 10. listopadu 2011. Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA proti Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Supremo Tribunal Administrativo - Portugalsko. Sbližování

právních předpisů - Směrnice 90/434/EHS - Společný systém zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států - Článek 11 odst. 1 písm. a) - Platné hospodářské důvody - Restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se operací - Pojmy. Věc C-126/10.

Rozhodnutí NSS 2 Afs 80/2010-76

Rozhodnutí NSS 2 Afs 87/2010-76

Právní předpisy:

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů v různých zněních včetně jednotlivých zákonů novelizujících zákon o dani z příjmů

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

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v různých zněních včetně jednotlivých zákonů novelizujících zákon o o účetnictví

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev v různých zněních včetně jednotlivých zákonů novelizujících zákon o přeměnách

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

Zákon č. 16/1993 Sb., o silniční dani

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

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 126/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

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

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

Nařízení Rady 2157/2001/ES statutu o evropské společnosti,

Směrnice Rady o fúzích akciových společností (78/855/EHS),

Směrnice Rady o rozdělení akciových společností (82/891/EHS) a

Směrnicí Rady o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (90/434/EHS).

Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností (tzv. desátá směrnice)

Směrnice Rady č. 90/435/ EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých

forem podniků, o změně směrnic Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS do předpisů upravujících účetnictví.

Směrnice č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

Ostatní:

České účetní standardy

International Accounting Standards

International Accounting Standards Committee

United States Generally Accepted Accounting Principles

Internetové zdroje:

www.kdpcr.org –sekce týkající se koordinačních výborů

www.gesetze-im-internet.de

www.psp.cz – důvodové zprávy

www.europa.eu

www.nur.cz

Odborné články:

L. Pěsna ve svém článku – Daňový řád a přeměny společností a družstev, Auditor, 2012, č. 1, s. 22-23

Čech, P. Hlavní změny a novinky v zákoně o přeměnách. Auditor, 2012, č. 1, s. 13

8. Klíčová slova/Key words

Klíčová slova

Přeměna, fúze, rozdělení, účetnictví, rozhodný den, princip, daň z příjmu, daň z přidané hodnoty

Key words

Transformation, merger, de-merger, accounting, decisive date, principles, income tax, value added tax

9. Shrnutí/Summary

Shrnutí

V práci je nejprve vydefinován samotný pojem přeměna z pohledu času a regionu. Pojem přeměna je postupně naplňován samotným obsahem jednotlivých forem přeměny a jednotlivé formy přeměn jsou i modelově zobrazeny. Na jednotlivé formy přeměny je nahlíženo z pohledu právního, účetního a daňového. Jednotlivé úhly pohledu na přeměnu jsou propojeny a provázány jednotlivými instituty týkajícími se přeměn, například rozhodný den, a principy, které ovládají samotnou obsahovou podstatu i procesní část přeměn společností. Cílem je ukázat, že jeden úhel pohledu bez druhého poskytuje pouze dílčí informaci, a že cílem a žádoucím stavem je komplexní řešení, kdy v rámci komplexního řešení si musíme často určit prioritu v rámci možných řešení.

Nejen naše národní, ale obecně globální ekonomika, funguje na základě přirozeného fungování trhu a je vždy otázkou, do jaké míry toto přirozené fungování trhu omezovat či regulovat. Oblast přeměn není oblastí omezenou pouze na území České republiky, ale vzhledem k efektivnosti fungování trhu je potřeba počítat s velkou mírou otevřenosti a vstřícnosti k realizaci přeměn i mimo naše teritorium. Dále je potřeba regulace i v oblasti přeměn dána samotnou oblastí účetní a daňovou. Účetní oblast je primárně zdrojem pro jednotlivé daňové instituty, zejména v oblasti daně z příjmů. Daňová oblast reguluje vztah soukromých subjektů k veřejným rozpočtům, kdy podstatou tohoto vztahu je krácení, respektive přerozdělování, majetku soukromých subjektů ve prospěch veřejných rozpočtů a potažmo fungování státu, který touto svojí funkčností poskytuje soukromým subjektům „zdravé“ prostředí pro jejich ekonomickou činnost.

V současné době poskytuje zákon o přeměnách poměrně podrobnou úpravu procesů jednotlivých forem přeměn obchodních korporací. Také daňové zákony v čele se zákonem o

dani z příjmů obsahují úpravu věnující se přeměnám obchodních korporací. Poměrně značné doplnění zaznamenaly i účetní právní předpisy.

Tato práce je zpracována co do struktury i obsahu primárně na základě právních předpisů a ne na základě knih zabývajících se vždy jednou částí úhlu pohledu. Cílem této práce tak není hledat v knihách, ale použít samotný text právního předpisu zejména pro nastavení správného úhlu pohledu čtenáře, strukturovat problematiku přeměny v rámci pohledu právního, účetního a daňového a zkusit nabídnout i možná propojení.

Jednotlivé úhly pohledu spolu nesoupeří. Výsledkem jednotlivých pohledů však je závěr, že znalost čísel popisujících realitu nám poskytuje náskok před ostatními a dává nám možnosti i v rámci dalších pohledů vidět věci z širších souvislostech a hlavně vnímat provázanost.

Při realizaci přeměny je třeba mít na paměti princip kontinuity, který se táhne přes úhel pohledu právní, účetní i daňový. V každém z úhlů pohledů má princip kontinuity jiný dopad a efekt.

V práci je vymezen pojem přeměna obecně i dle jednotlivých relevantních právních předpisů, včetně evropských právních předpisů. Na to navazuje popis vývoje právní úpravy přeměn obecně v České republice a na evropské úrovni. Dále je samostatně rozebrán vývoj právní úpravy daně z příjmů a účetnictví. Třetí kapitola je věnována principům, které ovládají procesy přeměn, a základním stavebním prvkům úpravy přeměn. Na obecnější část navazuje kapitola věnovaná účetní problematice, která je rozebírána v souvislosti se základními prvky a principy přeměn. Základem je pravidlo, že účetnictví jako takové má věrně a poctivě zobrazovat realitu, tedy převést bohatou realitu světa do světa čísel tak, aby toto číselné zobrazení mohl někdo opět převyprávět zpět do reálného příběhu. Účetní pohled je o zachycení jednotlivých kroků při splnění základních účetních principů a pravidel, je také zdrojem informací a hlídacím nástrojem při realizaci přeměny. Daňovou oblast lze rozdělit do

3 částí, a to na daň z příjmů, ostatní daně a správu daní. Daň z příjmů je vyložena v souvislosti se základními principy, které ovládají oblast přeměn, zejména principu daňové neutrality, a dále z pohledu obchodní korporace, která je subjektem figurujícím v realizované přeměně, a z pohledu společníka obchodní korporace.

Summary

The work first defines the term transformation in relation to time and region. The term transformation is then gradually linked to the content of individual types of transformation which are also model-showcased. The individual types of transformation are observed in the legal, accounting and tax context. The individual views of transformation are interconnected and interlinked via individual phenomenon connected to transformations, e.g. the decisive day, and principles which govern the actual content and procedures involved in company transformations. The goal is to demonstrate that a single view provides but partial information and that the goal and the desirable state entails a complex solution. However, priorities within the pool of available solutions must often be set when dealing with complex solutions.

In general, the natural operation of the market governs not only the national, but also the global economics. The question remains into what extent it is desirable to limit or regulate it. The area of transformations is not only regulated on the territory of the Czech Republic. With respect to the market operation efficiency, it is also necessary to include into the equation great openness and support to transformation implementations outside our territory. In addition, the need for transformation regulation is based on the accounting and tax areas alone. Accounting primarily serves as the source of information for individual tax institutions, primarily in regards to income tax. The tax field regulates the relations of private subjects to public budgets, based on the principle of reduction or redistribution of private subjects'

property to the benefit of public budgets. In a way, it is based on the actual state function as the state thus provides private subjects with “healthy” environment for their economic activities.

Currently, the Transformation Act provides a relatively detailed system of regulation of processes regarding the individual forms of transformations of business corporations. Tax laws, primarily the Income Tax Act, contain regulations regarding transformations of business corporations. Significant adjustments have also been made to accounting legislation in this regard.

The work is based, both in regards to structure and content, primarily on legislation and not on books focusing on one aspect of the problem only. The purpose of this work is not to research books, but to use the actual wording of legal directives to provide the reader with the right angle, to place the issue of transformation within legal, accounting and tax context and to offer possible interconnections thereto.

The individual angles offered are not juxtaposed. However, the conclusion drawn based on the individual views is that the knowledge of numbers describing the reality provides us with a head start and allows us to see things in a broader context, even when considering different angles, and, most importantly, to be aware of their interrelations.

The continuity principle must be observed upon transformation implementation, viewed from the legal, accounting and tax perspective. The principle impacts each area differently.

The term transformation is defined in the work both in general and based on individual relevant legal directives, including European legislation. The definition is followed by a description of the way legal directives regarding transformation have evolved both in the Czech Republic and in Europe. Then, the development of income tax and accounting

legislation is discussed. The third chapter focuses on principles governing the transformation processes and describes basic elements of transformations. The theoretical part is followed by a chapter focused on accounting viewed in connection with the basic elements and transformation principles, based on the assumption that accounting shall realistically and honestly depict reality, i.e. transform the rich world of reality into the world of figures and to do so in a way which will allow for the figures to be transformed back into a story. The accounting view's task is to record the individual steps upon adherence to the basic accounting rules and principles. It is also a source of information and a controlling tool upon transformation implementations. The tax part can be divided into three areas, such as income tax, other taxes and tax administration. Income tax is explained in relation to the three basic principles which govern the area of transformations, primarily the principle of tax neutrality, seen from the perspective of a business corporation which is a subject affected by the implemented transformation and from the perspective of a business corporation's partner.

10. Anotace/Abstract

Anotace

Předložená disertační práce se zabývá přeměnou společností. V práci je zobrazen účetní, daňový a právní pohled na přeměnu společností. Cílem je propojit tyto pohledy a poskytnout tak širší pohled na přeměnu společností. Na pohled účetní je mnohdy přímo navázán pohled daňový.

V práci jsou komunikovány jednotlivé formy přeměn, včetně jejich modelového grafického zobrazení, jednotlivé základní stavební kameny přeměny společností a instituty týkající se přeměny společností. Jednotlivé základní kameny jsou vsazeny do historického kontextu.

V jednotlivých pohledech na přeměnu jsou komunikovány základní principy ovládající přeměny společností a jejich dopady zejména do daňové oblasti.

Jednotlivé základní kameny, instituty a principy jsou zkoumány nejprve v obecné rovině separátně a následně ve vzájemných vazbách a vzájemných ovlivňování se.

V závěru je jako výsledek uveden krokový scénář jedné z forem přeměn, a to odštěpení.

Abstract

The presented dissertation focuses on transformation of companies. The work provides the accounting, tax and legal perspective of company transformations with the goal of interconnecting these perspectives and providing the reader with a deeper insight into company transformations. The accounting perspective is often directly connected to the tax perspective.

The individual forms of transformation are discussed in the work, including their graphic model-showcasing, followed by individual basic company transformation elements and institutions related to company transformations. The individual elements are also put into historical context.

Basic principles affecting company transformations and their impact primarily on the tax area are discussed within the individual views of transformation.

The individual elements, institutions and principles are further examined first separately in general and then with regard to their interrelations and ways they affect one another.

To conclude, a step by step scenario of one of the forms of transformation, namely split, is provided.

11. Příloha

Koordinační výbor 109/01.03.06 – Fúze a daňové odpisy hmotného majetku - „Příklad: Předpokládejme následující modelovou situaci. Společnost ALFA, s.r.o. a společnost BETA, s.r.o. se dohodly na tom, že uzavřou smlouvu o fúzi. Konkrétně se jedná o fúzi sloučením ve smyslu § 69a odst.1 obch.zákoníku. Společnost ALFA, s.r.o. je “existující nástupnickou společností”, společnost BETA, s.r.o. je “zanikající společností“. Jako rozhodný den fúze byl určen den 1.7.2005. Návrh smlouvy o fúzi byl schválen valnou hromadou společníků společnosti ALFA, s.r.o. a valnou hromadou společníků společnosti BETA, s.r.o. dne 31.10.2005. Návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku byl podán 7.11.2005, fúze byla zapsána do obchodního rejstříku dne 28.12.2005. U obou společností ALFA, s.r.o. a BETA, s.r.o. byl v předchozím roce 2004 zdaňovacím obdobím kalendářní rok, nejedná se tedy o případ, kdy by zdaňovacím obdobím byl tzv. “hospodářský rok”.

Schématicky lze tuto situaci znázornit například takto:

Jak vyplývá z tohoto příkladu, je nutné vyřešit problematiku sestavení a podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob:

Nástupnické existující společnosti ALFA, s.r.o. za období od 1.1.2005 do 30.06.2005

Zanikající společnosti BETA, s.r.o. za období od 1.1.2005 do 30.06.2005

Nástupnické existující společnosti ALFA, s.r.o. za období od 01.07.2005 do 31.12.2005.

Uvedený postup týkající se povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 vyplývá z ustanovení § 38m odst.3 písm.a) zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) “Daňové přiznání se kromě případů stanovených zvláštním právním předpisem podává také za období předcházející rozhodnému

dni fúze za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku”.

Porovnáním s ustanovením § 17a ZDP, ve kterém je uvedena definice “zdaňovacího období”, lze zjistit, že období od 01.01.2005 do 30.06.2005 není zdaňovacím obdobím, ale “částí zdaňovacího období”. Naproti tomu období od 01.07.2005 do 31.12.2005 již zdaňovacím obdobím je. Vyplývá to z ustanovení § 17a písm.b) ZDP: „zdaňovacím obdobím je období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byla fúze zapsána v obchodním rejstříku.“ Schématicky lze daňový pohled na kalendářní rok 2005 znázornit takto:

Lze si povšimnout, že v uvedeném případě nastává velmi zajímavá situace. Kalendářní rok 2005 se z daňového pohledu rozděluje na dvě části, z časového hlediska téměř identické (jejich délka je vždy 6 měsíců), avšak z daňového hlediska jsou tyto části posuzovány odlišně:

První období od 01.01.2005 do 30.06.2005 je částí zdaňovacího období (nemůže se jednat o zdaňovací období, protože takto nezní definice zdaňovacího období uvedená v § 17a ZDP). Vzhledem k tomu, že se jedná o část zdaňovacího období, není příliš překvapující, že tato část zdaňovacího období je kratší než 12 měsíců (je kratší než kalendářní rok)

Druhé období od 01.07.2005 do 31.12.2005 však zdaňovacím obdobím je, a zvláštěností je skutečnost, že toto zdaňovací období je kratší než 12 měsíců (je kratší než kalendářní rok).

Problematika fúzí je jistě daňově složitá. Tento příspěvek je však zaměřen úzce, jen na daňové odpisy hmotného majetku.

Základní postup při uplatňování daňových odpisů ze hmotného majetku lze vyčíst z ustanovení § 26 odst.6 a 7 ZDP. Nejprve citace z ustanovení § 26 odst.6 ZDP: “Odpis ve výši ročního odpisu vypočteného podle § 31 a § 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u

poplatníka ke konci příslušného zdaňovacího období s výjimkou uvedenou v § 26 odst.7 písm.b) až d). Ročním odpisem u poplatníků uvedených v § 17 (= právnické osoby) se rozumí odpis za zdaňovací období”.

Obráceně a zjednodušeně řečeno to znamená, že v případě hmotného majetku, který je odpisován podle § 31 anebo podle § 32, nelze uplatnit odpis ve výši ročního odpisu tehdy, pokud tak stanoví § 26 odst.7 písm.b) až d), i když má poplatník tento hmotný majetek v evidenci ke konci zdaňovacího období.

Při analýze problematiky daňových odpisů hmotného majetku v případě přeměn společností je také nutno přihlídnout k tomu, že příslušná ustanovení ZDP, (např.§ 26 odst.6 a 7 a § 28) byly v minulých letech několikrát novelizovány, konkrétně zákonem č.438/2003 Sb. a zákonem č.308/2002 Sb. Tento příspěvek tedy není zaměřen na stav, který platil před novelou provedenou zákonem č.438/2003 Sb.

Daňové odpisy hmotného majetku v období od 01.01.2005 do 30.06.2005:

Předpokládejme, že společnost ALFA, s.r.o. má k 30.06.2005 ve své účetní evidenci jako vlastník:

hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání před 1.1.2005.

hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005.

hmotný majetek odpisovaný jinak, než podle § 31 a § 32 (například podle § 30 odst.4, 6, 7, 8)

Naprosto obdobně to platí pro zanikající společnost BETA, s.r.o., která může mít k 30.06.2005 ve své účetní evidenci jako vlastník:

hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání před 1.1.2005.

hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo podle § 32, uvedený do užívání v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005.

hmotný majetek odpisovaný jinak, než podle § 31 a § 32 (například podle § 30 odst.4, 6, 7, 8)

Jak nyní řešit problematiku daňových odpisů hmotného majetku za období od 01.01.2005 do 30.06.2005. Vzniká poněkud zajímavý problém, jak v tomto případě vůbec určit “konec zdaňovacího období”. Den 30.06.2005 totiž není koncem zdaňovacího období (podle mého názoru). Den 30.06.2005 je přesně vzato posledním dnem části zdaňovacího období, za které vznikla povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob na základě § 38m odst.3 písm.a) ZDP. Logicky vzato, nelze tedy uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu podle § 26 odst.6 ZDP, protože nelze určit, že se jedná o hmotný majetek, který má poplatník v evidenci k poslednímu dni zdaňovacího období. Daňové přiznání se totiž v tomto případě týká pouze části zdaňovacího období.

Výjimka pro tento případ není stanovena ani v ustanovení § 26 odst.7 písm.b) až d) ZDP. Řešení pro určení výše daňových odpisů ze hmotného majetku se nachází v ustanovení v § 26 odst.7 písm.a) ZDP: “Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a § 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období k přeměně, z majetku evidovaného ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze”.

Den 30.06.2005 tedy je pouze „dnem předcházejícím rozhodný den fúze“.

Postup více vynikne, pokud si situaci opět znázorníme prostřednictvím tohoto schématu:

Hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. (BETA, s.r.o.) v evidenci k 1.1.2005, uvedený do užívání před 1.1.2005:

V uvedeném případě nevzniká zřejmě složitý problém k řešení. Společnost ALFA, s.r.o., může uplatnit v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 01.01.2005 do 30.06.2005 daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu v případě hmotného majetku, který je odepisován rovnoměrně podle § 31 anebo zrychleně podle § 32, a pokud se jedná o hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. ve své evidenci k 1.1.2005. V případě, že tento majetek je v evidenci i k 30.06.2005, uplatní se § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP. V případě, že tento majetek již není v evidenci k 30.06.2005, uplatní se § 26 odst.7 písm.a) bod 1 ZDP. Obdobně toto platí pro společnost BETA, s.r.o. Samozřejmě platí, že daňové odpisy z hmotného majetku ve vlastnictví společnosti ALFA, s.r.o. uplatní v daňovém přiznání společnost ALFA, s.r.o., a daňové odpisy z hmotného majetku ve vlastnictví společnosti BETA, s.r.o. uplatní ve svém daňovém přiznání společnost BETA, s.r.o.

Hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. (BETA, s.r.o.) v evidenci od 1.1.2005, uvedený do užívání v období od 1.1.2005 do 30.06.2005:

V případě, že se jedná o hmotný majetek uvedený do užívání společností ALFA, s.r.o. v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005, a odepisovaný rovnoměrně podle § 31, anebo zrychleně podle § 32, nelze v daňovém přiznání za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 společnosti ALFA, s.r.o. uplatnit žádný daňový odpis. Obdobně to platí pro společnost BETA, s.r.o. Zdůvodnění:

Ustanovení § 26 odst.6 ZDP neumožňuje u tohoto hmotného majetku uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu. Jak již bylo zdůrazněno, den 30.06.2005 totiž není koncem

zdaňovacího období. Nelze tedy použít argument, že se jedná o hmotný majetek evidovaný poplatníkem ke konci příslušného zdaňovacího období a využít § 26 odst.6, a současně argumentovat, že § 26 odst.7 písm.b), c), d) nestanoví jinak. Den 30.06.2005 je totiž posledním dnem části zdaňovacího období, které je ohraničeno dny 01.01.2005 a 30.06.2005, a nikoliv posledním dnem zdaňovacího období.

Ustanovení § 26 odst.6 dále stanovuje, že výjimka pro uplatnění daňových odpisů nastává tehdy, pokud § 26 odst.7 písm.b) až d) stanoví jinak. Pro tento případ si lze povšimnout například ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP, které stanovuje toto: “Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a § 32 lze uplatnit z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem podle § 30 odst.12 písm.a) až e), g) až m), a z hmotného movitého majetku, k němuž poplatník nabyt vlastnické právo v průběhu zdaňovacího období splněním závazku, který byl zajištěn převodem práva, a má tento majetek evidován na konci zdaňovacího období.“ Ovšem v uvedeném případě platí, že společnost ALFA, s.r.o. nepokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem. V případě společnosti ALFA, s.r.o. vůbec nedošlo ke změně vlastnického práva k dotyčnému majetku. Nelze tedy uvažovat o nějakém pokračování v odpisování, započatém původním vlastníkem. Společnost ALFA, s.r.o. tedy nemůže u hmotného majetku, odepisovaného podle § 31 anebo § 32 a uvedeného do užívání v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 uplatnit ani ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP a nemůže tedy uplatnit daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Obdobně nemůže společnost ALFA, s.r.o. uplatnit ani § 26 odst.7 písm.d) ZDP, protože období od 01.01.2005 do 30.06.2005 není zdaňovacím obdobím uvedeným v § 17a písm.c) ZDP.

Ustanovení § 26 odst.7 písm.a) umožňuje uplatnit daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Podmínkou je splnění skutečnosti, že se jedná o hmotný majetek, který má

poplatník v evidenci na počátku zdaňovacího období (01.01.2005). Ovšem ani tato podmínka není splněna. Jedná se totiž o hmotný majetek uvedený do užívání až během období od 01.01.2005 do 30.06.2005 a nebyl tedy v evidenci u poplatníka ke dni 01.01.2005.

Obdobné závěry platí i pro hmotný majetek, odepisovaný podle § 31 anebo § 32, uvedený do užívání během období od 01.01.2005 do 30.06.2005 ve společnosti BETA, s.r.o. Ani v případě společnosti BETA, s.r.o. neplatí, že pokračuje v odepisování započatém původním vlastníkem, protože v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nedošlo k žádné změně vlastnického práva k dotyčnému majetku. Společnost BETA, s.r.o. fúzuje se společností ALFA, s.r.o. až od dne 01.07.2005 (= rozhodný den fúze).

PROBLÉM: Hmotný majetek, který měla společnost ALFA, s.r.o. (BETA, s.r.o.) v evidenci k 1.1.2005, a uvedený do užívání před 1.1.2005 a technické zhodnocení tohoto majetku, uvedené do užívání v období od 01.01.2005 do 30.06.2005:

Problematické je daňové rozřešení otázky, jak posoudit technické zhodnocení hmotného majetku, které zvyšuje vstupní cenu již odpisovaného hmotného majetku podle § 31 anebo § 32 a jedná se o situaci, kdy dochází k fúzi společností. V tomto případě se jedná o situaci, kdy je hmotný majetek uveden do užívání před 01.01.2005, je daňově odpisován, avšak technické zhodnocení tohoto majetku bylo uvedeno do užívání během období od 01.01.2005 do 30.06.2005. Jak stanovit výši daňových odpisů v uvedeném období ?

Nutno říci, že pro tento případ nemá ustanovení § 26 odst.6 a 7 ZDP zřetelné řešení. Pokud by se jednalo o samostatně odpisované technické zhodnocení, které je jiným majetkem ve smyslu § 26 odst.3 ZDP, nebyl by problém konstatovat, že v takovém případě nelze uplatnit u tohoto technického zhodnocení žádný daňový odpis v daňovém přiznání za období od 01.01.2005 do 30.06.2005. Ovšem v případě popsaném zde se jedná o situaci, kdy hmotný majetek byl uveden do užívání před 01.01.2005, byl daňově odepisován, a v období od 01.01.2005 do

30.06.2005 byla zvýšena vstupní cena tohoto majetku o výdaje na technické zhodnocení (pokud tak lze podle § 29 odst.3 ZDP). Lze tedy usuzovat, že je splněna podmínka, aby mohl být uplatněn daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu, a to na základě ustanovení § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP; odpis bude uplatněn ze vstupní ceny zvýšené o výdaje na dokončené technické zhodnocení. Jedná se totiž o hmotný majetek odepisovaný podle § 31 anebo § 32, který byl evidován u poplatníka na počátku zdaňovacího období, v průběhu zdaňovacího období došlo k přeměně (= fúzi společností sloučením), a hmotný majetek byl v evidenci u poplatníka ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze.

Daňové odpisy hmotného majetku v období od 01.07.2005 do 31.12.2005:

Toto období je charakterizováno v § 17a písm.c) ZDP jako zdaňovací období, které je však v tomto případě specifické tím, že je kratší než 12 měsíců. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za toto období podává nástupnická existující společnost ALFA, s.r.o., a to na základě § 40 odst.3 zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Společnost BETA, s.r.o. je zanikající společností a lze si připomenout ze zadání příkladu, že fúze těchto společností byla zapsána v obchodním rejstříku dne 28.12.2005.

Společnost ALFA, s.r.o. musí v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období vyřešit jednak problematiku daňových odpisů „svého vlastního hmotného majetku“, jednak problematiku daňových odpisů hmotného majetku, který společnost ALFA, s.r.o. nabyla od společnosti BETA, s.r.o., a to nejenom k rozhodnému datu fúze (01.07.2005). Právní účinky fúze nastávají až k datu zápisu do obchodního rejstříku (§ 69a odst.4 obch.zákoníku). Společnost ALFA, s.r.o. tedy musí také vyřešit otázku, jak naložit s hmotným majetkem, který nabude společnost BETA, s.r.o. od rozhodného data fúze do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku (28.12.2005).

Základní pohled na hmotný majetek, který má společnost ALFA, s.r.o. ve své evidenci k 31.12.2005 (= poslední den zdaňovacího období podle § 17a písm.c) ZDP) znázorňuje následující schéma:

Společnost ALFA, s.r.o. tak má ve své evidenci k 31.12.2005 hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo § 32:

který uvedla do užívání společnost ALFA, s.r.o. v období před 01.01.2005, a který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o., u tohoto majetku tedy nedošlo během fúze ke změně vlastníka,

který uvedla do užívání společnost BETA, s.r.o. v období před 01.01.2005, který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti BETA, s.r.o., a u tohoto majetku došlo během fúze ke změně vlastníka, novým vlastníkem se stala společnost ALFA, s.r.o.

který uvedla do užívání společnost ALFA, s.r.o. v období od 01.01.2005 do 30.06.2005, který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o., u tohoto majetku tedy nedošlo během fúze ke změně vlastníka,

který uvedla do užívání společnost BETA, s.r.o. v období od 01.01.2005 do 30.06.2005, který byl až do dne předcházejícímu rozhodný den fúze v evidenci u společnosti BETA, s.r.o. u tohoto majetku tedy došlo během fúze ke změně vlastníka, novým vlastníkem se stala společnost ALFA, s.r.o.,

který uvedla do užívání společnost ALFA, s.r.o. v období od 01.07.2005 do 31.12.2005, který byl v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o., u tohoto majetku tedy nedošlo během fúze ke změně vlastníka,

který uvedla do užívání společnost BETA, s.r.o. v období od 01.07.2005 do 27.12.2005, který však již byl během tohoto období také v evidenci u společnosti ALFA, s.r.o. U tohoto majetku tedy došlo z pohledu obch. zákoníku během fúze ke změně vlastníka (právní účinky podle § 69a odst.4 obch.zákoníku nastávají ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku). Dále viz také § 28 odst.1 ZDP.

Uvedené možnosti nejsou samozřejmě úplným výčtem všech možností, které mohou nastat. Možnosti uvedené pod body 1) až 6) lze dále kombinovat. Například lze uvažovat též o tom, jaký by byl daňový postup, pokud by na tomto hmotném majetku bylo provedeno technické zhodnocení, o které by se zvýšila vstupní cenu hmotného majetku, a to buď v období od 01.01.2005 do 30.06.2005, anebo v období od 01.07.2005 do 31.12.2005.

Lze si povšimnout, že uvedené možnosti mají jedno společné. Ve všech případech se jedná o hmotný majetek, odpisovaný podle § 31 anebo § 32, který má společnost ALFA, s.r.o. v evidenci na konci zdaňovacího období. Určit konec zdaňovacího období není v tomto případě nijak těžký úkol. Konec zdaňovacího období je den 31.12.2005. Začátek zdaňovacího období je 01.07.2005. Předchozí období od 01.01.2005 do 30.06.2005 tak zůstává částí zdaňovacího období, není však zdaňovacím obdobím, protože to neumožňuje definice uvedená v § 17a ZDP. Naproti tomu období od 01.07.2005 do 31.12.2005 zdaňovacím obdobím bezpochyby je. Je tedy nutné určit, zda lze uplatnit daňový odpis z hmotného majetku ve výši ročního odpisu podle § 26 odst.6 ZDP, anebo zda § 26 odst.7 písm.b), c) nebo d) nestanoví pro tento případ jiný postup.

Nyní k jednotlivým situacím, popsaným výše pod body 1) až 6):

K bodu 1):

Tato situace je z daňového hlediska poměrně snadná k vyřešení. V uvedeném případě není sporu o tom, že lze uplatnit daňový odpis pouze ve výši 1/2 ročního daňového odpisu. Oproti § 26 odst.6 je totiž jinak stanoveno v § 26 odst.7 písm.d) ZDP: „Daňový odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka uvedeného v § 17 za zdaňovací období vymezené v § 17a písm.c), je-li toto zdaňovací období kratší než 12 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích“.

K bodu 2):

I v tomto případě nebude zřejmě sporu o tom, že lze uplatnit pouze daňový odpis ve výši 1/2 ročního daňového odpisu. Lze jen přemítat o tom, zda se na tento případ vztahuje § 26 odst.7 písm.d), anebo § 26 odst.7 písm.b) ZDP. Lze si připomenout, že ustanovení § 26 odst.7 písm.d) ZDP má ještě dovětek, a zní takto: „Daňový odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka uvedeného v § 17 za zdaňovací období vymezené v § 17a písm.c), je-li toto zdaňovací období kratší než 12 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích; toto se nepoužije u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházející tomuto zdaňovacímu období, za kterou se podává daňové priznání podle § 38m odst.3 písm.a)“.

V uvedeném případě si lze povšimnout, že je splněna podmínka, že se jedná o hmotný majetek zaevidovaný u společnosti ALFA, s.r.o. v průběhu zdaňovacího období od 01.07.2005 do 31.12.2005. Přesněji řečeno, tento hmotný majetek zaevidovala společnost ALFA, s.r.o. ve své evidenci k datu 01.07.2005 (= rozhodný den fúze). Jedná se totiž o hmotný majetek, který byl až do dne 30.06.2005 v evidenci u společnosti BETA, s.r.o. Pokud bychom tedy vycházeli z dovětku, uvedeného v § 26 odst.7 písm.d), pak ustanovení § 26 odst.7 písm.d) se v tomto případě nepoužije. Ovšem nabízí se hned jako řešení využít § 26

odst.7 písm.b) ZDP: „Daňový odpis pouze ve výši 1/2 ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem podle § 30 odst.12 písm.a) až e), g) až m)“. Zde se skutečně jedná o situaci, kdy společnost ALFA, s.r.o. má pokračovat v daňovém odepisování započatém původním vlastníkem (společností BETA, s.r.o.), a to konkrétně na základě § 30 odst.12 písm.m) ZDP. Výsledek: Společnost ALFA, s.r.o. může uplatnit daňový odpis pouze ve výši 1/2 ročního daňového odpisu, a to vzhledem k tomu, že oproti § 26 odst.6 stanoví jinak § 26 odst.7 písm.b) ZDP. Z ustanovení § 28 odst.1 ZDP vyplývá, že vlastníkem se stává společnost ALFA, s.r.o. Tudíž se uplatní ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP, kdy ALFA, s.r.o. pokračuje v odpisování podle § 30 odst.12 písm.m) ZDP.

K bodu 3):

V uvedeném případě již nastává poněkud složitější situace. Lze si povšimnout, že v uvedeném případě nedošlo ke změně vlastníka. Vlastníkem je stále společnost ALFA, s.r.o. Lze tedy usuzovat, že na tento případ se nevztahuje § 26 odst.7 písm.b). Důvod je tento: Společnost ALFA, s.r.o. nepokračuje v daňovém odepisování započatém původním vlastníkem podle § 30 odst.12 písm.m). Ke změně vlastnického práva totiž ani nedošlo. Dokonce si lze povšimnout, že daňové odepisování ani zahájeno ještě být nemohlo, protože v uvedeném případě nebylo možné uplatnit daňové odpisy za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 ani podle § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP ani podle § 26 odst.7 písm.a) bod 1 ZDP (hmotný majetek nebyl v evidenci ke dni 01.01.2005).

Nezbývá tedy, než uvažovat o použití § 26 odst.7 písm.d) ZDP. Ovšem v tomto případě bude činit určité výkladové potíže dovětek.

Citovaný dovětek lze chápat ve dvojitým smyslu:

První výklad spočívá v tom, že z dovětky vyplývá, že v tomto případě nelze uplatnit ani poloviční daňový odpis. Tento výklad se v praxi objevuje a je názorem některých daňových poradců (autor tohoto textu se s tímto prvním výkladem však neztotožňuje). Druhý výklad spočívá v tom, že z dovětky vyplývá, že se ustanovení § 26 odst.7 písm.d) na tento případ nevztahuje (= nepoužije se). Což však v důsledku znamená, že § 26 odst.7 písm.b), c), d) nestanoví jinak. Pak tedy platí § 26 odst.6 a lze uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu. Lze si také povšimnout definice „ročního odpisu“, uvedené v § 26 odst.6: „Ročním odpisem u poplatníků uvedených v § 17 se rozumí odpis za zdaňovací období“. A zde skutečně platí, že období od 01.07.2005 do 31.12.2005 je zdaňovacím obdobím. Pak je tedy daňový odpis za období od 01.07.2005 do 31.12.2005 ročním odpisem, i když toto období je kratší než 12 měsíců. Viz také ustanovení § 28 odst.1 ZDP (k tomuto je uveden komentář dále v textu k bodu 6)).

K bodu 4):

V tomto případě se jedná o případ, kdy společnost ALFA, s.r.o. zaevidovala tento hmotný majetek ke dni 01.07.2005 a pokračuje v daňovém odepisování, tak, jak by tento majetek odepisoval původní vlastník (společnost BETA, s.r.o.). Na druhou stranu platí, že společnost BETA, s.r.o. u tohoto majetku zahájit daňové odepisování v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 ani nemohla. Přesto však lze podle mého názoru na tento případ vztáhnout ustanovení § 26 odst.7 písm. b) ZDP, a uplatnit daňový odpis ve výši 1/2 ročního daňového odpisu. Společnost ALFA, s.r.o. pokračuje v daňovém odepisování na základě § 30 odst.12 písm. m) ZDP. Ustanovení § 26 odst.7 písm. d) se podle mého názoru nepoužije, protože to vyplývá z již citovaného dovětku: „toto se nepoužije u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházejícího tomuto zdaňovacímu období, za kterou se podává daňové přiznání podle § 38m odst.3 písm. a) ZDP. Viz také ustanovení § 28 odst. 1 ZDP v komentáři k bodu 6).

Bylo by poněkud nelogické, aby nebylo možné uplatnit ani za období od 01.07.2005 do 31.12.2005 žádný daňový odpis, když ani v předchozím období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nebylo možné uplatnit u tohoto hmotného majetku žádný daňový odpis.

K bodu 5):

Lze konstatovat, že opět se nejedná o situaci, kdy by došlo ke změně vlastníka. Společnost ALFA, s.r.o. uvedla tento hmotný majetek do užívání během období od 01.07.2005 do 31.12.2005. Jeví se tedy jako logické, že na tento případ se nevztahuje ustanovení § 26 odst.7 písm.b) ZDP (pokračování v odpisování započatém původním vlastníkem). Pokud však znovu pročteme ustanovení § 26 odst.7 písm.d) ZDP, je opět v nabídce dvojí řešení:

Za prvé: Chápat výše citovaný dovětek uvedený v § 26 odst.7 písm.d) jako naprostý zákaz uplatnit daňové odpisy. Tento výklad se v praxi objevuje ze strany některých daňových poradců (autor tohoto příspěvku se s tímto prvním výkladem neztotožňuje).

Za druhé: Chápat výše citovaný dovětek tak, že v uvedeném případě se § 26 odst.7 písm.d) nepoužije. Což však v důsledku znamená, že lze uplatnit daňový odpis ve výši ročního odpisu, na základě § 26 odst.6, a to odůvodněním, že § 26 odst.7, písm.b), c), d) nestanoví jinak.

K bodu 6):

V uvedeném případě je vhodné se seznámit také s ustanovením § 28 odst.1 ZDP: „Pro účely tohoto zákona se při přeměnách podle zvláštního zákona (následuje odkaz na obch.zákoník) považuje za vlastníka hmotného majetku zanikající společnosti nebo družstva nástupnická společnost nebo družstva. To platí pro:

hmotný majetek ve vlastnictví zanikající společnosti nebo družstva k rozhodnému dni fúze (zde k 01.07.2005)

a hmotný majetek nabytý zanikající společností nebo družstvem od rozhodného dne do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku (zde 28.12.2005).

Lze tedy bezpochyby zjistit, že úmyslem zákonodárce bylo umožnit uplatnit daňové odpisy i z tohoto majetku, který společnost BETA, s.r.o. měla ve vlastnictví ke dni 01.07.2005, popřípadě tento hmotný majetek nabyla až během období od 01.07.2005 do 28.12.2005. Zákonodárce zde totiž oproti § 69a odst.4 obch.zákoníku stanovil právní fikci, že vlastníkem tohoto hmotného majetku pro účely daně z příjmů je v tomto období již společnost ALFA, s.r.o.

Navrhované řešení:

S využitím konkrétních údajů uvedeného příkladu navrhuji toto výkladové řešení:

Varianta A1: V případě, pokud jde o technické zhodnocení uvedené do užívání v období od 01.01.2005 do 30.06.2005 na hmotném majetku, odpisovaném podle § 31 anebo § 32 a tento hmotný majetek byl uveden do užívání před 1.1.2005, a uvedené technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu tohoto hmotného majetku v období od 01.01.2005 do 30.06.2005, pak lze za tuto část zdaňovacího období (od 1.1.2005 do 30.06.2005) uplatnit v daňovém přiznání podaném podle § 38m odst.3 písm.a) ZDP daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu na základě § 26 odst.7 písm.a) bod 3 ZDP, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 32. Zdůvodnění: Hmotný majetek měl poplatník v evidenci na počátku zdaňovacího období, technické zhodnocení, které zvyšuje vstupní cenu není hmotným majetkem. Na základě ustanovení § 29 odst.3 ZDP technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v

tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (až na výjimky, které jsou uvedeny v § 29 odst.3 ZDP).

Varianta A2: V uvedeném případě lze v daňovém přiznání za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu podle § 26 odst.7 písm.d) ZDP, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 32. Toto platí pro případ technického zhodnocení provedeného u nástupnické existující společnosti ALFA, s.r.o. (v uvedeném případě nedošlo ke změně vlastníka, nelze tedy aplikovat § 26 odst.7 písm.b) ZDP) a § 30 odst.12 písm.m) ZDP). V případě technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku u zanikající společnosti BETA, s.r.o., za uvedených podmínek, je opět možné uplatnit daňový odpis ve výši 1/2 ročního daňového odpisu, z důvodu, že jde o výjimku uvedenou v § 26 odst.7 písm.b) ZDP (pokračování v odpisování podle § 30 odst.12 písm.m) ZDP).

V případě hmotného majetku, která uvedla nástupnická existující společnost ALFA, s.r.o. do užívání v období od 01.01.2005 do 30.06.2005, lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování, a to na základě § 26 odst.6 ZDP, z důvodu, že § 26 odst.7, písm.b), c), d) nestanoví jinak. Za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nemohl být uplatněn daňový odpis ani ve výši 1/2.

V případě hmotného majetku, která uvedla zanikající společnost BETA, s.r.o. do užívání v období od 01.01.2005 do 30.06.2005, lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do

31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování, a to na základě § 26 odst.6 ZDP a § 28 odst.1 ZDP. Za období od 01.01.2005 do 30.06.2005 nemohl být uplatněn daňový odpis.

V případě hmotného majetku, která uvedla nástupnická existující společnost ALFA, s.r.o. do užívání v období od 01.07.2005 do 31.12.2005, lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování, a to na základě § 26 odst.6 ZDP, z důvodu, že § 26 odst.7, písm.b), c), d) nestanoví jinak.

V případě hmotného majetku, která uvedla zanikající společnost BETA, s.r.o. do užívání v období od 01.07.2005 do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku (zde 28.12.2005), lze v daňovém přiznání společnosti ALFA, s.r.o., podaném za zdaňovací období uvedené v § 17a písm.c) ZDP (zde období od 01.07.2005 do 31.12.2005) uplatnit daňový odpis u tohoto hmotného majetku odpisovaného podle § 31 anebo § 32 ve výši ročního odpisu pro první rok odpisování, a to na základě § 26 odst.6 a § 28 odst.1 ZDP.

V případě, pokud jde o technické zhodnocení uvedené do užívání v období od 01.07.2005 do 31.12.2005 na hmotném majetku, odpisovaném podle § 31 anebo § 32 a tento hmotný majetek byl uveden do užívání před 1.1.2005 ve společnosti ALFA, s.r.o., a uvedené technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu tohoto hmotného majetku v období od 01.07.2005 do 31.12.2005, pak lze za toto zdaňovací období uplatnit v daňovém přiznání daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu na základě § 26 odst.7 písm.d) ZDP, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku

odpisovaného podle § 32. Zdůvodnění: Na základě ustanovení § 29 odst.3 ZDP technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (až na výjimky, které jsou uvedeny v § 29 odst.3 ZDP). V uvedeném případě společnost ALFA, s.r.o. nepokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem, protože v průběhu fúze nedošlo ke změně vlastníka (vlastníkem uvedeného hmotného majetku je stále společnost ALFA, s.r.o.).

V případě, pokud jde o technické zhodnocení uvedené do užívání v období od 01.07.2005 do 31.12.2005 na hmotném majetku, odpisovaném podle § 31 anebo § 32 a tento hmotný majetek byl uveden do užívání před 1.1.2005 ve společnosti BETA, s.r.o., a uvedené technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu tohoto hmotného majetku v období od 01.07.2005 do 31.12.2005, pak lze za toto zdaňovací období uplatnit v daňovém přiznání daňový odpis ve výši 1/2 ročního odpisu na základě § 26 odst.7 písm.b) ZDP, a to s využitím roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 31, anebo s využitím koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu v případě hmotného majetku odpisovaného podle § 32. Zdůvodnění: Na základě ustanovení § 29 odst.3 ZDP technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (až na výjimky, které jsou uvedeny v § 29 odst.3 ZDP). V uvedeném případě společnost ALFA, s.r.o. pokračuje v odpisování započatém společností BETA, s.r.o.

Uvedené možnosti, které jsou předmětem příspěvku jsou pro přehlednost uspořádány do následujících tabulek:

Daňové přiznání společnost ALFA, s.r.o. za část zdaňovacího období od 01.01.2005 do 30.06.2005:

Hmotný majetek odpisovaný podle § 31 anebo § 32 Uvedený do užívání V evidenci u poplatníka Roční daňový odpis Podle ustanovení ZDP Před 01.01.2005 K 30.06.2005 Ve výši 1/2 § 26/7 písm.a) bod 3 Před 01.01.2005 K 01.01.2005 (*) Ve výši 1/2 § 26/7 písm.a) bod 1 Od 01.01.2005 do 30.06.2005 K 30.06.2005 Ve výši 0 Kč § 26/6 , § 26/7 Technické zhodnocení v období od 01.01.2005 do 30.06.2005

(výše označeno jako varianta A1) K 30.06.2005 (**) Ve výši 1/2 § 26/7 písm.a) bod 3 + § 29/3 (*) v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005 došlo k vyřazení hmotného majetku (např.z důvodu prodeje)

(**) technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu již odpisovaného hmotného majetku. Hmotný majetek byl uveden do užívání před 01.01.2005, technické zhodnocení bylo dokončeno a zvýšilo vstupní cenu v období od 01.01.2005 do 30.06.2005

Daňové přiznání společnost BETA, s.r.o. za část zdaňovacího období od 01.01.2005 do 30.06.2005:

Hmotný majetek odpisovaný podle § 31 anebo § 32 Uvedený do užívání V evidenci u poplatníka Roční daňový odpis Podle ustanovení ZDP Před 01.01.2005 K 30.06.2005 Ve výši 1/2 § 26/7 písm.a) bod 3 Před 01.01.2005 K 01.01.2005 (*) Ve výši 1/2 § 26/7 písm.a) bod 1 Od 01.01.2005 do 30.06.2005 K 30.06.2005 Ve výši 0 Kč § 26/6 , § 26/7 Technické zhodnocení v období od 01.01.2005 do 30.06.2005

(výše označeno jako varianta A1) K 30.06.2005 (**) Ve výši 1/2 § 26/7 písm.a) bod 3 + § 29/3 (*) v průběhu období od 01.01.2005 do 30.06.2005 došlo k vyřazení hmotného majetku

(**) technické zhodnocení zvýšilo vstupní cenu již odpisovaného hmotného majetku. Hmotný

majetek byl uveden do užívání před 01.01.2005, technické zhodnocení bylo dokončeno a zvýšilo vstupní cenu v období od 01.01.2005 do 30.06.2005.

Daňové přiznání společnost ALFA, s.r.o. za zdaňovací období od 01.07.2005 do 31.12.2005:

Hmotný majetek odpisovaný podle § 31 anebo § 32

Uvedený do užívání v evidenci u ALFA, s.r.o. Roční daňový odpis Podle ustanovení ZDP V daň.přiznání za 01.01.05-30.06.05 Před 01.01.2005, v ALFA, s.r.o. K 31.12.2005 Ve výši 1/2 § 26/7 písm.d) Daň.odpis ve výši 1/2 Před 01.01.2005 v BETA, s.r.o. K 31.12.2005 Ve výši 1/2 §26/7 písm.b) Daň.odpis ve výši 1/2 Od 01.01.2005 do 30.06.2005 v ALFA s.r.o.

(výše označeno jako návrh řešení pod písmenem B) K 31.12.2005 Ve výši ročního odpisu § 28 odst.1, § 26/6 , protože § 26/7 písm.b),c),d) nestanoví jinak Daň.odpis ve výši 0 Kč Od 01.01.2005 do 30.06.2005 v BETA, s.r.o.

(výše označeno jako návrh řešení pod písmenem C) K 31.12.2005 Ve výši ročního odpisu pro 1.rok odpisování § 28 odst.1, § 26 odst.6, nepoužije se § 26/7 písm.d) Daň.odpis ve výši 0 Kč Od 01.07.2005 do 31.12.2005 v ALFA, s.r.o. (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem D) K 31.12.2005 Ve výši ročního odpisu pro 1.rok odpisování § 26/6, protože se nepoužije § 26/7 písm.d) Daň.odpis ve výši 0 Kč Od 01.07.2005 do 27.12.2005 v BETA, s.r.o.

(výše označeno jako návrh řešení pod písmenem E) K 31.12.2005 Ve výši ročního odpisu pro 1.rok odpisování § 28 odst.1, § 26 odst.6, nepoužije se § 26/7 písm.d) Daň.odpis ve výši 0 Kč Tech.zhodnocení dokončené od 01.01.2005 do 30.06.2005 v ALFA, s.r.o. na hmotném majetku uvedeném do užívání před 01.01.2005

K 31.12.2005 Ve výši 1/2 ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32)

(výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A2) § 26/7 písm.d) Daň.odpis ve výši 1/2 ročního odpisu ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32

(výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A1) Technické zhodnocení dokončené od 01.01.2005 do 30.06.2005 v BETA, s.r.o. na hmotném majetku uvedeném do užívání před 01.01.2005

(výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A2) K 31.12.2005 Ve výši 1/2 ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32)

(výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A2) § 26/7 písm.b) Daň.odpis ve výši 1/2 ročního odpisu ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32 (výše označeno jako návrh řešení pod písmenem A1) Tech.zhodnocení dokončené od 01.07.2005 do 31.12.2005 v ALFA, s.r.o. na hmotném majetku uvedeném do užívání před 01.01.2005

(výše označeno jako návrh řešení pod písmenem F) K 31.12.2005 Ve výši 1/2 ze zvýš.vstupní ceny - §31 , (popř. ze zvýš.zůst.ceny - § 32) § 26/7 písm.d) Daň.odpis ve výši 1/2 ročního odpisu