

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

Diplomová práce

Daňově právní a účetní aspekty v případě přeměn

společností dle zákona o přeměnách obchodních

společností a družstev

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

Katedra finančního práva

Studijní program: Právo a právní věda

Studijní obor: Právo

Diplomová práce

**Daňově právní a účetní aspekty v případě přeměn
společností dle zákona o přeměnách obchodních
společností a družstev**

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Josef Nocar

Čestné prohlášení:

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Daňově právní a účetní aspekty v případě přeměn společností dle zákona o přeměnách obchodních společností a družstev zpracoval sám a vyznačil jsem všechny použité prameny“.

V Plzni dne 7. února 2014

.....

Poděkování:

Rád bych touto cestou poděkoval vedoucímu mé diplomové práce ing. Josefu Nocarovi, za poskytnuté rady a vstřícnost při konzultaci mé diplomové práce.

Obsah

1.	Úvod.....	1
2.	Fúze obchodní společnosti, její daňová a účetní stránka.....	3
2.1	Obecná ustanovení o fúzi	3
2.1.1	Osoby zúčastněné.....	4
2.1.2	Další obecná ustanovení o fúzi.....	4
2.1.3	Vymezení některých pojmů	5
2.2	Projekt fúze.....	5
2.3	Účetní stránka fúze.....	7
2.3.1	Rozhodný den	7
2.3.1.1	Rozhodný den v zákoně o přeměnách.....	7
2.3.1.2	Rozhodný den a účetní období	8
2.3.1.3	Možnosti určení rozhodného dne	9
2.3.2	Konečná a mezitímní účetní závěrka a jejich audit.....	10
2.3.2.1	Konečná účetní závěrka	10
2.3.2.2	Mezitímní účetní závěrka.....	11
2.3.2.3	Audit účetních závěrek	12
2.3.3	Ocenění jmění posudkem znalce a jeho vliv na účetnictví.....	13
2.3.3.1	Ocenění jmění	13
2.3.3.2	K jakému datu se oceňuje	13
2.3.3.3	Náležitosti posudku znalce.....	14
2.3.3.4	Promítnutí ocenění jmění do účetnictví	14
2.3.4	Zahajovací rozvaha.....	15
2.3.4.1	Sestavení zahajovací rozvahy.....	16
2.4	Některé daňové povinnosti při fúzi společností	16
2.4.1	Relevantní ustanovení daňového řádu	16
2.4.1.1	Registrační povinnost a přechod práv a povinností	16
2.4.1.2	Podání daňového tvrzení a právní nástupnictví	17
2.4.2	Daň z příjmů právnických osob.....	17
2.4.2.1	Podání daňového přiznání za zdaňovací období jednoho roku.....	17
2.4.2.2	Podání přiznání k dani z příjmů v jiných zdaňovacích obdobích	18
2.4.2.3	Některé daňové aspekty přecenění jmění.....	19
2.4.2.4	Odpisování hmotného a nehmotného majetku	19
2.4.2.5	Převzetí rezerv a opravných položek	20
2.4.2.6	Osud daňové ztráty.....	21
2.4.2.7	Využití položek odčitatelných od základu daně	21
2.4.2.8	Zálohy na daň.....	21
2.4.3	Daň z přidané hodnoty.....	22
2.4.3.1	Registrace k dani	22
2.4.3.2	Podání daňového přiznání k DPH.....	22
2.4.4	Daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitosti.....	22
3.	Daňově právní a účetní aspekty při rozdělení společnosti.....	24
3.1	Obecná ustanovení o rozdělení	24
3.1.1	Rozdělení rozštěpením a jeho formy	24
3.1.2	Rozdělení odštěpením a jeho formy	25
3.1.3	Osoby zúčastněné.....	25
3.1.4	Další obecná ustanovení o rozdělení	25
3.1.5	Vymezení některých pojmů	26
3.2	Projekt rozdělení.....	26
3.3	Účetní aspekty rozdělení	27
3.3.1	Rozhodný den	27
3.3.1.1	Stanovení rozhodného dne v praxi	27
3.3.2	Konečná a mezitímní účetní závěrka.....	28
3.3.2.1	Konečná účetní závěrka	28
3.3.2.2	Mezitímní účetní závěrka.....	28
3.3.3	Ocenění jmění posudkem znalce	29
3.3.4	Zahajovací rozvaha.....	30
3.3.5	Vedení účetnictví.....	30
3.3.5.1	Rozhodný den není shodný se dnem zápisu.....	30
3.3.5.2	Rozhodný den se shoduje se dnem zápisu.....	31
3.4	Některé daňové otázky rozdělení	31

3.4.1	Otázky právního nástupnictví dle daňového řádu.....	31
3.4.2	Rozsah a termín podání daňové tvrzení právního nástupce.....	32
3.4.3	Termíny pro podání přiznání k dani z příjmů právnických osob	32
3.4.4	Další aspekty přecenění jmění posudkem znalce	33
3.4.5	Zálohy na daň z příjmů PO	34
3.4.6	Některé souvislosti daně z přidané hodnoty.....	35
4.	Převod jmění na společníka	36
4.1.1	Osoby zúčastněné.....	36
4.1.2	Další obecná ustanovení o převodu jmění na společníka.....	37
4.2	Projekt převodu jmění.....	37
4.3	Účetnictví při převodu jmění na účtujícího společníka	37
4.3.1	Rozhodný den	37
4.3.2	Konečná a mezitímní účetní závěrka	38
4.3.3	Ocenění jmění posudkem znalce	39
4.3.4	Zahajovací rozvaha.....	39
4.4	Účetnictví při převodu jmění na neúčtujícího společníka.....	39
4.5	Některé daňové aspekty převodu jmění na společníka	40
4.5.1	Podání přiznání k dani z příjmů za zanikající společnost.....	40
4.5.2	Podání k dani z příjmů za přejímajícího společníka	41
4.5.3	Daň silniční.....	41
4.5.4	Daň z nemovitosti.....	41
5.	Změna právní formy společnosti – účetnictví a daň.....	43
5.1	Obecná ustanovení o změně právní formy.....	43
5.1.1	Zúčastněné osoby	43
5.2	Projekt změny právní formy	44
5.3	Účetnictví při změně právní formy	45
5.3.1	Účetní závěrka ke dni vyhotovení projektu.....	45
5.3.2	Účetní závěrky	46
5.3.3	Ocenění jmění	46
5.3.4	Zahajovací rozvaha.....	47
5.4	Některé daňové právní souvislosti změny právní formy	47
5.4.1	Podání přiznání k dani z příjmů.....	48
6.	Daňová a účetní povinnost při přeshraničním přemístění sídla	49
6.1	Exkurz do právní úpravy přemístění sídla	49
6.2	Přemístění sídla do České republiky	50
6.2.1	Právní účinky přemístění sídla do ČR	50
6.2.2	Účetní povinnost při přemístění sídla do ČR	50
6.2.2.1	Účetní závěrky a zahajovací rozvaha.....	50
6.2.2.2	Ocenění jmění	51
6.2.2.3	Relevantní ustanovení zákona o účetnictví	52
6.2.3	Některé daňové souvislosti přemístění sídla do ČR.....	52
6.3	Přemístění sídla do zahraničí.....	52
6.3.1	Právní účinky přemístění sídla do zahraničí.....	53
6.3.2	Projekt přemístění sídla do zahraničí.....	53
6.3.3	Účetní stránka při přemístění sídla do zahraničí.....	53
6.3.3.1	Povinnost mezitímní účetní závěrky ke dni vyhotovení projektu	54
6.3.3.2	Účetní závěrky	54
6.3.3.3	Zahajovací rozvaha.....	55
6.3.4	Některé daňové aspekty přemístění sídla do zahraničí	55
7.	Vliv nového občanského zákoníku na ZoPS	56
7.1	Přeměny v NOZ a ZoPS	56
7.2	Jednotlivé přeměny dle NOZ.....	56
7.2.1	Fúze.....	57
7.2.2	Rozdělení.....	57
7.2.3	Změna právní formy	58
7.2.4	Přemístění sídla	58
7.3	Změna právních pojmů spojená s rekodifikací	58
8.	Závěr.....	59
9.	Seznam použité literatury a pramenů.....	61
10.	Resumé	65

Přehled použitých zkratk

Zákon o přeměnách, ZoPS	Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů
ObchZ	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodník zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ObčZ	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o účetnictví, ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/2001 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
ČÚS	České účetní standardy
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
ZoDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZoDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZoDDDPN	Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
ZoDN	Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
ZoDS	Zákon č. Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

1. Úvod

Od chvíle, kdy jsem se seznámil s tématem diplomové práce, bylo mým úmyslem napsat tuto práci. Hlavní motivací v době zadání bylo, že právě vešla v účinnost rozsáhlá novela zákona o přeměnách pod č. 355/2011 Sb. (dále jen „Novela“)¹ a tehdejší literaturou byla nová právní úprava je neprobádaná, a to i přesto, že novela byla publikována ve Sbírce zákonů už 27. října 2011. Ačkoli se obecně hovořilo o novele zákona, fakticky byla Novela spíše novým zákonem než pouhou úpravou. Novela zároveň změnila související účetní právní předpisy a daňové zákony, jelikož bez úpravy těchto právních odvětví by bylo nové znění zákona o přeměnách prakticky nepoužitelné. Dal jsem si tedy za cíl zpracovat účinné právní znění účetnictví a souvisejících daňových otázek při jednotlivých přeměnách obchodních společností.

Dalším důvodem bylo, že dané téma svým rozsahem zasahuje do více právních odvětví, a to do práva finančního, konkrétně do práva účetního a daňového, a práva obchodního, konkrétně do práva obchodních společností. Tento rozsah byl pro mne atraktivní, protože po jeho nastudování bych navíc získal znalost výšece obchodního práva, které patří mezi státnicové otázky, a tím bych tzv. zabil dvě mouchy jednou ranou. Věnoval bych se finančnímu právu, které mne zajímá a částečně se připravil na státnicovou zkoušku.

Pro dosažení cíle diplomové práce jsem se rozhodl čerpat především z právních předpisů, knižních publikací vydaných po i před účinností Novelu, odborných článků, které původně byly jediným zdrojem pojednávajícím o nové úpravě a judikatury. Právními předpisy mám na mysli příslušné zákony, kdy mezi základní použité právní předpisy patří zákon o přeměnách, zákon o účetnictví a ZoDP a předpisy podzákoné, Vyhlášku a ČÚS. Tyto prameny byly společně odbornými články snadno dostupné na stránkách Beck online, Epravo.cz nebo prostřednictvím právnického programu Codexis academia. Obtížnější bylo najít použitelný judikát a získat příslušnou literaturu.

Jelikož rozhodnutí soudu jsou konkrétní právní akty ad hoc, a protože nová právní úprava nebyla mnohokrát aplikována, bylo velmi obtížné najít starší rozhodnutí s takovou právní větou, které by byla aplikovatelná na nové znění. Ačkoli knižní publikace byly poměrně dostupné, jednalo se především o literaturu

¹ Novela vešla v účinnost 1. 1. 2012.

neaktuální. Nicméně v průběhu několika měsíců se objevilo pár publikací k danému tématu, které se podrobně věnují tomuto tématu. Některé jen částečně, tj. pouze jedné přeměně, jiné z praktického pohledu, další z širšího obchodněprávního pohledu a pouze jedna kniha, a to od Skálové², se zabývá všemi aspekty, kterým je věnována tato práce.

Čím se tedy budu v této práci zabývat? V každé kapitole, která se věnuje jedné z přeměn (fúze, rozdělení, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla), nejdříve vymezím, v čem přeměna spočívá a pak definuji základní související pojmy. Dále nastíním, jaké jsou potřebné dokumenty a náležitosti přeměny. Teprve poté se začnu plně věnovat účetním a daňovým aspektům, které budu rozebírat od sebe odděleně, nicméně se pokusím prostřednictvím odkazů provázat společné pojmy obou stránek. Protože mnohé účetní a daňové aspekty jsou pro všechny přeměny společné, bude pravděpodobně v první kapitole (prvních kapitolách) nutné jim věnovat více stran, o které budou naopak další kapitoly kratší³. Poslední kapitolu budu věnovat vlivu nového občanského práva na přeměny obchodních společností.

Doufám, že má práce obeznámí případné čtenáře s jednotlivými přeměnami a přinese jim základní znalost o přeměnách, kterou by měl mít absolvent vysoké školy s právním zaměřením. Přál bych si, aby tato práce nezůstala v knihovně ležet pod nánosy prachu, ale aby se stala praktickou pomůckou studentům finančního práva, kteří se v budoucnu budou věnovat podobnému tématu. Jelikož vím, že přeměny jsou jako živý organismus a jejich právní úprava se neustále vyvíjí, nezbyvá mi než jen věřit, že až jejich obsah nebude aktuální, bude jejich obsah využit pro komparaci s budoucí úpravou.

² Kniha Skálová, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2012, 264 stran.

³ V průběhu zpracovávání tématu jsem zjistil, že by byl vhodnější jiný obsah než ten, který jsem uvedl při zadání. Bylo by pravděpodobně zajímavější a praktičtější sestavit, obsah kde by se přeměny dělily na dvě skupiny podle přeměn, u kterých se použije rozhodný den a účetní a daňové souvislosti probírat pro každou skupinu zvlášť.

2. Fúze obchodní společnosti, její daňová a účetní stránka

2.1 Obecná ustanovení o fúzi

„Fúze je postup, při němž se několik korporací spojí v jednu.“⁴ Obchodní společnosti (dále jen „společnosti“) se spojují nebo můžeme říct, že tzv. fúzují, buďto formou sloučení nebo splynutí. Pro obě formy fúze je bez výjimky vždy společné, že dochází k zániku nejméně jedné společnosti bez likvidace a k přechodu obchodního jmění (dále jen „jmění“)⁵ této zanikající společnosti na jejího univerzálního právního nástupce.

Fúze splynutím vyžaduje vždy zánik alespoň dvou společností, zatímco u fúze sloučením je dán zánik minimálně jedné společnosti. Je tomu tak proto, že při fúzi sloučením přechází jmění zanikající společnosti na již existující nástupnickou společnost, zatímco u fúze splynutím nástupnická společnost teprve vznikne. Nástupnická společnost vstupuje vždy do právního postavení zanikající společnosti (zanikajících společností) okamžikem zápisu fúze do obchodního rejstříku. Současně platí, že společníci zanikajících společností se stávají společníky nástupnické společnosti, nevystoupí-li ze společnosti podle zákona.

Fúzi sloučením je možno vyjádřit následujícím vzorcem: „ $A+B=A$ (*A trvá a přejímá jmění B, zatímco B zaniká bez likvidace a jeho zánikem přechází jmění na A.*)“⁶

Fúzi splynutím je možno vyjádřit následujícím vzorcem: „ $A+B=C$ (*A a B zanikají bez likvidace a jejich zánikem přechází jejich jmění na nově vzniklé C.*)“⁷

⁴ Eliáš, K.; Pokorná, J.; Dvořák, T. *Kurs obchodního práva. Obchodní společnosti a družstva.* Praha : C. H. Beck, 2010, Vydání šesté, str. 126.

⁵ Podle §6 odst. 2 ObchZ a zároveň podle §2 odst. 2 ZoPS obchodním jměním právnické osoby, která je podnikatelem, se rozumí soubor veškerého obchodního majetku a závazků. ObchZ a ZoPS souběžně upravují i ve stejných paragrafech obchodní majetek právnické osoby, která je podnikatelem, a tím je veškerý vlastní majetek. Čistým obchodním majetkem je pak rozdíl obchodního jmění, tedy rozdíl obchodního majetku a závazků.

⁶ Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně.* Praha : Linde Praha, 2012, str. 13.

⁷ Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně.* Praha : Linde Praha, 2012, str. 14.

2.1.1 Osoby zúčastněné

Jak je z výše napsaného možné dovodit, v rámci procesu fúze sloučením se rozlišují společnosti zanikající a společnost nástupnická, které se souhrnně označují jako společnosti zúčastněné. Při fúzi splynutím jsou zúčastněnými společnostmi pouze zanikající společnosti, neboť jak již bylo uvedeno, nástupnická společnost teprve vznikne zápisem přeměny do obchodního rejstříku. Je tedy jejím výsledkem a procesu přeměny se neúčastní. Jinými slovy se „zúčastněnou společností rozumí každá společnost, která je stranou projektu fúze“⁸.

V případě fúze splynutím je pak stanoveno, že zanikající společnosti vstupují do právního postavení zakladatelů nástupnické společnosti. Toto ustanovení jen deklaruje postavení zúčastněných společností jako stran projektu a nemá velkého významu.⁹

2.1.2 Další obecná ustanovení o fúzi

V zákoně o přeměnách je stanovena tzv. „zásada stejnosti právních forem“¹⁰ při fúzích, nicméně tato zásada není absolutní. Výjimkou z této zásady jsou tzv. křížové fúze osobních společností, tj. sloučení, popřípadě splynutí veřejné obchodní společnosti s komanditní společností a kapitálových společností, tj. fúze mezi společnostmi s ručením omezeným a akciovou společností. Jiní autoři o této zásadě hovoří jako o prostupnosti právních forem¹¹.

Zákon o přeměnách už terminologicky nerozlišuje fúzi na vnitrostátní a přeshraniční jako tomu bylo před Novelou. Obecně platí, že ustanovení o fúzi platí jak pro vnitrostátní tak pro přeshraniční fúzi, pouze pokud cizí prvek vyžaduje zvláštní právní úpravu, tak se používá pojmu přeshraniční¹². V případě fúze se tak rozlišuje obecně fúze a přeshraniční fúze. Přeshraniční fúzi se pak rozumí fúze jedné nebo více českých společností s jednou zahraniční právnickou osobou nebo více zahraničními právnickými osobami nebo mezi zahraničními právnickými osobami, pokud projekt fúze předpokládá, že nástupnická společnost

⁸ Pelikán, R. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. Komentář. 1. díl § 1 – 179.* Praha : Leges, 2010, str. 130.

⁹ Pelikán, R. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. Komentář. 1. díl § 1 – 179.* Praha : Leges, 2010, str. 131.

¹⁰ Eliáš, K.; Pokorná, J.; Dvořák, T. *Kurs obchodního práva. Obchodní společnosti a družstva.* Praha : C. H. Beck, 2010, Vydání šesté, str. 127.

¹¹ Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně.* Praha : Linde Praha, 2012, str. 29.

¹² Dědič, J. Novinky v právní úpravě přeměn obchodních společností a družstev. *Obchodněprávní revue*, 2012, roč. 2012, č. 1, s. 9 an.

bude mít sídlo na území České republiky. O zahraničních právnických osobách bude pojednáváno v kapitole 6. (Daňová a účetní povinnost při přeshraničním přemístění sídla), nicméně o přeshraniční fúzi nebude v této práci napsáno už ničeho.

Právní úprava fúze se nachází v ustanoveních zákona o přeměnách v části první, kde se nachází obecná ustanovení o přeměnách aplikovatelná na fúzi a dále v části druhé, konkrétně v § 60 – 242, které se dělí celkem na devět hlav. V první hlavě části druhé se nachází obecná ustanovení o fúzi, v druhé až osmé hlavě jsou upravena specifika fúze jednotlivých korporací a v poslední deváté hlavě je pojednáváno o přeshraniční fúzi.

2.1.3 Vymezení některých pojmů

Účetní a daňové aspekty v případě fúze společností jsou pro obě formy fúze podobné, a proto v dalším textu z důvodu zjednodušení je používán pro sloučení a splynutí společný název fúze. Pouze je-li vhodné upozornit na specifika jednotlivé formy fúze, použije se pojmů sloučení nebo splynutí. Obdobně platí, je-li psáno o zúčastněné společnosti (zúčastněných společnostech), rozumí se tím, jak zanikající společnost (zanikající společnosti) a nástupnická společnost při sloučení, tak zanikající společnosti při splynutí, není-li psáno něco jiného. Hovoří-li se o nástupnické společnosti má se za to, že se jedná o právní nástupce zúčastněných společností ode dne zápisu fúze do obchodního rejstříku.

2.2 Projekt fúze

Projekt fúze je právním úkonem společností zúčastněných na fúzi.¹³ Jedná se o obligatorně vytvářenou smlouvu, jež vypracovávají a schvalují statutární orgány zúčastněných společností. Projekt fúze je vždy jeden společný pro všechny zúčastněné společnosti¹⁴. Dle §14 odst. 1 ZoPS musí mít prostou písemnou formu až na výjimky, kdy musí mít formu notářského zápisu. Pokud se jedná o fúzi realizovanou mezi českými společnostmi, tak musí být vyhotoven v českém jazyce podle § 38k odst. 4 ObchZ¹⁵. Projekt také musí být podepsán osobami oprávněnými jednat jménem zúčastněných společností.

¹³ Usnesení Vrchního soud v Praze ze dne 10. 2. 2010 sp. zn. 7 Cmo 82/2009, publikováno v časopisu Obchodněprávní revue, 2010, č. 4, str. 112.

¹⁴ Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně*. Praha : Linde Praha, 2012, str. 74.

¹⁵ Dědič, J.; a kol. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*. Praha : BOVA POLYGON, 2012, str. 18.

Dnem vyhotovení projektu je den, kdy projekt splňuje všechny náležitosti právního úkonu požadované zákonem o přeměnách. Projekt musí obsahovat zákonem požadované údaje, dále musí být schválen ve stejném znění společníky (valnými hromadami) zúčastněných na přeměně a toto znění projektu se musí shodovat se zněním projektu, v jakém byl zveřejněn podle § 33 nebo uveřejněn podle § 33a ZoPS¹⁶.

Projekt fúze obsahuje bez ohledu na formu fúze a na právní formu zúčastněných společností:

- a) identifikační údaje všech zúčastněných a nových společností, kterými jsou firma, sídlo, právní forma a identifikační číslo zúčastněných společností,
- b) výměnný poměr, postavení společníků zanikající společnosti v nástupnické společnosti,
- c) doplatek,
- d) rozhodný den fúze,
- e) údaje k právům vlastníků dluhopisů – pouze v případě, že zúčastněná společnost byla emitentem dluhopisů,
- f) den vzniku práva na podíl zisku,
- g) všechny poskytnuté zvláštní výhody.

Další náležitosti projektu fúze sloučením bez ohledu na právní formu zúčastněných společností:

- a) změny společenské smlouvy nebo stanov.

Další náležitosti projektu fúze splynutím bez ohledu na právní formu zúčastněných společností:

- a) společenskou smlouvu nebo stanovy nástupnické společnosti,
- b) jména a bydliště statutárního orgánu nebo jeho členů nástupnické společnosti a dozorčí rady nástupnické akciové společnosti, a pokud se zřizuje, i dozorčí rady nástupnické společnosti s ručením omezeným.

Výše uvedené náležitosti projektu fúze jsou náležitosti obecné, které platí pro všechny právní formy společností. Při vyhotovování projektu fúze je však nezbytné pracovat s dalšími paragrafy zákona o přeměnách, které upravují specifické náležitosti projektu fúze jednotlivých právních forem společností a samozřejmě s dalšími zákony a podzákonnými právními předpisy.

¹⁶ §15 odst. 3 ZoPS.

2.3 Účetní stránka fúze

2.3.1 Rozhodný den

2.3.1.1 Rozhodný den v zákoně o přeměnách

Zákon o přeměnách vymezuje v §10 rozhodný den fúze jako společný den všech zúčastněných společností, od něhož se jejich jednání považují za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti. *Jde tedy o zakotvení účetní fikce účinků přeměny.*¹⁷ V souvislosti s účetními účinky jsou spojeny s rozhodným dnem i daňové účinky některých daní, a to těch daní, u kterých zdaňovací období vychází z účetních období dle ZoÚ. S rozhodným dnem fúze jsou tedy vždy spojeny účetní účinky fúze, nicméně to neplatí pro právní účinky, protože ty nastávají až zápisem fúze do obchodního rejstříku.

Rozhodný den fúze je od nové právní úpravy zákona o přeměnách flexibilnější a je omezen pouze tím, že nemůže být určen na den, který předchází o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku, avšak nejpozději v den zápisu fúze do obchodního rejstříku. Podle Čecha bude tento den určen vždy datem konkrétního dne.¹⁸ To samé konstatuje i Dědič.¹⁹

Rozhodný den může být tedy stanoven na jakýkoli den předcházející nejvíce 12 měsíců den podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku („*nutno rozumět úplného a bezvadného návrhu*“²⁰), i na den, co je návrh podán, ale také na den po podání návrhu, nejpozději však do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku. Poslední možný den, tedy den zápisu fúze do obchodního rejstříku, bude těžké určit konkrétním datem. Každopádně nebude zábranou, pokud určený den bude předcházet den zápisu do obchodního rejstříku, ačkoli bylo plánováno, aby rozhodný den byl den poslední možný. Problémem ale bude, pokud rozhodný den bude stanoven na den, který nastane až po zápisu fúze do obchodního rejstříku. Tuto problematiku řeší novela zákona o přeměnách²¹, která bude účinná od 1. 1.

¹⁷ Dědič, J. Novinky v právní úpravě přeměn obchodních společností a družstev. *Obchodněprávní revue*, 2012, roč. 2012, č. 1, s. 9 an.

¹⁸ Čech, P. Hlavní změny a novinky v zákoně o přeměnách. *Auditor*, 2012, roč. 2012, č. 1, str. 13 an.

¹⁹ Dědič, J.; a kol. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*. Praha : BOVA POLYGON, 2012, str. 25.

²⁰ Pelikán, R. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. Komentář. 1. díl § 1 – 179*. Praha : Leges, 2010, str. 31.

²¹ Zákon č. 303/2013 Sb., zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva.

2014, a říká, že „bude-li projektem fúze určen den pozdější, považuje se za rozhodný den den zápisu do obchodního rejstříku“.

Je-li rozhodným dnem den zápisu do obchodního rejstříku, nelze hovořit o účetní fikci, neboť jsou spojeny právní a účetní účinky fúze. „A není potřeba již využívat ustanovení, že z účetního hlediska se jednání zanikající společnosti uskutečněná na účet nástupnické společnosti považují za jednání činěná na účet nástupnické společnosti.“²²

2.3.1.2 Rozhodný den a účetní období

Zákon o účetnictví spojuje s rozhodným dnem počátek účetního období nástupnické společnosti a koncem účetního období této nástupnické účetní jednotky je pak poslední den účetního období, ve kterém byl proveden zápis fúze do obchodního rejstříku. V případě zúčastněných společností je den, který tomuto dni předchází, posledním dnem účetního období zúčastněných účetních jednotek. V praxi, ale i v teorii, je nejnázší zvolit jako rozhodný den počátek kalendářního nebo hospodářského roku. Nicméně zákon o účetnictví nevylučuje s tímto dnem spojit jakýkoli jiný den v průběhu kalendářního nebo hospodářského roku, jak bylo výše napsáno.

Účetní období je obecně dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. V případě přeměn může dojít k prodloužení účetního období zúčastněné účetní jednotky nebo nástupnické účetní jednotky. U nástupnické účetní jednotky je pak otázkou, zda k prodloužení dojde díky tomu, že to zákon o účetnictví umožňuje, nebo že je to nezbytné při realizaci fúze a jako poslední nejméně příznivá možnost, tj. že k prodloužení dojde omylem nebo jiným pochybením.

V případě zúčastněných účetních jednotek lze prodloužit účetní období, pokud je stanoven rozvahový den ve lhůtě do 3. měsíců po konci běžného účetního období a neodporuje-li takovéto prodloužení smyslu rozvahového dne běžného účetního období. Příkladem může být účetní jednotka, jejíž hospodářský rok je stanoven od 1. 2. 2012 do 31. 1. 2013, rozhodný den je stanoven na 1. 4. 2013 jako den zápisu fúze do obchodního rejstříku. Zúčastněná účetní jednotka může sestavit konečnou účetní závěrku k 31. 3. 2013 a neuzavírat účetní knihy k 31. 1. 2013. Účetní období může tedy prodloužit na 14 měsíců, tj. od 1. 2. 2012 do 31. 3. 2013.

²² Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně*. Praha : Linde Praha, 2012, str. 51.

V případě nástupnické účetní jednotky případně-li rozhodný den do období 3 měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského roku a dojde-li v tomto období zároveň k zápisu fúze do obchodního rejstříku, může být účetní období prodlouženo a skončit až posledním dnem následujícího kalendářního roku. Jako názorný příklad mohu uvést fúzi, při které je stanoven rozhodný den na 1. 10. 2013 a k zápisu do obchodního rejstříku dojde 31. 11. 2013. Jelikož účetním obdobím nástupnické účetní jednotky je kalendářní rok, účetní období může být prodlouženo až do 31. 12. 2014, jinak by skončilo 31. 12. 2013.

V předchozích dvou odstavcích byly uvedeny příklady, kdy účetní jednotka může prodloužit své účetní období, nicméně v případě přeměn je běžné, že dojde k prodloužení účetního období, bez vlastní vůle účetní jednotky. Vždy se bude jednat o situaci, kdy zúčastněné účetní jednotky nestihnou zapsat fúzi do obchodního rejstříku do konce kalendářního nebo hospodářského roku a účetní jednotka bude nucena nechat otevřené účetní knihy až do konce následující kalendářního nebo hospodářského roku. Příkladem může být určení rozhodného dne na 1. 6. 2013 a podání návrhu na zápis fúze nebo prostě jen zapsání fúze do obchodního rejstříku až v dalším kalendářním roce, ačkoli účetní jednotka plánovala zapsání do obchodního rejstříku na rok 2013.

První dva příklady vycházely z § 3 odst. 4 písm. d) a e) zákona o účetnictví, který je dispozitivní. Třetí příklad vycházel z § 3 odst. 3 zákona o účetnictví a v tomto případě se jedná o kogentní ustanovení a nedá se od něj odchýlit, pokud dojde k naplnění dispozice. Ačkoli byl třetí příklad uveden jako případ, kdy zúčastněná účetní jednotka nezvládla projekt fúze podle plánu. Pokud by však bylo projektem míněno nechat zapsat fúze do obchodního rejstříku až v následujícím roce, byl by příklad popisován jako vzorný příklad zdárné fúze.

2.3.1.3 Možnosti určení rozhodného dne

Od Novely je v praxi možné zařadit volbu rozhodného dne do následujících 3 variant²³²⁴.

I. varianta – Rozhodný den se shoduje se dnem otevření účetních knih, který následuje po rozvahovém dni pro ocenění, tento rozhodný den předchází vyhotovení projektu fúze.

²³ Následující text je čerpán výhradně z Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně*. Praha : Linde Praha, 2012, str. 51 – 52.

²⁴ Skalová na rozdíl od Joskové a kolektiv rozlišuje dvě obecnější varianty, kdy na I. Variantě se shodují, ale II. Varianta Skalové zahrnuje II. a III. Variantu Joskové a kolektiv.

Tato varianta je označovaná jinak také jako stará, protože tu byla před rokem 2012. Rozhodný den připadá na 1. den účetního období následující po konečné účetní závěrce, která je sestavena jako řádná. Den uzavírání účetních knih bude dnem pro ocenění jmění. Pod tuto variantu spadá také určení rozhodného dne na jiný den za předpokladu, že vše bude totožné s předchozí situací, jen konečná účetní závěrka bude ve formě mimořádné.

II. varianta – Rozhodný den se neshoduje se dnem otevření účetních knih, který následuje po rozvahovém dni pro ocenění, a je stanoven v mezidobí do dne předcházejícího den zápisu fúze do obchodního rejstříku, rozhodný den následuje po vyhotovení projektu fúze.

V druhé variantě se určuje rozhodný den kdekoli mezi vyhotovení projektu a dnem předcházející den zápisu do obchodního rejstříku, nicméně se nejedná variantu, kdy se rozhodný den shoduje se dnem otevření účetních knih, který následuje po rozvahovém dni pro ocenění. Jedná se o první novou variantu.

III. varianta – Rozhodný den je shodný se dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku

Druhou novou variantou je stanovení rozhodného dne na poslední možný den, a to je den zápisu fúze do obchodního rejstříku. Před tímto dnem bude vyhotovována konečná účetní závěrka ve formě mimořádné. Znalec bude oceňovat jmění k rozvahovému dni pro ocenění, kterým bude poslední účetní závěrka zanikající společnosti před vyhotovením projektu fúze. Fakticky se tato varianta shoduje s II. variantou až na tu výjimku, že zde nebude uplatněna účetní fikce.

2.3.2 Konečná a mezitímní účetní závěrka a jejich audit

2.3.2.1 Konečná účetní závěrka

Zákon o přeměnách říká, že konečná účetní závěrka se sestavuje jako řádná nebo mimořádná účetní závěrka ke dni, který předchází rozhodný den přeměny. „*Rozhodujícím pro určení, zda se bude jednat o řádnou či mimořádnou účetní závěrku je určení, zda by se účetní závěrka sestavovala i bez ohledu na probíhající fúzi či nikoliv*“.²⁵

O konečnou účetní závěrku ve formě řádné účetní závěrky se jedná, pokud rozhodný den následuje po posledním dni účetního období, tedy je stanoven na

²⁵ Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně*. Praha : Linde Praha, 2012, str. 71.

první den účetního období. V případě účetního období, jímž je kalendářní rok, je řádná účetní závěrka sestavována vždy k 31. 12. Pokud je účetním obdobím hospodářský rok, je řádná účetní závěrka sestavována k poslednímu dni měsíce předcházející měsíci stanovenému jako začátek účetního období.

O konečnou účetní závěrku sestavenou jako mimořádnou účetní závěrku se bude jednat vždy, když rozhodný den bude stanoven na jakýkoli den v průběhu účetního období. V případě, kdy bude účetním obdobím kalendářní rok, mimořádnou účetní závěrkou bude každá účetní závěrka kromě účetní závěrky sestavované k 31. 12. Pokud bude účetním obdobím hospodářským rok, bude se jednat o mimořádnou účetní závěrku pokaždé, když účetní závěrka nebude sestavována k poslednímu dni měsíce předcházející měsíci stanovenému jako začátek účetního období.

2.3.2.2 Mezitímní účetní závěrka

Účetní závěrka sestavovaná v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne se nazývá mezeitímní. Mezeitímní účetní závěrka se sestavuje pouze tehdy, vyžaduje-li to zvláštní právní předpis²⁶. Na rozdíl od řádné nebo mimořádné účetní závěrky s ní není spojeno uzavírání účetních knih, ale provádí se inventarizace pro účely vyjádření ocenění, jinak podle § 19 odst. 3 ZoÚ pro ni platí ustanovení zákona o účetních závěrkách obdobně.

Mezeitímní účetní závěrka se sestavuje dle ZoPS jen tehdy, pokud byla poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka, popřípadě konečná účetní závěrka sestavená z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu fúze uplynulo více než 6 měsíců. Mezeitímní účetní závěrka nesmí být ke dni vyhotovení projektu fúze starší než 3 měsíce.

Mezeitímní účetní závěrka od Novely nemusí být sestavena, pokud k tomu všichni společníci osob zúčastněných na přeměně udělili souhlas. Souhlas by měl být udělen písemně s úředně ověřeným podpisem nebo na valné hromadě, o níž je pořizován notářský zápis²⁷. Také se nevyžaduje, když osoby zúčastněné na přeměně zveřejňují pololetní finanční zprávu podle zákona o podnikání na

²⁶ Např. zákon č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev.

²⁷ Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně*. Praha : Linde Praha, 2012, str. 72.

kapitálovém trhu²⁸ a zároveň ji společníkům zpřístupňují v souladu se zákonem o přeměnách.

2.3.2.3 Audit účetních závěrek

V zákoně o přeměnách v § 12 je stanoveno, že při přeměně ověřují všechny zúčastněné společnosti konečnou účetní závěrku, popřípadě mezitímní účetní závěrku auditorem, má-li alespoň jedna ze zúčastněných společností povinnost ověřit konečnou nebo mezitímní účetní závěrku auditorem. Jestliže tuto povinnost mají všechny společnosti zúčastněné na fúzi, je nástupnická společnost povinna ověřit i zahajovací rozvahu, o které je pojednáváno níže.

Povinnost nechat ověřit konečnou účetní závěrku auditorem vychází z §20 zákon o účetnictví, kde jsou stanovena tři základní kritéria:

- a) aktiva celkem více než 40 000 000 Kč²⁹,
- b) roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč³⁰,
- c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným podle zákona o státní statistické službě ve znění pozdějších předpisů³¹.

Tuto povinnost mají akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří výše uvedených kritérií. Tuto povinnost dále mají obdobně i ostatní společnosti, pokud překročily nebo dosáhly alespoň dvě z kritérií a) - c).

Povinný audit se stejně tak vztahuje na mezitímní účetní závěrku za podmínek výše uvedených. Zbývá jen podotknout, že na rozdíl od konečné účetní závěrky se mezitímní účetní závěrka nemusí vůbec sestavovat, ať podle § 11a ZoPS nebo z důvodu včasného vyhotovení projektu a není-li mezitímní účetní závěrka, nemusí být ani ověřována auditorem.

²⁸ Zákon č. 256/2004 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ Aktivy celkem se rozumí pro účely zákona o účetnictví úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3, jinými slovy řečeno brutto hodnota aktiv.

³⁰ Zákon o účetnictví definuje roční úhrn čistého obratu jako výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti.

³¹ Zákon č. 89/1995 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

2.3.3 Ocenění jmění posudkem znalce a jeho vliv na účetnictví

2.3.3.1 Ocenění jmění

Povinnost ocenit jmění při fúzi je stanovena v případech, kdy se jí účastní kapitálové společnosti, a to za předpokladu, pokud dochází ze jmění zanikající společnosti (zanikajících společností) ke zvýšení nebo tvorbě základního kapitálu kapitálové společnosti.

Při sloučení kapitálové společnosti je zanikající společnost povinna ocenit své jmění posudkem znalce, dochází-li ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti. Při splynutí je každá kapitálová společnost povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce.

Předmětem ocenění je tedy jmění zanikající společnosti (zanikajících společností), což je zkratka obchodního jmění, o kterém bylo pojednááno výše. Jmění je soubor veškerého majetku a závazků, ale výsledkem ocenění by měla být určitá cena podniku. Znalec by tedy oceňoval zvláště obchodní majetek a závazky. Je zřejmé, že při tvorbě tohoto ustanovení zákonodárce mínil ocenění čistého obchodního majetku, což je rozdíl obchodního majetku a závazku.

V souladu s § 27 odst. 3 ZoÚ ve spojení s § 54 Vyhlášky se bude oceňovat jmění zúčastněné společnosti reálnou hodnotou, a to dle § 24 odst. 2 písm. b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje. „*Tento den je ve Vyhlášce označen jako „rozvahový den pro ocenění“, čímž se rozumí den, k němuž byla sestavena účetní závěrka využitá pro ocenění jmění posudkem znalce pro projekt přeměny společnosti.*“³²

2.3.3.2 K jakému datu se oceňuje

Zúčastněná společnost je povinna nechat ocenit svoje jmění ke dni zpracování poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky sestavené před vyhotovením projektu fúze, a tak ocenění jmění bude k dispozici před vypracováním projektu. V návaznosti na rozhodný den jsou možné dvě varianty³³:

a) Rozhodný den předchází datum vyhotovení projektu fúze

Při této variantě bude jmění oceňováno vždy ke dni konečné účetní závěrky, tedy ke dni předcházející rozhodný den, protože konečná účetní závěrka

³² Skálová, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2012, str. 40.

³³ Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně*. Praha : Linde Praha, 2012, str. 63.

se sestavuje jako řádná nebo mimořádná účetní závěrka a žádná další účetní závěrka po ní nenastává.

b) Rozhodný den následuje po datu vyhotovení projektu fúze

Rozvahovým dnem pro ocenění bude v tomto případě poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka a nebude se jednat o konečnou účetní závěrku, protože ta je stanovena teprve do budoucna. Většinou se bude jednat o poslední den účetního období, kdy se sestavuje řádná účetní závěrka.

2.3.3.3 Náležitosti posudku znalce

Posudek znalce pro ocenění jmění podle § 75 odst. 1 ZoPS musí minimálně obsahovat:

- a) popis jmění zanikající společnosti,
- b) použité způsoby ocenění jmění. „*Výkladem bylo dovozeno, že povinnost uvést použité způsoby ocenění znamená, že ve znaleckém posudku musí být uplatněny minimálně dvě metody.*“³⁴,
- c) částku, na kterou se jmění zanikající společnosti oceňuje,
- d) při fúzi splynutím i údaj, zda tato částka odpovídá součtu vkladů do základního kapitálu nástupnické společnosti s ručením omezeným, jež se váží k obchodním podílům v nástupnické společnosti, které získají společníci této zanikající společnosti výměnou za obchodní podíly na této zanikající společnosti s ručením omezeným, nebo součtu jmenovitých hodnot akcií nástupnické akciové společnosti, jež mají být vydány pro akcionáře této zanikající akciové společnosti,
- e) při fúzi sloučením i údaj o tom, zda tato částka odpovídá alespoň částce zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti, jež připadá na společníky dané zanikající společnosti podle § 73 odst. 1.

2.3.3.4 Promítnutí ocenění jmění do účetnictví

Okamžikem zaúčtování ocenění jmění zanikající společnosti do účetnictví je rozhodný den. Jelikož rozhodný den může mít několik variant a předcházet nebo následovat přípravu projektu, může se tak měnit okamžik promítnutí ocenění jmění v časové souslednosti fúze.

V případě, kdy rozhodný den bude předcházet datu vyhotovení projektu fúze, bude vždy rozvahovým dnem ocenění jmění den sestavení konečné účetní

³⁴ Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně*. Praha : Linde Praha, 2012, str. 67.

závěrky a zúčastněná společnost bude účtovat od rozhodného dne reálnou hodnotou s tím, že konečnou účetní závěrku sestaví v historických cenách. Zúčastněná společnost povede účetnictví do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku, kdy se spojí s další zúčastněnou společností a s účinností od rozhodného dne povede účetnictví v reálných cenách nástupnická společnost.

V dalším případě, kdy rozhodný den bude následovat po vyhotovení projektu a rozvahový den nebude navazovat na ocenění jmění, zúčastněná společnost bude účtovat od rozhodného dne reálnou hodnotou jako v minulém případě. Rozdílem bude, že ode dne, ke kterému bylo oceněno jmění zúčastněné společnosti, uplynulo už několik měsíců a skutečný stav se nebude shodovat se stavem ke dni ocenění jmění. Východiskem z tohoto problému může být nechat vyhotovit další znalecký posudek.

2.3.4 Zahajovací rozvaha

Rozvahu jako zahajovací sestavují účetní jednotky zásadně k prvnímu dni účetního období³⁵. Dle zákona o přeměnách sestavuje k rozhodnému dni fúze zahajovací rozvahu nástupnická společnost, ať je již existující nebo nově vznikající, dnem zápisu do obchodního rejstříku tedy dnem právních účinků přeměny. Zahajovací bilance poskytuje určitý přehled o stavu aktiv a pasiv vždy k rozvahovému dni, kterým je při fúzi rozhodný den. Jako každá jiná rozvaha i zahajovací rozvaha musí naplňovat bilanční princip.³⁶

K zahajovací rozvaze dle § 11b ZoPS musí být připojen komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo. Dříve se komentář nevyžadoval, protože povinnost z něj vyplývající byla náležitostí projektu. Nicméně v rámci změny možnosti určení rozhodného dne se od této náležitosti projektu upustilo a nadále bude nutno předkládat komentář k zahajovací rozvaze.

Zahajovací rozvahu je nutno nechat ověřit auditorem, pokud všechny zúčastněné společnosti mají povinnost nechat ověřit konečnou účetní závěrku auditorem. Toto znění § 12 odst. 2 ZoPS vznáší otázku, jestli je tu povinnost nechat ověřit zahajovací rozvahu, i když povinnost ověřit konečnou účetní

³⁵ § 19 odst. 1 zákona o účetnictví.

³⁶ AKTIVA CELKEM = PASIVA CELKEM.

závěrku měla pouze jedna zúčastněná společnost, ale dle znění § 12 odst. 1 ZoPS se vztáhla tato povinnost na všechny zúčastněné společnosti.

2.3.4.1 Sestavení zahajovací rozvahy

Pro sestavení zahajovací rozvahy je potřeba vycházet z konečných účetních závěrek zúčastněných společností a řídit se ZoÚ, Vyhláškou a Českými účetními standardy. Zejména je potřeba pracovat s ČÚS číslo 011 – Operace s podnikem, Postup při účtování při přeměně.

2.4 Některé daňové povinnosti při fúzi společností

2.4.1 Relevantní ustanovení daňového řádu

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který vešel v platnost dne 1. 1. 2011, řeší pro nás obecnou relevantní otázku daňového práva, a to otázku registrační povinnosti, podání daňového tvrzení a právního nástupnictví daňového subjektu.

2.4.1.1 Registrační povinnost a přechod práv a povinností

V § 128 odst. 1 DŘ je stanovena povinnost daňového subjektu, když dojde ke změně údajů, které je daňový subjekt povinen uvádět při registraci, včetně zániku jeho daňové povinnosti u některé z daní, oznámit tuto změnu příslušnému správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastala.

Na otázky daňové povinnosti zanikajícího subjektu, jenž má právního nástupce, odpovídá § 240 odst. 1 ve spojení s § 239 odst. 1 daňového řádu. V případě zániku právnické osoby, která má právního nástupce, dochází k přechodu práv a povinností daňového subjektu (dále jen daňová povinnost), *a to jak v rovině nalézací, tak také v rovině platební*³⁷, na tohoto právního nástupce a zároveň právní nástupce vstupuje do právního postavení zaniklé právnické osoby. Nástupnické společnosti správce daně na její žádost potvrdí právní nástupnictví. Nutno podotknout že daňovou povinnost, která přešla na právního nástupce, spravuje dosud místně příslušný správce daně zúčastněné společnosti.

Z uvedeného vyplývá, že v okamžiku zápisu fúze do obchodního rejstříku počíná běžet nástupnické společnosti lhůta 15 dní k oznámení místně příslušnému správci daně změny vyplývající z projektu fúze. Nástupnická společnost tedy vždy informuje místně příslušného správce daně ve stanovené lhůtě o zániku zúčastněné společnosti a změně údajů uvedených v § 127 DŘ a zároveň předloží

³⁷ Skálová, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2012, str. 138.

místně příslušnému správci daně rozhodnutí rejstříkového soudu o zápisu fúze do obchodního rejstříku v souladu s § 128 odst. 2 a) DŘ. V případech, kdy dojde ke změně místní příslušnosti správce daně, dosavadně místně příslušný správce daně stanoví rozhodnutím datum, k němuž přechází místní příslušnost na nového správce daně³⁸.

2.4.1.2 Podání daňového tvrzení a právní nástupnictví

Jak bylo výše zmíněno, přechodem daňové povinnosti na právního nástupce se rozumí přechod práv a povinností, jak v rovině nalézací, tak v rovině platební. Tedy to zahrnuje i povinnost deklarovanou v § 240 odst. 4 DŘ, kde je stanoveno, že při zániku právnické osoby bez likvidace je právní nástupce povinen podat daňové tvrzení o její daňové povinnosti, a to za část zdaňovacího období ke dni zániku, za kterou dosud nebylo podáno. Dále je určeno, že daňové tvrzení musí právní nástupce podat nejpozději do konce následujícího měsíce od zániku právnické osoby u místně příslušného správce daně.

Povinnost podat daňové tvrzení nejpozději do konce následujícího měsíce od zániku však nezahrnuje podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob §38m odst. 6 ZoDP a přiznání k dani z nemovitosti.

2.4.2 Daň z příjmů právnických osob

2.4.2.1 Podání daňového přiznání za zdaňovací období jednoho roku

Je-li rozhodným dnem první den účetního období, tj. první den kalendářního nebo hospodářského roku, podává se daňové přiznání ve standardní lhůtě dle § 136 odst. 1 nebo 2 DŘ ve spojení s § 38m odst. 6 ZoDP, a to nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, má-li daňový subjekt zákonnou povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem, nebo podává-li daňové přiznání daňový poradce, lhůta k podání se prodlužuje o další 3 měsíce. Avšak je potřeba plnou moc udělenou poradci doložit správci daně ve lhůtě 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

V souvislosti s § 136 DŘ je třeba aplikovat § 33 odst. 1, který říká, že lhůta stanovená podle měsíců počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty a končí uplynutím toho dne, který se svým číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty.

³⁸ § 131 odst. 3 DŘ.

Rozhodný den, který je stanoven na první den účetního období, může v časovém harmonogramu fúze buď následovat po rozvahovém dni pro ocenění, nebo se nacházet v období od vyhotovení projektu do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku. V prvním případě se nepodává přiznání k dani z příjmů právnických osob za zúčastněné společnosti, ale podává se za společnost nástupnickou. V druhém případě se podává daňové přiznání za zúčastněné společnosti a za nástupnickou společnost se bude podávat přiznání až za další zdaňovací období. V obou případech bude pravděpodobně podávat daňové přiznání z příjmů právnických osob do 1. 4., popř. 1. 7., za předpokladu, že se nebude jednat o hospodářský rok, nástupnická společnost jako právní nástupce zúčastněných společností.

Zdaňovacím obdobím může být v prvním případě kalendářní rok, hospodářský rok nebo účetní období podle § 17a ZoDP, záleží na datu, kdy bude fúze zapsána do obchodního rejstříku. Bude-li fúze zapsána do obchodního rejstříku před koncem kalendářního roku nebo hospodářského roku, bude zdaňovacím obdobím toto období. Bude-li však fúze zapsána do obchodního rejstříku po konci kalendářního nebo hospodářského roku bude zdaňovacím obdobím účetní období. V druhém případě se u společností zúčastněných bude jednat o zdaňovací období v délce 12 měsíců.

2.4.2.2 Podání přiznání k dani z příjmů v jiných zdaňovacích obdobích

Pokud je rozhodný den stanoven na jiný den než na počátek účetního období, podává nástupnická společnost daňové přiznání podle § 17a písm. c) ZoDP za období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém byla fúze zapsána do obchodního rejstříku. Termín pro podání řádného daňového tvrzení je ve standardní lhůtě 3 nebo 6 měsíců po skončení zdaňovacího období.

Daňové přiznání se podává také za období, které předchází rozhodnému dni fúze a za které dosud nebylo daňové přiznání podáno, a to nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí valné hromady nebo společníků o fúzi, pokud rozhodný den předchází nebo se shoduje se dnem rozhodnutí valné hromady nebo společníků o fúzi nebo do něhož den předcházející rozhodnému dni fúze, pokud rozhodný den následuje až po rozhodnutí valné hromady nebo společníků o fúzi. Nejedná se tedy o zdaňovací období podle § 17a ZoDP, ale podle § 38m ZoDP. V případě, že nedojde k zápisu

fúze do obchodního rejstříku, bude potřeba podat daňové přiznání za celý rok ve standardní lhůtě po skončení zdaňovacího období dle § 17a ZoDP.

Daňové přiznání zúčastněných společností za zdaňovací období dle § 38m může být nahrazeno daňovým přiznáním za zdaňovací dle § 17a písm. d) v případě, že dojde k prodloužení účetního období dle § 3 odst. 4 ZoÚ, o kterém bylo pojednáváno v podkapitole 2.3.2 *Rozhodný den a účetní období při fúzi*. Termín pro podání daňového přiznání bude opět standardní lhůta 3 nebo 6 měsíců po skončení účetního období.

2.4.2.3 Některé daňové aspekty přecenění jmění

Obecně platí, že příjmy vzniklé z důvodu přecenění jmění pro účely fúze se nezahrnují do základu daně.

Pro pozemky dle § 24 odst. 2 písm. t), drobného majetku v § 24 odst. 2 písm. v) a zásob uvedených v § 24 odst. 11, tedy pro majetek, který se neodpisuje, je vstupní cena pořizovací cena v době, kdy byl tento majetek poprvé vložen do obchodního majetku. Přecenění jmění v důsledku přeměny nemá na tento majetek žádný vliv a pro ZoDP bude vždy závazná jeho pořizovací cena, přestože dojde k jeho přecenění v rámci několika přeměn.

2.4.2.4 Odpisování hmotného a nehmotného majetku

Nástupnická společnost dle dikce § 23c odst. 7 ZoDP pokračuje v odpisování hmotného a nehmotného majetku, jež přešel v důsledku fúze a lze-li odpisovat podle ZoDP. „*Jak u hmotného tak u nehmotného majetku nemůže dojít k navýšení vstupní ceny pro daňové odpisy.*“³⁹

Nástupnická společnost dle § 30 odst. 10 písm. a) ZoDP bude pokračovat v odpisování hmotného majetku, jak započal původní vlastník, tedy zúčastněná společnost. Bude-li se jednat o majetek nehmotný, v odpisování bude nástupnická společnost pokračovat za předpokladu, že s odpisováním započala zúčastněná společnost.⁴⁰ Pro odpisování nehmotného majetku se obdobně použijí ustanovení o odpisování hmotného majetku, tudíž bude pokračovat v odpisování, jak začal původní vlastník.

³⁹ Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně*. Praha : Linde Praha, 2012, str. 133.

⁴⁰ § 32a odst. 4 ZoDP.

2.4.2.4.1 Rozhodný den stanoven na počátek účetního období

Pokud je rozhodný den stanoven na první den zdaňovacího období (kalendářní nebo hospodářského roku), tak daňové odpisy majetku, který je součástí přecházejícího jmění, si v plné výši uplatní jak zúčastněná, tak nástupnická společnost. Zúčastněná společnost si jako vlastník dle §28 odst. 1 ZoDP daňové odpisy jako vlastník uplatní v daňovém přiznání podávaném za zdaňovací období kalendářního nebo hospodářského končící dnem předcházející rozhodný den fúze a nástupnická společnost jako vlastník majetku v následujícím zdaňovacím období počínaje rozhodným dnem.

2.4.2.4.2 Rozhodný den stanoven v průběhu účetního období

Když je rozhodný den stanoven jako den v průběhu kalendářní nebo hospodářského roku, zdaňovací období zúčastněné společnosti se řídí § 38m odst. 2 ZoDP a nástupnická společnost podává daňové tvrzení za období § 17a c) ZoDP.

V tomto případě zúčastněná společnost uplatní daňové odpisy z majetku pořízeného před tímto zdaňovacím obdobím dle § 26 odst. 7 písm. a) bod 3 ZoDP ve výši jedné poloviny ročního odpisu, neboť se nejedná o zdaňovací období dle § 17a ZoDP. Plný roční daňový odpis může být uplatněn pouze v případech, kdy se jedná o zdaňovací období podle § 17a ZoDP a zároveň toto období trvá alespoň 12 měsíců.

Nástupnická společnost za zdaňovací období dle § 17a c) ZoDP, které je kratší 12 měsíců, uplatní jednu polovinu ročního odpisu dle § 26 odst. 7 písm. d) ZoDP. Za období, které je delší 12 měsíců, uplatní plný roční odpis.

V případě, že by si zúčastněná společnost pořídila majetek v průběhu zdaňovacího období předcházející rozhodnému fúze dle §38m odst. 2 ZoDP, tak nemůže uplatnit žádný daňový odpis. Pokud si tedy zúčastněná společnost pořídila v tomto zdaňovacím období nový majetek, uplatní nástupnická společnost celý roční odpis z tohoto majetku s tím, že si sama zvolí způsob odpisování na rozdíl od majetku, u kterého započala odpisování zanikající společnost nebo jiný předcházející vlastník dle § 30 odst. 10 ZoDP.

2.4.2.5 Převzetí rezerv a opravných položek

Nástupnická společnost je oprávněna za splnění určitých podmínek převzít rezervy a opravné položky vytvořené zúčastněnými společnostmi podle zákona o

rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“)⁴¹ a stejných podmínek, které by platili pro zúčastněné společnosti, pokud by se fúze nerealizovala a pokračovat v jejich tvorbě podle zákona o rezervách.

2.4.2.6 Osud daňové ztráty

Obecně platí, že daňová ztráta vzniklá a vyměřená poplatníkovi, který zanikl bez likvidace, nepřechází na právní nástupce a tudíž právní nástupce ji nemůže odečítat od základu daně. Ale každé pravidlo má výjimky a v tomto případě dvě, které spočívají v § 23a odst. 5 písm. b) a §23c odst. 8 písm. b) ZoDP.

Relevantní je však pouze § 23c, který umožňuje nástupnické společnosti převzít daňovou ztrátu za splnění podmínek vyměřenou zanikající společností, která dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně. Daňovou ztrátu lze uplatnit ve zdaňovacích obdobích zbývajících do pěti zdaňovacích období následujících po období, za které byla daňová ztráta zúčastněné společnosti vyměřena.

2.4.2.7 Využití položek odčitatelných od základu daně

Za splnění podmínek podle § 23c může nástupnická společnost převzít položky odčitatelné od základu daně, na něž vznikl nárok zúčastněné společnosti. Hlavní podmínkou je, že zúčastněná společnost tyto položky dosud neuplatnila.

2.4.2.8 Zálohy na daň

ZoDP v případech zdaňovacího období dle § 17a písm. c) stanoví, že plátcem záloh do dne předcházející dni zápisu fúze do obchodního rejstříku je zúčastněná společnost (zúčastněné společnosti) ve výši a periodicitě stanovené dle §38a.

Ode dne zápisu fúze do obchodního rejstříku platí zálohy nástupnická společnost ve výši a periodicitě odvozené ze součtu posledních známých daňových povinností zúčastněných společností stanovených podle odstavce 1 věty třetí s případným dopočtem podle odstavce 6, jak stanovuje § 38a odst. 10 ZoDP.

V případech, kdy se bude jednat o jiné zdaňovací období dle § 17a ZoDP z důvodu stanovení rozhodného dne, lze předpokládat, že povinnost platit zálohy pro zúčastněnou společnost (zúčastněné společnosti) do dne předcházející zápisu fúze do obchodního rejstříku a nástupnickou společnost ode dne zápisu fúze do obchodního rejstříku se nebude lišit.

⁴¹ Zákon č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

2.4.3 Daň z přidané hodnoty

2.4.3.1 Registrace k dani

Podle § 95 odst. 4 ZoDPH se nástupnická společnost stává povinnou k dani z přidané hodnoty dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku za předpokladu, že alespoň jedna zúčastněná společnost byla plátcem této daně. Nástupnická společnost má povinnost podat přihlášku k registraci ve lhůtě 15 dnů ode dne zápisu fúze do obchodního rejstříku u místně příslušného správce daně.

„Při přeměně společnosti fúzí se zdaňovací období nástupnické společnosti stanoví ze součtu obrátů zúčastněných společností.“⁴²

2.4.3.2 Podání daňového přiznání k DPH

ZoDPH přenáší povinnost podat daňové přiznání k DPH ze společnosti, která zanikne bez likvidace, na jejího právního nástupce. Toto přiznání se podává za zdaňovací období ke dni zániku společnosti a musí v něm být mimo jiné uvedeno, že je nástupnická společnost podává za zúčastněnou společnost (zúčastněné společnosti)⁴³. *„Lhůta pro podání daňového přiznání za zaniklého plátce v případě zrušení bez likvidace není výslovně v § 101 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty výslovně stanovena, proto se používá lhůta do 25. dne po skončení zdaňovacího období.“⁴⁴*

Pokud rozhodný den je stanoven tak, že naplňuje účetní fikci s ním spojenou a zúčastněné společnosti v den zápisu fúze do obchodního rejstříku sjednotí účetnictví k rozhodnému dni, a tím vyloučí i případné vzájemné pohledávky a závazky, nemá tato skutečnost žádný vliv na vzájemná plnění mezi plátcí a nedochází ke zrušení těchto plnění.

2.4.4 Daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitosti

Předmětem daně dědické je nabytí majetku děděním, ke kterému v rámci přeměn nedochází, a proto nejsou s touto daní spojeny žádné souvislosti přeměn.

Podle § 20 odst. 6 písm. e) ZoDDDPN jsou od daně darovací a daně z převodu osvobozeny převody a přechody majetku právnických osob při jejich sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně. Tedy dle ZoDDDPN jsou při fúzi

⁴² Skálová, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2012, str. 141.

⁴³ § 101 odst. 4 ZoDPH.

⁴⁴ Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daň*. Praha : Linde Praha, 2012, str. 130.

splněny podmínky, které vedou k daňové povinnosti, ale poplatník je není povinen uhradit.

Ačkoli není nikde stanoveno, že nástupnická společnost nemá povinnost podat přiznání k dani darovací, lze předpokládat, že ke splnění této povinnosti dojde, pokud nástupnická společnost oznámí místně příslušným správcům daně zúčastněných společností, že se stává jejich právním nástupcem v souladu daňovým řádem.

Na základě § 21 odst. 2 písm. d) ve spojení s § 8 ZoDDDPN bude nástupnická společnost povinna podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitosti u místně příslušného správce daně. Součástí daňového přiznání bude kopie rozhodnutí soudu o zápisu fúze do obchodního rejstříku, ale nebude potřeba přikládat znalecký posudek z důvodu osvobození od daně. Toto přiznání se podává do konce třetího měsíce následujícím po měsíci, v němž byla fúze zapsána do obchodního rejstříku.

3. Daňově právní a účetní aspekty při rozdělení společnosti

3.1 Obecná ustanovení o rozdělení

Rozdělení jako obecný název pro tuto přeměnu může mít podle ZoPS dvě formy. První formou je rozdělení rozštěpením, kdy rozdělovaná společnost vždy zaniká bez likvidace a její jmění včetně pracovněprávních vztahů přechází na jednu nebo více nástupnických společností, zatímco u druhé formy nazývané rozdělení odštěpením rozdělovaná společnost nikdy nezaniká, ale přichází o rozdělovanou část svého jmění včetně případných práv a povinností z pracovněprávních vztahů, které přechází na nástupnickou společnost nebo nástupnické společnosti.

Otázka společníků jednotlivých společností je vyřešena stejně jako u fúze. Zásadně platí, že společníci se stávají členy nástupnické nebo nástupnických společností.

Pojmy rozštěpení a odštěpení stojí vedle sebe teprve od účinnosti Novely. Vložením pojmu rozštěpení do zákona vedle odštěpení však nepřináší samo o sobě žádnou změnu, ale jedná se spíše o kosmetickou úpravu sloužící k lepší strukturalizaci úpravy této přeměny.

3.1.1 Rozdělení rozštěpením a jeho formy

Rozštěpení, pro které je typické, že rozdělovaná společnost vždy zaniká a její jmění přechází na více právních nástupců, má následující formy:

- a) rozštěpení se vznikem nových společností, kdy právními nástupci jsou společnosti, které vznikají zápisem projektu přeměny do obchodního rejstříku na základech přecházejícího jmění zanikající rozdělované společnosti,
- b) rozštěpení sloučením, kdy jmění přechází na právní nástupce, kterými jsou již existující společnosti,
- c) kombinace rozštěpení se vznikem nových společností a rozštěpení sloučením, tedy kombinace a) a b).

Rozdělení rozštěpením je možno vyjádřit následujícím vzorcem: $A=B+C$, kdy $B=A-C$ a $C=A-B$ (A zaniká bez likvidace a její jmění přechází podle projektu na nově vzniklé nebo již existující společnosti B a C).

3.1.2 Rozdělení odštěpením a jeho formy

Pro odštěpení platí, že rozdělovaná společnost nezaniká, ale přechází část jejího jmění na jednoho nebo více právních nástupců. Podle právních nástupců, na které přejde jmění, má tato přeměna podobně jako rozštěpení následující formy:

- a) odštěpení se vznikem nové nebo nových společností, které vzniknou a stanou se právními nástupci zápisem projektu přeměny do obchodního rejstříku,
- b) odštěpení sloučením, kdy část jmění přechází na již existující společnost,
- c) kombinace odštěpení se vznikem nové nebo nových společností a odštěpení sloučením, tedy kombinace a) a b)

Rozdělení odštěpením je možno vyjádřit následujícím vzorcem: $A=A_n+B$, kdy $A_n=A-B$ (A trvá, ale rozděluje se na A_n a nově vzniklou nebo již existující společnost B, na kterou přechází část jmění společnosti A podle projektu)

3.1.3 Osoby zúčastněné

Zúčastněnými společnostmi při rozdělení jsou společnosti, které jsou stranou projektu rozdělení. V rámci rozdělení může být zúčastněnými společnostmi rovnou několik společností, které se od sebe liší svým postavením. Může se jednat o společnost zanikající, rozdělovanou a nástupnickou.

Zanikající společnost bude sama zúčastněnou společností v případě rozštěpení se vznikem nových společností. V dalších případech rozštěpení se bude jednat o zanikající a nástupnickou společnost (nástupnické společnosti).

Rozdělovaná společnost bude sama zúčastněnou společností při odštěpení se vznikem nové společnosti nebo nových společností. V ostatních formách odštěpení to bude rozdělovaná společnost a nástupnická společnost (nástupnické společnosti).

3.1.4 Další obecná ustanovení o rozdělení

Pro rozdělení platí stejně jako pro fúzi zásada stejnosti právní formy, která je obdobně prolomena. Rozdělovat se tedy navzájem mohou společnosti osobní nebo společnosti kapitálové.

Zastaralé dělení přeměn na vnitrostátní a přeshraniční se už v ZoPS neobjevuje a ustanovení upravují obecně rozdělení bez ohledu na sídlo zúčastněných společností. Pouze některá specifika přeshraničního rozdělení jsou zvláště upravena. O specifických aspektech přeshraničního rozdělení v této práci pojednáváno nebude.

3.1.5 Vymezení některých pojmů

Je-li dále v této kapitole používáno pojmu rozdělení, rozumí se tím všechny formy rozdělení. Pouze bude-li potřeba vyjádřit rozdílnost některé formy rozdělení, použije se její přesný název. Zúčastněnou společností (zúčastněnými společnostmi) se dále v textu rozumí každá společnost, která se podílí na projektu rozdělení a nástupnickou společností (nástupnickými společnostmi) se míní společnost (společnosti), na které přešlo jmění nebo jeho část zápisem rozdělení do obchodního rejstříku.

3.2 Projekt rozdělení

Projekt rozdělení je stejně jako projekt fúze společným právním úkonem⁴⁵ zúčastněných společností obligatorně vytvářený v písemné formě nebo ve formě notářského zápisu. Dále musí být schválen a podepsán statutárními orgány zúčastněných společností. Má-li projekt rozdělení všechny formální a obsahové náležitosti požadované zákonem, je vyhotoven.

Zatímco projekt fúze je vždy dvoustranným právním úkonem, v případě projektu rozdělení se vznikem nových společností se bude jednat pouze o jednostranný právní úkon, neboť bude zúčastněná společnost pouze zanikající nebo rozdělovaná společnost.⁴⁶

Projekt rozdělení s přihlédnutím k jednotlivým formám rozdělení a bez ohledu na právní formu zúčastněných společností musí až na výjimky obsahovat⁴⁷:

- a) identifikační údaje,
- b) výměnný poměr podílů a postavení společníků zúčastněných společností v nástupnické společnosti (nástupnických společnostech),
- c) doplatek,

⁴⁵ Podle § 34 an. ObčZ.

⁴⁶ Dvořák, T. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013, str. 28.

⁴⁷ Při sestavování základních náležitostí projektu rozdělení vycházím z ustanovení zákona o přeměnách § 250 a z Dědič, J.; a kol. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*. Praha : BOVA POLYGON, 2012, str. 121 an.

- d) rozhodný den rozdělení,
- e) údaje k právům vlastníků dluhopisů – pouze v případě, že zúčastněná společnost byla emitentem dluhopisů,
- f) den vzniku práva na podíl zisku,
- g) všechny poskytnuté zvláštní výhody,
- h) určení rozsahu přechodu zaměstnanců,
- i) určení rozsahu přechodu jmění.

3.3 Účetní aspekty rozdělení

3.3.1 Rozhodný den

Pro rozhodný den rozdělení platí ustanovení rozhodného dne fúze až na některé detaily obdobně. Od rozhodného dne jsou s jednáním zúčastněných společností spojeny vždy účetní účinky přeměny, a proto některá literatura s ním spojuje pojem „*retroaktivita aktivita*“⁴⁸.

Rozsah účetní retroaktivity je v případě rozdělení menší. Konkrétně v případě rozdělení odštěpením ve všech formách, neboť zúčastněná společnost rozděluje pouze část svého jmění. Proto zákon o přeměnách omezuje účetní účinky pouze na ta jednání, která se týkají majetku a závazků, jež mají podle projektu rozdělení přejít na nástupnickou společnost.

Časové vymezení rozhodného dne rozdělení se nijak neliší s vymezení u fúze. Lze ho stanovit na jakýkoli den v období 12 měsíců před podáním návrhu na zápis přeměny do obchodního rejstříku nejpozději však den zápisu.

3.3.1.1 Stanovení rozhodného dne v praxi

Mohlo by se zdát, že stanovení rozhodného dne zpětně při vypracovávání projektu přeměny lze zpětně v praxi určit při včasném podání úplného a bezvadného návrhu na zápis u rejstříkového soudu, ale prakticky tomu opravdu tak není. Tento postup se zdá a pravděpodobně i je právního hlediska v pořádku. „*Ale z finančního hlediska je to zpětné finanční rozhodnutí, čili je takový nástroj finančního řízení, který opravuje, resp. mění původní rozhodování při finančním řízení. Takový postup je obecně nežádoucí, protože otevírá prostor k manipulaci účetnictví a finančního rozhodování.*“⁴⁹ Z tohoto důvodu je nutno začít

⁴⁸ Pelikán, R. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev: komentář. 2. díl, §180-389.* Praha : Leges, 2010, Vydání první, str. 30.

⁴⁹ Dvořák, T. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev.* Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013, str. 18.

vypracovávat projekt nebo alespoň připravit účetnictví zúčastněných společností v době předcházející rozhodnému dni.

3.3.2 Konečná a mezitímní účetní závěrka

3.3.2.1 Konečná účetní závěrka

I při rozdělení se obligatorně sestavuje konečná účetní závěrka ke dni, který předchází rozhodnému dni rozdělení. Může mít formu řádné nebo mimořádné účetní závěrky, záleží na tom, zda rozhodný den bude stanoven na počátek nebo v průběhu účetní období. Konečnou účetní závěrku sestavují zúčastněné společnosti.

3.3.2.2 Mezitímní účetní závěrka

I mezitímní účetní závěrku sestavují zúčastněné společnosti, avšak jen v případech, kdy poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka byla sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu rozdělení uplynulo více než 6 měsíců. Ode dne, k němuž je sestavena mezitímní účetní závěrka do dne vyhotovení projektu rozdělení, nesmí uplynout více než 3 měsíce podle § 11a odst. 2 ZoPS.

Od Novely platí, že mezitímní účetní závěrka nemusí být sestavována, ačkoli byla naplněna dispozice § 11 odst. 2 ZoPS, pokud zúčastněné společnosti zveřejňují pololetní finanční zprávu a zpřístupňují ji společníkům dle ZoPS nebo pokud k tomu společníci souhlas. V případě rozdělení existují další osvobození. Dochází-li k rozdělení rozštěpením nebo odštěpením, kdy jmění nebo jeho část přechází na jednu nebo více nově vzniklých akciových společností s rovnoměrným výměnným poměrem akcií, jak je uváděno v § 310 odst. 2. písm. c) ZoPS. „*Další situace se dovozuje, pokud dochází ke křížovému rozdělení sloučením s rovnoměrným výměnným poměrem akcií, při kterém nástupnická s.r.o. mění právní formu na a.s. (§ 317 odst. 2 ve spojení s § 310 odst. 2 písm. c) ZoPS).*“⁵⁰

Z logiky věcí není ve výše uvedených případech potřeba sestavovat mezitímní účetní závěrku, neboť ta se sestavuje pouze za účelem informovanosti společníků zúčastněných společností zejména o stavu aktiv a pasiv a pokud jsou společníci informováni, nebo tuto informaci nepožadují, nebo pokud by její

⁵⁰ Dvořák, T. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013, str. 23.

znalost z povahy přeměny neměla vliv na postavení společníků, bylo by zbytečné a nežádoucí nekompromisně trvat na jejím sestavení.

3.3.3 Ocenění jmění posudkem znalce

Na rozdíl od fúze, kde dochází k ocenění jmění výhradně v případech, kdy se jí účastní kapitálové společnosti, při rozdělení nezáleží na právní formě zúčastněné společnosti, popřípadě nástupnické společnosti, ale na konkrétní formě rozdělení. Ocenění jmění posudkem znalce při rozdělení je upraveno v § 253 an. ZoPS.

Při rozštěpení se vznikem nových společností má zúčastněná společnost povinnost nechat ocenit veškeré své jmění posudkem znalce, ale každou část odděleně jak bude přecházet na nástupnické společnosti.

Při odštěpení se vznikem nových společností se bude oceňovat pouze část jmění zúčastněné společnosti, a to každá část části jmění odděleně podle projektu rozdělení, kde je uveden klíč k rozdělení.

V případě rozštěpení sloučením se nebude oceňovat jmění všech zúčastněných společností, ale pouze veškeré jmění zanikající společnosti. Opět se jmění nebude oceňovat jako celek, ale jen jednotlivé části, které přejdou podle projektu rozdělení za předpokladu, že z rozdělovaného jmění se bude zvyšovat základní kapitál nástupnické společnosti (nástupnických společností).

Bude-li se jednat o odštěpení sloučením, bude se postupovat podobně jako v případě rozštěpení sloučením až na malou drobnost. Znalec ve svém posudku ocení pouze část rozdělovaného jmění podle projektu rozdělení.

Zákon o přeměnách upravuje situace, kdy může dojít ke zvýšení základní kapitálu při rozdělení v § 281 odst. 1⁵¹.

Jmění se bude oceňovat ke dni poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky zanikající nebo rozdělované společnosti. Pokud rozhodný den bude předcházet vyhotovení projektu, bude se jednat o konečnou účetní závěrku. Je-li rozhodný den určen po vyhotovení projektu, bude se pravděpodobně jednat o poslední řádnou účetní závěrku sestavovanou k poslednímu dni kalendářního roku nebo hospodářského roku.

Posudek znalce musí podle § 256 odst. 1 ZoPS alespoň obsahovat:

⁵¹ Dědič, J.; a kol. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*. Praha : BOVA POLYGON, 2012, str. 178.

- a) popis té části jmění zanikající nebo rozdělované společnosti, jež má přejít na tu kterou nástupnickou,
- b) použité způsoby ocenění,
- c) částku, na kterou se oceňuje ta část jmění zanikající společnosti, jež má přejít na tu kterou nástupnickou společnost,
- d) při rozdělení se vznikem nových společností i údaj, zda tato částka odpovídá alespoň součtu vkladů do základního kapitálu nástupnické společnosti s ručením omezeným, jež se váží k obchodním podílům v nástupnické společnosti, které získají společníci této zanikající společnosti výměnou za obchodní podíly na této zanikající společnosti s ručením omezeným, nebo součtu jmenovitých hodnot akcií nástupnické akciové společnosti, jež mají být vydány pro akcionáře zanikající akciové společnosti, a
- e) při rozdělení sloučením i údaj o tom, zda tato částka odpovídá alespoň částce zvýšení základního kapitálu, jež připadá na společníky dané zanikající nebo rozdělované společnosti podle § 253 odst. 3 ZoPS.

3.3.4 Zahajovací rozvaha

Opět platí, že zahajovací rozvahu sestavuje k rozhodnému dni nástupnická společnost (nástupnické společnosti). Se zahajovací rozvahou je spojen také den otevření účetních knih a počátek účetního období u každé nástupnické společnosti, ať již existující nebo nově vzniklé.

K zahajovací rozvaze musí být také připojen komentář dle § 11b ZoPS.

3.3.5 Vedení účetnictví

Proces vedení účetnictví při rozdělení je všeobecně vysvětlen v § 17 ZoÚ, avšak pro úplný abstraktní obraz je potřeba spojit více paragrafů tohoto zákona. Pro konkrétní formu rozdělení je pak potřeba mimo ZoÚ vycházet i z Vyhlášky a ČÚS. V následujícím textu budou uvedeny všeobecné postupy pro všechny varianty rozhodného dne rozdělení.

3.3.5.1 Rozhodný den není shodný se dnem zápisu

Zúčastněné společnosti otvírají účetní knihy k rozhodnému dni rozdělení a vedou účetnictví samostatně do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku s tím, že ke dni předcházející rozhodnému dni sestavily konečnou účetní závěrku

a od rozhodného dne účtují reálnou hodnotou podle výsledku ocenění jmění k rozvahovému dni.

Nástupnické společnosti, které se nezúčastnily rozdělení, otevírají účetní knihy v den zápisu rozdělení do obchodního rejstříku s účinky k rozhodnému dni. Přitom se bude vycházet ze zahajovacích rozvah sestavených na základě konečných účetních závěrek zúčastněných společností a ocenění jmění. V případě, že nástupnické společnosti se účastní rozdělení, dojde pouze ke spojení účetních knih s účinky k rozhodnému dni.

Od rozhodného dne do posledního dne účetního období, v němž dojde k zápisu rozdělení do obchodního rejstříku, se nesestavuje žádná řádná nebo mimořádná účetní závěrka, a to i za předpokladu, že dojde k zápisu rozdělení do obchodního rejstříku až v následujícím účetním období.

3.3.5.2 Rozhodný den se shoduje se dnem zápisu

Za předpokladu, že se rozhodný den shoduje se dnem zápisu rozdělení do obchodního rejstříku, zúčastněné společnosti uzavírají účetní knihy ke dni, který rozhodnému dni předchází. Dále pak nástupnické společnosti, ale také rozdělovaná společnost, k rozhodnému otevírají účetní knihy a sestavují zahajovací rozvahy, kde uplatní ocenění jmění, které je však k tomuto dni zastaralé. Další účetní závěrku sestaví nástupnické společnosti až k poslednímu dni účetního období.

3.4 Některé daňové otázky rozdělení

3.4.1 Otázky právního nástupnictví dle daňového řádu

Otázka právního nástupnictví daňového subjektu byla už řešena a obecně zodpovězena v minulé kapitole. V případě přeměn platí, že práva a povinnosti zanikajícího daňové subjektu přechází na jeho právního nástupce. Zanikající daňový subjekt nemusí žádat správce daně, u kterého je registrován, o vydání souhlasu správce v případě, že má právního nástupce. „*Lze dovodit argumentací a contrario z § 238 odst. 1 DŘ.*“⁵² Místně příslušný správce daně zanikajícího daňového subjektu na žádost právního nástupce potvrdí jeho postavení. Obdobně se bude postupovat u rozdělovaného daňového subjektu.

⁵² Pešna, L. Daňový řád a přeměny obchodních společností a družstev. *epravo.cz* [online], 2012, listopad [cit. 23. prosince 2013]. Dostupné na WWW: <http://www.epravo.cz/top/clanky/danovy-rad-a-premeny-obchodnich-spolecnosti-a-druzstev-86756.html>.

Dojde-li k rozdělení právnické osoby a nebude-li dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na právního nástupce, určí rozsah právního nástupnictví správce.⁵³ Proti tomuto rozhodnutí se lze bránit odvoláním, které odkládá splnění daňové povinnosti do jeho rozhodnutí. K těmto nesrovnalostem by nadále nemělo docházet, neboť vymezení rozsahu přecházející jmění je náležitostí projektu rozdělení.

Každý právní nástupce v případě rozdělení rozštěpení ručí za jiného právního nástupce.⁵⁴ V případě rozdělení odštěpením dle mého názoru ručí rozdělovaný daňový subjekt za svého právního nástupce a jeho daňovou povinnost, která je nebo by měla být součástí přecházejícího jmění, protože pokud by tomu tak nebylo, mohl by daňový subjekt obcházet zákon a zbavovat se daňové povinnosti.

Právní nástupce současně s podáním žádosti dle § 240 odst. 1 DŘ oznámí ve lhůtě 15 dnů ode dne zápisu do obchodního rejstříku místně příslušnému správci daně zanikajícího subjektu, že došlo k jeho zániku. V případě rozdělení odštěpením bude podle § 128 odst. 1 oznamovat o uskutečnění přeměny a přechodu daňové povinnosti rozdělovaný daňový subjekt. Dosavadní správce daně pak určí nového správce daně v případě, že došlo ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti.

3.4.2 Rozsah a termín podání daňové tvrzení právního nástupce

Právní nástupce v případě rozdělení rozštěpením podá daňové tvrzení o daňové povinnosti zanikajícího daňového subjektu vymezené v projektu rozdělení za část zdaňovací období ke dni zániku, za které dosud nebylo podáno. Nejpozději však do konce následujícího měsíce po jeho zániku. V případě rozdělení odštěpením se bude postupovat obdobně, ale pouze za tu část jmění, která přešla z rozdělovaného daňového subjektu na právního nástupce.

3.4.3 Termíny pro podání přiznání k dani z příjmů právnických osob

Jak již bylo při fúzi řečeno, termín pro podání daňového přiznání se odvíjí od rozhodného dne. Za zdaňovací období dle § 17a ZoDP ve spojení s § 38m odst. 6 ZoDP a § 136 odst. 1 nebo 2 DŘ se podává řádné daňové přiznání ve lhůtě 3 měsíců nebo 6 měsíců po skončení zdaňovacího období.

⁵³ § 240 odst. 2 DŘ.

⁵⁴ Tamtéž.

V případě přeměn existuje ještě jedno zdaňovací období dle § 38m odst. 2 písm. a), kdy se daňové přiznání podává do konce třetího měsíce, do něhož spadá u rozdělení den rozhodnutí valné hromady nebo společníků o rozdělení, pokud rozhodný den předchází nebo se shoduje se dnem rozhodnutí valné hromady nebo společníků o rozdělení nebo do něhož spadá den předcházející rozhodnému dni rozdělení, pokud rozhodný den následuje až po rozhodnutí valné hromady nebo společníků o rozdělení. Budeme-li vycházet z jazykového výkladu, tak se na toto období nepoužije § 38m odst. 6 ZoDP a tudíž se ani nepoužije § 136 ods. 1 a 2 DŘ. Znění § 38m odst. 6 ZoDP se použije pouze na zdaňovací období, avšak období podle § 38m odst. 2 písm. a) ZoDP, ačkoli o něm hovořím jako o zdaňovacím období, se ve skutečnosti nazývá obdobím předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti, kdy není rozhodný den prvním dnem kalendářního nebo hospodářského. Důsledkem nepoužití § 38m odst. 6 ZoDP není nic jiného nemožnost prodloužení daňové přiznání o 3 měsíce za využití poradce podle § 136 odst. 2 DŘ.

3.4.4 Další aspekty přecenění jmění posudkem znalce

V rámci fúze jsem se zmínil, že přecenění jmění nemá obecně vliv na základ daně z příjmů právnických osob. Při všech formách rozdělení to platí obdobně.

Nezáleží, zda byla podle § 24 odst. 3 písm. a) ZoÚ použita metoda ocenění jmění s použitím goodwillu⁵⁵ nebo s použitím oceňovacího rozdílu k nabytému majetku⁵⁶ (dále jen „oceňovací rozdíl“), podle § 23 odst. 15 ZoDP lze goodwill nebo oceňovací rozdíl zahrnout do základu daně pouze v případě, že byl nabyt koupí podniku nebo jeho části.

Výše uvedené o goodwillu lze dovodit i na základě § 23 odst. 3 písm. c) bod 5. a § 25 odst. 1 písm. zi) ZoDP.

V prvním případě se jedná o záporný goodwill vzniklý při přeměně, o který lze při výpočtu základu daně snížit výsledek hospodaření, tedy lze snížit výnosy, ke kterým v rámci přecenění při přeměně došlo, neboť majetek měl ve skutečnosti vyšší cenu, než jak byl v účetnictví veden. Je samozřejmé, že každá

⁵⁵ Goodwillem se rozumí rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku tvořící samostatnou organizační složku a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.

⁵⁶ Oceňovacím rozdílem k nabytému majetku se rozumí rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části a souhrnem ocenění jednotlivých složek majetku v účetnictví sníženým o převzaté závazky.

nástupnická společnost využije možnost snížit svůj výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 5. ZoDP, neboť se tím sníží výše vypočtené daně.

V druhém případě je stanoveno, že kladný goodwill při nabytí přeměnou nelze uznat jako výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. U kladného goodwillu má jmění získané v rámci přechodu ve skutečnosti menší hodnotu, a tak rozdíl v přecenění jmění je v účetnictví veden jako náklad.

V případě použití metody s použitím oceňovacího rozdílu se použijí § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 a § 25 odst. 1 písm. zh) ZoDP, které obsahují téměř to samé.

K výše uvedenému lze pouze doplnit, že v případě vzniku goodwillu nebo oceňovacího rozdílu při koupi před přeměnou může nástupnická společnost pokračovat v zahájeném odpisování. *„Podmínkou pro tuto skutečnost je, že bude goodwill nebo oceňovací rozdíl převzat a vykázán v zahajovací rozvaze a popsán v komentáři k zahajovací rozvaze.“*⁵⁷

3.4.5 Zálohy na daň z příjmů PO

Dle § 38a odst. 10 ZoDP ve zdaňovacím období podle § 17a písm. c) ZoDP do dne předcházejícího dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku platí zálohy zúčastněná společnost za nástupnickou společnost. Obdobně se postupuje v případě stanovení rozhodného dne na počátek zdaňovacího období podle § 17a písm. a) a b) ZoDP.

U každé formy rozdělení stanoví zálohy na zdaňovací období § 17a písm. c) ZoDP každé nástupnické společnosti ode dne zápisu přeměny správce daně rozhodnutím. Rozhodnutím také stanoví způsob rozdělení záloh zaplacených zúčastněnými společnostmi na daňovou povinnost nástupnických společností. Veškeré zaplacené zálohy zúčastněnými společnostmi se podle rozhodnutí započtou ve prospěch daňové povinnosti nástupnických společností. Podobně se postupuje u rozdělení, když je rozhodný den stanoven na počátek kalendářního nebo hospodářského roku.

⁵⁷ Skálová, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2012, str. 128.

3.4.6 Některé souvislosti daně z přidané hodnoty

Nástupnické společnosti se podle § 94 odst. 4 ZoDPH stávají plátcí DPH dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, a tím jim vzniká povinnost podat přihlášku k registraci ve lhůtě 15 dnů.

Nástupnická společnost může požádat o zrušení registrace nejdříve po uplynutí lhůty 3 měsíců ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku za podmínky, že obrat za poslední 3 měsíce po sobě jdoucí nepřesáhl částku 250 000 Kč.

V souladu s § 99 odst. 8 ZoDPH se při rozdělení stanoví zdaňovací období nástupnických společností tak, že se přiřadí ke každé nástupnické společnosti obrat zanikající nebo rozdělované společnosti v poměru, v jakém na ně bylo převedeno jmění.

Pokud jsou všechny zúčastněné společnosti plátcí DPH, nevzniká nástupnickým společnostem povinnost snížit nárok na odpočet daně, kterou by jinak měly podle § 79 odst. 4 ZoDPH. Z uvedeného vyplývá, že pokud alespoň jedna zúčastněná společnost nebude plátcem daně z přidané hodnoty, užije se ustanovení § 79 odst. 4 ZoDPH a nástupnické společnosti budou povinny snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který byl ke dni zrušení registrace obchodním majetkem zanikající společnosti, popř. zúčastněné společnosti, jež zrušila registraci k dani z DPH, a u něhož byl uplatněn nárok na odpočet daně.

4. Převod jmění na společníka

Převod jmění na společníka připomíná přeměnu fúze sloučením. Stejně tak jako u fúze sloučením přechází jmění z více subjektů pouze na jeden existující subjekt. Jediným rozdílem je, že při převodu jmění se realizuje přeměna v rámci jedné společnosti, zatímco u fúze sloučením se přeměna uskutečňuje za účasti nejméně dvou společností.

Převod jmění na společníka spočívá v tom, že jeden společník převezme veškeré jmění včetně práv a povinností zanikající společnosti, kde je společníkem. Společnost tím zanikne bez likvidace a ostatní společníci zanikající společnosti přicházejí o své postavení a ani se nestávají společníky právního nástupce (*výjimkou je např. případ, kdy se slučuje 100% dceřiná společnost jako společnost zanikající s její mateřskou společností jako společností nástupnickou*)⁵⁸. Přejímající společník je povinen se vyrovnat s „odpadlým společníkem nebo společníky“⁵⁹ formou peněžité kompenzace.

Převod jmění na společníka je možno vyjádřit následujícím vzorcem: $A=S_1$, kdy $S_1=A-(S_2+S_3+S_4)$ (A zaniká bez likvidace a jmění přejímá společník S_1 , který nadále pokračuje bez ostatních společníků).

4.1.1 Osoby zúčastněné

V rámci této přeměny rozlišujeme vždy dvě zúčastněné osoby, kterými jsou zanikající společnost a přejímající společník. Zúčastněnými osobami nejsou ostatní společníci, ačkoli jejich výchozí postavení se nemusí lišit od postavení přejímajícího společníka a v rámci přeměny bude také rozhodováno o jejich právech a povinnostech.

Zanikající společností může být jakákoli česká společnost, ať se jedná o společnost osobní nebo kapitálovou.

Přejímajícím společníkem podle § 340 ZoPS může být pouze ten společník, který je ke dni vyhotovení projektu i v době podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku podnikatelem. Může jím tedy být fyzická nebo právnická osoba uvedena v § 3 odst. 2 ZoPS. Na fyzickou osobu je v tomto případě kladen

⁵⁸ Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně*. Praha : Linde Praha, 2012, str. 21.

⁵⁹ Dvořák, T. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013, str. 321.

větší nárok, neboť ta na rozdíl od právnické osoby není vždy podnikatelem podle § 3 odst. 2 písm. a) ZoPS.

4.1.2 Další obecná ustanovení o převodu jmění na společníka

Jako u předchozích dvou přeměn i v případě převodu jmění na společníka je v zákoně o přeměnách upraven i přeshraniční převod jmění na společníka.

O přeshraniční převod jmění na společníka se jedná za předpokladu, že zanikající společností je česká společnost a jmění, včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů této společnosti, převezme zahraniční osoba, která je jejím jediným přejímajícím společníkem nebo že dojde ke zrušení zahraniční právnické osoby bez likvidace a její jmění, včetně práv z pracovně právních vztahů, převezme česká osoba, která je jejím jediným přejímajícím společníkem.

Přeshraniční převod jmění na společníka není předmětem této práce, a tak o této přeměně už dále psáno nebude.

4.2 Projekt převodu jmění

Pro projekt převodu jmění platí obecně vše, co bylo řečeno o projektech fúze a rozdělení.

Projekt převodu jmění bez ohledu na právní formu zanikající společnosti musí minimálně podle § 339 ZoPS obsahovat:

- a) firmu, sídlo, identifikační číslo a právní formu zanikající společnosti,
- b) firmu, sídlo, identifikační číslo a právní formu přejímajícího společníka,
- c) rozhodný den, pokud je společník přejímající účetní jednotkou podle § 2 odst. 2 ZoÚ,
- d) podrobná pravidla pro určení výše a splatnosti vypořádání poskytnutého ostatním společníkům zanikající společnosti⁶⁰.

4.3 Účetnictví při převodu jmění na účtujícího společníka

4.3.1 Rozhodný den

Převod jmění je v pořadí třetí a poslední přeměnou, u které se uplatní rozhodný den. Každý rozhodný den jakékoli přeměny je spjat s podvojným účetnictvím a uplatní se za podmínky, kdy nástupnické subjekty jsou účetními jednotkami. Poněvadž přejímající společník může být i fyzická podnikající osoba,

⁶⁰ Za předpokladu, že nejde o převod jmění na jediného společníka.

kteřá nevede podvojně účetnictví, uplatní se rozhodný den převodu jmění pouze za splnění této podmínky.

Podle § 10 ZoPS rozhodným dnem převodu jmění na společníka se rozumí den, od něhož se jednání zanikající společnosti považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet přejímajícího společníka. Rozhodný den převodu jmění nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis převodu jmění do obchodního rejstříku. Jako rozhodný den převodu jmění může být stanoven nejpozději na den zápisu převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku.

S rozhodným dnem je spojen mimo jiné počátek účetního období nástupnických jednotek. Podle § 3 odst. 3 ZoÚ začíná účetní období při fúzi, rozdělení a převodu jmění na společníka, rozhodným dnem a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis do obchodního rejstříku. Pro zúčastněné jednotky je pak den předcházející rozhodnému dni posledním dnem účetního období.

4.3.2 Konečná a mezitímní účetní závěrka

Konečnou účetní závěrku sestavují ke dni, který předchází rozhodnému dni, zúčastněné osoby, tedy zanikající společnost i přejímající společník. Záleží pouze na stanovení rozhodného dne, zda se bude jednat o účetní závěrku řádnou nebo mimořádnou.

Účetní závěrka se nesestavuje ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku, ani ke dni předcházejícímu, ani ke dni následujícímu po dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku, není-li stanoveno jinak. Stanoveno jinak je pouze, pokud se rozhodný den se shoduje se dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Účetní závěrka se také nesestavuje k poslednímu dni kalendářního nebo hospodářského roku, dojde-li k zápisu přeměny až v následujícím účetním období.

Mezitímní účetní závěrka se zásadně sestavuje, pokud nedojde k vyhotovení projektu ve lhůtě 6 měsíců od poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky

Za podmínek podle § 12 ZoPS budou všechny zúčastněné osoby povinny sestavit účetní závěrku.

4.3.3 Ocenění jmění posudkem znalce

V souvislosti s povinností přejímajícího společníka vypořádat se s ostatními společníky je povinnost nechat ocenit jmění posudkem znalce. Jmění bude znalec oceňovat podle § 13a ZoPS ke dni, kdy zanikla účast společníka ve společnosti, „což je den zániku společnosti a právní účinky přeměny“⁶¹.

Znalec bude ustanoven pouze pro zjištění, zda výše poskytovaného vypořádání ostatním společníkům je přiměřená reálné hodnotě jejich podílů. V tomto případě se podle § 13 ZoPS nebude jednat o důvod pro změnu ocenění v účetnictví, neboť tento posudek bude sestaven až po zápisu převodu jměním do obchodního rejstříku a v některých případech i déle než jeden rok po rozhodném dni.

Posudek znalce musí kromě náležitostí vyžadovaných zákonem upravujícím činnost znalců obsahovat:

- a) ocenění jmění zanikající společnosti a uvedení metody nebo metod⁶², podle kterých bylo provedeno ocenění jmění zanikající společnosti⁶³,
- b) zda a jaké zvláštní obtíže se vyskytly při oceňování,
- c) částku vypořádání připadající na každý obchodní podíl nebo akcii určitého druhu o určité jmenovité hodnotě.

4.3.4 Zahajovací rozvaha

Přejímající společník je povinen sestavit zahajovací rozvahu k rozhodnému dni. Tato povinnost mu vznikne až zápisem převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku. Při sestavování bude vycházet konečných závěrek zúčastněných osob. K zahajovací rozvaze bude nutné opět připojit komentář.

4.4 Účetnictví při převodu jmění na neúčtujícího společníka

Za předpokladu, že přejímající společník není účetní jednotkou, tak nemůže využít účetní fikce a rozhodný den se neuplatní. Zanikající společnost bude podle § 17 odst. 4 ZoÚ postupovat tak, že sestaví účetní závěrku ke dni, který předchází den zápisu převodu jmění do obchodního rejstříku,

⁶¹ Skálová, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2012, str. 154.

⁶² Sedláček uvádí metodu spojení podílů a metoda koupě.

⁶³ Podle § 13b zákona o přeměnách jsou přípustné pouze obecně uznávané objektivní metody ocenění odpovídající účelu ocenění, pro něž je oceňování prováděno.

pravděpodobně ve formě mimořádné, ale samozřejmě je tu šance 1 : 365, že se bude jednat o účetní závěrku ve formě řádné.

4.5 Některé daňové aspekty převodu jmění na společníka

4.5.1 Podání přiznání k dani z příjmů za zanikající společnost

Daňové přiznání za zanikající společnost podává její právní nástupce, nepodala-li už daňové přiznání sama. Jedná-li se o zdaňovací období dle § 17a ZoDP, podává se daňové přiznání ve standardní lhůtě 3 nebo 6 měsíců po skončení zdaňovacího období.

V případě, že se jedná o zdaňovací období podle § 38m odst. 2 písm. a) ZoDP podává se do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí valné hromady nebo společníků o převodu jmění, pokud rozhodný den předchází nebo se shoduje se dnem rozhodnutí valné hromady nebo společníků o převodu jmění na společníka nebo do něhož spadá den předcházející rozhodnému dni převodu jmění na společníka, pokud rozhodný den následuje až po rozhodnutí valné hromady nebo společníků o převodu jmění na společníka.

Může se ale také jednat o zdaňovací období podle § 38m odst. 2 písm. h) ZoDP, které se aplikuje, pokud je přejímajícím společníkem fyzická osoba. Zákon hovoří o období, které předchází dni zápisu přeměny společnosti, za které dosud nebylo podáno daňové přiznání. Toto daňové přiznání se podává nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den předcházející zápisu převodu jmění obchodní společnosti na společníka, který je fyzickou osobou.

Z uvedeného se nabízí otázka, jestli se § 38m odst. 2 písm. h) ZoDP vztahuje na každou fyzickou osobu nebo jen fyzickou osobu, která není účetní jednotkou, a tudíž neuplatňuje rozhodný den. Odpověď se nachází v § 17 odst. 1 ZoDP, kde je stanoveno, že poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými. Jedná se tedy o výjimečný případ, kdy daňové přiznání k dani z příjmů podává fyzická osoba.

Ačkoli se předchozí otázka může zdát zbytečná, byla položena účelově pro další otázku. Proč v případě převodu jmění na společníka, který je účtující fyzickou osobou, absentuje obdobná úprava s uplatněním rozhodného dne jako v § 38m odst. 2 písm. a) ZoDP? Dle mého výkladu § 38m odst. 2 písm. h) ZoDP se předpokládá, že zanikající společnost při převodu jmění na společníka, který je účtující fyzickou osobou, zaplatí daň z příjmů podle § 38m odst. 2 písm. a) ve

spojení s §38m odst. 3 písm. a) bod 1 a 2 ZoDP⁶⁴. Lze očekávat, že poslední den lhůty v tomto případě bude předcházet poslednímu dni lhůty podle § 38m odst. 3 písm. f) ZoDP. Budou-li se alespoň z části překrývat, lze očekávat, že se bude řídit druhým případem. Ale co stane v případě, kdy tato lhůta zanikající společnosti marně uplyne a zanikající společnost bude sankciována a následně dojde k zápisu převodu jmění do obchodního rejstříku? Je zřejmé, že přejímající společník bude mít novou lhůtu k podání daňového přiznání, ale co se stane se sankcemi?

4.5.2 Podání k dani z příjmů za přejímajícího společníka

Přejímající společník, který je právnickou osobou, bude vždy povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od rozhodného dne do konce zdaňovacího období, ve kterém dojde k zápisu převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku. Lhůta k podání bude 3 nebo 6 měsíců po skončení zdaňovacího období.

Bude-li však přejímajícím společníkem fyzická osoba, podávat přiznání k dani z příjmů fyzických osob bude za kalendářní rok podle § 5 odst. 1 ZoDP, které je jediné zdaňovací období fyzických osob. V přiznání mimo jiné uvede příjmovou položku ostatní příjmy podle § 10 odst. 1 písm. j) ZoDP, tj. příjmy z převodu jmění na společníka podle ZoDP.

4.5.3 Daň silniční

„Rozhodující pro přechod povinností na dani silniční na právního nástupce je zápis do obchodního rejstříku.“⁶⁵ Původní poplatník hradí daň silniční do konce měsíce, který předchází měsíci, ve kterém dojde k zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Od měsíce, ve kterém byla přeměna zapsána do obchodního rejstříku, vzniká daňová povinnost právnímu nástupci⁶⁶.

4.5.4 Daň z nemovitosti

Pro daň z nemovitosti je podle ZoDN rozhodný stav k 1. lednu zdaňovacího období⁶⁷. Daňové přiznání se pak podává do 31. ledna zdaňovacího období, ale pouze za podmínky, že poplatník podal daňové přiznání a došlo pouze

⁶⁴ Je v zájmu státu tedy i správce daně, aby daň byla zaplácena co nejdříve. Nelze tedy vykládat zákon tak, že správce daně bude čekat několik měsíců na den, kdy bude zapsána přeměna do obchodního rejstříku.

⁶⁵ Janíček, P. *Právní a daňové aspekty transformace podniků*. Brno : Masarykova univerzita, 2010, str. 69.

⁶⁶ § 8 odst. 2 ZoDS

⁶⁷ Zdaňovací období podle ZoDN je kalendářní rok.

ke změně uvedené v § 13a odst. 2 ZoDN. Splatnost daně je stanovena v § 15 ZoDN.

Podle § 13a odst. 8 ZoDN přestane-li být fyzická nebo právnická osoba poplatníkem, vzniká jí povinnost podat nejpozději do 31. ledna následujícího zdaňovacího období daňové přiznání. Pokud však společnost zanikne s právním nástupcem, tak podle daňového řádu tato povinnost přechází na právního nástupce. Kromě povinnosti podat daňové přiznání může přejít na právního nástupce i povinnost daň uhradit, neboť splatnost daně je podle klíče v § 15 ZoDN v průběhu zdaňovacího období a není vyloučeno, že právní nástupce nabude nemovitost v průběhu zdaňovacího období.

5. Změna právní formy společnosti – účetnictví a daně

5.1 Obecná ustanovení o změně právní formy

Další přeměnou je změna právní formy, která se výrazně liší od předešlých tří přeměn. Při změně právní formy nedochází k zániku společnosti bez likvidace, ani k přechodu jmění na jejího právního nástupce, ale jedná se pouze o změnu právních poměrů uvnitř společnosti. Při této přeměně společnost existuje před i po zápisu přeměny do obchodního rejstříku, presumuje se účast společníků ve společnosti po přeměně a je samozřejmostí, že jmění ve společnosti zůstává.

Zákon povoluje změnu právní formy na jakoukoli společnost⁶⁸, nestanoví-li zákon něco jiného. Může tedy dojít k přeměně, při které se společnost se složitější vnitřní organizací změní na společnost s jednodušší vnitřní organizací (např. změna právní formy akciové společnosti na veřejnou obchodní společnost), nebo naopak (např. změna právní formy komanditní společnosti na společnost s ručením omezeným).

Jako u každé přeměny i u změny právní formy upravuje zákon o přeměnách přeshraniční variantu. V případě změny právní formy je přeshraniční variantou přeshraniční přemístění sídla, protože české obchodní právo vychází z principu sídla⁶⁹. Proto na území České republiky nemůže sídlit právnická osoba, jejíž vnitřní struktura by se řídila jiným než českým právním řádem. Nicméně se nevylučuje, aby se česká právnická osoba sídlící na území jiného státu než České republiky řídila českým právním řádem, pokud to právní řád tohoto státu nestanoví jinak. O příhraničním přemístění sídla bude pojednáváno v kapitole 6. (Daňová a účetní povinnost při přeshraničním přemístění sídla).

5.1.1 Zúčastněné osoby

Změna právní formy je jediná z přeměn, které se účastní pouze jeden subjekt. Je-li zúčastněnou osobou společnost, hovoří zákon o společnosti měnící svou právní formu.

⁶⁸ Dokonce i na družstvo.

⁶⁹ Podle principu sídla je osobním statutem společnosti právní řád státu, podle kterého byla společnost zřízena.

5.2 Projekt změny právní formy

Dle § 360 musí projekt změny právní formy společnosti jako „*jednostranný neadresný právní úkon*“⁷⁰ minimálně obsahovat:

- a) firmu, sídlo a identifikační číslo společnosti před změnou právní formy, právní formu, již má společnost nabýt,
- b) firmu společnosti po změně právní formy,
- c) den, k němuž byl vyhotoven projekt změny právní formy,
- d) společenskou smlouvu nebo zakladatelskou listinu společnosti po zápisu právní formy do obchodního rejstříku,
- e) všechny zvláštní výhody, které společnost měnící svoji právní formu poskytuje statutárním orgánům nebo jeho členům, členům dozorčí rady, 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,
- f) pravidla postupu při vypořádání se společníkem, 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,
- g) při změně právní formy akciové společnosti výše náhrady pro vlastníky vyměnitelných nebo prioritních dluhopisů a opčních listů,
- h) jména, příjmení a bydliště nebo firmy nebo názvy, sídla a identifikačních osob, které budou po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku
 - i. statutárním orgánem společnosti nebo členy statutárního orgánu společnosti,
 - ii. členy dozorčí rady akciové společnosti, a pokud se zřizuje, i dozorčí rady společnosti s ručením omezeným.
- i) Mění-li se právní forma na akciovou společnost:
 - i. 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,
 - ii. 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.

⁷⁰ Dědič, J.; a kol. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*. Praha : BOVA POLYGON, 2012, str. 277.

Projekt změny právní formy zůstal až na malé drobnosti Novelou nedotčen, neboť hlavním předmětem byly ty přeměny, které uplatňují rozhodný den a přeshraniční přeměny. Jak poznamenává Dvořák, změna právní formy jako přeměna příliš mnoho změn od první republiky⁷¹.

5.3 Účetnictví při změně právní formy

Zatímco u předchozích přeměn je z účetního hlediska stěžejní rozhodný den, u změny právní formy se hlavní účetní aspekty spojují se dnem zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku. Nicméně v rámci procesu změny právní formy jsou důležité i jiné okamžiky, které pojí se vznikem povinnosti pro společnost měnící svou právní formu. Tyto povinnosti jsou ještě více spjaty s daňovým právem, a to se zákonem o dani z příjmů.

5.3.1 Účetní závěrka ke dni vyhotovení projektu

Základní účetní závěrkou je při změně právní formy zpravidla mezitímní účetní závěrka, která se sestavuje ke dni vyhotovení projektu. Zákon logicky vyjímá tuto povinnost v případech, kdy den vyhotovení projektu se shoduje s rozvahovým dnem, tedy dnem, kdy stejně tak bude sestavena účetní závěrka. V tomto případě se nelze této povinnosti vyhnout, neboť tato mezitímní účetní závěrka se nesestavuje za splnění podmínek podle § 11 odst. 2 ZoPS, ale povinně při každé změně právní formy. Nepřipadá tedy v úvahu uplatnit § 11a ZoPS, kde je umožněno se sestavení mezitímní účetní závěrky vyhnout. Už sám § 11a ZoPS ve svém znění odkazuje uplatnitelnost osvobození od sestavení mezitímní účetní závěrky pouze na § 11 odst. 2 ZoPS, a tak znemožňuje jeho využití v případech dle § 365 odst. 1 ZoPS.

Ke dni vyhotovení projektu může být za určitých podmínek sestavena jak mezitímní, tak řádná nebo i mimořádná účetní závěrka. Ať se jedná o jakoukoli z těchto závěrek, je nezbytné nechat ji ověřit auditorem, vyžaduje-li to zákon o účetnictví.

Údaje, z nichž je účetní závěrka sestavena, nesmí být starší než 6 měsíců počítáno ke dni, v němž bude změna právní formy schválena.

Zjistí-li se z účetní závěrky sestavené ke dni vyhotovení projektu, že základní kapitál společnosti měnící právní formu není dostatečný podle právních předpisů pro právní formu, na kterou se společnost mění, je změna právní formy

⁷¹ Dvořák, T. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013, str. 241.

nepřípustná, ledaže se společníci zaváží k příplatkům mimo základní kapitál v takové výši, aby ke dni zápisu změny právní formy byl vlastní kapitál stejný nebo vyšší než základní.

5.3.2 Účetní závěrky

Ke dni, který předchází dni zápisu změny právní formy, se sestavuje konečná, většinou mimořádná účetní závěrka nebo mezitímní účetní závěrka. Pro určení, o jakou z těchto závěrek se bude jednat, je rozhodné zda ke dni předcházející den zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku má povinnost společnost měnící svou právní formu podat daňové přiznání.

Konečnou účetní závěrku ke dni přecházejícímu dni zápisu bude vždy sestavovat veřejná obchodní společnost, neboť každá jiná společnost je povinna podávat daňové přiznání k dani z příjmů právnických, zatímco veřejná obchodní společnost převádí své příjmy na společníky, kteří z tohoto příjmu následně odvedou daň. Dále budou konečnou účetní závěrku sestavovat všechny společnosti, které ke dni předcházející den zápisu do obchodního rejstříku, podávají daňové přiznání.

V ostatních případech se sestavuje pouze mezitímní účetní závěrka.

Účetní závěrku bude nutné nechat ověřit auditorem v případě, že se společnost měnící právní formu bude měnit na společnost s ručením omezeným nebo akciovou, a to podle § 20 zákona o účetnictví.

5.3.3 Ocenění jmění

Při změně právní formy dochází k ocenění jmění pouze za účelem kontroly, zda společnost měnící svou právní formu na společnost s ručením omezeným nebo akciovou, splňuje podmínky výše základního kapitálu dle ObchZ. K ocenění jmění se tedy přistupuje pouze za předpokladu, že jakákoli společnost měnící svou právní formu se bude měnit na kapitálovou, a to včetně změny právní formy společnosti s ručením omezeným na společnost akciovou a naopak. Ocenění jmění se do účetnictví nepromítne v souladu s § 54 odst. 1 Vyhlášky a společnost po zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku nebude účtovat reálnou hodnotou podle výsledků ocenění.

Na rozdíl od § 54 odst. 3 Vyhlášky bude znalec oceňovat jmění ke dni vyhotovení projektu změny právní formy podle, jak je stanoveno v § 367 odst. 1 ZoPS.

Znalecký posudek musí alespoň obsahovat:

- a) popis jmění společnosti měnící svou právní formu,
- b) použité způsoby ocenění,
- c) částku, na kterou se jmění společnosti měnící svou právní formu oceňuje,
- d) zda ocenění jmění společnosti nebo družstva odpovídá alespoň výši základního kapitálu podle projektu změny právní formy. Výše základního nemůže být vyšší, než je částka ocenění jmění vyplývající z posudku znalce.

Ocenění jmění lze nahradit postupem podle zákona upravujícího právní poměry obchodních společností v případech, ve kterých upravuje výjimky z povinnosti oceňovat nepeněžitý vklad posudkem znalce při zvýšení základního kapitálu.⁷²

5.3.4 Zahajovací rozvaha

Podle § 11 odst. 3 ZoPS se zahajovací rozvaha sestavuje ke dni zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku. To platí pouze pro ty společnosti měnící svou právní formu, které sestavují konečnou účetní závěrku. V ostatních případech, kdy se sestavuje pouze mezitímní účetní závěrka, se nesestavuje, neboť nedošlo k uzavření účetních knih.

5.4 Některé daňové právní souvislosti změny právní formy

Jak bylo výše uvedeno, účetní aspekty změny právní formy úzce souvisí s daní z příjmů. Také bylo uvedeno, že veřejná obchodní společnost při změně právní formy je povinna sestavit konečnou účetní závěrku a dále každá společnost, která je povinna podat přiznání k dani z příjmů právnických osob ke dni předcházející den zápisu změny právní formy do obchodní společnosti.

Veřejná obchodní společnost z této skupiny zvláště vystupuje zejména díky § 38m odst. 7 písm. b) ZoDP, který ji osvobozuje od povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů.

Ostatními společnostmi, které jsou povinny sestavit konečnou účetní závěrku a tedy podat přiznání k dani z příjmů, podle §38m odst. 2 písm. b) ZoDP se má na mysli:

- a) komanditní společnost měnící svou právní formu na jinou právní formu společnosti,

⁷² § 59a ObchZ.

- b) společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost mění svou právní formu na veřejnou obchodní společnost,
- c) společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost mění svou právní formu na komanditní společnost.

5.4.1 Podání přiznání k dani z příjmů

Veřejná obchodní společnost není povinna podat přiznání k dani z příjmů, a proto při změně právní formy budou podávat přiznání pouze společníci za své zdaňovací období.

U ostatních společností uvedených v § 38m odst. 2 písm. b) ZoDP se podává přiznání podle § 38m odst. 3 písm. b) do konce 3. měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den předcházející dni zápisu změny právní formy komanditní společnosti na jinou společnost a změny právní formy akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost. Přiznání k dani z příjmů právnických osob za uvedené období bude podávat společnost již po zápisu změny právní formy, nicméně není vyloučeno, že bude přiznání podáno společností měnící svou právní formu ještě před zápisem do obchodního rejstříku.

Po zápisu změny právní formy bude společnost pokračovat v hospodaření a podávat přiznání ve standardní lhůtě po skončení zdaňovacího období. Tím může být období podle § 17a písm. a), b) nebo c) ZoDP a v případě, že bude využito prodloužení účetního období podle § 3 odst. 4 ZoÚ, tak to může být zdaňovací období podle § 17a písm. d) ZoDP.

6. Daňová a účetní povinnost při přeshraničním přemístění sídla

Přeshraničním přemístěním sídla (dále jen „přemístění sídla“) rozumíme buďto přemístění sídla zahraniční právnické osoby do České republiky nebo přemístění sídla české společnosti do jiného členského státu Evropské unie nebo jiného státu tvořící Evropský hospodářský prostor než Česká republika (dále jen „členský stát“).

Zahraníční právnickou osobou se rozumí jiná než fyzická osoba, jejíž vnitřní poměry se řídí právem jiného členského státu a jež má sídlo, skutečné sídlo nebo hlavní provozovnu, v jiném členském státě. Českou společností je společnost se sídlem v České republice, jejíž vnitřní právní poměry si řídí českým právem.

Přemístění sídla se může účastnit pouze jeden subjekt. Zúčastněnou osobou pak podle cíle přemístění sídla je buď zahraniční právnická osoba přemísťující sídlo do České republiky nebo česká společnost přemísťující sídlo do jiného členského státu (dále jen „do zahraničí“).

6.1 Exkurz do právní úpravy přemístění sídla

Obecná úprava přeshraničních přeměn se nachází v § 59a – 59zb, kde je také stanoveno, že se použijí ustanovení zákona o přeměnách, nestanoví-li tento zákon něco jiného. Dále je přemístění sídla upraveno v § 384a - 384p.

Současná právní úprava přemístění sídla vychází z rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci *Cartesio* (C-210/06) ze dne 16. 12. 2008. Ve věci *Cartesio* šlo o přemístění sídla maďarské společnosti na území Itálie s tím, že maďarská společnost bude nadále podřízena maďarskému právu. Italský soud to však odmítl, protože italské právo nepřipouští zápis společností podřízených jinému právnímu řádu. Společnost *Cartesio* se odvolala a odvolací soud se obrátil na Evropský soudní dvůr s předběžnou otázkou, který konstatoval, že italská právní úprava je v souladu s právem Evropské unie. V únoru 2012 bylo zveřejněno stanovisko Evropského parlamentu, aby Komise předložila 14. směrnici o přemístění sídla, jejímž obsahem by mimo jiné mělo být umožnění společnostem vykonávat jejich právo na usazování tím, že se přestěhují do hostitelského členského státu, aniž by ztratily svou právní subjektivitu, ale změnil se na

společnost podléhající právu hostitelského členského státu.⁷³ Lze tedy říci, že směrnice bude vycházet také z rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci *Cartesio* a našemu právnímu řádu nevznikne povinnost transformovat tuto směrnici, neboť zákon o přeměnách už tuto úpravu obsahuje.

6.2 Přemístění sídla do České republiky

Přemístění sídla do České republiky je upraveno v § 384a a následujících zákona o přeměnách. Přemístit sídlo do České republiky může jakákoli právnická osoba sídlící na území jiného členského státu, aniž by došlo k jejímu zániku a vzniku nové právnické osoby, nezakazují-li to právní předpisy členského státu, ve kterém má společnost sídlo, ani právní předpisy státu, kterými se řídí její poměry. Další podmínkou je, že změní svou právní formu na českou společnost a její vnitřní právní poměry se budou řídit českým právním řádem.

Na přemístění sídla do ČR se použijí konkrétní ustanovení o změně právní formy, které uvádí § 384b odst. 1 ZoPS.

6.2.1 Právní účinky přemístění sídla do ČR

Stejně tak jako při změně právní formy i při přemístění sídla není u této přeměny užíván rozhodný den, a proto tím pádem nemůže dojít k oddělení účetních a právních účinků přemístění sídla.

K právním účinkům přemístění sídla do ČR dochází dnem jeho zápisu do obchodního rejstříku nebo dnem výmazu z obchodního nebo jiného příslušného veřejného rejstříku nebo jemu odpovídají evidence vedená podle právních předpisů jiného členského státu než České republiky, do něhož se zapisují přeshraniční přeměny (dále jen „zahraniční obchodní rejstřík), pokud s ním zahraniční právní řád, v němž je zahraniční obchodní rejstřík veden, spojuje právní účinky změny právní formy.

6.2.2 Účetní povinnost při přemístění sídla do ČR

6.2.2.1 Účetní závěrky a zahajovací rozvaha

Podle § 59e odst. 3 se povinnost zahraniční právnické osoby, která hodlá přemístit své sídlo na území ČR, sestavit konečnou účetní závěrku a mezitímní účetní závěrku řídí právem státu, kterým se řídí její vnitřní poměry. Nicméně povinnost sestavit zahajovací rozvahu ke dni zápisu přemístění sídla do

⁷³ Skálová, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2012, str. 210.

obchodního rejstříku má i zahraniční právnická osoba. Jelikož je zahajovací rozvaha sestavována pro účely přeměny společnosti, musí k ní být připojen komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky nebo jak jinak s nimi bylo naloženo. Zahajovací rozvaha zahraniční právnické osoby, která hodlá přemístit své sídlo na území ČR, musí být ověřena auditorem.

Povinnost připojit komentář k zahajovací rozvaze při přemístění sídla do ČR nevyplývá výslovně ze zákona. Tuto povinnost je třeba si dovodit. ZoPS stanoví, že se pro přeshraniční přeměny použijí ustanovení tohoto zákona pouze ve vztahu k českým osobám zúčastněným na přeměně, nestanoví-li zákon jinak. V našem případě zákon jinak nestanovil, nicméně komentář bude součástí každé zahajovací rozvahy, když bude sestavena pro účely přeměny dle zákona o přeměnách. Jelikož je zahajovací rozvaha tímto zákonem požadována, tak je tato podmínka splněna. § 11b ZoPS váže připojení komentáře přímo na povinnost sestavení zahajovací rozvahy. Proto lze tvrdit, že zákonodárce mínil, když stanovoval povinnost sestavit zahajovací rozvahu při přemístění sídla, i povinnost k ní pojit komentář.

6.2.2.2 Ocenění jmění

Dle § 384b ve spojení s § 367 ZoPS se stejně jako u změny právní formy bude oceňovat jmění při změně na kapitálovou společnost. Jmění se bude oceňovat posudkem znalce jmenovaným soudem České republiky. Dle § 367 ZoPS by se mělo oceňovat ke dni vyhotovení projektu, což je jistě správně podle české právní úpravy, ale není jisté, zda to půjde podle právní úpravy jiného členského státu. Jak správně konstatuje Dvořák⁷⁴, bude se jmění oceňovat ke dni vyhotovení zakladatelského dokumentu.

Ocenění jmění znalce jmenovaným soudem v České republice se nevyžaduje, je-li jmění zahraniční právnické osoby oceněno podle pravidel stanovených příslušným právní předpisem Evropské unie pro oceňování nepeněžitých vkladů v akciových společnostech.

⁷⁴ Dvořák, T. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013, str. 455.

6.2.2.3 Relevantní ustanovení zákona o účetnictví

Mimo ustanovení zákona o přeměnách je třeba zmínit i některé obecné paragrafy zákona o účetnictví. Dnem, se kterým se spojují právní účinky přemístění sídla, se zahraniční právnická osoba, která hodlá přemístit své sídlo, stává českou společností, a tedy i účetní jednotkou podle § 1 odst. 2 písm. a) ZoÚ a zároveň jí vzniká povinnost vést účetnictví dle § 4 odst. 1 ZoÚ. Nakonec v souladu s § 17 odst. 1 písm. a) otevírá účetní knihy a dále lze navázat na již probíranou zahajovací rozvahu.

6.2.3 Některé daňové souvislosti přemístění sídla do ČR

Zápisem do obchodního rejstříku vzniká zahraniční právnické osobě povinnost řídit se českým daňovým právem. Podle § 125 DŘ vzniká registrační povinnost, kterou je povinna splnit ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy nabude účinnosti povolení vykonávat činnost, která je předmětem příjmů. Registrační povinnost splní podáním přihlášky u příslušného správce daně. Přihláška musí obsahovat náležitosti podle § 127 DŘ.

6.3 Přemístění sídla do zahraničí

Přemístění sídla do zahraničí je upraveno v § 384f a následujících zákona o přeměnách. Česká společnost může přemístit své sídlo do jiného členského státu, aniž by došlo k jejímu zániku a vzniku nové právnické osoby, s tím, že osobní statut a právní forma společnosti se i po přemístění sídla nadále řídí českým právním řádem, pokud právní řád jiného členského státu, do kterého česká společnost přemísťuje své sídlo, nestanoví něco jiného. V případě, kdy právní řád jiného členského státu neumožňuje přemístění sídla beze změny osobního statutu nebo pokud to právní řád jiného členského státu nezakazuje, může česká společnost při přemístění sídla změnit svou právní formu na takovou, kterou uznávají právní předpisy členského státu, do kterého chce česká společnost přemístit své sídlo.

Přemístění sídla do zahraničí je přeshraniční úprava změny právní formy, i když ke změně právní formy nemusí dojít, ale zpravidla dochází, a proto se použijí přiměřeně ustanovení o změně právní formy kromě těch, které vyjímá § 384g ZoPS.

6.3.1 Právní účinky přemístění sídla do zahraničí

Právní účinky přemístění sídla české společnosti a související změny jejich zakladatelských dokumentů podle § 384o ZoPS nastávají dnem, ke kterému je přemístění sídla české společnosti zapsáno do příslušného zahraničního obchodního rejstříku, nestanoví-li právo státu, v němž má být nové sídlo zapsáno, něco jiného. V takovém případě nastávají účinky v souladu s tím, co tento právní řád stanoví, jinak výmazem české společnosti z obchodního rejstříku.

Návrh na výmaz se zpravidla podává až po té, co přemístění sídla nabude účinnosti, ledaže právních účinků nabývá až výmazem české společnosti z obchodního rejstříku.

K právním účinkům ale nedojde dříve než po splnění podmínek zejména podle § 384n ZoPS. První podmínkou je vyhotovení projektu a splnění podmínek dle §15 odst. 3 ve spojení s § 384k ZoPS. Druhou podmínkou je vydání osvědčení pro zápis do obchodního rejstříku notářem podle §59x a 384l ZoPS a jako poslední je potřeba zachování lhůty § 372 ZoPS.

6.3.2 Projekt přemístění sídla do zahraničí

Projekt přemístění sídla do zahraničí musí alespoň obsahovat:

- a) firmu, sídlo a identifikační číslo české společnosti, jež hodlá své sídlo přemístit do zahraničí, označení rejstříkového soudu, u něhož je tato společnost zapsána, a spisovou značku, pod kterou je zapsána v obchodním rejstříku,
- b) zamýšlené nové sídlo,
- c) zamýšlené změny zakladatelských dokumentů nebo nové znění zakladatelských dokumentů vyžadované právem státu, do něhož zamýšlí přenést své sídlo, včetně případné nové firmy nebo jména,
- d) důsledky přemístění sídla do zahraničí na právo vlivu zaměstnanců,
- e) zamýšlený harmonogram přemístění sídla do zahraničí,
- f) práva na ochranu společníků nebo věřitelů nebo jiných oprávněných osob,
- g) údaj, kterým právním řádem se budou řídit vnitřní poměry české společnosti po nabytí účinnosti přemístění sídla do zahraničí.

6.3.3 Účetní stránka při přemístění sídla do zahraničí

Při přemístění sídla do zahraničí se z účetního hlediska postupuje podobně jako při změně právní formy.

6.3.3.1 Povinnost mezitímní účetní závěrky ke dni vyhotovení projektu

Ke dni vyhotovení projektu, tedy ke dni, kdy projekt splňuje všechny náležitosti právního úkonu požadované zákonem, musí česká společnost přemísťující své sídlo do jiného členského státu sestavit mezitímní účetní závěrku. Tato povinnost se na českou společnost nevztahuje v případě, kdy den vyhotovení je rozvahovým dnem dle § 19 ZoÚ, tedy dnem, kdy se sestavuje řádná nebo mimořádná účetní závěrka. „*Volbu rozvahového dne lze doporučit právě z hlediska úspory administrativních nákladů.*“⁷⁵

Účetní závěrka sestavovaná ke dni vyhotovení projektu, ať se jedná o mezitímní, řádnou nebo mimořádnou, musí být ověřena auditorem, pokud to požaduje zákon o účetnictví.

Údaje, z nichž je sestavena účetní závěrka, nesmí být starší než 6 měsíců počítáno ke dni, v němž bude změna právní formy schválena.

6.3.3.2 Účetní závěrky

Za předpokladu, že se aplikuje bez výhrad § 366 ve spojení s § 384g, bude vždy povinna každá veřejná obchodní společnost a komanditní společnost bez výjimky při přemístění sídla do zahraničí sestavit konečnou účetní závěrku ke dni předcházející dni zápisu přemístění sídla. Dále ji bude povinna sestavit každá společnost s ručením omezeným a akciová, když bude při přemístění sídla měnit svou právní formu na osobní společnost. Ostatní společnosti při přemístění sídla do zahraničí budou povinny sestavit pouze mezitímní účetní závěrku.

Nicméně dle zákona o daních z příjmů se vychází při stanovení základu daně z řádné nebo mimořádné účetní závěrky sestavené ke dni, který předchází dni přemístění sídla do zahraničí. Z tohoto důvodu se bude vždy sestavovat konečná účetní závěrka, ať ve formě řádné nebo mimořádné. Nezáleží, zda česká společnost přemísťující sídlo bude nadále vykonávat podnikatelskou činnost na území České republiky nebo zda ji absolutně ukončí. A proto nesouhlasím s Dvořákem⁷⁶, který aplikuje na přemístění sídla do zahraničí nepřiměřeně ustanovení o změně právní formy.

Ověřit účetní závěrku auditorem bude potřeba vždy, když se bude měnit právní forma na kapitálovou nebo na jinou kapitálovou společnost a v případech,

⁷⁵ Dvořák, T. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013, str. 459.

⁷⁶ Dvořák, T. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013, str. 461.

kdy bude zachována právní forma kapitálové společnosti, ale změní se její osobní statut.

6.3.3.3 Zahajovací rozvaha

Zahajovací rozvaha se bude sestavovat pouze v případech, kdy byla sestavena konečná účetní závěrka, a to ke dni právních účinků přemístění sídla. K zahajovací rozvaze bude připojen komentář.

6.3.4 Některé daňové aspekty přemístění sídla do zahraničí

Zákon o daních z příjmů neupravuje výslovně postup pro podání priznání k dani z příjmů za období končící dnem předcházející právním účinkům přemístění sídla do zahraničí. Ale pro tento postup subsidiárně použijeme § 38m odst. 2 písm. d) a § 38m odst. 3. písm. d) ZoDP, kde se hovoří o evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti. Při stanovení základu daně se bude vycházet z účetní závěrky řádné nebo mimořádné, která se sestavuje ke dni předcházející dni přemístění sídla do zahraničí.

Daňové priznání se za období podle §38m odst. 2 písm. d) podává ve lhůtě 3 měsíců, kdy lhůta počíná běžet poslední den měsíce, ve kterém přemístění sídla do zahraničí nabylo právních účinků.

7. Vliv nového občanského zákoníku na ZoPS

Od 1. ledna 2014 vejde v účinnost zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“), který nahradí současný ObčZ a mnoho dalších zákonů občanského práva. Spolu s NOZ nabudou účinnosti další dva větší kodexy, a to zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „zákon o obchodních korporacích“) a zákon č. 91/2012 Sb. o mezinárodním právu soukromém a jiné zákonné a podzákoné právní předpisy provádějící tři zmíněné zákony. Jelikož se jedná o zásadní změnu soukromého práva, při které dochází k nahrazení původních kodexů, hovoří se o rekonstrukci soukromého práva.

7.1 Přeměny v NOZ a ZoPS

Zatímco v současné úpravě soukromého práva jsou přeměny upraveny zásadně jen pro obchodní společnosti a družstva, které upravuje ObchZ, v nové právní úpravě budou mít právo přeměny všechny právnické osoby. Většina přeměn upravených v NOZ, až na změnu právní formy, lze realizovat bez zvláštního zákonného zmocnění. V § 174 odst. 2 je uvedeno, že změnit právní formu může právnická osoba pouze, když tak stanoví zákon. Tím se nerozumí pouze NOZ, ale i jednotlivé zákony upravující konkrétní právnické osoby.

Zákon o přeměnách bude v tomto případě jedinečný, neboť se nejedná o zákon, který upravuje právnické osoby⁷⁷, ale o zákon, co upravuje pouze a speciálně přeměny nebo to, co je za přeměny zákonem o přeměnách považováno.

V § 1 odst. 1 a 2 ZoPS ve znění od 1. 1. 2014 je splněna podmínka NOZ pro umožnění změny právní formy společností. V témže paragrafu odst. 3 je zakotven vztah ZoPS k zákonu o obchodních korporacích a NOZ, který je charakterizován principem subsidiarity. ZoPS jako zákon speciální odkazuje na použití zákona o obchodních korporacích nebo NOZ jako zákonů obecných za situace, kdy nelze řešit otázky podle ustanovení ZoPS.

7.2 Jednotlivé přeměny dle NOZ

Přeměny právnických osob vymezuje NOZ v § 174 a následujících. Konkrétně v § 178 fúze, § 179 rozdělení a § 183 změna právní formy. O těchto třech přeměnách lze hovořit jako přeměnách v užším slova smyslu. V širším slova smyslu s ohledem na ZoPS lze považovat za přeměnu i přemístění sídla, které je

⁷⁷ Tím je zákon o obchodních korporacích

upraveno mimo přeměny v § 138 a následujících. Přestože přemístění sídla není zařazeno mezi přeměny v NOZ, uplatní se taktéž princip subsidiarity a ZoPS se bude podpůrně řídit ustanoveními o přemístění sídla v NOZ. Převod jmění na společníka se jako speciální přeměna pro obchodní společnosti se v NOZ nevyskytuje.

7.2.1 Fúze

Fúze se může uskutečňovat taktéž sloučením nebo splynutím za účasti nejméně dvou právnických osob. Při sloučení zaniká nejméně jedna právnická osoba a její práva a povinnost přechází pouze na jedinou, a to zúčastněnou, právnickou osobu jako osobu nástupnickou. Při splynutí zanikají všechny zúčastněné právnické osoby a vzniká nová nástupnická, která vstupuje do právního postavení zanikajících právnických osob.

Jako příklad použití principu subsidiarity lze uvést následující: „*Sloučení nebo splynutí se považuje za převod činnosti zaměstnavatele.*“⁷⁸ Zákon o přeměnách neupravuje u fúze otázku právního nástupnictví z pracovněprávních vztahů, respektive ne výslovně jako u ostatních přeměn. Ačkoli se v literatuře, ale i v praxi dovozovalo, že pracovněprávní vztahy jsou součástí jmění, definitivní tečku za touto otázkou udělal až NOZ citovaným ustanovením.

7.2.2 Rozdělení

Rozdělení se může uskutečňovat formou rozštěpení nebo odštěpení. Rozštěpením se právnická osoba rozděluje se založením nových právnických osob nebo se rozděluje za současného sloučení s jinými právnickými osobami. Odštěpením se může také založit nová právnická osoba nebo sloučit s již existující právnickou osobou.

Právní úprava rozdělení v NOZ není bohužel tak srozumitelně členěná jako v ZoPS, ale prakticky je možné realizovat stejné přeměny jako v zákoně o přeměnách, a tudíž se jedná o obdobnou úpravu. Je otázka, proč zákonodárce nevycházel z úpravy uvedené v ZoPS. Pro srozumitelnost NOZ by bylo lepší vycházet ze znění ZoPS, které zákonodárce po letech úprav dovedl téměř k dokonalosti.

⁷⁸ Druhá věta § 178 odst. 1 NOZ

7.2.3 Změna právní formy

Při změně právní formy se neruší ani nezaniká právnická osoba, která mění svou právní formu, pouze se transformují její právní poměry, a jde-li o korporaci, tak i poměry a postavení jejich členů.

Změna právní formy jako jediná ze zatím uvedených přeměn musí být zvláště povolena v ustanovení upravujícím jednotlivé právnické osoby ať v NOZ nebo v jiném zákoně.

7.2.4 Přemístění sídla

Přemístit sídlo může právnická osoba se sídlem v zahraničí do České republiky nebo právnická osoba, která má sídlo v tuzemsku, do zahraničí. Právo přemístění sídla je omezeno u zahraničních právnických osob, které jsou založeny za účelem, který je v rozporu s českým právním řádem⁷⁹ a u tuzemských právnických osob nelze přemístit sídlo, pokud by to odporovalo veřejnému pořádku a právnímu řádu státu, do něhož by bylo sídlo přemístěno.

7.3 Změna právních pojmů spojená s rekodifikací

Mimo nově vytvořené obecné úpravy přeměn přichází NOZ s novými⁸⁰ právní pojmy a definicemi. Ačkoli výraznější změnu pojmů a definic přinese do zákona o přeměnách obchodněprávní kodex zákon o obchodních korporacích, ovlivní jej i NOZ nemalou mírou. Jako příklad lze uvést pojmy jako je obchodní majetek, jmění nebo dokonce rozhodný den.

NOZ se zároveň snaží obsáhnout právní pojmy a jejich definice, které mají být společné pro celé odvětví soukromého práva a vytlačit je z dílčích zákonů, aby nedocházelo k duplicitní úpravě.⁸¹ Proto bude potřeba při práci se ZoPS mít při ruce i NOZ.

Nicméně je potřeba opět poznamenat, že zákon o přeměnách je zákonem speciálním k NOZ a pokud budou v tomto zákoně některé pojmy definovány jinak, mají přednost před úpravou NOZ i zákonem o obchodních korporacích. Chybí-li však vysvětlení pojmu bude jí potřeba vyhledat v uvedených kodexech.

⁷⁹ Jedná se o právnické osoby, které jsou založeny za účely uvedenými v § 145 NOZ.

⁸⁰ Nebo staronovými, protože NOZ se vrací k tradiční právní úpravě soukromého práva, která byla na našem území před rokem 1948.

⁸¹ Příkladem mohou být již zmíněné pojmy obchodní majetek a jmění, které jsou současně upraveny, jak v ObchZ, tak v ZoPS, třebaže znění se neliší.

8. Závěr

Přeměny společností doznaly 1. 1. 2012 rozsáhlé pozitivní změny. Hlavní pozitiva je potřeba spatřovat v úpravě účetních aspektů, vedle kterých byly upraveny i ty daňové. Je samozřejmostí, že veřejnoprávní odvětví jako je do značné míry účetnictví a určitě daňové právo, obsahuje striktní úpravu na rozdíl od odvětví soukromoprávního. Zákon o přeměnách, který je soukromoprávním zákonem, byl do chvíle nabytí účinnosti Novelu poměrně přísný ke svým adresátům, zúčastněným společnostem na přeměně a jeho dispozitivní ustanovení byla regulována finančním právem.

Přeměny, při kterých je potřeba určit rozhodný den, jsou od nové právní úpravy podstatně flexibilnější a snadněji realizovatelné. Rozhodný den se uplatní pouze u tří (u dvou a půl) přeměn, jimiž jsou fúze, rozdělení a převod jmění na společníka, který je účetní jednotkou. Flexibilita a snadnější realizovatelnost tkví především v tom, že rozhodný den lze stanovit zpětně, tj. maximálně na den předcházející 12 měsíců dni před podáním návrhu na zápis do obchodního rejstříku nebo do budoucna nejpozději na den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. U převodu jmění na společníka, který není účetní jednotkou, změny právní formy a přeshraničního přemístění sídla plní funkci rozhodného dne den zápisu do obchodního rejstříku. Tento den je u těchto přeměn stěžejní spolu s rozvahovým dnem. Od těchto dnů se jednání zúčastněných subjektů považují vždy z účetního hlediska za jednání subjektů nástupnických. Jelikož účetnictví jde ruku v ruce s daní z příjmů právnických osob, jsou tyto dny hlavními milníky i pro ni.

Jelikož se většina aspektů, a to jak právních, tak i účetních a daňových, pojí s rozhodným dnem, další účetní pojmy používané v zákoně o přeměnách vynikají méně. Konečná a mezitímní účetní závěrka, ocenění jmění posudkem znalce nebo zahajovací rozvaha zaznamenaly také nezanedbatelné změny. V práci je jim také věnováno nemálo odstavců.

Daňovým aspektům daně z příjmů právnických osob je věnováno v kapitolách ze všech daní nejvíce. Je tomu tak proto, že daň z příjmů se podává za určité období, které se často shoduje s obdobím účetním a tak se také pojí s rozhodným dnem. Druhým nejdůležitějším daňovým zákonem je DŘ, který se

jako obecný daňový kodex se subsidiárně použije tam, kde jiné daňové zákony postup neupravují. To platí i pro ZoDPH, ale méně, protože ZoDPH ve svých ustanoveních řeší otázky související s právním nástupnictvím při přeměnách.

Ze zmíněných přeměn vybočuje přeshraniční přemístění sídla, kterému je věnována kapitola v této práci jako jediné z příhraničních přeměn. Jelikož přemístění sídla může směřovat do ČR nebo ven z ČR, existují současně dvě úpravy přemístění sídla. Přemístění sídla, které směřuje do zahraničí, se vyznačuje přísnějšími požadavky na účetnictví oproti tomu, které směřuje do ČR, protože upřednostňuje úpravu výchozího státu.

V poslední kapitole se řeší problematika nového soukromého práva a vlivu na přeměny obchodních společností. Přestože nové soukromé právo přináší velké změny, tak do práva přeměn obchodních společností až tak zásadní změnu nepřináší. Zákon o přeměnách jako zákon speciální stojí vedle nových kodexů, které použije podpůrně, není-li skutečnost řešena zákonem o přeměnách.

Ačkoli zákon o přeměnách zažil za poslední roky mnoho zásadních změn, lze očekávat, že další změny brzo přijdou spolu s vývojem nového soukromého práva. Tento vývoj lze očekávat, jak ve formě změny právních předpisů, tak v rozhodnutích soudů. Ale nebude to jen nové soukromé právo, ale i právo evropské unie, i když česká úprava přeměn společností je vždy v předstihu.

9. Seznam použité literatury a pramenů

Knižní publikace

1. Berdych, M. *Financování akvizic v právním řádu ČR (příručka pro management)*. Ostrava : KEY Publishing, 2009, 217 stran. ISBN 978-80-7418-021-7
2. Dědič, J.; a kol. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*. Praha : BOVA POLYGON, 2012, 368 stran. ISBN 978-80-7273-170-1
3. Dvořák, T. *Přeměny obchodních společností a družstev*. Praha : Wolters Kluwer, 2008, 432 stran. ISBN 978-80-7357-376-8
4. Dvořák, T. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013, 540 stran. ISBN 978-80-7357-970-8
5. Eliáš, K.; Pokorná, J.; Dvořák, T. *Kurs obchodního práva. Obchodní společnosti a družstva*. Praha : C. H. Beck, 2010, Vydání šesté, 503 stran. ISBN 978-80-7400-048-5
6. Josková, L.; Šafránek, J.; Čouková, P.; et al *Fúze – právo, účetnictví a daně*. Praha : Linde Praha, 2012, 151 stran. ISBN 978-80-7201-885-7
7. Kuhn, P.; Štenglová, I.; Bílá, I.; et al. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev : komentář*. Praha : C. H. Beck, 2010, 1186 stran. ISBN 978-80-7400-056-0
8. Mirčevská, D. *Kapitálové společnosti: daně, účetnictví, právo*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2009, 208 stran. ISBN 978-80-247-3000-4
9. Pelikán, R. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. Komentář. 1. díl § 1 – 179*. Praha : Leges, 2010, 288 stran. ISBN 978-80-87212-31-8
10. Pelikán, R. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev: komentář. 2. díl, §180-389*. Praha : Leges, 2010, Vydání první, 256 stran. ISBN 978-80-87212-56-1
11. Raban, P.; et al *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev*. Praha : EUROUNION Praha, s.r.o., 2009, 496 stran. ISBN 978-80-7317-080-6

12. Sedláček, J. *Účetnictví přeměn obchodních společností*. Brno : Masarykova univerzita, 2009, 150 stran. ISBN 978-80-210-4962-8
13. Skálová, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2012, 264 stran. ISBN 978-80-7357-967-8
14. Svejkovský, J., Deverová L. a kol. *Právní osoby v novém občanském zákoníku. Komentář*. Praha : C. H. Beck, 2013, 540 stran. ISBN 978-80-7400-445-2
15. Vomáčková, H. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. Praha : BOVA POLYGON, 2009, Vydání čtvrté, aktualizované a rozšířené, 560 stran. ISBN 978-80-7273-157-2

Akademické práce

1. Janíček, P. *Právní a daňové aspekty transformace podniků*. Brno : Masarykova univerzita, 2010, 84 stran., dostupné na is.muni.cz
2. Košťálová, R. *Zakládání a přeměny obchodních společností (účetní a daňové hledisko)*. Brno : Masarykova, univerzita, 2012, 82 stran., dostupné na is.muni.cz
3. Študentová, M. *Fúze a akvizice a vybrané související daňové otázky*. Brno : Masarykova univerzita, 2012, 95 stran., dostupné na is.muni.cz

Odborné články

1. Čech, P. Hlavní změny a novinky v zákoně o přeměnách. *Auditor*, 2012, roč. 2012, č. 1, str. 13 an.
2. Dědič, J. Novinky v právní úpravě přeměn obchodních společností a družstev. *Obchodněprávní revue*, 2012, roč. 2012, č. 1, s. 9 an., dostupné na www.beckonline.cz
3. Děrgel, M. Převod jmění na společníka. *Účetnictví v praxi*, 2008, roč. 2008, č. 12, dostupné na www.ucetnikavarna.cz
4. Dvořák, T. Dvě otázky právního nástupnictví při fúzi, rozdělení a převodu jmění na společníka po 1. 1. 2012. *Právní rozhledy*, roč. 2012, 2012, č. 15-16, s. 558 an., dostupné na www.beckonline.cz
5. Dvořák, P. K některým změnám v přeměnách obchodních společností od 1. 1. 2012. *epravo.cz* [online], 2012, červenec [cit. 13. prosince 2013]. Dostupné na WWW: <http://www.epravo.cz/top/clanky/k-nekterym-zmenam-v-premenach-obchodnich-spolecnosti-od-1-1-2012-84131.html>

6. Pešna, L. Novela obchodního zákoníku účinná od 1. ledna 2012. *Účetnictví v praxi*, 2012, roč. 2012, č. 2, s.
7. Pešna, L. Novela zákona o přeměnách obchodních společností a družstev účinná od 1. ledna 2012. *Účetnictví v praxi*, 2012, roč. 2012, č. 3, s.
8. Pešna, L. Daňový řád a přeměny obchodních společností a družstev. *epravo.cz* [online], 2012, listopad [cit. 23. prosince 2013]. Dostupné na WWW: <http://www.epravo.cz/top/clanky/danovy-rad-a-premeny-obchodnich-spolecnosti-a-druzstev-86756.html>
9. Skálová, J.; Podškubka, T. Rozhodný den v novele zákona o přeměnách. *Obchodněprávní revue*, 2012, roč. 2012, č. 10, s. 294 an., dostupné na www.beckonline.cz
10. Šimeček, D. Souhlas správce daně při přeměně obchodní společnosti a družstva. *epravo.cz* [online], 2011, březen [cit. 23. prosince 2013]. Dostupné na WWW: <http://www.epravo.cz/top/clanky/souhlas-spravce-dane-pri-premene-obchodni-spolecnosti-a-druzstva-70993.html>

Internetové zdroje

1. Beck online
www.beck-online.cz
2. Epravo.cz
www.epravo.cz
3. Informační systém Masarykovy univerzity
is.muni.cz

Právní předpisy

1. Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů
2. Zákon 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
3. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
4. Zákon č. 40/1964 občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
6. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

7. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/2001 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
8. České účetní standardy 011 Operace s podnikem
9. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
10. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
11. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
12. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
13. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů
14. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdější předpisů
15. Zákon č. 303/2013 Sb., zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva

Judikatura

1. Usnesení Vrchního soud v Praze ze dne 10. 2. 2010 sp. zn. 7 Cmo 82/2009, publikováno v časopisu Obchodněprávní revue, 2010, č. 4, str. 112.
2. Usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 29. 12. 2010 sp. zn. 7 Cmo 296/2009, publikováno v časopisu Obchodněprávní revue, 2011, č. 2, str. 61.
3. Rozhodnutí ESD ze dne 16. 12. 2008 ve věci C-210/06 Cartesio.

Ostatní prameny

1. *Codexis academia*. Ostrava : ATLAS consulting spol. s r.o., 2013, verze 12/13.

10. Resumé

This diploma thesis, named „Tax law and accounting ASPECTS in case of transformations of companies starting according to the Act on Transformations of Business Companies and Co-operatives“, deals with the transformations of commercial companies from the accounting and tax point of view but also from a commercial-law point of view . The transformations of companies are regulated by Act No. 125/2008 Coll. about transformations of commercial companies and cooperatives, as amended by later regulations, where the full enumerative list of changes is stated. In 2011, an amendment to this law was issued under No. 355/2011 Coll. and came into force on 1st January 2012. Although it is only an amendment to the law, it brought such a significant change in the content of the law that is virtually a new law. At the same time, related accounting law regulations and tax laws were also amended by the same law.

Since the new legislation, commercial companies can transform by the merger, division, transfer of assets to an associate, change of the legal form and cross-border transfer of a company address. The thesis deals with each transformation separately in particular chapters, simultaneously with accountings and tax context.

It is common for all conversion that their implementations are based on a project. This project for merger, division or transfer of assets to an associate, who keeps records, contains (among other things) decisive day, which is the starting point for accounting and for tax obligations of successor subject. In the case of transfer of assets to an associate, who is not an accounting entity, changes of legal status and cross-border transfer of a company address, the date of registration in the Commercial Register fulfils the function of decisive day.

Accounting of commercial companies depends on the decisive day or the registration date of the transformation in the Commercial Register. These days are usually connected with other financial aspects. These are mainly the financial statements, valuation of assets by an expert and the opening balance sheet, which add other terms which are discussed in this thesis. Thanks to mentioned amendment, any day in the schedule of changes can be defined as a decisive day (for transformations with decisive day), so more paragraphs are dedicated to it, particularly in the parts with mergers.

Some days are crucial for the tax on corporate income, which is the most affected tax law by the transformation. The Tax Code solves the question of succession in taxes and at the same time it also supportively solves questions of the tax laws which are less affected by the transformations and which do not regulate questions of transformation. The Law on Value Added Tax does not fall into these laws and.

Finally, the thesis deals with the question of the impact of the re-codification of private law to the Law on Transformation of Commercial Companies. Although it is a huge change of private law, it brings the principle of subsidiarity of new Civil Code and the Law on Corporations. At the same time some private-law terms are changing, or their modification is moved to another law.

Contribution of the amendment to the law is indisputable and we can say that any new regulation is almost timeless. Czech legislator, using an understandable amendment to the law, successfully simplified the process of the transformation of commercial companies and thus he made it more attractive to its addressees.