



# Akvizice a přeměny účetní a daňový pohled

Ondřej Topinka  
11. března 2008

# Program

---

- ▶ Akvizice
  - ▶ Typy
  - ▶ Účetnictví
  - ▶ Daně
- ▶ Přeměny
  - ▶ Právní rámec
  - ▶ Účetnictví
  - ▶ Daně

# Zákony

---

ObZ – Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

ZoP – Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách

ZoES – Zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti

ZDP – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

ZoÚ – Zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví

Vyhláška – Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení ZoÚ

ČÚS – České účetní standardy pro podnikatele

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

ZSDP – Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

---

---

# Akvizice

---

# Akvizice - typy

---

- 1) Koupě podílů / akcií (share deal)
- 2) Koupě podniku nebo části podniku
- 3) Koupě majetku (asset deal)

---

---

# Prodej akcií/podílů (Share deal)

# Prodej akcií/podílů - obecně

---

- ▶ Spočívá v akvizici podílu na / akcií společnosti
- ▶ Daňová pozice dceřiné společnosti se v zásadě nemění, mění se pouze její společník
  - ▶ daňová báze majetku / závazků dceřiné společnosti se nemění – s tím je spojena nemožnost daňového odečtu ceny zaplacené nad (v zásadě) NAV
  - ▶ může mít dopad na daňové ztráty (viz dále)
  - ▶ kupující se nemůže vyhnout daňovým rizikům skrytým v dceřiné společnosti
- ▶ Nabývací společnost účtuje o pořízení finančního aktiva
  - ▶ při koupi ocení pořizovací cenou
- ▶ Daňová nabývací cena (akcií/podílů) = pořizovací cena (§24/7/c ZDP)

# Prodej akcií/podílů – účetnictví prodávajícího

---

- ▶ Účtuje o prodeji finanční investice a o výnosech z prodeje:
  - ▶ MD – finanční náklady / D – finanční investice
  - ▶ MD – pohledávka(peníze) / D – finanční výnosy



# Zisky z prodeje (1)

---

- ▶ Právnícké osoby: zisky z prodeje podílu na dceřiné společnosti jsou od roku 2008 osvobozené od daně při splnění podmínek:
  - ▶ Jde o kapitálové společnosti (s.r.o. ,a.s. a zahraniční obdoby
  - ▶ Dceřinná společnost je ze státu, se kterým je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění
  - ▶ Podléhá DPPO se sazbou alespoň 12% a nemůže si zvolit osvobození
  - ▶ Mateřská společnost drží alespoň 10% v dceřinné po dobu aspoň 12 měsíců nepřetržitě
- ▶ Fyzické osoby:
  - ▶ Akcie do 5% nebo nabyté do konce roku 2007: osvobozeny pokud drženy déle než 6 měsíců
  - ▶ Ostatní akcie a obchodní podíly: osvobozeny pokud drženy déle než 5 let

# Zisky z prodeje (2)

---

- ▶ Pokud nejsou podmínky splněny - nabývací cena podílu na s.r.o. a akcie, která není oceňována reálnou hodnotou dle ZoÚ, je daňově uznatelná jen do výše příjmu (§24/2/w ZDP)
  - ▶ Jde např. o CP s rozhodujícím nebo podstatným vlivem
- ▶ Nabývací cena akcie oceňované reálnou hodnotou je uznatelná bez omezení (§24/2/r ZDP) – tzn. ztrátu lze využít oproti jiným ziskům
- ▶ Daňovou nabývací cenu v případě prodeje zvyšují (§24/7 ZDP)
  - Daňově neuznatelné náklady přímo související s držbou podílu na dceřiné společnosti (dle §25/1/zk ZDP) při prodeji podílu / cenných papírů neoceňovaných reálnou hodnotou
  - Přímé i nepřímé náklady (dle §25/1/zk ZDP) v případě prodeje cenného papíru oceňovaného reálnou hodnotou

# Náklady na získání, držbu (1)

---

## Náklady na pořízení akcií / podílů

- ▶ Náklady na příjmy osvobozené od daně / nezahrnované do základu daně jsou daňově neuznatelné (§25/1/i ZDP)
  - ▶ dividendy/podíly na zisku nejsou zahrnovány do základu daně (§23/4 ZDP), navíc mohou být při splnění podmínek osvobozené (§19 ZDP)
  - ▶ př. půjčí-li si společnost na nákup, úroky z úvěru jsou (většinou) daňově neuznatelné
    - ▶ V dnešní době je to velká nevýhoda, protože na téměř všechny akvizice si společnosti půjčují; proto je plánování ohledně tohoto aspektu jedním z nejčastějších bodů na agendě

# Náklady na získání, držbu (2)

---

## Náklady na pořízení/ držbu akcií / podílů

- ▶ Náklady mateřské společnosti na držbu podílu v dceřiné společnosti jsou neuznatelné (§25/1/zk ZDP)
  - Definice mateřské a dceřiné společnosti - §19 ZDP
- ▶ Úroky z úvěrů/půjček přijatých 6 měsíců před nabytím podílu se považují za náklad přímo související s držbou podílu a to, jak:
  - Po dobu držby podílu
  - Po dobu, kdy podíl drží osoba spojená s osobou, která si úvěr vzala
- ▶ Poplatník může prokázat, že půjčka s držbou podílu nesouvisí
  - ▶ V praxi obtížné – nutno prokázat, že souvisí s něčím jiným

---

---

# Koupě podniku

# Koupě podniku - obecně (1)

---

- ▶ Smlouvou o prodeji na kupujícího přecházejí všechny práva a závazky, které se k prodávanému podniku vztahují vč. pracovněprávních
- ▶ Nelze převést veřejnoprávní pohledávky/závazky (tj. ani daňová rizika a závazky)
- ▶ Obdobně to platí pro převod části podniku tvořící samostatnou organizační složku

# Koupě podniku - obecně (2)

---

- ▶ Prodávající nezaniká, nedochází k právní kontinuitě, tj. kupující není právním nástupcem prodávajícího ⇨ nedochází ani k daňové kontinuitě, tj.
  - ▶ Nepřechází daňová povinnost
  - ▶ Nepřechází daňová práva (ztráty, odčitatelné položky...)
  - ▶ Kupující nepokračuje v daňovém odpisování (chová se jako klasický nákup majetku) ⇨ možný step-up/step-down
- ▶ Nemusíme dělat due diligence na historická rizika

# Účetnictví – prodávající

---

## Prodávající

- ▶ Zruší rezervy a opravné položky (kromě rezerv dle zvl. předpisů – př. atomový zákon) ve prospěch nákladů (na stranu Dal)
- ▶ Časové rozlišení (pokud jeho povahu umožňuje převod) a aktivní/pasivní dohadné položky přecházejí na kupujícího jako převod (prodej) pohledávky / postoupení závazků (ČÚS 011)
  - ▶ Aktivní do nákladů
  - ▶ Pasivní do výnosů
- ▶ Prodaný majetek se vyřadí prostřednictvím účtů mimořádných nákladů a výnosů



# Účetnictví – kupující - ocenění

---

- ▶ Kupující ocení při koupi podniku jednotlivé složky majetku jedním ze dvou způsobů:
  - ▶ Na základě ocenění jednotlivých složek v účetnictví prodávajícího (převezme jeho hodnoty)
  - ▶ Podle ocenění jednotlivých složek majetku dle znaleckého posudku
- ▶ Rozdíl mezi kupní cenou podniku a oceněním majetku tvoří:
  - ▶ Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (§7/9 VoÚ) = kupní cena vs. ocenění v účetnictví prodávající – převzaté závazky
  - ▶ Goodwill (§6/1/e VoÚ) = kupní cena vs. individuálně přeceněné složky majetku – převzaté závazky

# Účetnictví – kupující - oceňovací rozdíl, goodwill

---

- ▶ **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (§7/9 VoÚ)**
  - ▶ Se účetně odpisuje 180 měsíců (15 let)
    - ▶ Kladný (kupní cena > přebíraná účetní hodnota individuálních aktiv snížená o přebírané závazky) do nákladů
    - ▶ Záporný do výnosů
- ▶ **Goodwill (§6/1/e VoÚ)**
  - ▶ Se účetně odpisuje 60 měsíců (5 let)
    - ▶ Kladný (kupní cena > souhrn individuálně přeceněných složek majetku snížený o převzaté závazky) do nákladů
    - ▶ Záporný do výnosů

# Účetnictví – kupující

---

## Kupující

- ▶ O koupi podniku účtuje jako o koupi jednotlivých složek majetku (zachycení kupní ceny) a převzetí závazků, přičemž majetek zařadí buď
  - ▶ V účetních cenách převzatých od prodávajícího
  - ▶ V cenách podle individuálního přecenění
- ▶ Závazky jsou v zásadě převáděny v ocenění ve jmenovité hodnotě
- ▶ Rozdíl mezi kupní cenou a souhrnnou cenou jednotlivých složek majetku zachytí jako
  - ▶ Oceňovací rozdíl (převzaté hodnoty)
  - ▶ Goodwill (přeceněné hodnoty)

# ZDP – prodávající

---

## Prodávající

- ▶ Daňový režim vychází z účetnictví, pokud ZDP nestanoví jinak
- ▶ Pokud je v §24/2 ZDP omezována uznatelnost výší příjmů, neplatí toto omezení pro prodej podniku (§24/8 ZDP), př.:
  - ▶ Pohledávky
  - ▶ Hmotný majetek vyloučený z odepisování
  - ▶ Pozemky
  - ▶ Podíly na S.R.O./družstvu atd.

Další omezení upravená ve §24/2 ZDP platí.

# ZDP, daň z převodu – prodávající

---

## Prodávající

- ▶ U majetku postupuje jako u jeho prodeje
  - ▶ Protože majetek vyřazuje zpravidla během roku
    - ▶ Uplatní ½ odpis, pokud majetek vlastnil k 1.1. daného roku
- ▶ Rozpustí rezervy a daňové opravné položky týkající se majetku a pohledávek převáděných na kupujícího
- ▶ Převáděné závazky se rozpouštějí do výnosů
- ▶ Protože se chová jako prodej – podléhá dani z převodu nemovitostí
  - ▶ Určení základu daně z převodu nemovitosti

# ZDP – kupující

---

## Kupující

- ▶ V souladu s účetnictvím je daňovou nabývací cenou majetku buď
  - ▶ Účetní zůstatkové hodnoty majetku převzaté z účetnictví prodávajícího
  - ▶ Individuálně přeceněné hodnoty jednotlivých složek majetku
- ▶ Oceňovací rozdíl se odepisuje daňově do nákladů (kladný) nebo výnosů (záporný) rovnoměrně 180 měsíců (§23/15 ZDP)
- ▶ Goodwill se odepisuje daňově do nákladů / výnosů rovnoměrně 180 měsíců (§23/15 ZDP)
  - ▶ Není pro účely ZDP považován za nehmotný majetek (§32a/2 ZDP) na rozdíl od účetnictví

# DPH (1)

---

- ▶ Koupě podniku nebo jeho části není předmětem DPH (§ 13/10/a a § 14/5/a ZDPH)
- ▶ Vznik plátcovství
  - Osoba, která nabývá majetek od plátce na základě smlouvy o prodeji podniku nebo části podniku, se stává plátcem dnem nabytí majetku (§ 94/3 ZDPH) – osoba vymezena v ZDPH
- ▶ Registrace plátce
  - Přihláška k registraci musí být podána nejpozději do dne nabytí majetku (§ 95/3 ZDPH)
- ▶ Přiznání se podává standardním způsobem

# DPH (2)

---

Při koupi podniku nejde o právní nástupnictví jako u přeměn

- ▶ Nutno tedy dávat pozor a hlídat okamžik převodu s ohledem především na:
  - ▶ Daňové doklady – vstup / výstup
  - ▶ Nárok na odpočet na vstupu



---

---

# Asset deal

# Obecně, ZDP, daň z převodu

---

- ▶ Jedná se o standardní prodej a koupi majetku
- ▶ Při nákupu více položek nutno kupní cenu rozalokovat (nelze účtovat goodwill ani oceňovací rozdíl)
- ▶ Daňová nabývací cena = pořizovací cena ⇒ možný step-up i step-down
- ▶ Příjem z prodeje majetku představuje zdanitelný příjem
- ▶ Pokud nákup financován půjčkou, jsou úroky daňově uznatelným nákladem, pokud je koupený majetek využíván k dosažení, zajištění a udržení příjmů
- ▶ Prodej nemovitostí podléhá dani z převodu (3%)
  
- ▶ V praxi často „zastírá“ převod podniku

# DPH

---

- ▶ Prodej majetku je předmětem DPH (riziko překlasifikace na prodej podniku ⇒ neoprávněný odpočet DPH u kupujícího)
- ▶ Z pohledu DPH posuzují režim u jednotlivých složek souboru majetku samostatně
- ▶ Pokud je stanovena jedna celková cena za soubor majetku ZDPH stanoví pravidlo pro stanovení základu daně u jednotlivých prodávaných složek (př. pozemek, budova, stroje) - §36/7 ZDPH

# Akvizice - přehled

---

Typ akvizice	DPPO u převodce	Step-up u nabyvatele	Uznatelnost úroků u nabyvatele
Koupě akcií	Ne (většinou)	Ne	Ne (fúze=ano) 25/1/zk, 25/1/i
Koupě podniku	Ano	Ano	Ano 24/1, ale TP, TC
Koupě majetku	Ano	Ano	Ano 24/1, ale TP, TC

---

---

# Přeměny – zákon o přeměnách

# Způsoby přeměn společností

---

## Fúze (§60 ZoP)

- ▶ Sloučení
- ▶ Splynutí

## Převod jmění na společníka (§337 ZoP)

## Rozdělení (§243 ZoP)

- ▶ Se založením nových společností
- ▶ Sloučením
- ▶ Odštěpením sloučením
- ▶ Odštěpením se založením nových společností

## Změna právní formy (§360 ZoP)

# Fúze

---

## ► Sloučení

- Jméni zanikající společnosti A přechází na existující nástupnickou společnost B



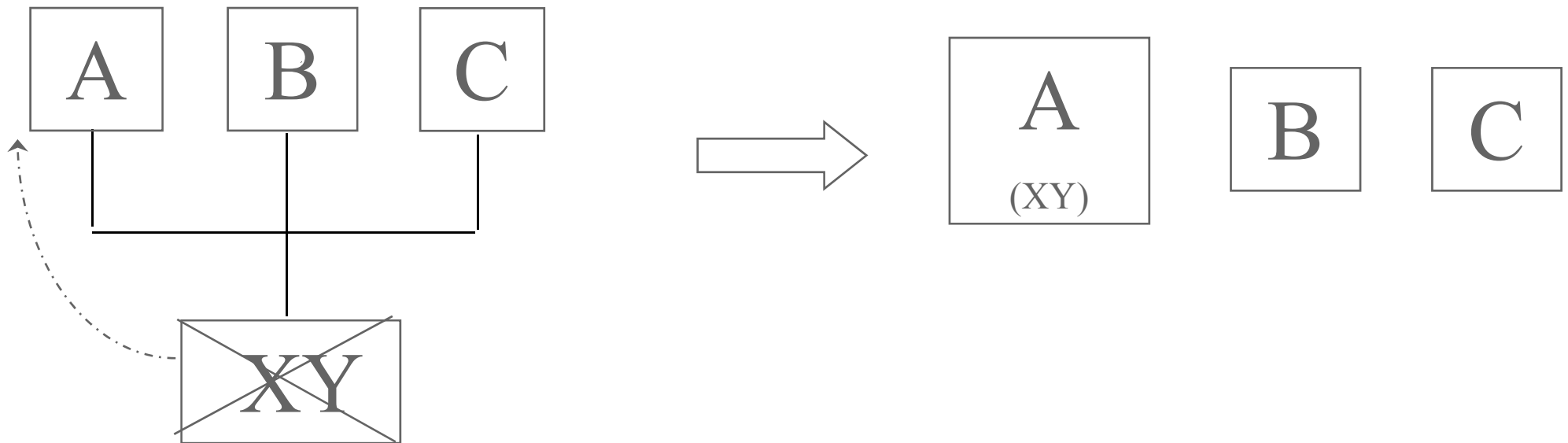
## ► Splynutí

- Zánik dvou nebo více společností a přechod jejich jmění na nově zakládanou nástupnickou společnost



# Převod jmění na společníka

- Dle právních forem jednotlivých společností mohou společníci / příslušný orgán společnosti rozhodnout o zrušení společnosti bez likvidace a převodu jmění na jednoho jejího společníka se sídlem v ČR (společnost A)
- Společnosti B,C nenabývají podíl na A





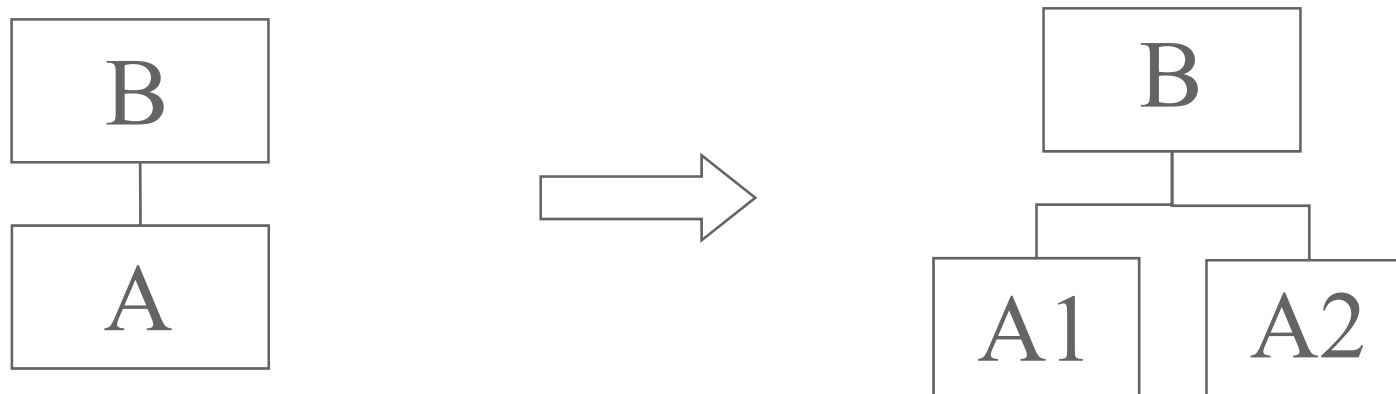
# Rozdělení (1)

---

## ► Rozdělení se založením nových společností

- Rozdělovaná společnost zaniká bez likvidace, její jmění přechází na nově vznikající nástupnické společnosti, její společníci se stávají společníky nových nástupnických společností
- Zúčastněnou společností je pouze zanikající

## ► Lze kombinovat s rozdělením sloučením

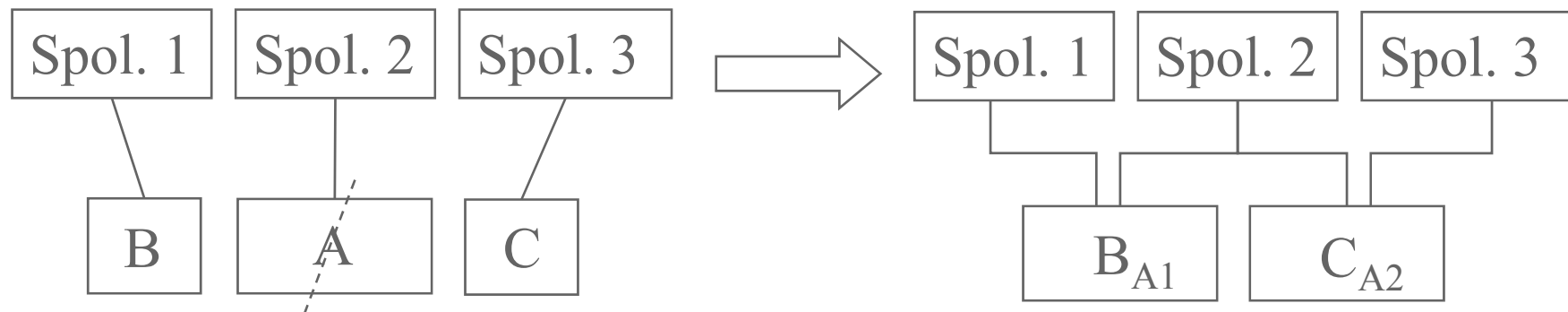


# Rozdělení (2)

## ► Rozdělení sloučením

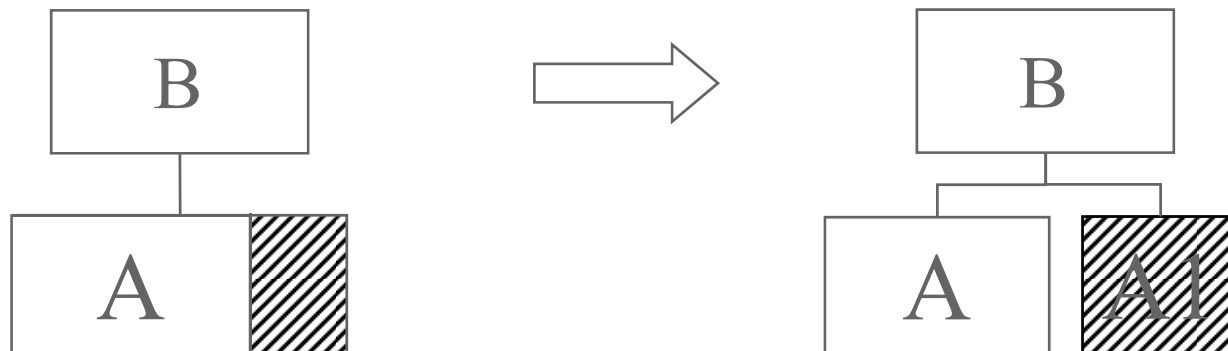
- Rozdělovaná společnost zaniká a její jmění přechází na již existující nástupnické společnosti a společníci zanikající společnosti se stávají společníky nástupnických společností
- Zúčastněnými společnostmi jsou zanikající i nástupnická

## ► Lze kombinovat s rozdělením se založením nových společností



# Rozdělení (3)

- ▶ Rozdělení odštěpením se založením nových společností („odštěpení“)
  - Rozdělovaná společnost NEZANIKÁ, ale vyčleněná část jejího jmění přechází na nově vzniklou nástupnickou společnost a společníci rozdělované společnosti se stávají společníky nástupnické společnosti
  - Zúčastněnými společnostmi jsou pouze rozdělovaná
- ▶ Lze kombinovat s rozdělením odštěpením sloučením

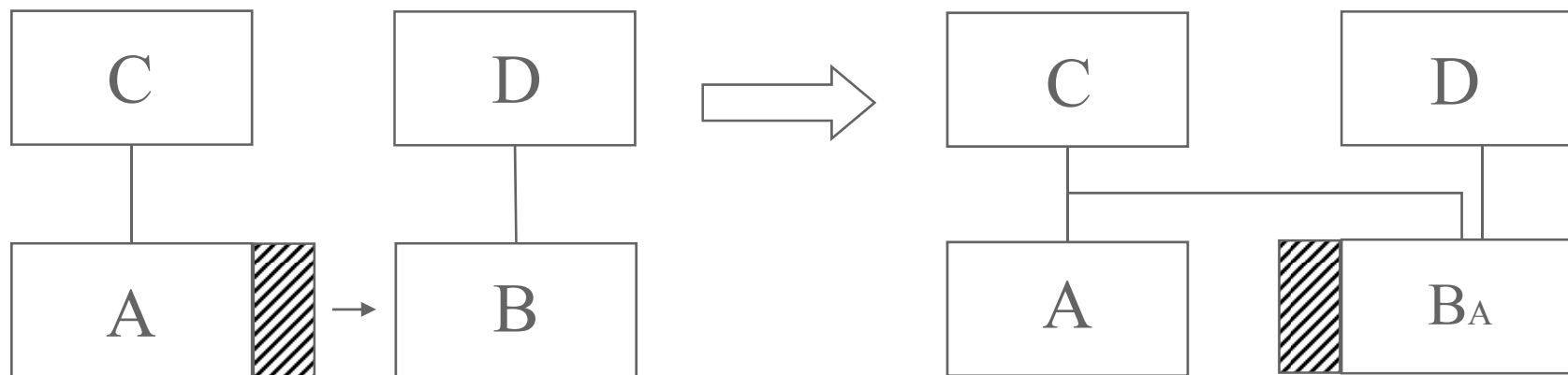


# Rozdělení (4)

## ► Rozdělení odštěpením sloučením

- Rozdělovaná společnost NEZANIKÁ, ale vyčleněná část jejího jmění přechází na již existující nástupnickou společnost a společníci rozdělované společnosti se stávají společníky nástupnické společnosti
- Zúčastněnými společnostmi jsou rozdělovaná i nástupnická

## ► Lze kombinovat s rozdělením odštěpením se založením nových společností



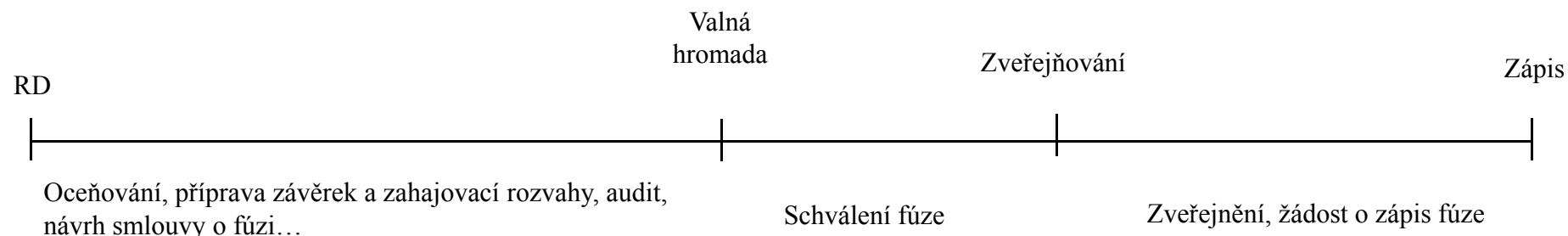
# Změna právní formy

---

- ▶ Při změně právní formy společnost nezaniká a její jmění nepřechází na jejího právního nástupce
- ▶ Mění se pouze vnitřní právní poměry a právní postavení jejích společníků
- ▶ Po změně právní formy musí společnost splňovat podmínky stanovené pro danou právní formu (např. výši základního kapitálu, počet společníků apod.)

# Rozhodný den, právní účinky

- ▶ Rozhodným dnem fúze/rozdělení (§10 ZoP)
  - ▶ Den, od něhož se jednání zanikající/nástupnické společnosti považuje z účetního hlediska za jednání na účet nástupnické společnosti
- ▶ Právní účinky všech přeměn - ke dni zápisu do obchodního rejstříku
- ▶ Proces fúze obvykle probíhá v období mezi rozhodným dnem a zápisem



# Ocenění jmění znalcem

---

- ▶ Důvodem pro ocenění je, aby nástupnická společnost nevydala nové akcie či podíly ve vyšší jmenovité hodnotě než odpovídá čistému obchodního majetku zanikající společnosti
- ▶ Pokud mají být díky sloučení nástupnickou společností vydány nové akcie nebo vzniknou nové obchodní podíly, je třeba jmění zanikající společnosti ocenit.
- ▶ Ocenění se nevyžaduje:
  - ▶ Pokud nástupnická společnost nevydává nové akcie/podíly
  - ▶ Při fúzích nebo rozdělení VOS nebo KS
  - ▶ Při změně právní formy na VOS / KS (při změně na SRO / AS ano)
  - ▶ Při převodu jmění na společníka
  - ▶ Pokud se jej společníci vzdají (a zákon to umožňuje)

# Ocenění – přehled

---

Typ přeměny:	Přecenění:
Sloučení <u>s</u> vydáním nových akcií/podílů	Ano
Sloučení <u>bez</u> vydání nových akcií/podílů	Ne
Zvýšení vkladů z majetku zanikající	Ano
Převzetí jmění	Ne
Splynutí	Ano
Rozdělení	Ano, celá společnost
Odštěpení	Ano, jen odštěpovaná část



---

---

# Přeměny – účetnictví

# Účetní závěrky, zahajovací rozvahy

---

- ▶ Účetní závěrka - zúčastněné společnosti sestavují ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze nebo rozdělení (§11 ZoP)
- ▶ Zahajovací rozvaha - k rozhodnému dni fúze nebo rozdělení se pak sestavuje zahajovací rozvaha nástupnických společností, která zobrazuje situaci po dané přeměně (§11 ZoP)
  - ▶ V příloze účetní závěrky se uvádí rozhodnutí zúčastněných společností zda oceňovací rozdíl k nabytému majetku, goodwill, opravné položky, rezervy a přechodná aktiva a pasiva přechází na nástupnickou společnost (ČÚS č.001)
- ▶ Konečné účetní závěrky a zahajovací rozvahy musí být ověřeny auditorem (§12 ZoP)

---

# Přecenění jmění (1)

---

- ▶ Není-li dle ZoP vyžadováno ocenění obchodního jmění znalcem, přebírá nástupnická společnost jednotlivé složky aktiv a pasiv v hodnotách tak jak jsou oceněny v účetnictví zanikající společnosti
- ▶ Vyžaduje-li ZoP ocenění obchodního jmění znalcem, majetek a závazky zanikající / odštěpované společnosti se ocení reálnými hodnotami ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny
- ▶ Rozdíly mezi oceněním reálnými hodnotami a účetními hodnotami v knihách zanikající / „rozdělované“ společnosti se vyúčtují v konečné účetní závěrce (ČÚS č. 011)

# Přecenění jmění (2)

---

- ▶ Goodwill = kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti a souhrnem individuálně přeceněných složek (§ 6/3/d Vyhlášky)
- ▶ Oceňovací rozdíl = kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti a souhrnem jejich ocenění v účetnictví vkládající nebo zanikající společnosti (§7/10 Vyhlášky)
- ▶ Goodwill / oceňovací rozdíl se účetně odpisuje 60 / 180 měsíců (§ 6/3/d a 7/10 Vyhlášky)
- ▶ Případné odpisy oceňovacího rozdílu / goodwillu u přeměn nejsou daňově efektivní

# Odložená daň

---

- ▶ Přecenění aktiv zanikající / odštěpované společnosti vede ke vzniku rozdílů ⇒ dopad na odloženou daň (účetní hodnota je zvýšena na reálnou hodnotu, avšak daňová základna zůstává nezměněna)
- ▶ Účtování o odložené dani (ČÚS č.003)
  - Pokud přecenění účtováno na účet vlastního kapitálu, potom i odložená daň je účtována přímo do vlastního kapitálu
  - V ostatních případech se odložená daň účtuje do nákladů
- ▶ Odložená daň z titulu rozdílů z přecenění aktiv a závazků při přeměně společnosti přechází na nástupnickou společnost
- ▶ V praxi se odložená daň neúčtuje, pokud již byla zohledněna v ocenění znalce – technicky (pokud vůbec) obhajitelné jen na základě § 7/2 ZoÚ

# Účtování při fúzi – upstream

Přecenění jmění zanikající společnosti NEvyžadováno

► „Upstream“ – dceřiná společnost B fúzuje do mateřské společnosti A

Společnost A		Společnost B		Společnost A + B	
Akcie 100	VK 2	Majetek 150	VK 50	Majetek 150	VK - 48
	Půjčka 98		Půjčka 100		Půjčka 198

- Akcie společnosti A ve společnosti B se vyloučí proti vlastnímu kapitálu společnosti A+B v zahajovací rozvaze

# Účtování při fúzi – downstream

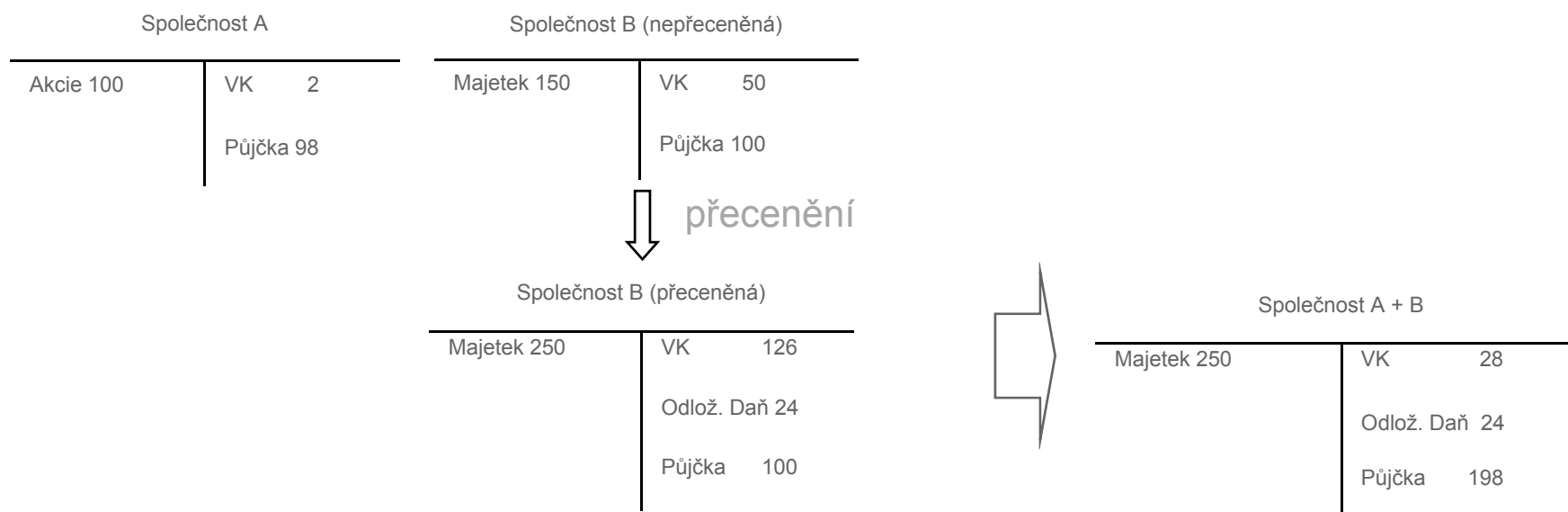
- ▶ „Downstream“ – mateřská společnost B fúzuje do dceřinné společnosti A

Společnost A		Společnost B		⇒	Společnost B + A	
Akcie 100	VK 2	Majetek 150	VK 50		Majetek 150	VK - 48
	Půjčka 98		Půjčka 100			Půjčka 198

- Společnost B+A účtuje o vlastních akcích 100 od rozhodného dne přeměny. Po zápisu přeměny do obchodního rejstříku se vlastní akcie vyloučí proti vlastnímu kapitálu.

# Účtování při fúzi – s přeceněním

- „Upstream“ – dceřinná společnost B fúzuje do mateřské společnosti A



- Znalec přecení majetek (HIM) B o 100 nahoru, daňová hodnota zůstane stejná. B zaúčtuje odložený daňový závazek ve výši 24 (100 x 24%).
- Akcie A v B se vyloučí proti vlastnímu kapitálu společnosti A+B v zahajovací rozvaze.
- V tomto případě je přecenění B vyšší než cena akcií A – když ne, pak odložený daňový závazek způsobuje negativní vlastní kapitál



# Účtování při rozdělení

- ▶ Společnost A se rozdělí na společnost B a společnost C

Společnost A (nepřeceněná)				Společnost A (přeceněná)			
Majetek	200	ZK	80	Majetek	400	ZK	80
		Ost. VK	100			Ost. VK	252
		Půjčka	20			Odl. Daň	48
						Půjčka	20

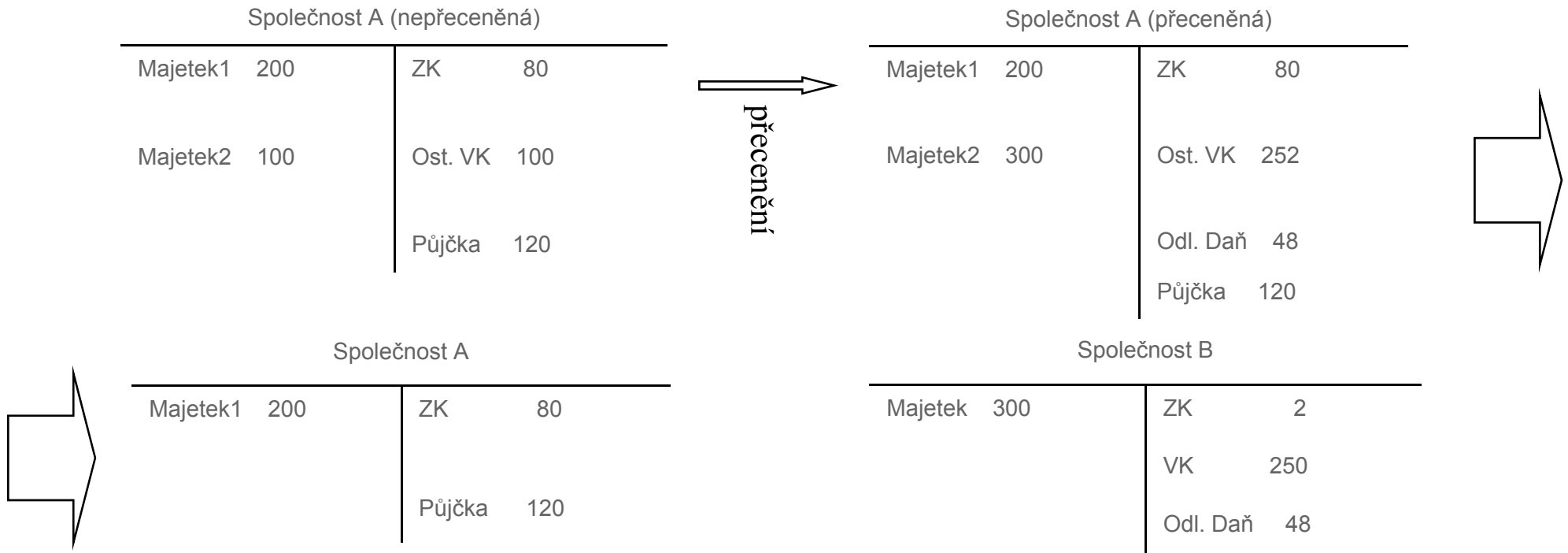
↓  
přecenění

Společnost B				Společnost C			
Majetek	200	ZK	30	Majetek	200	ZK	50
		Ost. VK	126			Ost. VK	126
		Odl. Daň	24			Odl. Daň	24
		Půjčka	20				

- Znalec přecení majetek společnosti A o 200 nahoru, daňová hodnota zůstane nezměněna. Společnost A zaúčtuje odložený daňový závazek ve výši 48 (200 x 24%), který následně přejde na nástupnické společnosti B a C.

# Účtování při odštěpení

## ► Společnost A se rozdělí na společnost B a společnost C



- Znalec přecení majetek2, který přechází na odštěpovanou společnost B o 200 nahoru, daňová hodnota zůstane nezměněna. Společnost A zaúčtuje odložený daňový závazek ve výši 48 (200 x 24%), který přejde následně na odštěpovanou společnost B.
- Hodnota základního kapitálu společnosti A zůstává nezměněna.

---

---

# Přeměny – správa daní

# Proces – obecná pravidla (1)

---

- ▶ **Nástupnické společnosti = daňoví právní nástupci**
  - Všechny (bez omezení) daňové povinnosti zaniklých společností přechází na nástupnické společnosti (§57/4 ZSDP)
  - Při odštěpení rozdělovaná společnost nezaniká ⇒ odštěpená společnost ručí dle ZoP do výše čistého převzatého obchodního jmění
- ▶ **Z výše uvedeného vyplývá:**
  - FÚ provádí daňovou kontrolu zaniklé společnosti u nástupnické společnosti
  - Nástupnická podává za zanikající daňová přiznání a hlášení
  - Rozdělení – není řešeno, nejlépe stanovit společného zástupce (§10/6 ZSDP) pro daňové věci již v projektu rozdělení

# Proces – obecná pravidla (2)

---

- ▶ Souhlas FÚ s výmazem z OR (§ 35/2 ZSDP)
  - Správce daně musí vydat souhlas s jakoukoliv přeměnou (i když žádná společnost nezaniká).
- ▶ Registrace (§ 33/1 ZSDP)
  - Nově vzniklé společnosti mají povinnost do 30 dnů od vzniku podat přihlášku místně příslušnému správci (speciální lhůty pro DPH a silniční daň)
- ▶ Oznámení změn FÚ (§ 35/2 ZSDP)
  - Dojde-li v rámci přeměn (např. v případě sloučení) ke změnám registračních údajů (např. čísla účtů, rozšíření organizačních jednotek, název společnosti, vznik nové daňové povinnosti) ⇒ povinnost oznámit FÚ do 15 dnů ode dne, kdy změny nastaly

# Proces – daňové přiznání

---

## ▶ Přiznání DPPO (§38m ZDP) – ZA KDY

- A. Za období předcházející rozhodnému dni přeměny, pokud rozhodný den není prvním dnem kalendářního/hospodářského roku
- B. Za období od rozhodného dne do konce kalendářního /hospodářského roku, ve kterém byla přeměna zapsána do OR (dle §17a ZDP = zdaňovací období!)
- C. Za období předcházející dni zápisu změny právní formy k.s., a.s. nebo s.r.o. na jinou právní formu (pozor u v.o.s.)

## ▶ Přiznání DPPO (§38m ZDP, §40 ZSDP) – DO KDY

- A. Do konce měsíce následujícího po měsíci, do kterého spadá rozhodný den přeměny, pokud není rozhodný den prvním dnem kalendářního / hospodářského roku
- B. Běžné lhůty (3 / 6 měsíců)
- C. Do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k zápisu změny právní formy

---

---

# Přeměny – daň z příjmů

# Neutralita (1)

---

„Neutralitu“ lze chápat jako souhrn těchto hlavních rysů:

- ▶ Nezdání rozdílu mezi daňovou bází a reálnou hodnotou (nechová se jako realizace nebo „domnělý“ prodej)
- ▶ Přenos daňové báze
  - ▶ Stejný odpis co do výše a času (nástupnické společnosti pokračují)
  - ▶ Stejný daňový zisk z prodeje nebo jiné realizace majetku
  - ▶ Úhrada pohledávek se nezdaňuje
  - ▶ Daňové opravné položky se převezmou
  - ▶ Daňová ztráta se převezme (obdobně jiná daňová „aktiva“)
  - ▶ Závazky včetně budoucích budou mít stejný daňový dopad z pohledu uznatelnosti nebo zániku
  - ▶ Nabývací cena podílů/akcií je zachována
- ▶ DPH se neodvádí, nárok a podmínky odpočtu DPH zachovány



# Neutralita (2)

---

- ▶ Ve skutečnosti záleží vždy na dané transakci
- ▶ Snaha o neutralitu především v §23a až 23c ZDP
- ▶ Ve §23d ZDP speciální podmínky pro uplatnění §23a/5/b,c a §23c/8/b,c (tj. převod ztrát a položek odčitatelných od základu daně)
  - ▶ Hlavním důvodem/cílem přeměny nesmí být snížení/vyhnutí se daňové povinnosti – tj. musí existovat řádné ekonomické důvody – zákon příkladmo uvádí „restrukturalizace nebo zvýšení efektivity“
  - ▶ Pokud nástupnickou společností společnost, která po dobu delší 12 měs. před přeměnou nevykonávala činnost – má se za to, že neexistují řádné ek. důvody (nelze uplatnit §23a-23c ZDP), pokud poplatník neprokáže jinak
- ▶ I při splnění §23a-23d ZDP souvisí často s oceněním jmění (př. pohledávky, zásoby atd.) znalcem a dopadem ocenění na odloženou daň tj.v praxi ne vždy neutrální
- ▶ Pozor u změny právní formy na VOS, KS – sporné a nedořešené?!

# Ustanovení ZDP

---

## Nejdůležitější ustanovení ZDP

- ▶ §23a-23d
- ▶ §24/2/t,v; §24/7,9,11
- ▶ §26/6,7; §28/1;§29/7,9
- ▶ §30/12; §32a/4
- ▶ §34, §38na/4,5,6
- ▶ §38a/10
- ▶ §38m

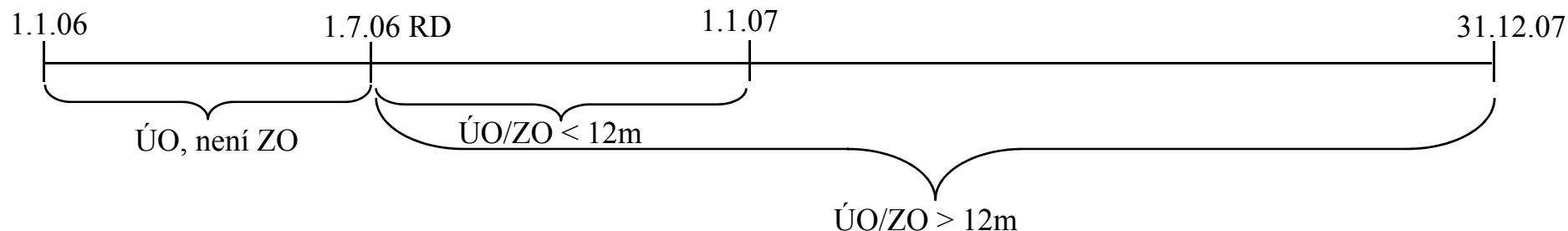
# Zdaňovací období

## ► Zdaňovací období dle §17a ZDP

- Období od rozhodného dne do konce kalendářního / hospodářského roku, ve kterém byla přeměna zapsána do OR (§17a/c ZDP)
- Účetní období delší než 12 měsíců (§17a/d ZDP)

## ► Účetní období (§3/2 ZoÚ)

- Období předcházející rozhodnému dni přeměny
- Období od rozhodného dne do konce kalendářního/hospodářského roku, ve kterém byla přeměna zapsána do OR



# Hmotný majetek – báze

---

- ▶ Báze: nástupnická společnost (právní nástupce) odpisuje hmotný majetek při zachování způsobu odpisování ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník (§ 30/10/a ZDP), s výjimkou § 29/7 ZDP (změna vstupní ceny z jiného důvodu než je technické zhodnocení)
- ▶ Báze: vstupní cena hmotného majetku se nemění dochází-li k ocenění jmění zanikající společnosti dle ZoP (§ 29/9 ZDP)

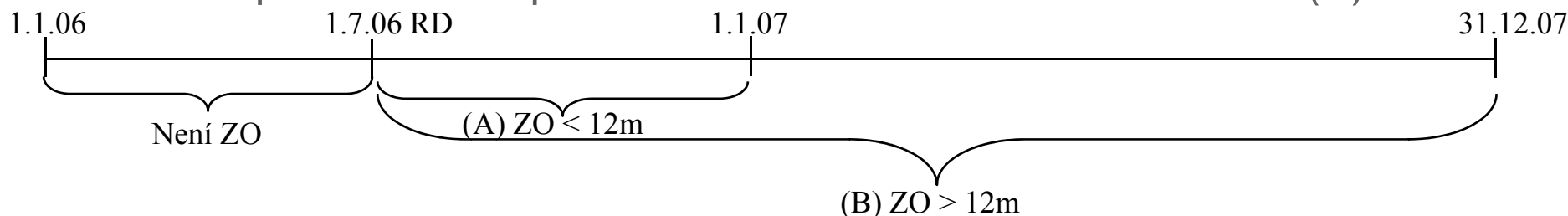
# Hmotný majetek – možnost odpisování, částka, čas (1)

---

- ▶ Možnost odpisování – fikce vlastnictví: nástupnická společnost se u přeměn považuje za vlastníka hmotného majetku (§ 28/1 ZDP):
  - Zanikající společnosti k rozhodnému dni přeměny
  - Majetku nabytého zanikající společností od rozhodného dne přeměny do jejího zápisu do OR
- ▶ Za příslušné zdaňovací období („ZO“) lze uplatnit odpis ve výši ročního odpisu nebo poloviční odpis (§ 26/6 a §26/7 ZDP)

# Hmotný majetek – možnost odpisování, částka, čas (2)

- ▶ Pokud je rozhodný den („RD“) shodný se začátkem zdaňovacího období mohou nastat dvě situace:
  - Je-li přeměna zapsána do OR do konce běžného ZO, žádné výjimky při uplatňování odpisů
  - Je-li přeměna zapsána do OR až po konci běžného ZO, společnost uplatní odpis pouze za jedno ZO
- ▶ Pokud je RD v průběhu zdaňovacího období ⇔ nutná detailní analýza, zda a v jaké výši je možné odpisy uplatnit. Mohou nastat dvě situace:
  - Přeměna zapsána do OR do konce běžného zdaňovacího období (A)
  - Přeměna zapsána do OR po konci běžného zdaňovacího období (B)



# Pozemky a další neodpisovaný hmotný majetek

---

- ▶ Báze u pozemku: Nákladem při prodeji pozemku je pořizovací cena evidovaná před jeho prvním vložením nebo přeměnou bez vlivu ocenění reálnou hodnotou, a to jen do výše příjmů z jeho prodeje (§ 24/2/t ZDP)
- ▶ Báze u ostatního majetku (zásoby): Při prodeji tohoto majetku (s výjimkou pozemků) nabytého přeměnou lze související náklad uznat jen do výše zůstatkové ceny evidované u vkladatele / zanikající společnosti ke dni předcházející rozhodný den bez vlivu ocenění reálnou hodnotou (§ 24/11 ZDP)
  - ▶ Možný step-down

# Závazky – daňová báze

---

- ▶ Přecenění závazku je/není daňově efektivní?
- ▶ Závazek přeceněný směrem nahoru
  - Fixní úvěrový závazek při pohybu bezrizikové úrokové míry
  - Ztracený odečet na budoucí úrok?

Závazek se nedá přecenit pod nominál?

- A pokud ano?



---

# Opravné položky a rezervy

---

- ▶ Nástupnická společnost může převzít daňové OP a rezervy vytvořené zanikající společností za podmínek, které by platily pro zanikající společnost kdyby k přeměně nedošlo (§ 23c/8/a ZDP)

# Opravné položky a rezervy – ale?

---

- ▶ Pokud přecením na reálnou hodnotu co se stane s OP?
  - Nechat  $\Rightarrow$  nedává smysl?
  - Odúčtovat oproti rozvaze  $\Rightarrow$  (ne)zdaní se?
  - Rozpustit do výsledovky  $\Rightarrow$  (ne)zdaní se?
- ▶ Pokud budou OP odúčtovány
  - Daňově rozpustit a převzít?
  - Daňově nerozpustit a převzít?
- ▶ Praxe (např. Skálová) pro zachování daňové neutrality
  - U zanikající společnosti se přecenění provede přes opravné položky (pokud se hodnota snižuje)
  - Opravné položky převezme nástupnická společnost
  - Nutno ošetřit ve smlouvě o přeměně

# Odčitatelné položky – převzetí

---

- ▶ Nástupnická společnost může převzít dosud neuplatněné položky odčitatelné od základu daně na než vznikl zanikající společnosti nárok v souladu s §34/4,6,9 a 10 ZDP, a to (§23c/8/c ZDP):
  - 100% nákladů na výzkum a vývoj, popř. zbývající nevyužitá část
  - 50% z vypořádání majetkového podílu (do konce 2009)
- ▶ Odčitatelné položky lze převzít pouze:
  - Jsou-li splněny podmínky §23c/9 ZDP (zanikající i nástupnická společnost jsou rezidenty ČR nebo EU a mají předepsanou právní formu)
  - Hlavním důvodem přeměny není snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti (§23d/2 ZDP)
  - Správci daně byl oznámen postup dle § 23c ZDP

# Daňové ztráty – obecná pravidla

---

- ▶ V případě poplatníka zanikajícího bez likvidace (přeměny) vzniklá a vyměřená daňová ztráta nepřechází na právního nástupce s výjimkami uvedenými v § 23a/5/b a § 23c/8/b ZDP
- ▶ Při změně právní formy společnost nezaniká a ztráta zůstává  
⇒ mohou vzniknout problémy s uplatněním ztráty kvůli změně osoby, která zdaňuje příjem
- ▶ Je možné požádat správce daně o závazné posouzení, zda převzatou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně (§ 38na/7,8 ZDP)
- ▶ Ustanovení § 38na ZDP se poprvé použije pro přeměny s rozhodným dnem od 1. ledna 2004 (přechodné ustanovení k ZDP)

# Daňové ztráty – převzetí

---

- ▶ Nástupnická společnost může převzít daňovou ztrátu vyměřenou zanikající společností, která nebyla dosud uplatněna (§ 23c/8/b)
- ▶ Převzatou ztrátu lze uplatnit v zdaňovacích obdobích zbývajících do 5-ti zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období, za které byla ztráta vyměřena (§ 23c/8/b)
- ▶ Ztrátu lze převzít pouze:
  - Jsou-li splněny podmínky § 23c/9 ZDP (zanikající i nástupnická společnost jsou rezidenty ČR nebo EU a mají předepsanou právní formu)
  - Hlavním důvodem přeměny není snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti (§ 23d/2 ZDP)
  - Správci daně byl oznámen postup dle § 23c ZDP (§ 23d/2 ZDP)

# Daňové ztráty – uplatnění převzaté

---

- ▶ Převzatou ztrátu může právní nástupce odčítat od základu daně maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který zanikl, v období kdy mu byla ztráta vyměřena (§ 38na/4 ZDP)
- ▶ Část základu daně se stanoví na základě poměru příjmů zaúčtovaných do výnosů připadajících na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který zanikl, v období, za které byla ztráta vyměřena, k celkovým příjmům zaúčtovaným do výnosů
- ▶ Sporné zda se jedná o druhově stejné činnosti nebo část činností (podniku) vykonávané zanikající společností, které přešly na společnost nástupnickou

---

# Daňové ztráty – uplatnění vlastní

---

- ▶ Společnost, která při přeměně nezaniká může odčítat daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena maximálně do výše základu daně připadající na činnosti které vykonávala když jí byla ztráta vyměřena (§ 38na/5 ZDP)
- ▶ Část základu daně se stanoví na základě poměru příjmů zaúčtovaných do výnosů připadajících na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který nezaniká, v období, za které byla ztráta vyměřena, k celkovým příjmům zaúčtovaným do výnosů
- ▶ Stejná otázka jako při uplatnění ztráty převzaté od zanikající společnosti nevyřešena

---

---

# Přeměny – DPH



# DPH – obecně (1)

---

- ▶ Obecný záměr – přeměny by měly být daňově neutrální
  - Dle výkladu ZDPH se nejedná o dodání zboží ani poskytnutí služby ⇒ není tedy předmětem DPH
- ▶ DPH obecně sleduje právní stav tzn. i když se pro účely účetnictví od rozhodného dne chová, jako by bylo po přeměně (tj. jednání zanikající společnosti se považuje za jednání nástupnické) pro účely DPH musím na společnosti pohlížet stále odděleně ⇒ nutno hlídat především s ohledem na daňové doklady
- ▶ Den zápisu přeměny – patří zanikající/nástupnické?
  - Z pohledu DPH patří již nástupnické společnosti

# DPH – obecně (2)

---

- Zrušení společnosti bez likvidace se nepovažuje za zrušení s povinností snížit nárok na odpočet daně podle § 74/5 ZDPH, pokud jsou všechny zúčastněné společnosti plátcí
- Vazba na uplatnění DPH u zanikající společnosti (př. změna účelu u budovy)
  - U nástupnické společnosti se dotýká skutečností z minula, např. oblasti úpravy/vyrovnání odpočtu
  - Problémy výkladu (KV – MF se kloní k pohledu s ohledem na historii u zanikající společnosti)

# DPH – plátce a registrace

---

## ▶ Vznik plátcovství

- Pokud zanikající společnost byla plátcem, stává se nástupnická společnost plátcem dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku (§ 94/4 ZDPH)
- Problém nastává v případě odštěpení – odštěpovaná společnost se dnem zápisu přeměny do OR nestává plátcem

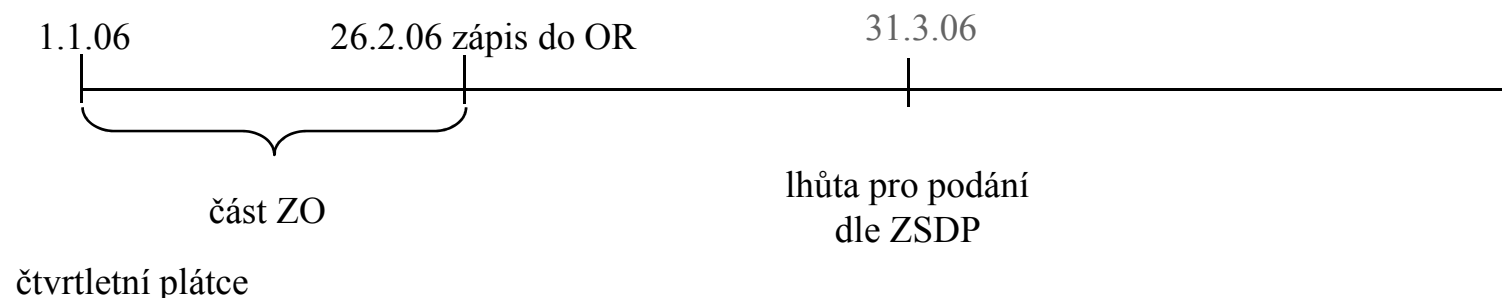
## ▶ Registrace plátce

- Nástupnické společnosti jsou povinny podat přihlášku k registraci do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku (§ 95/4 ZDPH)

# DPH – proces – přiznání (1)

## ▶ Přiznání k DPH – ZA KDY, DO KDY (§101/4 ZDPH)

- Zanikne-li společnost bez likvidace, podává se přiznání za část zdaňovacího období ke dni předcházejícímu den zániku plátce (den zápisu přeměny)
- Lhůta – 25 dnů (§101/1 ZDPH) nebo do konce měsíce po měsíci zápisu (§40 ZSDP) – ze znění není zcela jasné (dle KV KDP ČR ke starému zákonu lhůta 25 dní)
- Od rozhodného dne do konce zdaňovacího období, předcházejícího zdaňovacímu období, ve kterém bude zápis do OR, je povinnost podávat přiznání pro zúčastněné společnosti stejná jako před rozhodným dnem
- Standardní lhůta – do 25 dnů po skončení zdaňovacího období



# DPH – proces – přiznání (2)

---

## ▶ Přiznání k DPH – KDO (§101/4 ZDPH)

- Za zdaňovací období před zápisem do OR podává zanikající společnost
- Za část zdaňovacího období ke dni předcházejícímu den zápisu podává nástupnická společnost za zaniklého plátce

A decorative graphic consisting of a series of vertical grey bars of varying heights on the left side, which tapers towards the center. From the center point, a solid yellow wedge extends diagonally upwards and to the right, filling the right side of the page.

**Děkujeme za pozornost.**