Akvizice a přeměny
účetní a daňový pohled

20. května 2021

Building a better working world

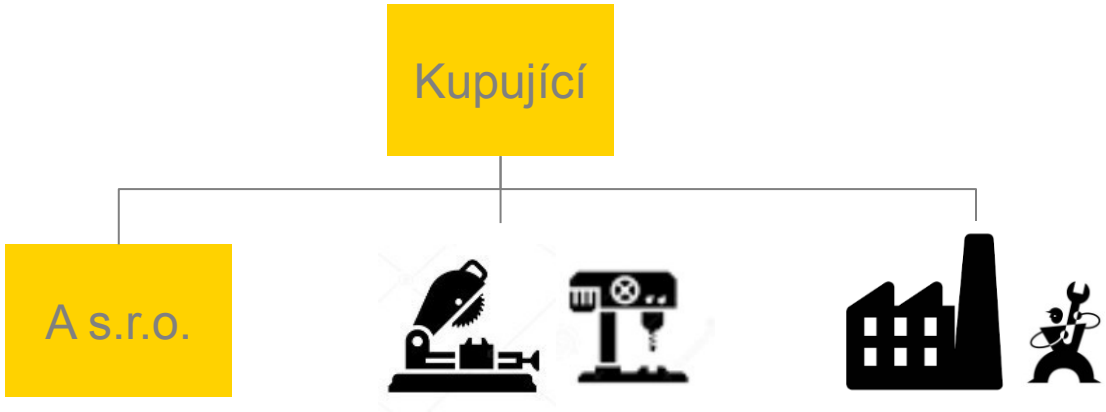
Program

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

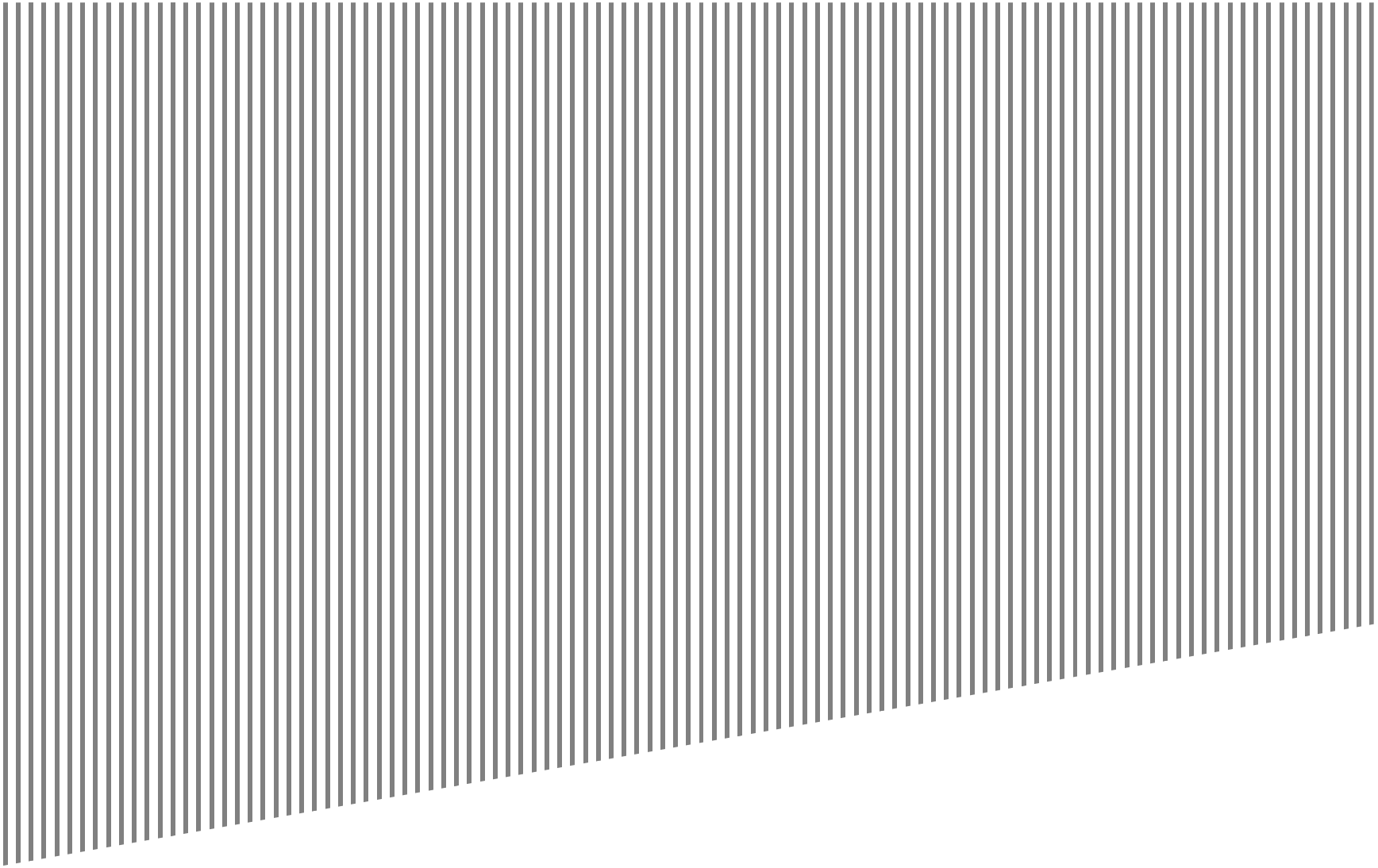
Akvizice

Akvizice - typy

1. Koupě podílů / akcií (share deal)
2. Koupě obchodního závodu (nebo jeho části)
3. Koupě majetku (asset deal)



Prodej akcií / podílů (share deal)



Prodej akcií / podílů – obecně (s.r.o., a.s.)

- Daňová pozice společnosti se v zásadě nemění. Mění se vlastník.
  - Daňová báze majetku / závazků dceřiné společnosti se nemění
  - Může mít dopad na využitelnost daňové ztráty (§ 38na ZDP)
    - Podstatná změna (více než 25% ZK, hlasovací práva, nebo změny, kterými je získán rozhodující vliv)
    - Test stejných činností (80% tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů) = složitý + nejasný výklad
    - Stejná činnost – není vymezeno
    - **423/26.02.14** Vymezení stejné činnosti pro účely převzetí daňových ztrát při přeměnách – ucelené činnosti v daném oboru
  - Nelze se vyhnout historickým (daňovým) rizikům skrytým ve společnosti → due diligence + revize kalkulace odložené daně → modifikace kupní ceny a formulace dalších warranties (SPA)

Prodej akcií / podílů

Prodávající

- Účtuje o prodeji finanční investice a o výnosech z prodeje (zjednodušeně):
  - MD – finanční náklady / D – finanční investice
  - MD – pohledávka (peníze) / D – finanční výnosy
- Osvobození – právnické osoby – podmínky:
  - Kapitálové společnosti (s.r.o., a.s. a zahraniční obdoby) a družstva
  - ČR a EU (+ Norsko, Island a Lichtenštejnsko):
    - Mateřská společnost drží alespoň 10 % v dceřiné po dobu aspoň 12 měsíců nepřetržitě a obě společnosti jsou předmětem standardního zdanění (seznam)
  - Třetí země:
    - Dceřiná společnost je ze státu, se kterým je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění
    - Podléhá DPPO se sazbou alespoň 12 % a nemůže si zvolit osvobození
  - Skutečný vlastník příjmu

Prodej akcií / podílů – zdanění

- Pokud nejsou podmínky pro osvobození splněny:
  - Nabývací cena uznatelná do výše příjmu = podíly na s.r.o. a akcie, která není oceňována reálnou hodnotou (§24/2/w ZDP)
  - Účetní hodnota plně uznatelná (i ztráta) = akcie oceňované reálnou hodnotou (§24/2/r ZDP)
- 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)
- Daňová nabývací cena se snižuje o případné výplaty určitých složek kapitálu v průběhu doby držby (ZK netvořený ze zisku, vrácený příplatek mimo ZK)
- Z pohledu DPH = převod osvobozen (§ 54/1/a)

Nákup akcií / podílů

- Kupující
- Účtuje o pořízení finančního aktiva
  - Daňová nabývací cena (akcií/podílů) (§24/7/c ZDP) = pořizovací cena podle ZoÚ
  - Součástí pořizovací ceny jsou též náklady související s pořízením (např. poradci) – §48 VoÚ
  - Nárok na odpočet DPH z nákladů souvisejících s pořízením?

Náklady na získání a držbu podílu / akcií

- Náklady na pořízení a držbu akcií / podílů
- Prodej podílů i příjem z dividend = osvobozen od daně (ve většině případů)
- Náklady na osvobozené příjmy = neuznatelné (§25/1/i ZDP)
- Náklady mateřské společnosti na držbu podílu v dceřiné společnosti jsou neuznatelné (§25/1/zk ZDP)
    - Definice mateřské a dceřiné společnosti (§19/3/b a c ZDP) – 10% podíl
    - Fikce = úroky z úvěrů/půjček 6 měsíců před nabytím → Lze prokázat, že nesouvisí (obtížné)
    - Režijní náklady = prokázat nebo 5% dividend

Koupě obchodního závodu

Koupě obchodního závodu – obecně (1)

- Smlouvou o prodeji na kupujícího přecházejí všechny práva a závazky, které se k prodávanému obchodnímu závodu vztahují vč. pracovněprávních
  - Do 15 dnů od uzavření smlouvy → kupující i prodávající musí předložit kopii smlouvy FU (§ 127 DŘ)
- Nelze převést veřejnoprávní pohledávky / závazky (tj. ani daňová rizika a závazky)
- Obdobně to platí pro převod části obchodního závodu
  - Vymezení v praxi často problematické

Koupě obchodního závodu - 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 odepisuje z kupní ceny (chová se jako klasický nákup majetku)
  - Proto: nemusíme dělat (daňové) due diligence na historická rizika
    - V praxi ale správce daně přesto může napadat např. pořizovací cenu majetků zejm. v případě, kdy nedojde k individuálnímu přecenění (viz dále)

Účetnictví – prodávající

- Prodávající
- Zruší rezervy a opravné položky
  - Kromě rezerv dle zvl. předpisů (např. atomový zákon)
- Časové rozlišení (pokud jeho povahu umožňuje převod) a aktivní / pasivní dohadné položky → přecházejí na kupujícího (ČÚS 011)
- Prodaná aktiva / převáděné závazky → mimořádné náklady (588)
- Kupní cena → mimořádný výnos (688)

ZDP – 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 obchodního závodu (§24/8 ZDP), např.:
  - Pohledávky
  - Pozemky (FO, dříve i PO)
  - Podíly na s.r.o. / a.s. s podstatným vlivem
- Další omezení upravená ve §24/2 ZDP platí
  - Např. DZC vs. UZC
  - U majetku postupuje jako u jeho prodeje (1/2 odpis a DZC) – rozpustí rezervy a daňové opravné položky týkající se majetku a pohledávek převáděných na kupujícího

Účetnictví – kupující (1) – ocenění

- Kupující = 2 způsoby ocenění nabytého majetku:
  - Na základě ocenění jednotlivých složek v účetnictví prodávajícího (převezme jeho hodnoty)
  - Podle ocenění jednotlivých složek majetku dle znaleckého posudku
- Rozdíl mezi kupní cenou obchodního závodu a oceněním majetku tvoří:
  - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (§7/10 VoÚ) = kupní cena vs. (ocenění v účetnictví prodávající – převzaté závazky)
  - Goodwill (§6/3/c VoÚ) = kupní cena vs. (individuálně přeceněné složky majetku – převzaté závazky)
  - Závazky jsou v zásadě převáděny v ocenění ve jmenovité hodnotě

Účetnictví – kupující (2) – goodwill

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (§7/10 VoÚ)

- Se účetně odpisuje 180 měsíců (15 let)
  - Kladný do nákladů, záporný do výnosů
- Kratší doba = jen pokud nejsou součástí nabytého majetku aktiva s použitelností delší než 15 let
  - Musí odůvodnit v příloze k účetní závěrce
- Vykázán jako hmotný majetek

Goodwill (§6/3/c VoÚ)

- Se účetně odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců (5 let)
  - Kladný do nákladů, záporný do výnosů
- Pokud nelze odhadnout dobu použitelnosti goodwillu→ odůvodnit v příloze k účetní závěrce dobu od 60 do 120 měsíců
- Nehmotný majetek

ZDP – kupující

- Ocenění majetku v souladu s účetnictvím:
  - Účetní hodnoty převzaté od prodávajícího + oceňovací rozdíl
  - Individuálně přeceněné hodnoty jednotlivých složek majetku + goodwill
- Oceňovací rozdíl / goodwill – daňově:
  - Odepisuje se rovnoměrně 180 měsíců (§23/15 ZDP)
  - Kladný do nákladů
  - Záporný do výnosů
  - Neodepsaná část → zahrnout do ZD při vyřazení poslední složky dlouhodobého majetku
    - Pro záporný OR / GW povinně (výnos), pro kladný volitelně (náklad)

DPH

- Prodej (části) obchodního závodu není předmětem DPH (§ 13/8/a + 14/5/a ZDPH)
  - Vymezení (části) obchodního závodu → Riziko reklasifikace!
- Registrace nabyvatele k DPH do 15 dní + plátcem automaticky (§ 94 ZDPH)
- Přiznání se podává standardním způsobem
- Kupující není právním nástupcem = zvýšená pozornost:
  - Dobropisy / vrubopisy

Asset deal

ZDP

- Standardní prodej / koupě majetku = jednotlivých položek
- Pokud více položek = alokace kupní ceny
  - Nelze účtovat goodwill / oceňovací rozdíl
  - Kupní cena se rozpočítá na nakoupený majetek
- Daňová báze kupujícího = pořizovací cena
- Pokud nákup financován půjčkou = úroky daňově uznatelné, pokud je majetek využíván k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů + další podmínky
- Výnos z prodeje majetku = zdanitelný příjem

DPH

- Prodej majetku je obecně předmětem DPH
  - Pokud prodej více „zastírá“ převod obchodního závodu → riziko zpochybnění odpočtu DPH u kupujícího
- Režim u jednotlivých složek souboru majetku samostatně
  - Nemovitosti, pohledávky, cenné papíry…
  - Převod smluv = služba
- Pokud jedna celková cena za soubor majetku + položky s různými sazbami / osvobozené = poměrná alokace jednotlivým položkám (hodnoty podle zákona o oceňování – § 36/7 ZDPH)

Akvizice – zjednodušený obecný přehled

Typ akvizice	Akcie / podíl	Obchodní závod	Majetek
Zdanění prodávajícího	Ne (většinou)	Ano	Ano
Navýšení daňové báze	Ne	Ano (Goodwill, OR)	Ano (Alokace?)
Uznatelnost úroku	Ne (a.s. / s.r.o.)	Ano	Ano
DPH	Ne	Ne	Ano
~~Daň z nabytí nemovitých věcí~~	~~Ne~~	~~Ano~~	~~Ano~~
Daňové due diligence	Ano	Ne	Ne

Due diligence

Proč due diligence

- Informace o celkové daňové pozici (daňová aktiva, …)
- Zajímají nás velká rizika
- Potřebujeme palec na to, že tam žádné riziko není (alternativa je koupě pojistky)
- Banka to po nás bude chtít
- Až to budeme prodávat, tak si kupující due diligence udělá a my se chceme vyhnout překvapením
- Až budeme dělat IPO, tak přijde due diligence a my se chceme vyhnout překvapením

Co hledáme

- Historická daňová rizika
- Nadhodnocená (odložená) daňová aktiva vs chybějící (odložený) daňový závazek → vliv na ocenění

- Očekávané budoucí odečty
  - Daňová báze majetku a závazků
  - Daňové ztráty
  - Investiční pobídky
  - Jsou jakkoliv ovlivněny transakcí nebo budoucí reorganizací, například přeceněním na reálnou hodnotu?
  - Vlastní jmění / ekvita

Návrhy řešení rizik – DD výstup by měl obsahovat

- Snížení kupní ceny
- Dodatečné DD procedury (před nebo po closingu) s případnými dopady na zajištění / cenu
- Shromáždění dokumentace (převodní ceny)
- Smluvní ochrana
- Alternativní akviziční struktury bez přenosu daňových rizik
- …

Přeměny – zákon o přeměnách

Způsoby přeměn společností

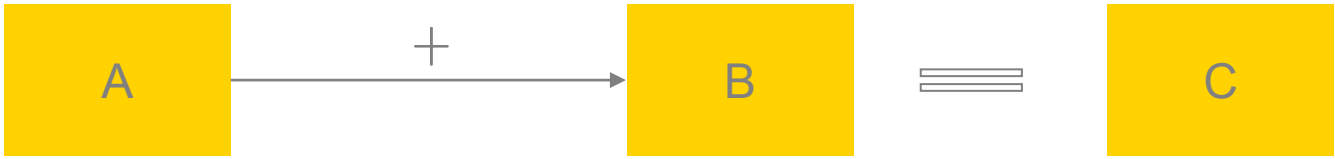
- Fúze (§60 ZoP)
  - Sloučení
  - Splynutí
- Převod jmění na společníka (§337 ZoP)
- Rozdělení (§243 ZoP)
  - Rozštěpení
    - se vznikem nových společností
    - sloučením
    - kombinace
  - Odštěpením
    - stejné varianty jako u rozštěpení
- Změna právní formy (§360 ZoP)

Přeshraniční přeměny

- Implementace příslušných směrnic EU upravujících přeměny společností
- Všechny zúčastněné společnosti plní ustanovení národního práva, jemuž podléhají + jsou řešena kolizní ustanovení
- Nástupnická PO může umístit své sídlo do kteréhokoli členského státu
- Typy přeshraničních přeměn:
  - Přeshraniční fúze
  - Přeshraniční rozdělení
  - Přeshraniční převod jmění
  - Přeshraniční přemístění sídla

Sloučení

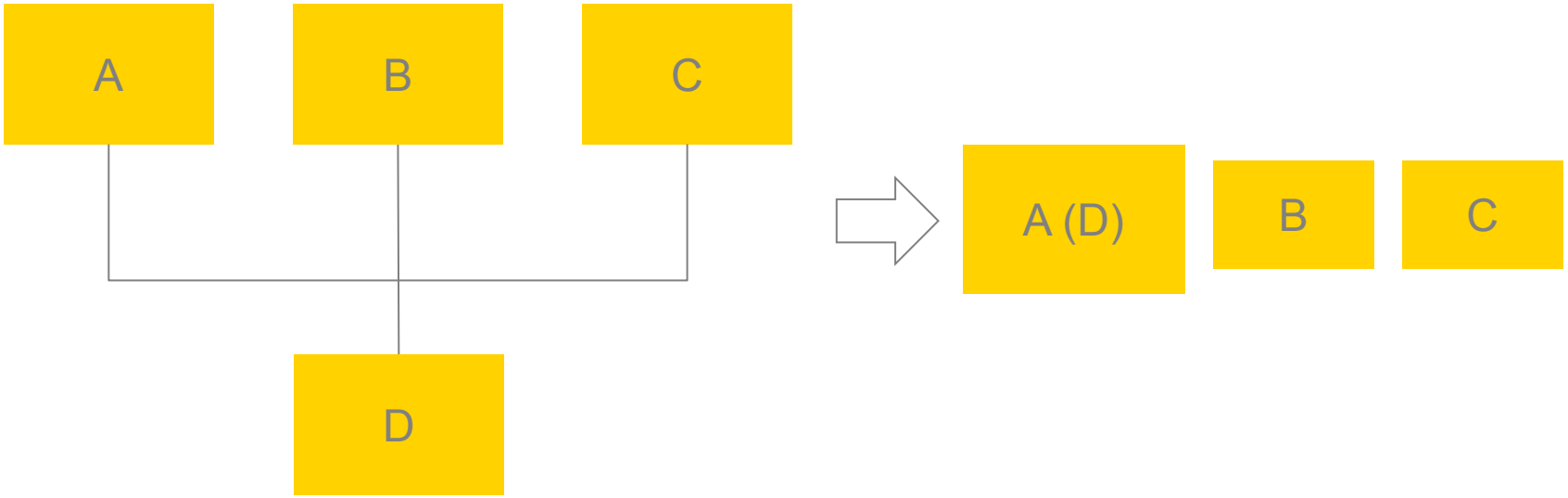
- Sloučení
  - Jmění zanikající společnosti A přechází na existující nástupnickou společnost B



- Splynutí
  - Jmění zanikající společnosti A a B přechází na nově vzniklou nástupnickou společnost C

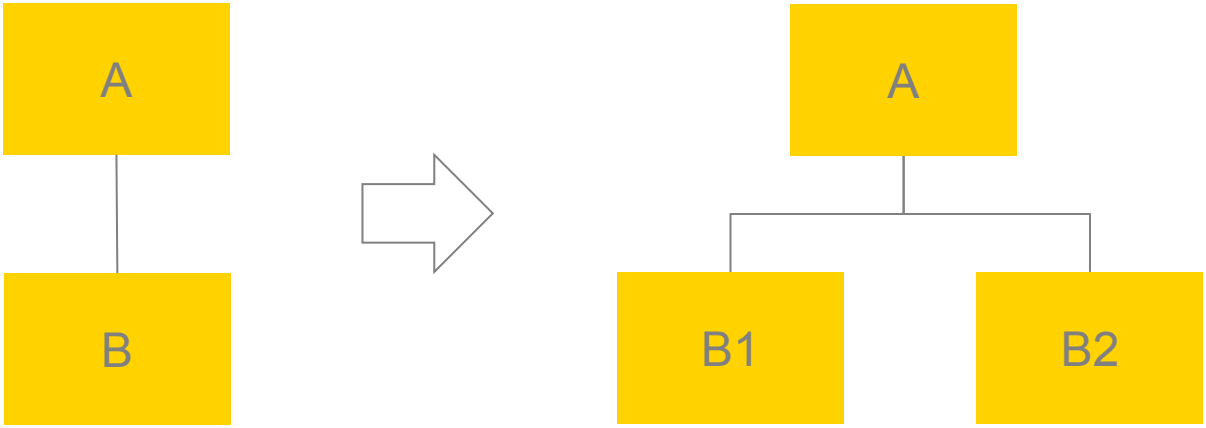
Převod jmění na společníka

- Zrušení společnosti bez likvidace a převodu jmění na jednoho jejího společníka se sídlem v ČR (společnost A)
  - Podmínky dle právních forem (u s.r.o. / a.s. = 90% společník)
  - Vytěsnění („squeeze-out“) ostatních společníků
- Společnosti B,C nenabývají podíl na A, vypořádání (cash)



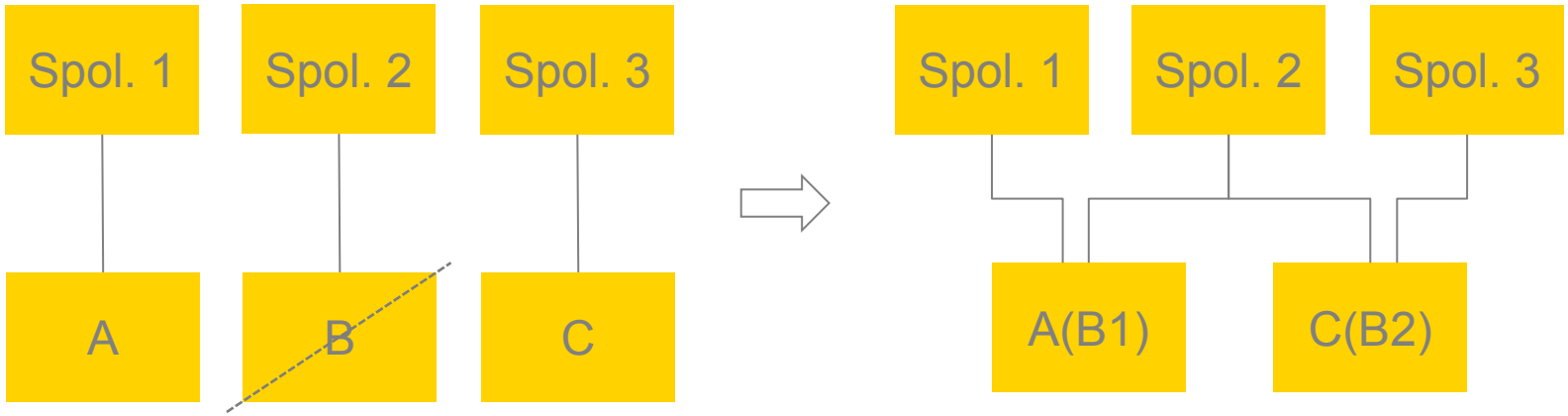
Rozdělení(1)

- Rozštěpení se založením nových společností
  - Rozdělovaná společnost zaniká bez likvidace
  - Její mění přechází na nově vznikající nástupnické společnosti
  - Její společníci se stávají společníky nových nástupnických společností
  - „Zúčastněnou společností“ je pouze zanikající
- Lze kombinovat s rozštěpením sloučením



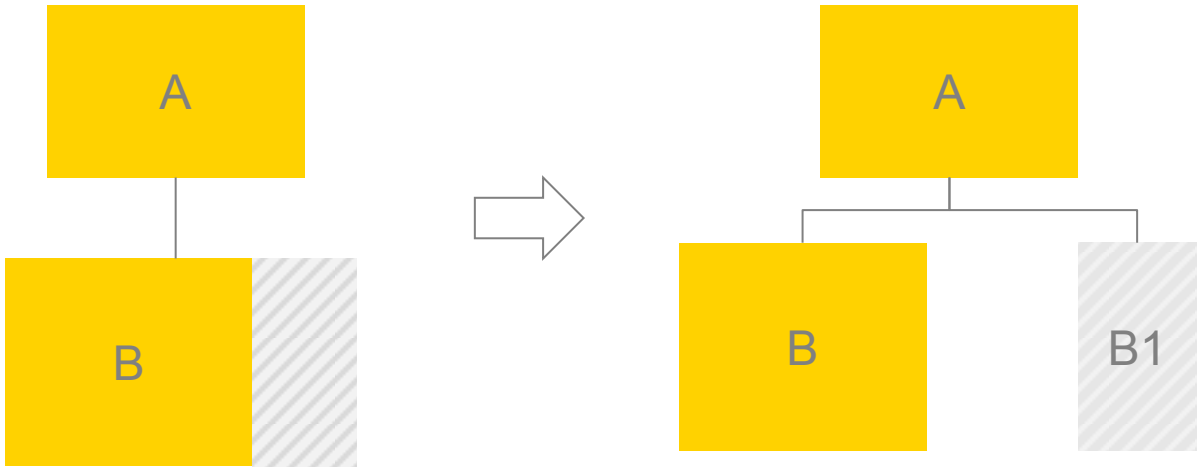
Rozdělení (2)

- Rozštěpení sloučením
  - Rozdělovaná společnost zaniká
  - Její jmění přechází na existující nástupnické společnosti
  - Její společníci = společníky nástupnických společností
  - „Zúčastněnými společnostmi“ jsou zanikající i nástupnická
- Lze kombinovat s rozštěpením se založením nových společností



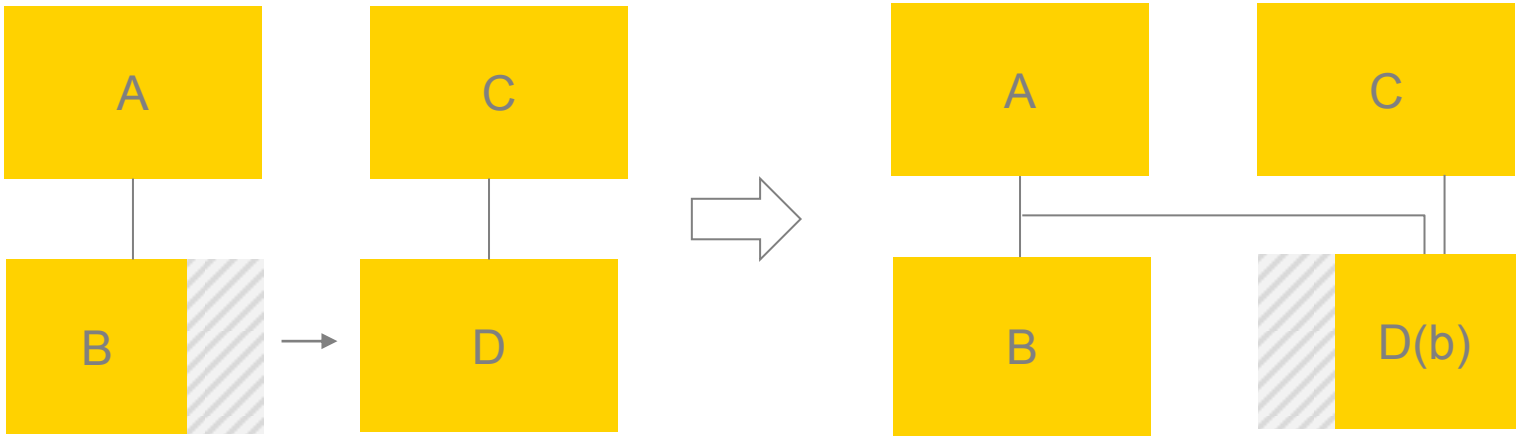
Rozdělení (3)

- Rozdělení odštěpením se založením nových společností („odštěpení“)
  - Rozdělovaná společnost NEZANIKÁ
  - Vyčleněná část jejího jmění přechází na nově vzniklou společnost
  - Společníci rozdělované = společníci nástupnické společnosti
  - „Zúčastněnými společnostmi“ jsou pouze rozdělovaná
- Lze kombinovat s rozdělením odštěpením sloučením



Rozdělení (4)

- Rozdělení odštěpením sloučením
  - Rozdělovaná společnost NEZANIKÁ
  - Vyčleněná část jejího jmění přechází na již existující společnost
  - Společníci rozdělované = společníci nástupnické společnosti
  - „Zúčastněnými společnostmi“ jsou rozdělovaná i nástupnická
- Lze kombinovat s rozdělením odštěpením se založením nových společností

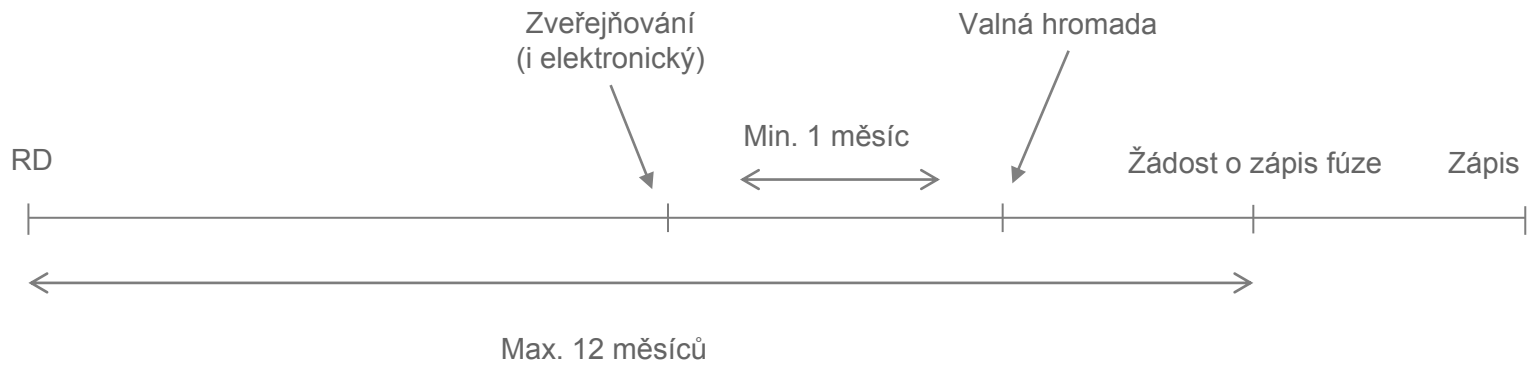


Změna právní formy

- Právně = přeměna, ale účetně ne
  - „přeměna s výjimkou změny právní formy“ = např. §3 ZoÚ
- 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.)
- Změna k.s. na jinou obchodní korporaci a naopak – přiznání za období před zápisem změny do OR
  - Nerozdělený zisk při konverzi na k.s. a v.o.s. podléhá srážkové dani dle §36/2/r ZDP.

Rozhodný den, právní účinky

- Rozhodným dnem fúze / rozdělení / převodu jmění (§10 ZoP)
  - Den, od něhož se jednání zanikající/nástupnické společnosti považuje z účetního hlediska za jednání na účet nástupnické společnosti
- Právní účinky všech přeměn = zápis do obchodního rejstříku
- Max 12 měsíců před podáním návrhu na zápis do OR
- Lze retrospektivně i prospektivně
- Nejpozději den zápisu do OR



Ocenění jmění znalcem

- Důvod ocenění = aby nástupnická společnost nezvýšila ZK více než je „čistý obchodní majetek“ zanikající společnosti
- Pokud má dojít ke zvýšení ZK nástupnickou společností ze jmění zanikající společnosti → je třeba jmění zanikající společnosti ocenit
- Ocenění se nevyžaduje:
  - Pokud nástupnická společnost nezvyšuje ZK ze jmění zanikající společnosti
  - Při fúzích nebo rozdělení v.o.s. nebo k.s.
  - Při změně právní formy na v.o.s. / k.s. (při změně na s.r.o. / a.s. ano)
  - Pokud se jej společníci vzdají (a zákon to umožňuje)
- Rozvahový den pro ocenění
- RD předchází vyhotovení projektu: ke dni přecházející RD (datum vyhotovení konečné účetní závěrky)
- RD po vyhotovení projektu: k datu poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky

Ocenění – přehled

Typ přeměny:	Přecenění:
Sloučení se zvýšením ZK	Ano
Sloučení bez zvýšením ZK	Ne
Převzetí jmění	Ne
Splynutí	Ano
Rozštěpení se vznikem nových společností (de-merger)	Ano
Rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti (spin-off)	Ano, jen odštěpovaná část
Rozdělení odštěpením sloučením (spin-off)	Ano, za stejných podmínek jako fúze sloučením

Přeměny – účetnictví

Účetní závěrky, zahajovací rozvahy

- (Konečná) účetní závěrka = zúčastněné společnosti
  - Ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze nebo rozdělení (§11 ZoP)
- Zahajovací rozvaha = nástupnické společnosti
  - K rozhodnému dni
  - Zobrazuje situaci po dané přeměně (§11 ZoP)
  - V příloze = rozhodnutí zda oceňovací rozdíl / goodwill, opravné položky, rezervy a přechodná aktiva a pasiva přechází na nástupnickou společnost (ČÚS č.011)
- Konečné účetní závěrky a zahajovací rozvahy musí být (většinou) ověřeny auditorem (§12 ZoP)
- Mezitímní účetní závěrka
  - Pokud poslední závěrka před vyhotovením projektu přeměny je starší než 6 měsíců

Účtování při fúzi – bez přecenění

- Přecenění jmění zanikající společnosti NE vyžadováno
- „Upstream“– dceřiná společnost B fúzuje do mateřské společnosti A

Společnost A

Akcie	100	VK	2
		Půjčka	98

Společnost B

Majetek	150	VK	50
		Půjčka	100

Společnost A+B

Majetek	150	VK	52
		Vyloučení podílu	-100
		VK celkem	-48
		Půjčka	198

- Akcie společnosti A ve společnosti B se vyloučí proti vlastnímu kapitálu společnosti A+B v zahajovací rozvaze
- Záporný VK = praktický problém (zápis fúze do obchodního rejstříku, dopad na nízkou kapitalizaci, apod.)

Účtování při fúzi – s přeceněním

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

Společnost A

Akcie	100	VK	2
		Půjčka	98

Společnost B

Majetek	150	VK	50
		Půjčka	100

Společnost A+B

Majetek	350	VK	52
		Oceň. rozd.	200
		OKF	-100
		Půjčka	198

Přecenění je promítnuto v zahajovací rozvaze dle § 54b/4 VoÚ. případně až po otevření knih nástupnické společnosti

- Znalec přecení majetek (HIM) B o 200 nahoru, daňová hodnota zůstane stejná.
- Pro přecenění majetku B musí být vyšší než cena akcií A
- Odpis oceňovacího rozdílu bude snižovat distribuovatelné zisky do budoucna

Přecenění jmění

- Pro účetní účely = pokud ZoP vyžaduje ocenění obchodního jmění při přeměně společnosti (§ 27/3 ZoÚ)
  - Obecně 41x „Oceňovací rozdíly z přecenění“
  - Nevyžaduje-li ZoP ocenění = přebírá účetní hodnoty
- Goodwill vs. oceňovací rozdíl (viz výše)
  - Účetně odpisuje 60 / 180 měsíců (§ 6/3/c a 7/10 Vyhlášky)
  - Dopad odpisu na budoucí distribuci zisků / nízkou kapitalizaci
- Přecenění u přeměn není daňově efektivní = nedaňové odpisy goodwillu / oceň. rozdílu

Odložena daň

- Přecenění aktiv → rozdíly mezi daněmi a účetnictvím → dopad na odloženou daň
  - Účetní hodnota je zvýšena / snížena na reálnou hodnotu
  - Daňová základna zůstává v principu nezměněna
- Účtování o odložené dani (ČÚS č.003)
  - Specificky pro přeměny téměř neupraveno
  - NÚR I-3 – před zákonem o přeměnách – zastaralé (účtování u zanikající)
- V praxi se odložená daň často neúčtuje (pokud byla zohledněna v ocenění znalce)
- Alternativa – ocenění netto → brutace (ocenění představuje 81% hodnoty aktiva) → zvýšení na 100% + současné zaúčtování ODZ

Přeměny – daň z příjmů

Neutralita (1)

- „Neutralitu“ lze chápat jako souhrn těchto hlavních rysů:
  - Nezdanění rozdílu mezi daňovou bází a reálnou hodnotou (nechová se jako „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)

- Snaha o neutralitu především v §23a až 23c ZDP
- Ve §23d ZDP speciální podmínky pro převod ztrát a položek odčitatelných od ZD
  - Hlavním důvodem/cílem přeměny nesmí být snížení/vyhnutí se daňové povinnosti = musí existovat řádné ekonomické důvody (zákon příkladmo uvádí „restrukturalizace nebo zvýšení efektivity“)
  - Pokud nástupnickou společností je společnost, která po dobu delší 12 měs. před přeměnou nevykonávala činnost – má se za to, že neexistují řádné ekonomické důvody (nelze uplatnit §23a-23c ZDP), pokud poplatník neprokáže jinak

Zdaňovací období / období, za které se podává přiznání

- Účetní období (§3/2 - 5 ZoÚ)
  - Období předcházející rozhodnému dni přeměny
  - Období od rozhodného dne do konce kalendářního/hospodářského roku, ve kterém byla přeměna zapsána do OR
- Zdaňovací období dle §21a ZDP
  - Období od rozhodného dne do konce kalendářního / hospodářského roku, ve kterém byla přeměna zapsána do OR (§21a ZDP)
  - Standardní lhůta
- Období, za které se podává přiznání - období předcházející (§38ma ZDP)
  - RD fúze, rozdělení, převodu jmění, pokud RD není 1. den účetního období (lhůta 3 měsíce)
  - Dni zápisu změny právní formy k.s. ←→ s.r.o., a.s.
  - Dni přemístění sídla z ČR

Daňové ztráty – převzetí

- Nástupnická společnost může převzít daňovou ztrátu, která nebyla dosud uplatněna (§ 23c/8/b)
- Převzatou ztrátu lze uplatnit v zdaňovacích obdobích zbývajících do 5-ti zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, za které byla ztráta vyměřena (§ 23c/8/b)
- Rozdělení / odštěpení = jak alokovat?
- Ztrátu lze převzít pouze pokud:
  - Jsou-li splněny podmínky § 23c/9 ZDP (společnosti 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 – uplatnění (38na)

- Do výše části základu daně připadajícího na „stejné činnosti“ vykonávané [společností, které ztráty vznikly] v období kdy ztráta vyměřena (§ 38na/4,5 ZDP)
- Část základu daně = na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů
- Složitý + nejasný výklad (jaké tržby, klasifikace činností…)
  - Závazné posouzení (ex post)

Přeměny – DPH

DPH – obecně

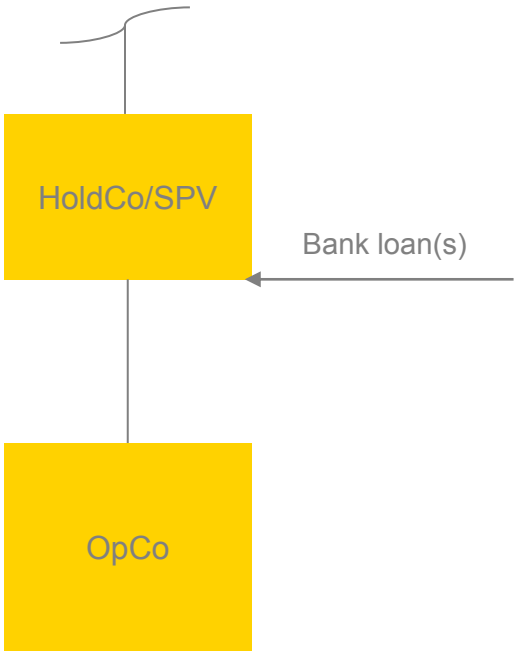
- Obecný záměr – přeměny by měly být daňově neutrální
  - Nejedná o dodání zboží / poskytnutí služby → není předmětem DPH
  - Výslovná úprava chybí
  - DPH obecně sleduje právní stav
  - Zápis v obchodním rejstříku, ne rozhodný den!

DPH – plátce a registrace

- Vznik plátcovství
  - Pokud zanikající společnost byla plátcem → nástupnická se stává plátcem dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku (§ 94 ZDPH)
  - Odštěpení = problém (rozdělovaná společnost nezaniká) → nástupnická se nestává plátcem automaticky
- Registrace plátce = do 15 dnů od zápisu do rejstříku
- Změna právní formy = plátcovství nezaniká
  - Musí do 15 dnů od zápisu oznámit správci daně

Vybrané struktury

Acquisition debt push-down (1)

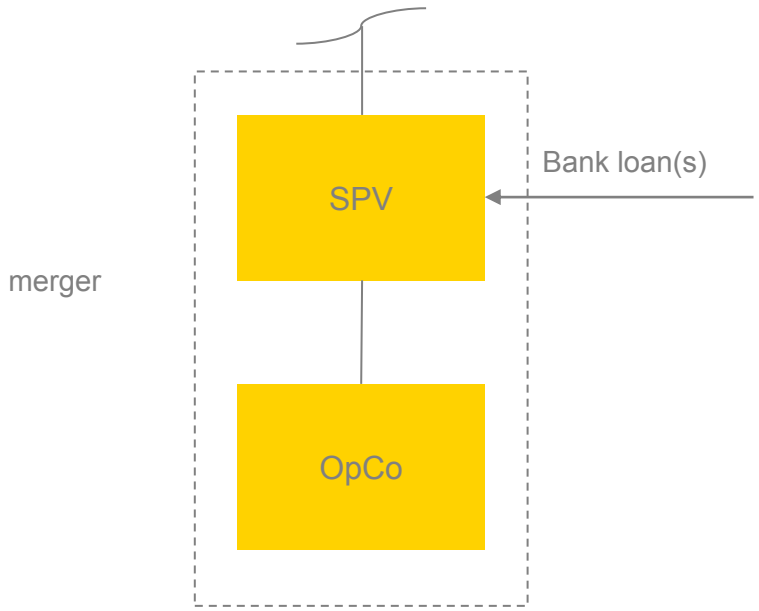


- Co? “přesun“ akvizičního úvěru do nakupované společnosti
- Cíl – pohledávka věřitele přímo proti společnosti, jejíž aktiva generují CF
- Proč? Preference věřitele
  - Debt servicing
  - Vymahatelnost
- Daňový aspekt – uznatelnost úroku (?)

debt servicing / debt push-down - alternativy fúze

- Výplata dividend – timing (nemusí jít interim), WHT, nedostatek equity
- Snížení equity – procesně náročnější, zdanění(?), nedostatek equity
- Debt-to-equity swap (dluhem financovaná výplata dividend / equity) – uznatelnost úroku(?), zdanění výplaty(?), dostatek equity
- Upstream loan – úrokový výnos, právní aspekty, (WHT), jak v budoucnu uhradit
- Refinancování stávajících půjček
- Konverze na k.s.
- Tax consolidation

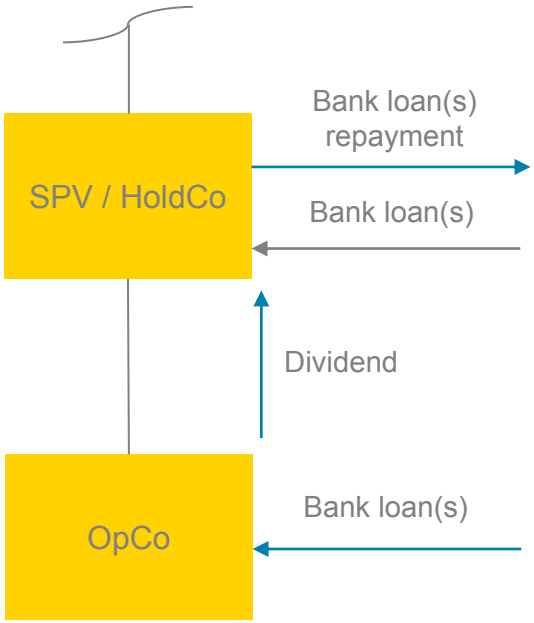
Acquisition debt push-down (2)



Fúze

- 25/1/zk - vztah mateřská a dceřiná až po 12 měsících; fúzí zaniká (RD)
- 25/1/i – náklad na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy osvobozené nebo nezahrnované do základu daně
- Od začátku plán fúze, vynaložena na nabytí aktiv generujících zdanitelný příjem, žádné dividendy
- Upstream
- Projektová dokumentace, podmínka banky
- KV KDP, NSS
- Modelování dopadu na equity + odpisy gwillu v dalších letech → dopad na thin cap (pokud jiné IC loans) + distribuční kapacitu.
- SILON case - 7 Afs 55/2013
- Intra group debt push down CTP 9 Afs 57/2015 – zneužití práva

Acquisition debt push-down (3)



Dluhem financovaná výplata dividend

5 Afs 25/2009 – 98

- Vazba na zdanitelné příjmy – možnost použít volné finanční prostředky na investice nebo provozní výdaje vedoucí k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.
- Výplata dividend přímo souvisí s podnikatelskou činností, právo na dividendy je jedním ze základních práv akcionáře.
- Je věcí podnikatelského rozhodnutí společnosti, zda použije k výplatě dividend pouze vlastní a nebo i cizí zdroje financování, podle toho, která varianta je pro ni v ten který okamžik ekonomicky výhodnější či vhodnější, zejména z hlediska udržení stability finančních toků.

DPH – plátce a registrace

- (Konečná) účetní závěrka = zúčastněné společnosti
  - Ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze nebo rozdělení (§11 ZoP)
- Zahajovací rozvaha = nástupnické společnosti
  - K rozhodnému dni
  - Zobrazuje situaci po dané přeměně (§11 ZoP)
  - V příloze = rozhodnutí zda oceňovací rozdíl / goodwill, opravné položky, rezervy a přechodná aktiva a pasiva přechází na nástupnickou společnost (ČÚS č.011)
- Konečné účetní závěrky a zahajovací rozvahy musí být (většinou) ověřeny auditorem (§12 ZoP)
- Mezitímní účetní závěrka
  - Pokud poslední závěrka před vyhotovením projektu přeměny je starší než 6 měsíců

Předpisy

- ZOK – Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
- 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
- DŘ – Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Otázky, kontakt

Jana Svobodová
Senior Manažer, Transaction Tax
Tel: +420735729153
Jana.Svobodova@cz.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Informace o EY

EY je předním celosvětovým poskytovatelem odborných poradenských služeb v oblasti auditu, daní, transakčního a podnikového poradenství. Znalost problematiky a kvalita služeb, které poskytujeme, přispívají k posilování důvěry v kapitálové trhy i v ekonomiky celého světa. Výjimečný lidský a odborný potenciál nám umožňuje hrát významnou roli při vytváření lepšího prostředí pro naše zaměstnance, klienty i pro širší společnost.

Název EY zahrnuje celosvětovou organizaci a může zahrnovat jednu či více členských firem Ernst & Young Global Limited, z nichž každá je samostatnou právnickou osobou. Ernst & Young Global Limited, britská společnost s ručením omezeným garancí, služby klientům neposkytuje. Pro podrobnější informace o naší organizaci navštivte prosím naše webové stránky ey.com.

© 2019 Ernst & Young, s.r.o. | Ernst & Young Audit, s.r.o. | E & Y Valuations s.r.o.
Všechna práva vyhrazena.

Tento materiál má pouze všeobecný informační charakter, na který není možné spoléhat se jako na poskytnutí účetního, daňového ani jiného odborného poradenství. V případě potřeby se prosím obraťte na svého konkrétního poradce.

ey.com