



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**DAŇOVÉ A ÚČETNÍ ASPEKTY PŘI TRANSFORMACI
SPOLEČNOSTÍ**

TAX AND ACCOUNTING ASPECTS OF THE TRANSITION

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Soňa Abrahámková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Pavel Svirák, Dr.

BRNO 2020

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Soňa Abrahámková**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **Ing. Pavel Svirák, Dr.**
Akademický rok: 2019/20

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Daňové a účetní aspekty při transformaci společností

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné práce
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhu řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem práce je provést podrobnou analýzu transformace a přeměny obchodních korporací a to z hlediska platné právní, účetní a daňové legislativy. Na základě této analýzy zpracovat konkrétní varianty pro přeměnu dané společnosti s uvedením účetních a daňových dopadů.

Základní literární prameny:

SKÁLOVÁ, J. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností. Praha: Wolters Kluwer, 2019. 228 s. ISBN 978-80-7598-570-5.

DVOŘÁK, T. Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 440 s. ISBN 978-80-7478-803-1

PILÁTOVÁ, J. A KOL. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020. Praha. Anag, 2018. 424 s. ISBN 9788072638628

Zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů fyzických a právnických osob ze dne 20.11.1992

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne ze dne 3. února 2012

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12.12.1991

Zákon č. 90/2012 o obchodních korporacích ze dne 22.3.2012

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2019/20

V Brně dne 29.2.2020

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá účetními a daňovými aspekty přeměn obchodních korporací. Konkrétně se věnuje rozdělení obchodních korporací, a to metodou rozštěpení a odštěpení. V první části jsou popsána teoretická východiska pro účetní, daňovou a právní problematiku rozdělení. V druhé části práce je prakticky provedeno rozdělení společnosti ve dvou variantách, které jsou v poslední části práce srovnány a je doporučena varianta pro realizaci přeměny.

Abstract

This thesis deals with accounting and taxation aspects of transformations of business corporations. Specifically, it deals with division of business corporations, using the method of the classical division and spin-off. The first part describes the theoretical basis for accounting, tax and legal issues of division. In the second part of the work the company is practically performed in two ways, which are compared in the final part of the work and a variant for the implementation is recommended.

Klíčová slova

Přeměny obchodních korporací, rozdělení odštěpením, rozdělení rozštěpením, rozhodný den, zahajovací rozvaha, ocenění, daně

Key words

transformations of business corporations, classical division, spin-off, record date, opening balance sheet, valuation, taxes

Bibliografická citace

ABRAHÁMKOVÁ, Soňa. *Daňové a účetní aspekty při transformaci společností* [online]. Brno, 2020 [cit. 2020-05-17]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/127691>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Pavel Svirák.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 15. května 2020

.....

podpis studenta

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala zejména svému vedoucímu diplomové práce panu Ing. Pavlu Svirákovi, Dr., za cenné připomínky a rady, které mi napomohly k vypracování mé diplomové práce.

Dále bych ráda poděkovala své rodině za jejich podporu v době studia.

OBSAH

ÚVOD	10
Cíl práce	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	13
1.1 Obecná právní úprava	13
1.1.1 Právní úprava upravující obchodní korporace	13
1.1.2 Právní úprava účetnictví	14
1.1.3 Právní úprava daní	15
1.2 Přeměny obchodních korporací	16
1.2.1 Právní úprava přeměn	16
1.2.2 Typy přeměn obchodních korporací	17
1.3 Rozdělení společnosti	21
1.3.1 Projekt rozdělení	21
1.3.2 Zpráva o přeměně	23
1.3.3 Informace o přeměně	24
1.3.4 Schválení přeměny	24
1.3.5 Proces schvalování	25
1.4 Účetní problematika rozdělování společnosti	25
1.4.1 Rozhodný den	25
1.4.2 Účetní závěrka	27
1.4.3 Zahajovací rozvaha	27
1.4.4 Ověření účetní závěrky auditorem	29
1.4.5 Ocenění jmění při rozdělení	29
1.4.6 Metody ocenění	31
1.4.7 Zobrazení ocenění do účetnictví	32
1.4.8 Přecenění v oblasti aktiv	32
1.4.9 Přecenění v oblasti pasiv	34
1.4.10 Odložená daň	34
1.5 Daňová problematika rozdělení společností	35
1.5.1 Daň z příjmu právnických osob	35
1.5.2 Daň z přidané hodnoty	38
1.5.3 Ostatní daně	39
2. PRAKTICKÁ ČÁST	41
2.1 ROZDĚLENÍ ODŠTĚPENÍM	41
2.1.1 Základní údaje o obchodní korporaci	41
2.1.2 Přípravná část	42
2.1.3 Účetní hledisko	45

2.1.4 Daňové hledisko	50
2.2 ROZDĚLENÍ ROZŠTĚPENÍM	53
2.2.1 Základní údaje o obchodní korporaci	53
2.2.2 Přípravná část.....	54
2.2.3 Účetní hledisko	56
2.2.4 Daňové hledisko	64
3. ZHODNOCENÍ A VLASTNÍ NÁVRHY ROZDĚLENÍ.....	66
3.1 Srovnání metod rozdělení	66
3.2 Zhodnocení rozdělení odštěpením	68
3.3 Zhodnocení rozdělení rozštěpením	69
3.4 Vlastní doporučení	70
ZÁVĚR	72
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	75
SEZNAM OBRÁZKŮ	77
SEZNAM TABULEK	78
SEZNAM ZKRATEK	79
SEZNAM PŘÍLOH.....	80

ÚVOD

Přeměny obchodních společností jsem si vybrala jako téma mé diplomové práce. Toto téma jsem si vybrala, protože se jedná o velmi zajímavou a v dnešní době aktuální problematiku.

Proces přeměny je velmi specifický a má rozsah nejen do obchodního práva, ale také do oblasti účetnictví a daní.

Každá obchodní společnost se přizpůsobuje ekonomickému prostředí a situaci, ve které se aktuálně nachází. Proto se společnost v době, kdy se jí nedaří, snaží najít nejvhodnější řešení a často se tak obrací k různým metodám přeměn. Může se jednat o fúzi, kdy se spojí s někým mnohem větším a umožní tak společnosti růst. Nebo naopak může dojít k rozdělení, kdy je část podniku oddělen.

Základním právním předpisem, který řídí proces přeměn, je zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Tento zákon určuje různé metody přeměn společností, a to fúzi, rozdělení, převod jmění na společníka, změnu právní formy a přeshraniční přemístění sídla.

Každá společnost vykonává svoji podnikatelskou činnost zejména za účelem dosažení zisku. Dosahování zisku může být jedním z motivů vedoucích k přeměně společnosti. Dalším motivem přeměny může být snaha stát se konkurenceschopnější nebo snaha nabízet svým zákazníkům komplexnější služby. Další možností využití přeměn je naopak rozdělení velké společnosti na více malých nebo oddělení problematičtější společnosti. Nejen tyto motivy vedou společnosti k různým formám přeměn bez nutnosti likvidace společnosti. Pokud by se musela společnost likvidovat, následovalo by založení nových společností, které je nejen časově a finančně nákladné, ale také by se v rámci podnikatelské činnosti muselo začínat od začátku.

V diplomové práci se zabývám problematikou rozdělení společnosti, a to rozdělení odštěpením a rozštěpením. Problematika odštěpení bude aplikována na konkrétním podniku.

Cílem diplomové práce je popsat postup aplikace vybraných metod přeměny z právního, účetního a daňového pohledu. Vybrané metody přeměny budou srovnány a nakonec zhodnotím, která metoda rozdělení je vhodnější.

V práci se nejdříve seznámíme s právní úpravou problematiky přeměn, popíšeme jednotlivé metody přeměn stanovených v zákoně o přeměnách. Dále se budu zaměřovat na proces rozdělení z právního, účetního a daňového hlediska. Uvedu, jaké dokumenty je nutné vypracovat (např. projekt přeměny, zahajovací rozvaha atd.). V hlavní části práce budu aplikovat získané teoretické znalosti na konkrétní podnik a jeho proces odštěpení. Zpracuji dvě varianty rozdělení. Obě varianty budou porovnány a bude doporučena varianta rozdělení.

Závěrečná část práce se bude zabývat zhodnocením celého procesu rozdělení.

Cíl práce

Cílem této práce je popsat rozdělení společnosti z účetního a daňového pohledu. Práce je složena z teoretické a praktické části. Praktická část vychází z teoretické. V teoretické části se práce nejdříve věnuje právní úpravě přeměn obchodních korporací, a to z pohledu evropského a českého práva. Dále jsou zde popsány možnosti přeměn, které zákon zná. Poté se práce věnuje už jen problematice rozdělení společnosti z pohledu účetnictví a daní, zejména daně z příjmu a DPH. Okrajově jsou zmíněny ostatní daně, např. daň z nemovitých věcí a silniční daň.

Praktická část práce navazuje na teoretickou část. V této části bude popsáno rozdělení společnosti s ručením omezeným, bude vysvětleno, proč se společnost rozhodla k rozdělení, určen způsob jejího rozdělení. Budou popsány jednotlivé kroky, které je potřeba vykonat. V rámci účetnictví budou popsány jednotlivé kroky, které je z pohledu účetnictví a daní potřeba udělat, budou sestaveny účetní výkazy a bude prakticky ukázáno, jak se bude účtovat. Proces rozdělení bude také popsán z pohledu daní, zejména daně z příjmu a daně z přidané hodnoty.

Závěrem práce bude zhodnocen proces rozdělení a obě varianty rozdělení. Z tohoto zhodnocení bude vyplývat konečné doporučení ke zvolení vhodné varianty rozdělení.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

V teoretické části diplomové práce jsou uvedeny teoretické poznatky související s účetními a daňovými aspekty přeměn obchodních společností. Z teoretické části práce bude čerpat praktická část.

Základním právním pramenem, který upravuje přeměny obchodních společností, je zákon o přeměnách. Přeměny se dotýkají i jiných právních předpisů, které jsou v úvodu této části zmíněny. Následně jsou popsány obecně jednotlivé metody přeměn. Následující část práce je již věnována jen vybranému typu přeměny, a tou je rozdělení.

Na právní část navazuje část zabývající se účetní a daňovou problematikou vybraného typu přeměny.

1.1 Obecná právní úprava

Protože je Česká republika součástí Evropské unie, musí brát ohledy také na směrnice EU. Jedná se zejména o směrnice upravující obchodní právo, daně a účetnictví. Tyto směrnice musí implementovat do svých právních předpisů. V následujících kapitolách budou uvedeny nejen české právní úpravy, ale také evropské směrnice, ze kterých právě česká úprava pramení.

1.1.1 Právní úprava upravující obchodní korporace

Česká právní úprava

Obchodní korporace jsou upraveny zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) a dále zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

V Občanském zákoníku jsou informace týkající se právnických osob, a to např. jejich vznik, orgány, způsoby jednání za právnickou osobu. Dále zde jsou informace týkající se jejich zrušení a přeměn.¹

V Zákoně o obchodních korporacích je vysvětleno, co je obchodní korporace. Obchodní korporací je obchodní společnost a družstvo. Obchodní společnosti se dále člení na

¹ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, §118-213

osobní společnosti (veřejná obchodní společnost a komanditní společnost) a kapitálovou společnost (společnost s ručením omezeným a akciová společnost). V rámci evropské unie existuje ještě Evropská společnost, Evropské hospodářské zájmové sdružení a Evropská družstevní společnost.² Jednotlivé druhy obchodních společností jsou zde podrobně popsány.

Směrnice EU pro obchodní právo

V rámci EU regulovaly obchodní právo v EU zejména tyto směrnice:

- Druhá směrnice Rady 77/91/EHS ze dne 13. prosince 1976, o koordinaci ochranných opatření
- Třetí směrnice Rady 78/855/EHS ze dne 9. října 1978 o fúzích akciových společností
- Šestá směrnice Rady 82/891/EHS ze dne 17. prosince 1982 o rozdělení akciových společností
- Desátá směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/56/ES ze dne 26. října 2005 o přeshraničních fúzích kapitálových společností

Právě posledně zmiňovaná směrnice ukládá členským státům povinnost úpravy svých právních předpisů, aby bylo umožněno realizovat fúze obchodních společností mezi členskými státy. Díky této povinnosti vstoupil v České republice v platnost zákon o přeměnách.

Tyto zmíněné směrnice byly nahrazeny směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2017/1132 ze dne 14. června 2017 o některých aspektech práva obchodních společností.³

1.1.2 Právní úprava účetnictví

Česká právní úprava

Základním právním předpisem upravujícím účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento zákon stanovuje, že povinnost vést účetnictví mají účetní jednotky, které jsou zejména:

² Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, §1

³ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.27

a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky

b) zahraniční právnické osoby

c) organizační složky státu

d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku ⁴

Následující části se věnují mimo jiné informacím týkající se otevírání a uzavírání účetních knih, účetní závěrce, oceňování a inventarizaci.

Kromě zákona o účetnictví se musí účetní jednotka řídit také Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.,

Směrnice EU upravující účetnictví

Původně upravovaly účetní právo tyto směrnice

- Čtvrtá směrnice Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978 o ročních účetních závěrkách některých forem společností
- Sedmá směrnice Rady 83/349/EHS ze dne 13. června 1983 o konsolidovaných účetních závěrách

Směrnice byly nahrazeny novou směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. Tato směrnice byla zavedena rozsáhlou novelou do českého zákona o účetnictví od 1.1.2016.⁵

1.1.3 Právní úprava daní

Česká právní úprava

Mezi nejdůležitější daňové zákony patří nepochybně zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jako další zákony lze

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1 odst. 2

⁵ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.29

⁶ Tamtéž, s.28

zmínit např. zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční a zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí.

Směrnice EU upravující daně

Důležitou směrnicí upravující daně byla směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních a převodech aktiv a výměn akcií. Hlavním smyslem této směrnice bylo odstranění překážek volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a celkové zlepšení konkurenceschopnosti společností v rámci celého světa. I tato směrnice byla nahrazena novou směrnicí 2005/19/ES. Nově je v této směrnici zavedeno mimo jiné např. minimalizaci překážek v daňové oblasti při přeměně organizační složky na dceřinou společnost a byl zaveden daňový režim tzv. "split-off" (česky odštěpení), kdy je pobočka podniku převedena do již existujícího či nově založeného sesterského podniku. Směrnice byla implementována do českého zákona o daních z příjmu.⁶

1.2 Přeměny obchodních korporací

1.2.1 Právní úprava přeměn

V rámci České republiky byly přeměny upravovány do 30.6.2008 Obchodním zákoníkem. Poté co bylo nutné zaimplementovat tzv. desátou směrnici EU od českého právního řádu, došlo k rozhodnutí zákonodárce vytvořit samostatný zákon. Pro přeměny tedy začal platit nový zákon o přeměnách. Ten byl několikrát novelizován.

V současné době jsou přeměny upravovány zákonem o přeměnách a občanským zákoníkem. V Občanském zákoníku se jedná zejména o §174 až 184.⁷

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev v úvodu definuje, co to vůbec přeměna je. Samotný zákon má 7 částí:

Část první – obecná ustanovení

Část druhá – fúze

Část třetí – rozdělení

Část čtvrtá – převod jmění na společníka

⁷ SKÁLOVÁ, J. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností. s.30

Část pátá – změna právní formy

Část šestá – společná a přechodná ustanovení

Část sedmá – účinnost

Zákon má tedy obecné ustanovení v první části, které je obecně platné pro přeměny a následují části zaměřené na jednotlivé druhy přeměn.⁸ Přeměna obchodní korporace je možná pouze za podmínek stanovených tímto zákonem. Za přeměny obchodních korporací jsou považovány fúze, rozdělení, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla.⁹

1.2.2 Typy přeměn obchodních korporací

Obchodní korporace při přeměnách musí striktně vycházet ze zákona o přeměnách, jiný způsob přeměn není právně akceptovatelný.

Typy přeměn:

- fúze
- rozdělení
- převod jmění na společníka
- změna právní formy
- přeshraniční přemístění

Nyní si jednotlivé typy přeměn představíme podrobněji.

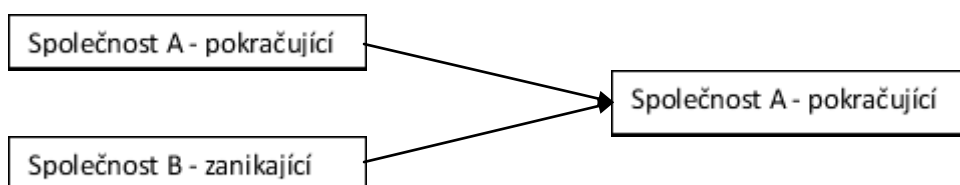
Fúze

Fúze patří mezi nejčastější formu přeměny obchodních korporací. Existují dva typy fúze, a to sloučením nebo splynutím. Při sloučení zaniká jedna nebo více obchodních korporací a jmění těchto zanikajících společností přechází na nastupující společnost, která již ale existuje.

⁸ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

⁹ DVOŘÁK, T. *Přeměny obchodních korporací*. s.9

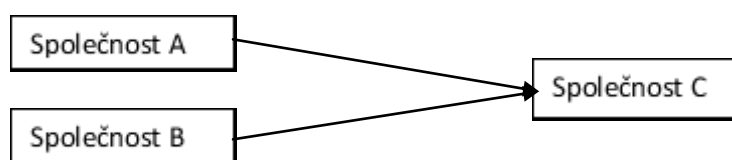
Obr. 1 Fúze sloučením



Zdroj: Vlastní zpracování

Při splynutí zaniká jedna nebo více obchodních korporací a jejich jmění přechází na nástupnickou společnost, která nově vznikla tímto splynutím.

Obr. 2 Fúze splynutím



Zdroj: Vlastní zpracování

Zákon o přeměnách ještě rozlišuje fúze dle sídla zúčastněných společností. Jedná se o fúzi vnitrostátní, ta je uskutečňována mezi společnostmi, které mají sídlo na území České republiky, a fúzi přeshraniční. O přeshraniční fúzi mluvíme tehdy, pokud se fúze účastní zahraniční společnost.

Zanikající a nástupnická společnost musí být kapitálovou nebo osobní společností. Vzájemná fúze mezi kapitálovými a osobními společnostmi je zakázána.¹⁰

Rozdělení

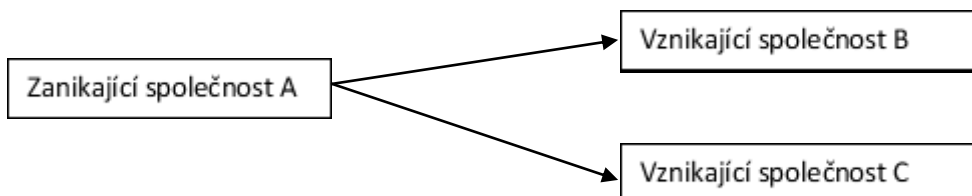
Rozdělení má podobu rozštěpení a odštěpení. Při rozštěpení zanikne rozdělovaná korporace a dojde ke vzniku nových korporací. Při odštěpení korporace, která se rozděluje, nezaniká, ale její část přechází na nově vzniklou korporaci. Dle ZoP lze provést rozdělení pouze na vnitrostátní úrovni.

A. Rozštěpení

Dochází zde ke vzniku nových společností. V tomto případě dojde k zániku rozdělovací společnosti a nově vzniknou nové obchodní korporace, které jmění zaniklé společnosti převezmou. Tomuto druhu rozštěpení se říká rozštěpení se vznikem nových korporací.

¹⁰ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.31

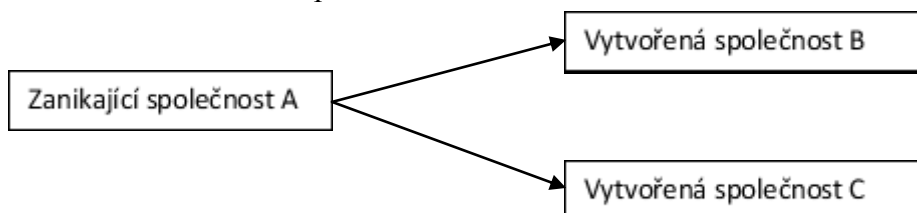
Obr. 3 Rozdělení rozštěpením se vznikem nových společností



Zdroj: Vlastní zpracování

Dalším způsobem rozštěpení je tzv. rozštěpení sloučením, kdy rozdělovaná společnost zaniká a její jmění přechází na již vytvořené společnosti.

Obr. 4 Rozdělení rozštěpení sloučením



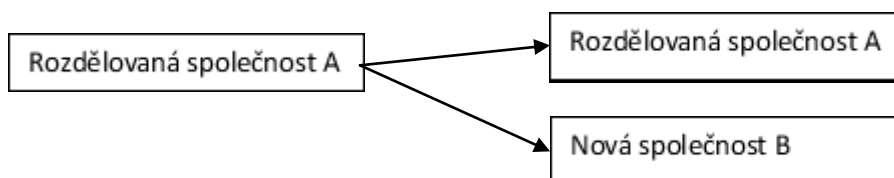
Zdroj: Vlastní zpracování

U rozštěpení existuje kombinace výše zmíněných způsobů.

B. Odštěpení

Při odštěpení původní rozdělovaná společnost nezanikne, ale její část přechází na nástupnickou společnost. Tato nástupnická společnost může být nově založená či již existující. Pokud je nástupnická společnost nově založená, jedná se o tzv. odštěpení se vznikem nové obchodní korporace.

Obr. 5 Odštěpení se vznikem nové společnosti

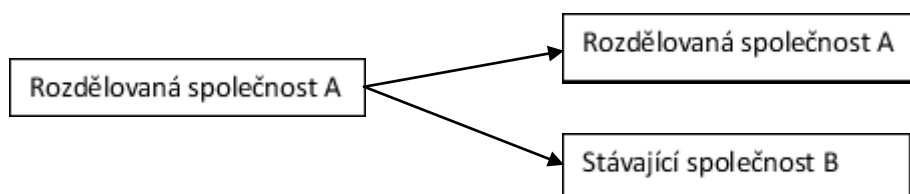


Zdroj: Vlastní zpracování

V případě, že je nástupnická společnost již vytvořená, hovoříme o tzv. odštěpení sloučením.

Nedochází tedy ke vzniku žádné nové společnosti.

Obr. 6 Odštěpení sloučením



Zdroj: Vlastní zpracování

Stejně jako u rozštěpení, existuje i u odštěpení kombinace obou zmíněných způsobů odštěpení.¹¹

Převod jmění na společníka

Při této přeměně dochází k zániku korporace a její jmění přechází na společníka. U společnosti s ručením omezeným to může být jen ten společník, který má vklad ve výši min. 90% základního kapitálu a 90% hlasovacích práv.¹²

Změna právní formy

Při této přeměně dochází pouze ke změně právní formy, např. s.r.o. se změnil na a.s.

Přeshraniční přemístění sídla

Může se jednat o umístění sídla zahraniční právnické osoby do České republiky nebo naopak umístění sídla české korporace do některého z členských států EU.¹³

Z výše uvedených forem přeměn se dále budu věnovat rozdělení společnosti.

¹¹ DVOŘÁK, T. *Přeměny obchodních korporací*. s.203-206.

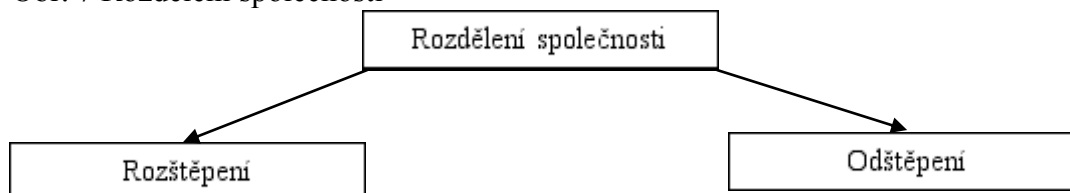
¹² NOTÁŘSKÁ KOMORA ČR. Přeměny obchodních korporací. [online]. 5.12.2019. Dostupné z: <https://www.nkcr.cz/sluzby/pravnicke-osoby-a-podnikani/premeny-obchodnich-korporaci>

¹³ NOTÁŘSKÁ KOMORA ČR. Přeměny obchodních korporací. [online]. 5.12.2019. Dostupné z: <https://www.nkcr.cz/sluzby/pravnicke-osoby-a-podnikani/premeny-obchodnich-korporaci>

1.3 Rozdělení společnosti

Jak již bylo zmíněno výše, rozeznáváme dva typy rozdělení společnosti, a to rozštěpení a odštěpení.

Obr. 7 Rozdělení společností



Zdroj: Vlastní zpracování

U rozdělení rozštěpením dochází k zániku rozdělované korporace. Její jmění přechází na nástupnické společnosti. Společníci se stávají společníky nástupnické společnosti. U rozdělení odštěpením rozdělovaná společnost nezaniká, část jmění přechází na nástupnickou společnost. Společníci zůstávají nejen společníky v rozdělované společnosti, ale zároveň se stávají společníky nástupnické společnosti. Nástupnická společnost musí mít stejnou právní formu jakou má rozdělovaná společnost. Právní účinky zániku společnosti, která se rozděluje a vzniku nástupnické společnosti nastávají ke dni zápisu do obchodního rejstříku.¹⁴

Při rozdělení společnosti dochází k zániku rozdělované společnosti. Zániku předchází zrušení bez likvidace, protože jmění rozdělované společnosti přechází na nástupnickou společnost.¹⁵

1.3.1 Projekt rozdělení

Dle ZoP se přeměny uskutečňují na základě projektu, který musí mít písemnou podobu. Rozdělení korporace je uskutečněno na základě projektu rozdělení. Tento projekt je vyhotoven osobami zúčastněnými na přeměně. Pokud je touto osobou právnická osoba, tak tuto roli přebírá statutární orgán. Projekt musí být podepsán všemi osobami, které se přeměny zúčastňují.

Den, kdy byl projekt vyhotoven, je takový den, kdy daný projekt obsahuje náležitosti právního jednání ustanovené ZoP.

¹⁴ PROFIL SPOLEČNOSTI. Přeměny společností. [online]. 6.12.2019. Dostupné z: <https://www.profispolecnosti.cz/cs/ostatni-sluzby/premeny-spolecnosti/a-1666/>

¹⁵ SKÁLOVÁ, J. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností. s.32

Projekt musí být dle ZoP schválen osobami zúčastněnými na přeměně ve stejném znění, musí obsahovat údaje, které jsou stanoveny zákonem a musí být zveřejněn. Projekt musí být schválený v takovém znění, v jakém je zveřejňován.

Formu notářského zápisu má projekt v případě, že není schválen osobami zúčastněnými na přeměně nebo jedná-li se o přeměnu veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti.¹⁶

Projekt rozdělení musí obsahovat zákonem stanové údaje, např:

- a) firmu, sídlo, právní formu, identifikační číslo všech zúčastněných společností
- b) uvedení rozdělení podílů na nástupnických společnostech mezi společníky rozdělující společnosti. Uvedení kritéria, na základě kterého bylo rozdělení stanoveno. Může zde být stanoven také případný doplatek.
- c) rozhodný den rozdělení,
- d) uvedení, kteří zaměstnanci rozdělované společnosti se stanou zaměstnanci nástupnické společnosti
- e) stanovení majetku a dluhů, který bude přecházet na nástupnickou společnost. V případě rozdělení odštěpení stanovit, který majetek a dluhy zůstane v rozdělované společnosti. Pro toto stanovení lze použít poslední účetní závěrku, a to řádnou, mimořádnou, konečnou či mezitimní.
- f) u rozštěpení určit, která nástupnická společnost přebírá daňové povinnosti zanikající společnosti
- g) u odštěpení uvést případné změny zakladatelského právního jednání rozdělované společnosti¹⁷

V projektu rozdělení je také vhodné určit složky vlastního kapitálu, který není závazkem. Tvorba základního a vlastního kapitálu je upravena v §265 až § 266 ZoP. Ten říká, že základní kapitál každé nové nástupnické společnosti nesmí být vyšší než hodnota ocenění části jmění zanikající či rozdělované společnosti, přecházející na nástupnickou společnost, tato hodnota ocenění vyplývá ze znaleckého posudku.

Při rozdělení odštěpením vlastní kapitál rozdělované společnosti vykázaný v zahajovací rozvaze nižší než je její vlastní kapitál, toto platí, pokud rozhodný den je dříve než je

¹⁶ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. §15

¹⁷ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.141-142

den vypracování projektu rozdělení. Toto ustanovení by neplatilo, pokud by bylo současně s rozdělením schváleno i snížení základního kapitálu.

V případě odštěpení lze zahrnout do rozdělení snížení či zvýšení základního kapitálu rozdělované společnosti.¹⁸

1.3.2 Zpráva o přeměně

Po vyhotovení projektu rozdělení je statutární orgán společnosti povinen vypracovat zprávu o přeměně. Obsahem zprávy je velmi detailně vysvětlen projekt rozdělení. Tato zpráva musí být vyhotovena písemně a sestavuje ji statutár každé zúčastněné společnosti na této přeměně. Dle ZoP musí zpráva o přeměně obsahovat minimálně:

- a) zdůvodnění výměnného poměru podílů, a to z právního a ekonomického hlediska, pokud dochází k jejich výměně. Musí se vysvětlit kritéria, která byla použita při rozdělování podílů v nástupnických společnostech při rozdělování.
- b) zdůvodnění výše vzniklých doplatků, pokud nějaké vznikly
- c) popis opatření, které budou ve prospěch vlastníků cenných papírů, které jsou emitovány osobou zúčastněnou přeměny
- d) informace o tom, zda-li vznikly problémy při oceňování. Pokud žádné problémy nevznikly, musí se o tom také informovat
- e) uvést změny právního a ekonomického postavení jednotlivých společníků, uvést změny v ručení společníků, pokud dochází ke změnám.
- f) uvést dopady přeměny společnosti na věřitele zúčastněné osoby přeměny, a to zejména z pohledu dobytnosti pohledávek

Ve zprávě nelze uvádět údaje, které by svým uvedením zde mohly osobě zúčastněné na přeměně přivodit újmu. Stejně tak je zakázáno uvádět ve zprávě informace, které jsou předmětem obchodního tajemství či se jedná o utajovanou informaci. Ve zprávě musí být ale zahrnuto sdělení, proč se tyto informace neuvádějí.

Zpráva o přeměně nemusí být vypracována, pokud:

- a) se přeměňuje veřejná obchodní společnost či komanditní společnost
- b) zanikající společnost, která je s.r.o. či a.s., která se spojuje s jediným společníkem

¹⁸ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. §265 - §266a

- c) zúčastněná s.r.o. má společníky, kteří jsou zároveň jejími jednateři. Potom platí, že se zpráva za tuto společnost nesestavuje
- d) s přeměnou souhlasí všichni společníci či členové všech zúčastněných společností¹⁹

1.3.3 Informace o přeměně

Osoba zúčastněná přeměny, která je zapsána v obchodním rejstříku, má povinnost uložit do sbírky listin min. měsíc před schválením přeměny projekt přeměny. Toto zveřejnění musí oznámit a zároveň upozornit věřitele, a to ve lhůtě min. měsíc před schválením přeměny. Tato povinnost může být splněna nástupnickou společností. Pokud osoba zúčastněná na přeměně zveřejní projekt přeměny na internetových stránkách společnosti spolu s upozorněním pro věřitele ve lhůtě min. měsíc před schválením přeměny, nemá povinnost zveřejňovat informace o přeměně.²⁰

1.3.4 Schválení přeměny

V rámci schvalování přeměny se schvaluje kromě projektu přeměny, ale také ostatní dokumenty (např. účetní závěrky, zahajovací rozvahy). Pokud by došlo k neschválení byť jen jediného dokumentu, nemůže dojít ke schválení přeměny. Přeměna musí být schválena určitým počtem hlasů, který určuje ZoP. Pokud by nebyla splněna tato zákonná podmínka, přeměna by byla neschválena. Pravidla pro schválení přeměny se liší dle právní formy korporace. Odsouhlasení přeměny musí být pod dohledem notáře.

U s.r.o. musí statutární orgány společností zúčastněných na rozdělení splnit tzv. informační povinnost vůči společníkům. Minimálně dva týdny před zasedáním valné hromady, kde se bude hlasovat o rozdělení, musí být společníkům doručeny dokumenty.

Mezi tyto dokumenty patří např.:

- a) projekt rozdělení
- b) účetní závěrky všech společností zúčastněných na přeměně za předcházející 3 účetní období
- c) konečné účetní závěrky
- d) zahajovací rozvahy rozdělované společnosti a jejich nástupnických společností

¹⁹ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. §24-27

²⁰ Tamtéž. §33 – 33a

1.3.5 Proces schvalování

Schvalování rozdělení je schváleno, pokud je odhlasováno alespoň třemi čtvrtinami přítomných společníků (min tedy 75 %). Pokud má společnost ve své společenské smlouvě ustanoven větší počet hlasů pro určitá významná rozhodování, pak je tato výše vyžadována pro schválení projektu rozdělení. Statutární orgán má povinnost zajistit zaslání nezbytných dokumentů minimálně dva týdny před konání valné hromady, kde bude o rozdělení společnosti hlasováno. Tyto dokumenty musí obsahovat mimo jiné společnou zprávu o rozdělení zúčastněných společností. Dále je nutné informovat společníka o možnosti seznámení se se znaleckým posudkem týkajícího se ocenění jmění.²¹

1.4 Účetní problematika rozdělování společnosti

1.4.1 Rozhodný den

Co to rozhodný den je vysvětluje zákon o přeměnách. Je to den, od kterého se veškerá konání zanikající či rozdělované korporace považuje za jednání, které je uskutečňováno na účet nástupnické společnosti.²² Tento den se stanovuje jen u fúze, rozdělení a převodu jmění na společníka. U rozdělení odštěpením jsou účinky tohoto dne pouze v souvislosti s těmi jednáními týkající se majetku a dluhů, které přechází na nástupnickou společnost. Rozhodný den dle §10 ZoP nemůže předcházet den, v němž bude podán návrh na zápis do obchodního rejstříku, o více jak 12 měsíců. Pokud by se jednalo dle projektu o den starší, bere se za rozhodný den ten den, kdy byla přeměna zapsána do obchodního rejstříku.²³

Rozhodný den a účetní období

Rozhodný den je pojen s počátkem účetního období dle ZoÚ. Účetní období stanoveno jako nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. Může se jednat o kalendářní rok či hospodářský rok, ale může se stát, že období bude delší než daných 12 měsíců, a to právě následkem přeměny. U přeměn začíná účetní období účetní jednotky, která nezaniká, rozhodným dnem přeměny a končí poslední den účetního období, kdy nastaly

²¹ DVOŘÁK, T. *Přeměny obchodních korporací*. s.106-114.

²² SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.38

²³ Tamtéž. s. 42-44

právní účinky. U zanikající jednotky končí účetní období dnem, který předchází rozhodnému dni.²⁴

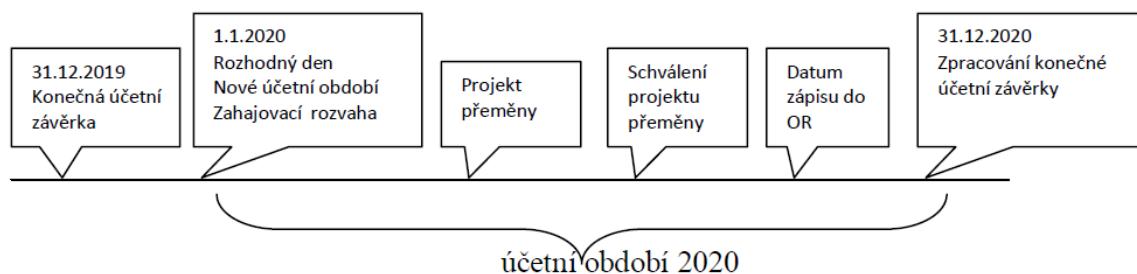
Stanovení rozhodného dne

Rozhodný den lze v rámci příprav přeměny stanovit na počátek celého procesu příprav přeměny nebo naopak až po sestavení a schválení projektu rozdělení.

Nyní si znázorníme graficky různé možnosti stanovení rozhodného dne. Nejdříve si graficky ukážeme, jak to vypadá, když se rozhodný den určí před dnem vypracování projektu rozdělení a poté si ukážeme druhou variantu, a to jak to vypadá, když je rozhodný den stanoven až po dni vypracování projektu rozdělení.

a) rozhodný den je stanovený před projektem přeměny

Obr. 8 Rozhodný den před projektem



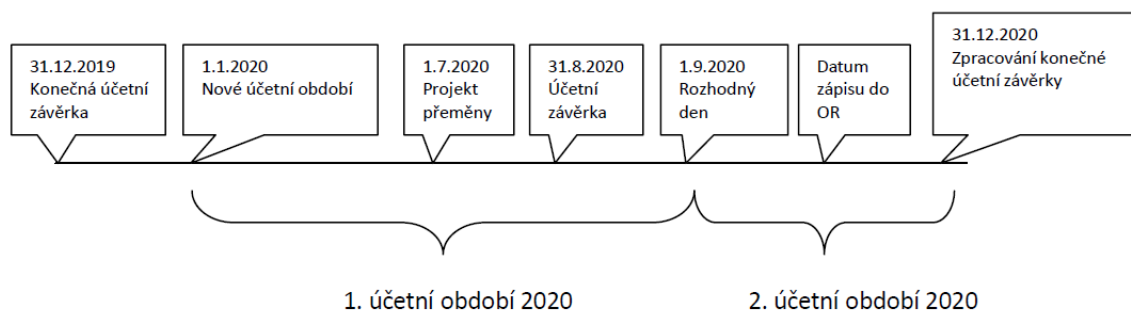
Zdroj: Vlastní zpracování

Jedná se o nejobvyklejší variantu stanovení rozhodného dne. Stanovení rozhodného dne na první den nového období nevyvolává žádné další dodatečné náklady a neovlivňuje ani daňové povinnosti.

b) rozhodný den stanovený po vypracování projektu

²⁴ Kol. autorů. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. s.15-16

Obr. 9 Rozhodný den po projektu



Zdroj: Vlastní zpracování

Další možnost, kterou lze zvolit je posunutí rozhodného dne až po vypracování a schválení projektu rozdělení. Při uplatnění tohoto postupu není valnou hromadou schvalována zahajovací rozvaha, které se sestavuje až ke dni předcházejícímu rozvahový den.²⁵

1.4.2 Účetní závěrka

Zákon o přeměnách uvádí povinnost sestavovat konečnou účetní závěrku jako řádnou či mimořádnou, a to ke dni předcházející rozhodnému dni. Tuto povinnost mají všech společnosti účastníci se přeměny. Řádná účetní závěrka je taková, které se sestavuje k poslednímu dni účetního období. Mimořádná účetní závěrka se sestavuje v ostatních případech. Konečná účetní závěrka se sestavuje ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny.

Je-li poslední řádná či mimořádná účetní závěrka sestavena z dat ke dni, od kterého ke dni zpracování projektu uplynulo více jak 6 měsíců, musí být v případě rozdělení společnosti vyhotovena mezitimní účetní závěrka. Doba mezi sestavením mezitimní účetní závěrky a sepsáním projektu musí být max. 3 měsíce. U mezitimní účetní závěrky nedochází k uzavírání účetních knih a je vyhotovována v průběhu účetního období.²⁶

1.4.3 Zahajovací rozvaha

Je sestavována k rozhodnému dni přeměny každou nástupnickou společností (nově vzniklé společnosti i pro ty již existující). Tato povinnost platí také pro rozdělovanou

²⁵ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.45-49.

²⁶ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.50

společnost v případě rozdělení odštěpením. V tomto případě jsou sestaveny dvě zahajovací rozvahy (jedna rozdělované společnosti a jedna nástupnické společnosti). Rozvaha rozdělované společnosti je ponížena o aktiva a pasiva, která se odštěpily. Tyto odštěpené aktiva a pasiva se objeví v rozvaze nástupnické společnosti. Majetek a závazky jsou oceněny znaleckým posudkem a vlastní kapitál má strukturu dle projektu. Rozhodným dnem se nástupnická společnost stává samostatnou účetní jednotkou.

Kroky sestavení zahajovací rozvahy v případě rozdělení či odštěpení jsou následující:

1. převzetí aktiv z konečné účetní závěrky rozdělované či zanikající společnosti, které přecházejí na nástupnickou společnost
2. převzetí závazků z konečné účetní závěrky rozdělované či zanikající společnosti, které přecházejí na nástupnickou společnost
3. dle znaleckého ocenění provést zaúčtování přecenění aktiv a pasiv
4. dle projektu rozdělení vyhovit strukturu vlastního kapitálu pro nástupnickou společnost
5. možnost vzniku vzájemných pohledávek a závazků

Komentář k zahajovací rozvaze

K zahajovací rozvaze sestavené pro účely přeměny musí být přiložen komentář popisující do jakých položek této rozvahy byly převzaty údaje z konečné účetní závěrky.

V zahajovací rozvaze nástupnické společnosti je možnost vykázat následující položky, které vznikly jako důsledek přecenění a operací souvisejících s přeměnou. Mohou být také ale jen popsány v komentáři k zahajovací rozvaze a rozčleněny do ostatních položek vlastního kapitálu.

Jedná se o tyto položky ze skupiny *A.II.2 Kapitálové fondy*:

A.II.2.3 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací

A.II.2.4 Rozdíly z přeměn obchodních korporací

A.II.2.5 Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací

Tento komentář je nezbytný zejména kvůli tomu, že většinou projekt nemá určen povinný údaj o tom, jak došlo k přesunu jednotlivých položek vlastního kapitálu zanikající společnosti do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti.²⁷

1.4.4 Ověření účetní závěrky auditorem

Dle ZoÚ jsou povinny mít řádnou či mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem mimo jiné velké účetní jednotky, střední účetní jednotky a malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi a k rozvahovému dni, za které se účetní závěrka ověřuje a účetní období, které bezprostředně předchází tomuto období, překročily či dosáhly alespoň jedné z těchto hodnot:

- a) aktiva celkem 40 000 000 Kč
- b) roční čistý obrat 80 000 000 Kč
- c) průměrný počet zaměstnanců v daném období činí 50²⁸

Při rozdělování mají povinnost ověřit účetní závěrku všechny nástupnické společnosti, pokud má rozdělovaná společnost povinnost ověření závěrku auditorem na základě povinnosti vyplývající ze ZoÚ.²⁹

1.4.5 Ocenění jmění při rozdělení

Nedílnou součástí přeměny ocenění jmění znalcem. Tato povinnost vychází ze ZoP a platí pouze pro kapitálové společnosti.

U rozštěpení společnosti a vzniku nových společností je povinnost zanikající společnosti ocenit jmění, které má dle projektu rozdělení přejít na tyto nástupnické společnosti, znalcem, a to pro každou nástupnickou společnost.

U odštěpení, při kterém vzniká nová společnost, se oceňuje znalcem jen to jmění, které přechází na nástupnickou společnost.

U rozdělení sloučením má zanikající či rozdělovaná společnost povinnost ocenit jmění znalcem, ale pouze to, které má dle projektu rozdělení přejít na nástupnickou společnost. Tato společnost bude tímto jměním zvyšovat základní kapitál.

²⁷ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.68-71.

²⁸ Kol. autorů. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. s.20

²⁹ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. §12

Znalecký posudek musí obsahovat minimálně:

- a) popis jmění zanikající či rozdělované společnosti, které bude přecházet na nástupnickou společnost
- b) způsoby ocenění
- c) částka, na kterou se oceňuje část jmění zanikající či rozdělované společnosti, která přechází na nástupnickou společnost
- d) v případě rozdělení společnosti, při kterém vznikne nová společnost či společnosti, obsahuje i údaj, zda-li částka odpovídá součtu vkladů do základního kapitálu nástupnické společnosti s ručením omezeným, které se vztahují k podílům této zanikající společnosti.
- e) u rozdělení sloučením údaj o tom, zda-li částka odpovídá minimálně částce zvýšení základního kapitálu, který připadá na společníky zanikající či rozdělované společnosti³⁰

Nástupnické společnosti ručí za dluhy, které přecházejí z rozdělované či zaniklé společnosti na nástupnické společnosti, nebo zůstávají rozdělované společnosti odštěpením, společně a nerozdílně do výše ocenění jmění.

Ocenění jmění je nezbytné pro sestavení nového základního kapitálu. Při rozdělení společnosti, při kterém vznikají nové společnosti, nesmí být suma všech vkladů společníků zanikající či rozdělované společnosti v nástupnické společnosti vyšší než částka ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti, která je zjištěná ze znaleckého posudku ocenění, která měla dle projektu rozdělení přecházet na nástupnickou společnost.

U rozdělení sloučením částka zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti nesmí být vyšší než částka ocenění části jmění přecházející ze zaniklé či rozdělované společnosti. Totéž pravidlo platí pro základní kapitál nástupnické společnosti, která vznikla odštěpením.

Rozdělovaná společnost, která po odštěpení pokračuje ve své činnosti, převádí určitou část nejen aktiv ale i pasiv. Vlivem odštěpení může nastat situace, kdy dojde ke snížení základního kapitálu. ZoP říká, že po odštěpení nesmí dojít k tomu, kdy je vlastní kapitál rozdělované společnosti vykázaný v zahajovací rozvaze nižší než je její základní

³⁰ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. § 256

kapitál. Je-li v projektu uvedeno snížení základního kapitálu z výše uvedeného důvodu, musí být tento návrh uveden v zahajovací rozvaze.³¹

Rozvahový den pro ocenění

Na začátku příprav přeměny se oceňuje jmění společnosti, která zaniká či se rozděluje. Toto ocenění se uskutečňuje ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (konečná, řádná či mimořádná). Tento den se nazývá "rozvahový den pro ocenění". V tento den je sestavena účetní závěrka, která se využije znalcem pro ocenění jmění pro projekt přeměny. Toto ocenění je zaúčtováno k rozhodnému dni a zachycuje se v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti.³² Z hlediska času jsou možné dva způsoby přípravy přeměn a promítnutí ocenění do účetnictví.

- První způsob uvádí, že ihned po konečné závěrce následuje rozhodný den.
- Druhý způsob spočívá v tom, že řádná závěrka je podkladem pro ocenění jmění znalcem. V novém účetním období se začne připravovat projekt přeměny. Ten se musí schválit a po jeho schválení nastává rozhodný den. V tomto případě může být ale vypracované ocenění zastaralé.³³

1.4.6 Metody ocenění

Výběr metody ocenění závisí především na předmětu a účelu ocenění. Znalec musí pro ocenění použít obecně uznávané metody. Bohužel v českém právním prostředí neexistují právní předpisy, které by dávaly ucelený výklad těchto metod. Při oceňování je potřeba používat také mezinárodní oceňovací standardy (IVS).

Metody oceňování:

- porovnávací metody
- výnosové metody
- nákladové metody³⁴

³¹ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s 144

³² Tamtéž, s. 40 - 41.

³³ Tamtéž, s. 55.

³⁴ Tamtéž, s. 55-56.

1.4.7 Zobrazení ocenění do účetnictví

Znalecké ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti se účtuje v rozhodný den přeměny. Rozhodný den může být stanoven jednak před sestavením projektu rozdělení, tak i po jeho sestavení. Z toho vyplývá, že okamžiky pro zaúčtování ocenění se budou lišit.³⁵

A. Rozhodný den navazuje na rozvahový den pro ocenění

Optimální situace, kdy rozvahový den pro ocenění je současně dnem, kdy se sestavuje konečná účetní závěrka. Je sestavována k poslednímu dni účetního období, proto je také řádnou účetní závěrkou, která předchází rozhodnému dni. Přeceněné jmění se promítne do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti k rozvahovému dni. Je proto ideální určit rozvahový den na první den nového kalendářního roku, který je zároveň prvním dnem účetního období.

B. Rozhodný den nenavazuje na rozvahový den pro ocenění

Další i když ne úplně optimální variantou je situace, kdy rozhodný den nenavazuje na rozvahový den pro ocenění. Může zde být rozdíl i v řádech několika měsíců. Mezi oceněním a zachycením tohoto ocenění do účetnictví vzniká dlouhá doba, během které může dojít k poklesu skutečné hodnoty majetku oproti ocenění od znalce. Tato situace lze řešit několika způsoby, např. tak, že na valné hromadě nebude schválen projekt přeměny. Další možností je nechat vypracovat nový znalecký posudek. Je na zvážení společníky, zda-li je nezbytné vypracování nového posudku.³⁶

1.4.8 Přecenění v oblasti aktiv

Přecenění aktiv se provádí s využitím goodwillu či oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

Goodwill

Patří do dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na jeho ocenění. Jedná se o kladný či záporný rozdíl vzniklý mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměny a součtem individuálně oceněných položek majetek, který je ponížen o převzaté dluhy.

³⁵ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.59

³⁶ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.59 - 61

Goodwill se odepisuje účetně po dobu max. 60 měsíců rovnoměrně od rozhodného dne přeměny. Pokud je goodwill záporný, je také odepisován a odpisy se účtují do výnosů. Dobu odepisování lze prodloužit na 120 měsíců, tuto dobu musí účetní jednotka popsat v příloze k účetní závěrce.³⁷

Účtování goodwillu

První krok spočívá v přiúčtování hodnoty přecenění k původním hodnotám aktiv a pasiv, se souvztažným zápisem na položku *A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací* ve vlastním kapitálu. Poté dojde k zaúčtování goodwillu souvztažným zápisem do položky *A.II.4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*³⁸.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku představuje rozdíl mezi oceněním majetku a závazků a souhrnem ocenění jednotlivých částí majetku v účetnictví rozdělované či zanikající společnosti sníženým o převzaté dluhy. Tento rozdíl může být kladný nebo záporný. Oceňovací rozdíl patří do dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na výši ocenění. Oceňovací rozdíl se odepisuje rovnoměrně po dobu 180 měsíců. Odepisování je zahájeno od rozhodného dne přeměny. Odpisy pasivního oceňovacího rozdílu se účtují do výnosů. Majetek, který je součástí oceňovacího rozdílu, má životnost menší jak 15 let, je možno odepisovat po kratší dobu. Tuto situaci je potřeba uvést v příloze k účetní závěrce.³⁹

Účtování oceňovacího rozdílu

Pro zaúčtování oceňovacího rozdílu je potřeba provést jen jeden účetní zápis. Výsledná hodnota oceňovacího rozdílu se zaúčtuje na stranu aktiv na položku *B.II.3. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku* a souvztažně zápisem na stranu pasiv na položku vlastního kapitálu *A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*.

Rozhodnutí, zda-li zvolit přecenění pomocí goodwillu nebo oceňovacího rozdílu ovlivňuje výsledek hospodaření. Pokud je znalecké ocenění výrazně vyšší oproti

³⁷ Kol. autorů. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*.s. 58-59

³⁸ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.61-62.

³⁹ MÁ DÁTI: *Účet 097: Oceňovací rozdíl k nabytému majetku*. [online]. 8.12.2020.. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_097.HTM

původním hodnotám, odpisy oceňovacího rozdílu by mohly vést k účetní ztrátě. Naopak při prodeji majetku dochází k vysokým ziskům.⁴⁰

1.4.9 Přecenění v oblasti pasiv

Oceňovací rozdíly jsou v pasivech zachyceny v rámci vlastního kapitálu v položce *A.II.2. Kapitálové fondy*.

Položka *A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací* zahrnuje rozdíly v ocenění majetku a závazků zanikající či rozdělované společnosti a ocenění jmění po rozvahovém dni pro ocenění.

Položka *A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací* zachycuje rozdíly, které vznikly z rozvahových operací, např. vyloučení vzájemných pohledávek a závazků.

Položka *A.II.2.5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací* se používá pro zachycení oceňovacího rozdílu u majetku a závazků, které byly zahrnuty v účetní závěrce sestavené pro účely ocenění jmění a úbytků u tohoto majetku a závazků, které nastaly ode dne následujícího po rozvahovém dni pro ocenění do rozhodného dne.⁴¹

1.4.10 Odložená daň

Odložená daň slouží k přiřazování nákladu na daň z příjmu do správného účetního období. Pomocí tohoto nástroje je dodržována účetní zásada akruálnosti, zásada opatrnosti a zásada správného přiřazování nákladů a výnosů do období, se kterým věcně a časově souvisejí. K odstranění nesouladu mezi daňovým základem a účetním výsledkem hospodaření slouží odložená daň. Okamžikem pro účtování ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti je rozhodný den. K tomuto datu je přecenění vykázáno v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti. Rozhodný den je tedy okamžikem, ke kterému je nutné odloženou daň spočítat, zaúčtovat a zahrnout ji do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti.⁴²

Účetní hodnota aktiv je při přeceňování zvýšena či snížena na reálnou hodnotu, přičemž daňová zůstává nezněměna. Musí tedy dojít k zaúčtování odložené daně do vlastního kapitálu. Zvýšení účetní hodnoty aktiv oproti daňové říká, že v budoucnu bude

⁴⁰ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.61-62.

⁴¹ Kol. autorů. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*.s. 290-291

⁴² SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.99-102

přípočitatelný přechodný rozdíl. Tento přípočitatelný rozdíl představuje odložený daňový závazek. Účtuje se na stranu Dal účtu 481 souvztažným zápisem na straně MD v účtové skupině 42. Naopak pokud se účetní hodnota aktiv oproti daňové sníží, v budoucnu zde bude existovat odčitatelný přechodný rozdíl. Tento rozdíl představuje odloženou daňovou pohledávku, o které není povinnost účtovat. Účtuje se na stranu MD účtu 481 souvztažným zápisem na stranu Dal účtu v účtové skupině 42. V následujících letech je odložená daň účtována do nákladů.⁴³

1.5 Daňová problematika rozdělení společností

1.5.1 Daň z příjmu právnických osob

Základním právním předpisem je zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. U rozdělované a nástupnické společnosti je nezbytné správně určit zdaňovací období dle ZDP. Zdaňovací období pro rozdělované společnosti je období od rozhodného dne do konce kalendářního roku, ve kterém se toto rozdělení stalo účinné.⁴⁴

1.5.1.1 Termín podání daňového přiznání

Pro podání daňového přiznání k DPPO je nezbytné správně stanovit rozhodný den.

a) Rozhodný den je počátkem účetního období

Rozhodný den je stanoven jako začátek nového kalendářního roku, tedy 1.1. V tomto případě podává daňové přiznání v běžných lhůtách, a to do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období, popř. do 6 měsíců, v případě, že daňové přiznání zpracovává daňový poradce.

b) Rozhodný den je stanoven jinak

Rozhodný den je stanoven na jiný den, než je začátek nového kalendářního roku. Všechny zúčastněné společnosti mají povinnost sestavit účetní závěrku ke dni, který předchází rozhodný den. K tomuto dni je povinnost podat daňové přiznání za období, za které dosud daňové přiznání nebylo podáno. Lhůta pro podání daňového přiznání v této

⁴³ DANĚ, ÚČETNICTVÍ, PRÁVO: Odložená daň při přeměnách společnosti a při nepeněžních vkladech. [online] 20.1.2020. Dostupné z: https://www.du.cz/33/odlozena-dan-pri-premenach-spolecnosti-a-pri-nepeneznich-vkladech-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ei90_PofcggcHvpl4Pv2hZs/

⁴⁴ Zákon č. 586/1992 Sb. , o daních z příjmu. §21a

situaci je do 3 měsíců následujících po měsíci, kdy byla konána valná hromada, na které bylo rozdělení společnosti odsouhlaseno.⁴⁵

1.5.1.2 Zálohy na daň z příjmu

Záloha na daň z příjmu jsou hrazeny v průběhu zálohového období, které je prvním dnem následujícím po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období. Pro určení výše a periodicity záloh se používá výše poslední známé daňové povinnosti. Pokud je poslední známá daňová povinnost poplatníka do 30 000 Kč, tak se zálohy neplatí. Pokud je poslední známá daňová povinnost v rozsahu od 30 000 Kč do 150 000 Kč, platí se zálohy 2x ročně ve výši 40% poslední známé daňové povinnosti. U poplatníků, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč, platí zálohy 4x ročně ve výši 1/4 poslední známé daňové povinnosti.⁴⁶

U rozdělení společností platí za nástupnickou společnost zálohy zanikající či rozdělovaná společnost, a to za období od rozhodného dne do dne, který předchází dni zápisu rozdělení do obchodního rejstříku. Dnem zápisu do obchodního rejstříku už platí zálohy sama nástupnická společnost. Výše záloh je odvozena od sumy posledních známých daňových povinností všech zaniklých společností a stanoví ji správce daně podle zvláštního právního předpisu. Ten zároveň stanoví způsob rozdělení záloh uhrazených zanikající či rozdělovanou společností k zápočtu na daňovou povinnost nástupnických společností.⁴⁷

1.5.1.3 Daňová ztráta

Nástupnická společnost má možnost převzít daňovou ztrátu po zanikající společnosti, pokud nebyla uplatněna v plné výši a neuplynulo více než 5 let od jejího vyměření. Existuje však podmínka tzv. ekonomicky zdůvodnitelného kritéria, podle které nelze uplatnit odpočet daňové ztráty, pokud je hlavním důvodem rozdělení společnosti vyhýbání se daňové povinnosti. Taktéž nelze převzatou ztrátu uplatnit, pokud by společnost před rozhodným dnem nevykonávala více než 12 měsíců žádnou činnost.

Dojde-li během rozdělení k zániku daňového poplatníka, tzv. odštěpení, je možné odečíst od základu daně daňovou ztrátu, která připadá na stejné činnosti, které byly

⁴⁵ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.81-82

⁴⁶ Zákon č. 586/1992 Sb. , o daních z příjmu. §38a

⁴⁷ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.91-92

původně rozdělovanou společností vykonávány. Pokud se nástupnická společnost rozhodne pro uplatnění daňové ztráty vzniklé u rozdělované společnosti, musí to oznámit svému správci daně.⁴⁸

1.5.1.4 Daňové odpisy

Daňové odpisy slouží pro výpočet základu daně z příjmu. V účetnictví se o nich neúčtuje. V ZDP jsou uvedeny dva typy odpisů, a to rovnoměrné a zrychlené. Účetní jednotka si zvolí pro každý majetek způsob odpisování a touto metodou se u tohoto majetku řídí po celou dobu jeho užívání. Daňové odpisy lze přerušit.⁴⁹

Rozhodný den rozdělení k počátku účetního a zdaňovacího období

Daňové odpisy majetku, který je evidován ke dni před rozhodným dnem, si může uplatnit jak zanikající, tak i nástupnická společnost v plné výši. U přeměn se za odepisovatele dle ZDP považuje nástupnická společnost, a to od rozhodného dne rozdělení až do jejího zápisu do obchodního rejstříku. Tato nástupnická společnost pokračuje v původním již započatém odepisování majetku.

Zkrácené období před rozhodným dnem

Pokud je rozhodný den stanoven jako den v průběhu zdaňovacího období, dojde tímto k ukončení již započatého zdaňovacího období. Za toto období je nutné podat daňové přiznání, které je podáváno za období kratší než 12 měsíců. Zanikající i nástupnická společnost mohou uplatnit pouze poloviční odpis. Pokud by byl jednou ze společností pořizován nový majetek, není možné si uplatnit daňové odpisy, neboť se jedná o zkrácené období.

Zkrácené nebo prodloužené období započaté rozhodným dnem

Pokud bude následovat zdaňovací období započaté rozhodným dnem, které bude kratší jak 12 kalendářních měsíců, má v tomto případě nástupnická společnost možnost uplatnit poloviční odpis majetku, který byl evidován od rozhodného dne do konce kalendářního roku, ve kterém byla přeměna zapsána do obchodního rejstříku.

⁴⁸PORTÁL POHODA: Daňová ztráta ve specifických případech. [online] 20.1.2020. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/danova-ztrata-ve-specifickych-pripadech/>

⁴⁹ Kol. autorů. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. s. 81-90

Pokud bude následovat zdaňovací období delší jak 12 kalendářních měsíců, má nástupnická společnost možnost uplatnit daňové odpisy v plné výši.

Nástupnická společnost si může uplatnit odpisy v plné výši u nově pořízeného majetku, který byl pořízen zanikající nebo nástupnickou společností v období před rozhodným dnem či od rozhodného dne rozdělení do konce kalendářního roku, ve kterém je přeměna zapsána do obchodního rejstříku.⁵⁰

Vliv přecenění majetku znalcem

Dlouhodobý hmotný majetek - nástupnická společnost pokračuje v odpisování zahájeném původním vlastníkem, odpisuje z původní vstupní ceny. Metoda odpisování musí být zachována.

Dlouhodobý nehmotný majetek - nástupnická společnost pokračuje v odpisování zahájeném původním vlastníkem a to z původní vstupní ceny a zachování způsobu odpisování.

Zásoby - přecenění na vyšší hodnotu je daňově neuznatelné a při přecenění na nižší hodnotu může nástupnická společnost uplatnit při spotřebě původní ceny, ve kterých jsou zásoby evidovány u rozdělované společnosti.

Oceňovací rozdíl a goodwill - odpisy obou jsou daňově neuznatelné a je nutné je vyloučit ze základu daně.⁵¹

1.5.2 Daň z přidané hodnoty

DPH je upravováno zákonem č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty. Plátcem DPH se stává osoba povinná k dani, která má sídlo na území ČR a za nejvýše 12 kalendářních měsíců, které po sobě jdou, přesáhne obrát 1 000 000 Kč.⁵²

Zanikající společnost má daňové povinnosti až do okamžiku zániku právnické osoby. K zániku dojde okamžikem výmazu z obchodního rejstříku. Do doby, než je přeměna zapsána do obchodního rejstříku, podávají zúčastněné osoby daňové přiznání samostatně za každý subjekt.

⁵⁰ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.84-85

⁵¹ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.88-90

⁵² Zákon č. 235/2004 Sb. , o dani z přidané hodnoty. §6

Nástupnická společnost je povinná podat tyto daňové přiznání za období, ve kterém je rozdělení zapsáno do obchodního rejstříku:

- Přiznání za zanikající společnost se podává za období od 1. dne zdaňovacího období do dne, který předchází dni zániku zanikající společnosti. Na daňovém přiznání je potřeba uvést informaci o tom, že se jedná o přiznání za zaniklého plátce.
- Vlastní daňové přiznání za nástupnickou společnost.

Termín pro podání obou typů přiznání je do 25. dne měsíce, který následuje po zdaňovacím období, za které se přiznání podává. V tomto termínu je daň také splatná.

Registrace k DPH

Osoba povinná k dani, která se stává plátcem DPH dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, se musí do 15 dní ode dne zápisu zaregistrovat k plátcovství.

U rozdělení je potřeba určit zdaňovací období u nově vzniklých či nástupnických společností. To se určuje tak, že každé nástupnické společnosti se přiřadí obrat společnosti, která se rozděluje, a to v poměru, v jakém se převádělo jmění zanikající společnosti.⁵³

1.5.3 Ostatní daně

1.5.3.1 Daň z nabytí nemovitých věcí

Problematika této daně je upravena v zákonném opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Zákonné opatření v §5 uvádí, že nabytí vlastnického práva k nemovité věci při přeměně je z předmětu daně vyloučeno.⁵⁴

1.5.3.2 Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí je upravována zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Daň z nemovitých věcí je tvořena daní z pozemků a daní ze staveb a jednotek. Pokud při rozdělení dojde ke změně vlastnických práv k nemovité věci na nástupnickou

⁵³ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.123-124.

⁵⁴ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. §5

společnost a do konce roku byl podán návrh na zápis do katastru nemovitostí, má nástupnická společnost povinnost do konce ledna podat daňové přiznání.⁵⁵

1.5.3.3 Daň silniční

Daň je upravována zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Poplatníkem této daně je osoba zapsaná v technickém průkazu vozidla jako provozovatel. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Pokud v průběhu roku nastane změna poplatníka, a to ze zanikající společnosti na nastupující, zanikající společnosti zanikne daňová povinnost uplynutím kalendářního měsíce předcházejícího měsíci, ve kterém tato povinnost přechází na nastupující společnost.⁵⁶

1.5.3.4 Daňový řád

Velmi důležitou změnou v daňovém řádu je skutečnost, že již není nutnost žádat správce daně o udělení souhlasu s přeměnou.

Registrace

Dojde-li ke změně registračních údajů, má daňový subjekt povinnost oznámit tuto skutečnost správci daně, a to do 15 dnů ode dne, kdy ke změně došlo.

Přechod daňové povinnosti

V situaci, kdy zanikající právnická osoba má svého právního nástupce, dochází k přechodu daňových povinností na tohoto nástupce. Dále Daňový řád určuje pro situaci zániku společnosti rozdělením (jak pro rozštěpení, tak i pro odštěpení), kdy není dostatečně jasný rozsah přechodu daňové povinnosti na nastupující společnost, pravomoc správce daně určit nástupce ohledně splnění daňových povinností.⁵⁷

⁵⁵ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. §13a

⁵⁶ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, §8

⁵⁷ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. s.121-122

2. PRAKTICKÁ ČÁST

V této části mé diplomové práce budu aplikovat získané teoretické znalosti na konkrétní obchodní korporaci. V úvodu této části představím obchodní korporaci, na které budu aplikovat rozdělení. Vybraná obchodní korporace je součástí velké nadnárodní společnosti, která má velmi přísné interní pravidla týkající se zveřejňování údajů o společnosti a z tohoto důvodu raději zvolím jiný název společnosti.

Na úvodní část o základních informacích o obchodní korporaci bude navazovat právní hledisko. Právní pohled bude pouze nastíněn, neboť není stěžejním předmětem této práce. Nastíním zde projekt přeměny, který je stěžejním dokumentem pro provedení přeměny. Na právní hledisko navážu s účetními hledisky, kde sestavím konečnou rozvahu rozdělované společnost, která je výchozím dokumentem pro ocenění. Dalším krokem je rozdělení majetku a závazků, které budou přecházet na nástupnickou společnost. Na základě rozdělení majetku provedeno ocenění majetku a výpočet odložené daně. Na závěr této kapitoly sestavím Zahajovací rozvahu. Daňové hledisko se bude zaměřovat zejména na daň z příjmu a daň z přidané hodnoty.

Rozdělení bude zpracováno ve dvou variantách, nejdříve zpracuji variantu rozdělení odštěpením a následně vypracuji variantu rozdělení rozštěpení. Obě varianty porovnáám a vyberu nejvhodnější metodu.

2.1 ROZDĚLENÍ ODŠTĚPENÍM

2.1.1 Základní údaje o obchodní korporaci

Obchodní korporace AB s.r.o., se sídlem v Ostravě, byla zapsána do Obchodního rejstříku dne 15.2.2004 a má formu podnikání společnost s ručením omezeným. Společnost má základní kapitál téměř ve výši 284 tis. Kč.

Předmětem podnikání je výroba skladových regálů, dále poskytuje služby v oblasti výstavby skladové techniky a provádí servis těchto regálů. V menší míře vykonává i revize regálů. Výroba se nachází stejně jako sídlo v Ostravě. V rámci rozvoje se společnost začala zabývat i výrobou malých prodejních regálů určených do prodejen. Tato činnost probíhá v pronajatých prostorách blízko Brna. Vedení společnosti se rozhodlo pro oddělení výroby malých regálů.

Rozdělovaná společnost:

Název: AB s.r.o.

Sídlo: Ostrava

Společnost vzniklá odštěpením:

Název: CD, s.r.o.

Sídlo: Brno

Při rozdělení se z rozdělované společnosti AB s.r.o. odštěpení část majetku, který bude přecházet na nově vzniklou společnost CD, s.r.o. Společníci rozdělované korporace budou zároveň i společníky nástupnické společnosti. Oceňovat se bude jen ta část majetku, který se odštěpuje.

2.1.2 Přípravná část

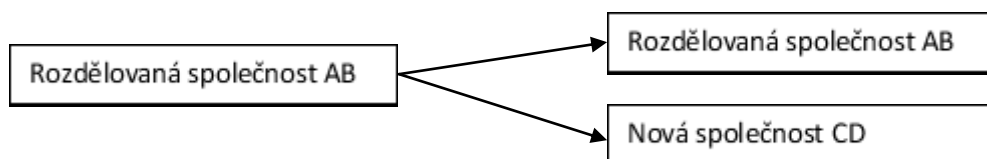
Proces rozdělení společností je poměrně náročný a je nutné již v přípravné fázi vše promyslet a stanovit termíny plnění. K tomu slouží sestavený harmonogram.

Důvodem, proč se vedení rozhodlo pro odštěpení výroby menších regálů, je zejména snaha více tento provoz osamostatnit. Výroba menších regálů je méně zisková a pokud by došlo ke zhoršení finanční situace, mohla by ohrozit hlavní výrobu.

Statutární orgán společnosti má za úkol nachystat a zajistit celý proces rozdělení.

Rozdělovaná společnost má právní formu společnosti s ručením omezeným, tuto formu bude mít i nástupnická společnost. Protože dojde pouze k oddělení části podniku, kdy rozdělovaná společnost zůstane zachována, pro rozdělení byl zvolen způsob rozdělení odštěpením.

Obr. 10 Grafické znázornění rozdělení:



Zdroj: Vlastní zpracování

Dalším krokem je sestavení tzv. harmonogram přeměny. Poté je nezbytné určit rozhodný den, vypracovat projekt rozdělení a další nezbytné kroky.

2.1.2.1 Harmonogram přeměny - rozdělení

Harmonogram přeměny popisuje postupné kroky rozdělení spolu s termíny, do kterých musí být daná činnost splněna. Termíny musí vycházet ze zákonných termínů (např. v případě podání daňového přiznání).

Tab. 1 Harmonogram rozdělení

Termín vyhotovení	Činnost
31.12.2019	Sestavení řádné účetní závěrky za rok 2019
1.1.2020	Rozhodný den, sestavení zahajovacích rozvah
30. 4. 2020	Zpracování projektu rozdělení
1.6.2020	Zasedání valné hromady, schválení projektu rozdělení
15.7.2020	Zápis rozdělení do obchodního rejstříku
31.12.2020	Sestavení účetních závěrek obou společností za rok 2020

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozhodný den přeměny jsem stanovila na 1.1.2020. Protože účetní jednotka má účetní období shodné s kalendářním rokem, zvolila jsem nejpoužívanější variantu. Zvolením tohoto data se účetní závěrky a daňová přiznání podávají ve standardních termínech.

2.1.2.2 Projekt přeměny - rozdělení

Jedná se o základní písemný dokument na základě kterého se přeměna bude uskutečňovat. Jeho vyplnění má za úkol statutární orgán společnosti, tedy jednatel. Projekt dle harmonogramu musí být vypracován do 30.4.2020. K jeho schválení by mělo dojít na valné hromadě, která se bude konat 1.6.2020.

Projekt rozdělení bude mít následující body, které vycházejí ze zákonné povinnosti:

- ✓ identifikační údaje rozdělované společnosti, vč. IČ, právní formy a taktéž tyto údaje i u nástupnické společnosti
- ✓ rozhodný den rozdělení, který je stanoven na 1.1.2020.
- ✓ určení, jak se rozdělí zaměstnanci společnosti. Protože je nástupnická společnost v jiném místě, než je sídlo rozdělované společnosti, tak se předpokládá,

že zaměstnanci, kteří běžně pracují v místě pobočky v Brně, tak přejdou pod nástupnickou společnost a zaměstnanci vykonávající práci v místě sídla v Ostravě rozdělované společnosti, tak zůstanou pracovat pro rozdělovanou společnost

- ✓ rozdělení majetku a závazků. Majetek nacházející se v místě pobočky bude přecházet na nástupnickou společnost CD, stejně tak závazky, které se vztahují k činnosti nástupnické společnosti. Protože obě jednotky vedou interně samostatné účetnictví, nebude problém stanovit hodnotu majetku a závazků připadající na každý subjekt.
- ✓ stanovení výměnného poměru. Společníci se domluvili, že výměnný poměr bude rovnoměrný. Tzn., že společníci rozdělované společnosti budou mít stejný obchodní podíl v nástupnické společnosti jako mají v rozdělované společnosti.

Zpráva o přeměně

Statutární orgán vyhotovuje zprávu o přeměně. Protože s rozdělením společnosti souhlasí všichni společníci, tak se rozhodlo z tohoto důvodu zprávu o přeměně nesestavovat.

Informace o přeměně

Minimálně 1 měsíc před schválením projektu přeměny je povinnost uložit projekt přeměny do sbírky listin. V našem případě je nejzašší termín uložení do 1.5.2020.

2.1.2.3 Schvalování přeměny

Dle harmonogramu bylo zasedání valné hromady naplánované na 1.6.2020. Na tomto zasedání bude schvalován nejen projekt přeměny, ale také účetní závěrka rozdělované společností a zahajovací rozvahy obou společností. O celém procesu schvalování musí být vyhotoven notářský zápis.

Zápis rozdělení do Obchodního rejstříku je dle harmonogramu určen na 15.7.2020.

2.1.3 Účetní hledisko

2.1.3.1 Rozhodný den

Jak jsem již uváděla výše, rozhodný den přeměny jsem stanovila na první den nového účetního období, a to 1.1.2020. Zvolení prvního dne nového účetního patří mezi nejpoužívanější a nejjednodušší variantu, a to jak z hlediska daňového tak i účetního.

Tímto rozhodným dnem začíná nástupnické společnosti CD s.r.o. účetní období, toto období bude končit posledním dnem tohoto období, a to z toho důvodu, že v průběhu období byl proveden zápis přeměny do Obchodního rejstříku. Každá společnost již od rozhodného dne vede své vlastní účetnictví.

2.1.3.2 Konečná účetní závěrka

Rozdělovaná společnost AB s.r.o. sestaví konečnou účetní závěrku ke dni předcházejícímu rozhodný den, v našem případě tedy k 31.12.2019. Protože se sestavuje k poslednímu dni účetního období, jedná se o řádnou účetní závěrku. Tato účetní závěrka, resp. rozvaha, je podkladem pro znalecké ocenění.

Tab. 2 Konečná rozvaha rozdělované společnosti k 31.12.2019 (v tis. Kč)

Aktiva	1 012 340	Pasiva	1 012 340
Stálá aktiva	209 473	Vlastní kapitál	907 149
DNM	1 632	Základní kapitál	283 948
DHM	207 841	VH minulých let	556 973
Oběžná aktiva	796 424	VH běžného období	66 228
Zásoby	54 093	Cizí zdroje	105 191
Pohledávky	74 625	Rezervy	570
Peněžní prostředky	667 706	Závazky	104 621
Čas. rozlišení aktiv	6 443	Čas. rozlišení pasiv	0

Zdroj: Vlastní zpracování

2.1.3.3 Rozdělení majetku

Nyní je potřeba určit, který majetek z rozdělované společnosti přechází díky rozdělení na nástupnickou společnost. Rozdělení majetku je uvedeno níže v Tab. č. 3.

Protože se obě pobočky společnosti nacházejí na jiném místě, tak dělení primárně proběhne dle lokality a ostatní položky majetku a závazků dále dle interních potřeb jednotlivých provozů. Rozdělení jednotlivých složek majetku a závazků je rozepsáno v následující tabulce. Tabulka vychází z konečné rozvahy.

Tab. 3 Rozdělení majetku a závazků (v tis. Kč)

Majetek	AB	CD
Stálá aktiva	205 070	4 403
DNM	1 630	2
DHM	203 440	4 401
Oběžná aktiva	729 340	67 084
Zásoby	45 870	8 223
Pohledávky	41 409	33 216
Peněžní prostředky	642 061	25 645
Čas. rozlišení aktiv	3 001	3 442

Závazky	AB	CD
Cizí zdroje	101 989	3 202
Rezervy	570	0
Závazky	101 419	3 202
Časové rozlišení pasiv	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní hodnota je uvedena v netto hodnotách, tzn. pořizovací ceny dlouhodobého majetku jsou očištěny o oprávky a zásoby jsou očištěny o opravnou položku.

Na nově vzniklou společnost přechází dlouhodobý majetek, který se nachází na provozně této společnosti. Společnost nebude mít ve svém majetku budovu, ve které se provozovna nachází, neboť budova je v pronájmu. Mezi dlouhodobý majetek, který společnost přebírá, patří zejména výrobní linky a skladové regály. V odpisech majetku bude společnost pokračovat. Zásoby jsou převzaty na základě provedených inventur skladových zásob, jedná se o zásoby potřebné pro výrobu produktů společnosti CD. Opravná položka k zásobám zůstává v rozdělované společnosti. Pohledávky jsou poměrně snadno určitelné, neboť jsou interní evidencí odlišovány. Peněžní prostředky

jsou představeny zejména prostředky na bankovních účtech. I tyto prostředky lze poměrně snadno vyčlenit, neboť pobočka používá svůj vlastní bankovní účet.

Závazky se rozčlenily zejména podle dodavatelů dodávajících přímo provozovně, jedná se např. o dodavatele materiálu, pronajímatele budovy, energií apod. Veškeré závazky ke státní správě zůstávají v rozdělované společnosti.

Vypracované inventurní soupisy majetku a závazků budou předány znalci, který bude majetek oceňovat.

2.1.3.4 Oceňování majetku a závazků

Je nezbytné nechat ocenit jmění, které se převádět na nástupnickou společnost, znalcem. Znalec provede ocenění majetku a závazků a následně se porovná oceňovaná hodnota se zůstatkovou hodnotou vycházející z účetnictví. Porovnáním obou hodnot dojde ke vzniku oceňovacího rozdílu.

Tab. 4 Výpočet přecenění (v tis. Kč)

Celková hodnota majetku přecházející na CD	74 929
Celková hodnota závazků přecházející na CD	3 202
Čistý obchodní majetek	71 727
Čistý obchodní majetek dle znaleckého ocenění	84 265
Oceňovací rozdíl	12 538

Zdroj: Vlastní zpracování

Od hodnoty majetku přecházející na společnost CD se odečetly závazky připadající na společnost CD a takto vzniklý čistý obchodní majetek se porovnal s čistou hodnotou majetku dle znaleckého ocenění. Pro zjednodušení nebude znalecké ocenění sestaveno podrobně, ale bude zobrazováno již v konečné (čisté) podobě. Vzniklý kladný oceňovací rozdíl ve výši 12 538 tis. Kč se řadí do dlouhodobého hmotného majetku a bude se odepisovat po dobu 180 měsíců, a to rovnoměrně.

Zaúčtování oceňovacího rozdílu: 097/418

Účet 097 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Účet 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací

Výpočet odpisů oceňovacího rozdílu

Celková hodnota oceňovacího rozdílu: 12 538 tis. Kč

Doba odepisování: 180 měsíců

Měsíční odpis: 70 tis. Kč

Účetní předpis odpisu: 557/087

Účet 557 - Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účet 087 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Výše uvedený odpis je pouze účetní, daňově by se oceňovací rozdíl uplatňoval jen v případě, že by byl pořízen koupí.

2.1.3.5 Odložená daň

Odložená daň slouží k dodržování účetních zásad, např. zásady přiřazování nákladů a výnosů do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Slouží k odstranění nesouladu mezi daňovým základem a účetním výsledkem hospodaření. U přecenění majetku dochází k úpravě účetní hodnoty, ale ta daňová zůstává nezměněna. Odložená daň bude vykázána v zahajovací rozvaze společnosti CD.

Výpočet odložené daně

Oceňovací rozdíl se vynásobí sazbou daně (aktuální výše pro r. 2020 je 19%). Protože je účetní hodnota majetku vyšší než hodnota daňová, vznikne nám odložený daňový závazek.

Výpočet odložené daně:

$$12\,538 \times 19\% = 2\,382 \text{ tis. Kč}$$

Zaúčtování: 428/481

Účet 428 - Nerozdělený zisk minulého období

Účet 481 - Odložený daňový závazek/ pohledávka

V dalších letech bude účtováno do nákladů na MD účtu 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená.

2.1.3.6 Zahajovací rozvaha

Jak rozdělovaná společnost, tak i nástupnická společnost, mají povinnost vyplývající ze zákona sestavit k rozhodnému dni zahajovací rozvahu. Zahajovací rozvaha vychází z konečné rozvahy a z rozdělení majetku mezi obě společnosti. Uvedu zahajovací rozvahy obou společností, obě budou dle harmonogramu sestaveny k 1.1.2020.

Zahajovací rozvaha rozdělované společnosti AB s.r.o.

Zahajovací rozvaha vychází z konečné rozvahy sestavené k 31.12.2019 a jsou z ní vyčleněny položky připadající na společnost CD s.r.o.

Tab. 5 Zahajovací rozvaha společnosti AB s.r.o. (v tis. Kč)

Aktiva	937 411	Pasiva	937 411
Stálá aktiva	205 070	Vlastní kapitál	835 422
DNM	1 630	Základní kapitál	221 754
DHM	203 440	VH minulých let	547 440
Oběžná aktiva	729 340	VH běžného období	66 228
Zásoby	45 870	Cizí zdroje	101 989
Pohledávky	41 409	Rezervy	570
Peněžní prostředky	642 061	Závazky	101 419
Čas. rozlišení aktiv	3 001	Čas. rozlišení pasiv	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Zahajovací rozvaha odštěpené společnosti CD s.r.o.

Tab. 6 Zahajovací rozvaha odštěpené společnosti CD s.r.o. (v tis. Kč)

Aktiva	87 467	Pasiva	87 467
Stálá aktiva	16 941	Vlastní kapitál	81 883
DNM	2	Základní kapitál	69 812
DHM	16 939	VH minulých let	16 835
<i>Oceňovací rozdíl k nabytému majetku</i>	<i>12 538</i>	Jiný VH	- 2 382
Oběžná aktiva	67 084	Cizí zdroje	3 202
Zásoby	8 223	Rezervy	0
Pohledávky	33 216	Závazky	3 202
Peněžní prostředky	25 645	<i>Odložený daň. závazek</i>	<i>2 382</i>
Čas. rozlišení aktiv	3 442	Čas. rozlišení pasiv	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Komentář k rozdělení vlastního kapitálu

V projektu rozdělení je určeno, že na nástupnickou společnost CD s.r.o. bude přecházet základní kapitál ve výši 69 812 tis. Kč. Tento základní kapitál bude zčásti tvořen z oceňovacího rozdílu, a to částkou 10 000 tis. Kč., zbytek ve výši 59 812 tis. Kč. byl vytvořen dle ustanovení v projektu rozdělení. Zbytek oceňovacího rozdílu bude vykázán jako nerozdělený zisk minulých let. Ten byl z převzat z rozdělované společnosti AB s.r.o. ve výši 9 533 tis. Kč. K němu se po přičtení zbývajících částí oceňovacího rozdílu ve výši 2 538 tis. Kč. dostaneme hodnotu nerozděleného zisku min. let ve výši 12 071 tis. Kč. Toto rozdělení je popsáno v projektu rozdělení.

2.1.4 Daňové hledisko

V následující kapitole bude probrána problematika zdanění, a to zejména daní z příjmu a daní z přidané hodnoty.

2.1.4.1 Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmů právnických osob se týká právnických osob, které na území České republiky provozují svoji ekonomickou činnost.

Podání daňového přiznání rozdělované společnosti AB s.r.o. za rok 2019

Společnost AB s.r.o. bude za zdaňovací období roku 2019 podávat daňové přiznání tak, jakoby k žádné přeměně nemělo dojít. Daňové přiznání je zpracováváno daňovým poradcem a termín pro podání je proto do 6 měsíců od ukončení zdaňovacího období.

Z poslední známé daňové povinnosti vychází výše záloh na DPPO a také četnost jejich úhrad. Výše poslední známé daňové povinnosti společnost AB s.r.o. je ve výši 15 558 tis. Kč. Protože poslední známá daňová povinnost přesáhla částku 150 000 Kč, platí se zálohy na daň čtvrtletně ve výši 1/4 poslední známé daň. povinnosti.

Tab. 7 Platba záloh 2020

Výše zálohy (v tis. Kč)	Splatnost
3 889	15.3.2020
3 889	15.6.2020
3 889	15.9.2020
3 889	16.12.2020

Zdroj: Vlastní zpracování

Nyní se podíváme, jak to bude vypadat v případě rozdělení společnosti.

Zdaňovací období u rozdělovaných společností

Zdaňovací období pro rozdělované společnosti trvá od rozhodného dne až do konce kalendářního roku. Rozhodný den byl stanoven na 1.1.2020, zdaňovací období je tedy od 1.1.2020 do 31.12.2020.

Podání daňového přiznání u rozdělených společností za rok 2020

Protože je rozhodný den určen jako první den nového kalendářního roku, bude daňové přiznání podáváno v běžných lhůtách. Daňové přiznání bude u obou společností zpracovávat daňový poradce, proto bude lhůta do 6 měsíců po skončení zdaňovacího období.

Nástupnická společnost CD s.r.o. vede od rozhodného dne své samostatné účetnictví, ze kterého se bude stanovovat základ daně. Společnost CD s.r.o převzala také DNM a DHM a u tohoto majetku bude pokračovat v odepisování. Společnost odepisuje

oceňovací rozdíl, který ale dle ZDP není daňově uznatelným nákladem. Je nutné základ daně upravit, resp. zvýšit o částku účetního odpisu. Roční výše odpisu je 840 tis. Kč.

Zálohy na DPPO po rozdělení

Rozdělovaná společnost AB s.r.o. platí zálohy na DPPO od rozhodného dne až do dne, který předchází zápisu rozdělení do Obchodního rejstříku. Nástupnická společnost CD s.r.o. do doby zápisu do OR zálohy neplatí.

Zápis přeměny je dle harmonogramu naplánován na 15.7.2020. Rozdělovaná společnost platí zálohy na DPPO čtvrtletně ve výši 3 889 tis. Kč, a to v termínu do 15.3.2020 a 15.6.2020. Ode dne zápisu rozdělení do OR začíná platit zálohy i nástupnická společnost CD s.r.o. Výši záloh ode dne zápisu do OR do konce kalendářního roku určí příslušný správce daně. Ten také určí, jak se rozdělí dosud uhrazené zálohy na DPPO, které ve výši 7 778 tis. Kč již uhradila společnost AB s.r.o., k započtení daňové povinnosti obou společností.

2.1.4.2 Daň z přidané hodnoty

Pro daň z přidané hodnoty v případě rozdělení platí, že pro daňové povinnosti není důležitý rozhodný den, ale den zápisu do Obchodního rejstříku. Platí tedy, že rozdělovaná společnost podává daňové přiznání tak, jakoby k žádné přeměně nedošlo až do doby zápisu rozdělení do Obchodního rejstříku. Ode dne zápisu do Obchodního rejstříku podávají daňové přiznání obě společnosti samostatně.

Daňové přiznání do dne zápisu do Obchodního rejstříku

Rozdělovaná společnost AB s.r.o. má zdaňovací období kalendářní měsíc. Od rozhodného dne přeměny, tj. 1.1.2020 podává daňové přiznání k 25. dni měsíce následujícím po zdaňovacím období za obě společnosti. Daňové přiznání podává společnost pod svým DIČ a obsahuje plnění jak za AB s.r.o., tak i za CD s.r.o. Jelikož je od rozhodného dne vedeno účetnictví samostatně, tak pro účely DPH je nutné podklady, tzv. záznamní povinnosti, pro daňové přiznání zkonsolidovat do jednoho celku.

Daňové přiznání ode dne zápisu do Obchodního rejstříku

Datum zápisu přeměny do Obchodního rejstříku je stanovený na 15.7.2020. Od tohoto data se nástupnická společnost CD s.r.o. musí do 15 dní registrovat k plátcovství DPH.

Protože rozdělovaná společnost AB s.r.o. nezaniká, nestává se nástupnická společnost CD s.r.o. plátcem automaticky ze zákona.

Je vhodné se domluvit s příslušným správcem daně, aby registrace vznikla ke dni zápisu do Obchodního rejstříku. Od data registrace musí společnost CD s.r.o. vystavovat daňové doklady s DIČ společnosti CD s.r.o..

Zdaňovací období nástupnické společnosti CD s.r.o. bude kalendářní měsíc, stejně jako u rozdělované společnosti. První samostatné přiznání a kontrolní hlášení bude společnost CD s.r.o. podávat do 25.8.2020.

2.1.4.3 Daň silniční

Stejně jako u DPH se nástupnická společnost stává samostatným plátcem daně až ke dni zápisu rozdělení do Obchodního rejstříku, nikoli k rozhodnému dni.

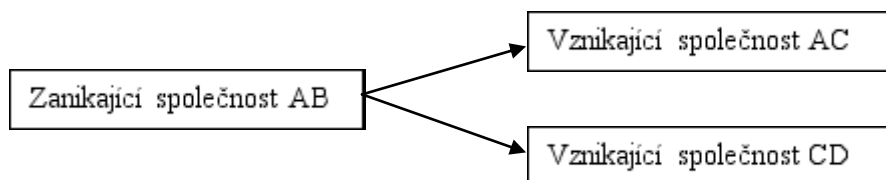
Rozdělovaná společnost AB s.r.o. platí zálohy na silniční daň za všechny motorová vozidla až do doby zápisu přeměny do OR. Datum zápisu do OR je stanoveno na 15.7.2020, společnost AB s.r.o. zaplatí první zálohu k 15.4.2020 a od data zápisu do OR si společnosti platí zálohy samostatně, a to dle počtu vozidel, které mají v majetku. Daňové přiznání se podává k 31.1.2021 za rok 2020.

2.2 ROZDĚLENÍ ROZŠTĚPENÍM

V následující části práce se podíváme, jak by vypadalo rozdělení v případě rozštěpení.

Při rozdělení vzniknou dvě nové společnosti a rozdělovaná společnost zanikne.

Obr. 11 Rozdělení rozštěpením



Zdroj: Vlastní zpracování

2.2.1 Základní údaje o obchodní korporaci

Jedná se obchodní korporaci, která byla popsána u rozdělení odštěpením. Nyní jen v krátkosti o společnosti.

Obchodní korporace AB s.r.o., se sídlem v Ostravě, forma podnikání společnost s ručením omezeným. Společnost má základní kapitál téměř ve výši 284 tis. Kč.

Předmětem podnikání je výroba skladových regálů, služby v oblasti výstavby skladové techniky a provádí servis těchto regálů, okrajově revize regálů. Druhý provoz se nachází v Brně, kde vyrábí malé prodejní regály.

Zanikající společnost:

Název: AB s.r.o.

Sídlo: Ostrava

Společnosti nově vzniklé rozštěpením

1. společnost:

Název: AC, s.r.o.

Sídlo: Ostrava

2. společnost:

Název: CD s.r.o.

Sídlo: Brno

Při rozdělení rozštěpením se z zanikající společnosti AB s.r.o. rozštěpení dvě nové společnosti. Společníci rozdělované korporace AB s.r.o. budou zároveň i společníky nástupnických společností. Oceňuje se celé jmění zanikající společnosti.

2.2.2 Přípravná část

2.2.2.1 Harmonogram přeměny - rozdělení

Stejně jako u rozdělení odštěpením, probíhá rozdělení na základě harmonogramu rozdělení. Harmonogram přeměny popisuje postupné kroky rozdělení spolu s termíny, do kterých musí být daná činnost splněna. Za sestavení harmonogramu je zodpovědný jednatel společnosti.

Tab. 8 Harmonogram rozdělení

Termín vyhotovení	Činnost
31.12.2019	Sestavení řádné účetní závěrky za rok 2019
1.1.2020	Rozhodný den, sestavení zahajovacích rozvah
30. 4. 2020	Zpracování projektu rozdělení
1.6.2020	Zasedání valné hromady, schválení projektu rozdělení
15.7.2020	Zápis rozdělení do obchodního rejstříku, výmaz zanikající společnosti AB s.r.o.
31.12.2020	Sestavení účetních závěrek obou společností za rok 2020

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozhodný den přeměny je stanoven také na 1.1.2020. Účetní období obou jednotek je shodné s kalendářním rokem. Zde není oproti variantě odštěpení žádný rozdíl.

2.2.2.2 Projekt přeměny - rozdělení rozštěpením

Jedná se o základní písemný dokument na základě kterého se přeměna bude uskutečňovat. Jeho vyplnění má za úkol statutární orgán společnosti, tedy jednatel. Projekt dle harmonogramu musí být vypracován do 30.4.2020. K jeho schválení by mělo dojít na valné hromadě, která se bude konat 1.6.2020.

Projekt rozdělení bude mít následující body, které vycházejí ze zákonné povinnosti:

- ✓ identifikační údaje obou nástupnických společností, vč. IČ, právní formy
- ✓ rozhodný den rozdělení, který je stanoven na 1.1.2020.
- ✓ určení, jak se rozdělí zaměstnanci zanikající společnosti. Stejně jako u rozdělení odštěpením bude hlavním kritériem dělení zaměstnanců mezi obě nástupnické společnosti místo výkonu pracovní činnosti.
- ✓ rozdělení majetku a závazků. Majetek nacházející se v místě pobočky bude přecházet na nástupnické společnosti CD s.r.o., stejně tak závazky, které se vztahují k činnosti nástupnické společnosti CD s.r.o.. Majetek a závazky nacházející se v sídle zanikající společnosti, přejdou na nástupnickou společnost AC s.r.o..
- ✓ stanovení výměnného poměru. Společníci se dohodli, že výměnný poměr bude rovnoměrný.
- ✓ u rozštěpení je nutné určit, která nástupnická společnost bude přebírat daňové povinnosti zanikající společnosti AB s.r.o.

Nepatrné rozdíly oproti rozdělení odštěpením zde lze nalézt, tyto rozdíly vyplývají z podstaty metody rozdělení.

Zpráva o přeměně

Protože s rozdělením společnosti souhlasí všichni společníci, nebude zpráva o přeměně stejně jako u rozdělení odštěpením vypracována.

Informace o přeměně

Projekt přeměny musí být uložen do Sbírký listin do 1.5.2020.

2.2.2.3 Schvalování přeměny

Zasedání valné hromady je naplánované na 1.6.2020. Valná hromada bude schvalovat projekt přeměny a účetní závěrky.

2.2.3 Účetní hledisko

2.2.3.1 Rozhodný den

Stejně jako u rozdělení odštěpením je rozhodný den stanoven na 1.1.2020. Stejně i pro tuto variantu rozdělení se jedná o nejběžnější variantu.

Rozhodným dnem začíná nástupnické společnosti AC s. r.o. a CD s.r.o. účetní období, toto období bude končit posledním kalendářním dnem tohoto roku. Každá společnost již od rozhodného dne vede své vlastní účetnictví, k 31.12.2020 budou obě sestavovat svoji účetní závěrku.

2.2.3.2 Konečná účetní závěrka

Zanikající společnost má povinnost ke dni předcházející rozhodný den přeměn sestavit konečnou účetní závěrku. Konečná účetní závěrka bude sestavena k 31.12.2019, konečná rozvaha z této závěrky je podkladem pro ocenění jmění znalcem.

Tab. 9 Konečná rozvaha rozdělované společnosti k 31.12.2019 (v tis. Kč)

Aktiva	1 012 340	Pasiva	1 012 340
Stálá aktiva	209 473	Vlastní kapitál	907 149
DNM	1 632	Základní kapitál	283 948
DHM	207 841	VH minulých let	556 973
Oběžná aktiva	796 424	VH běžného období	66 228
Zásoby	54 093	Cizí zdroje	105 191
Pohledávky	74 625	Rezervy	570
Peněžní prostředky	667 706	Závazky	104 621
Čas. rozlišení aktiv	6 443	Čas. rozlišení pasiv	0

Zdroj: Vlastní zpracování

2.2.3.3 Rozdělení majetku

Rozdělení majetku a závazků je uvedeno v následující tabulce č. 10. Veškerý majetek zanikající společnosti AB s.r.o. přechází na nástupnické společnosti AC s.r.o. a CD s.r.o. Stejně jako u projektu rozdělení odštěpením, bude hlavním kritériem pro dělení lokalita. Rozdělení jednotlivých složek majetku a závazků je rozepsáno v následující tabulce. Tabulka vychází z konečné rozvahy zanikající společnosti AB s.r.o..

Tab. 10 Rozdělení majetku a závazků na nástupnické společnosti (v tis. Kč)

Majetek	AC	CD
Stálá aktiva	205 070	4 403
DNM	1 630	2
DHM	203 440	4 401
Oběžná aktiva	729 340	67 084
Zásoby	45 870	8 223
Pohledávky	41 409	33 216
Peněžní prostředky	642 061	25 645
Čas. rozlišení aktiv	3 001	3 442

Závazky	AC	CD
Cizí zdroje	101 989	3 202
Rezervy	570	0
Závazky	101 419	3 202
Časové rozlišení pasiv	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní hodnota majetku a závazků je uvedena v netto hodnotách, tzn. pořizovací ceny dlouhodobého majetku jsou očištěny o oprávky a zásoby jsou očištěny o opravnou položku. Hodnoty rozdělení zůstaly stejné jako u rozdělení odštěpením.

Obě nástupnické společnosti si majetek a závazky rozdělily dle místní příslušnosti k jednotlivým provozovnám. Položky, které nebyly jednoznačně určitelné, přechází na nástupnickou společnost AC s.r.o.

Na nástupnickou společnost AC přechází majetek nacházející se v sídle končící společnosti a závazky vztahující se k činnosti této společnosti. Mezi majetek, který na ni připadne, je i budova a pozemek, výrobní zařízení, zásoby apod.

Na nástupnickou společnost CD přechází majetek a závazky vázající se k provozovně nacházející se v Brně. Společnost nebude mít ve svém majetku budovu, ve které se provozovna nachází, neboť tato budova je v pronájmu. Mezi dlouhodobý majetek, který společnost přebírá, patří zejména výrobní linky a skladové regály. Zásoby jsou převzaty dle potřeby pro výrobu drobných regálů.

U dlouhodobého majetku budou obě společnosti pokračovat v odpisování.

Vypracované rozdělení majetku a závazků slouží jako podklad pro ocenění znalcem.

2.2.3.4 Ocenění majetku a závazků

U rozštěpení je povinnost ocenit jmění zanikající společnosti pro každou nástupnickou společnost znalcem. To se liší od rozdělení odštěpením, kdy se oceňuje jen majetek a závazky přecházející na nástupnickou společnost.

A. Výpočet oceňovacího rozdílu u nástupnické společnosti AC s.r.o.

Znalec provede ocenění majetku a závazků a následně se porovná oceňovaná hodnota se zůstatkovou hodnotou vycházející z účetnictví. Porovnáním obou hodnot dojde ke vzniku oceňovacího rozdílu.

Tab. 11 Výpočet přecenění (v tis. Kč)

Celková hodnota majetku přecházející na AC	937 411
Celková hodnota závazků přecházející na AC	101 989
Čistý obchodní majetek	835 422
Čistý obchodní majetek dle znaleckého ocenění	950 750
Oceňovací rozdíl	115 328

Zdroj: vlastní zpracování

Celková hodnota majetku představuje hodnotu aktiv připadající dle rozdělení na nástupnickou společnost AC s.r.o. Hodnota aktiv je včetně časového rozlišení aktiv. Od této hodnoty majetku odečetly závazky připadající na společnost AC s.r.o. Po odečtení závazků od majetku vznikl čistý obchodní majetek ve 835 422 tis. Kč. Tento čistý obchodní majetek se porovnal s hodnotou majetku dle znaleckého ocenění. Jelikož je znalecké ocenění vyšší než čistý obchodní majetek, dochází ke vzniku kladného oceňovacího rozdílu ve výši 115 328 tis Kč. Oceňovací rozdíl je dlouhodobým majetkem, který se rovnoměrně odepisuje 180 měsíců. Majetek nebyl přeceňován individuálně.

Zaúčtování oceňovacího rozdílu: 097/418

Účet 097 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Účet 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací

Výpočet odpisů oceňovacího rozdílu

Celková hodnota oceňovacího rozdílu: 115 328 tis Kč

Doba odepisování: 180 měsíců

Měsíční odpis: 641 tis. Kč

Účetní předpis odpisu: 557/087

Účet 557 - Zúčtování oprávký k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účet 087 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

B. Výpočet oceňovacího rozdílu u nástupnické společnosti CD s.r.o.

Oceňovací rozdíl u nástupnické společnosti B již máme vypočítaný z rozdělení odštěpením.

Tab. 12 Výpočet přecenění (v tis. Kč)

Celková hodnota majetku přecházející na CD	74 929
Celková hodnota závazků přecházející na CD	3 202
Čistý obchodní majetek	71 727
Čistý obchodní majetek dle znaleckého ocenění	84 265
Oceňovací rozdíl	12 538

Zdroj: vlastní zpracování

Oceňovací rozdíl jsme zjistili tak, že od čistého obchodního majetku byla odečtena hodnota znaleckého ocenění. Čistý obchodní majetek představuje rozdíl mezi celkovými aktivy a závazky přecházející na nástupnickou společnost CD.

Zaúčtování oceňovacího rozdílu: 097/418

Účet 097 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Účet 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací

Výpočet odpisů oceňovacího rozdílu

Celková hodnota oceňovacího rozdílu: 12 538 tis. Kč

Doba odepisování: 180 měsíců

Měsíční odpis: 70 tis. Kč

Účetní předpis odpisu: 557/087

Účet 557 - Zúčtování oprávký k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účet 087 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Jelikož máme majetek u obou nástupnických společností přeceněn, oceňovací rozdíl je vyčíslen, můžeme pokračovat ve výpočtu odložené daně.

2.2.3.5 Odložená daň

Při přecenění majetku a závazků dochází k úpravě účetní hodnoty majetku, ale ta daňová se nemění. Proto je nezbytné pro dodržení účetních zásad použít odloženou daň. Odložená daň se bude vykazovat v zahajovací rozvaze obou nástupnických společností stejně jako přecenění majetku.

A. Výpočet odložené daně u nástupnické společnosti AC s.r.o.

Odloženou daň vypočítáme z oceňovacího rozdílu a jeho vynásobením aktuální daňovou sazbou pro DPPO, která je nyní 19%. Protože je hodnota aktiv po přecenění vyšší než hodnota daňová, vznikl nám odložený daňový závazek.

Výpočet:

$$115\,328 \cdot 0,19 = 21\,912 \text{ tis. Kč}$$

Zaúčtování: 428/481

Účet 428 - Nerozdělený zisk minulého období

Účet 481 - Odložený daňový závazek/ pohledávka

V dalších letech bude účtováno do nákladů na MD účtu 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená.

B. Výpočet odložené daně u nástupnické společnosti CD s.r.o.

Oceňovací rozdíl se opět vynásobí sazbou daně (aktuální výše pro r. 2020 je 19%). Protože je účetní hodnota majetku vyšší než hodnota daňová, vznikne nám odložený daňový závazek, stejně jako u společnosti AC s.r.o.

Výpočet:

$$12\,538 \cdot 19\% = 2\,382 \text{ tis. Kč}$$

Zaúčtování: 428/481

Účet 428 - Nerozdělený zisk minulého období

Účet 481 - Odložený daňový závazek/ pohledávka

V dalších letech bude účtováno do nákladů na MD účtu 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená.

2.2.3.6 Zahajovací rozvahy nástupnických společností

Nyní provedu sestavení zahajovacích rozvah obou nástupnických společností k 1.1.2020. Zahajovací rozvahy vycházejí z konečné účetní závěrky zanikající společnosti AB s.r.o. a přebírají majetek a závazky, jak to bylo stanoveno v projektu rozdělení.

A. Zahajovací rozvaha rozdělované společnosti AC s.r.o.

Zahajovací rozvaha vychází z konečné rozvahy sestavené k 31.12.2019 a jsou z ní vyčleněny položky připadající na společnost CD s.r.o.

Tab. 13 Zahajovací rozvaha AC s.r.o. (v tis. Kč)

Aktiva	1 052 739	Pasiva	1 052 739
Stálá aktiva	320 398	Vlastní kapitál	950 750
DNM	1630	Základní kapitál	420 000
DHM	318 768	VH minulých let	552 662
<i>Oceňovací rozdíl k nabytému majetku</i>	<i>115 328</i>	Jiný VH	-21 912
Oběžná aktiva	729 340	Cizí zdroje	101 989
Zásoby	45 870	Rezervy	570
Pohledávky	41 409	Závazky	101 419
Peněžní prostředky	642 061	<i>Odložená daň</i>	<i>21 912</i>
Čas. rozlišení aktiv	3 001	Čas. rozlišení pasiv	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Komentář k vlastnímu kapitálu

Výše základního kapitálu byla určena na 420 000 tis. Kč. Hodnota vlastního kapitálu je ve výši 950 750 tis. Kč. a je tvořen kromě výše zmíněného základního kapitálu, VH

minulých let a Jiným VH, který představuje odloženou daň. Oceňovací rozdíl byl zahrnut do VH min. let.

B. Zahajovací rozvaha rozdělované společnosti CD s.r.o.

Zahajovací rozvaha vychází z konečné rozvahy společnosti AB s.r.o. sestavené k 31.12.2019 a jsou z ní vyčleněny položky připadající na společnost AC s.r.o.

Tab. 14 Zahajovací rozvaha odštěpené společnosti CD s.r.o. (v tis. Kč)

Aktiva	87 467	Pasiva	87 467
Stálá aktiva	16 941	Vlastní kapitál	84 265
DNM	2	Základní kapitál	45 000
DHM	16 939	VH minulých let	41 647
<i>Oceňovací rozdíl k nabytému majetku</i>	<i>12 538</i>	Jiný VH	-2 382
Oběžná aktiva	67 084	Cizí zdroje	3202
Zásoby	8 223	Rezervy	0
Pohledávky	33 216	Závazky	3 202
Peněžní prostředky	25 645	<i>Odložen daň</i>	<i>2 382</i>
Čas. rozlišení aktiv	3 442	Čas. rozlišení pasiv	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Komentář k vlastnímu kapitálu

Výše základního kapitálu byla určena na 45 000 tis. Kč. Hodnota vlastního kapitálu je ve výši 84 265 tis. Kč. a je tvořen kromě výše zmíněného základního kapitálu, VH minulých let a Jiným VH, který představuje odloženou daň. Oceňovací rozdíl byl zahrnut do VH min. let.

2.2.4 Daňové hledisko

2.2.4.1 Daň z příjmů právnických osob

Podání daňového přiznání zanikající společnosti A za rok 2019

Zanikající společnost bude za zdaňovací období roku 2019 podávat daňové přiznání do 6 měsíců od ukončení zdaňovacího období, protože daňové přiznání zpracovává daňový poradce.

Zdaňovací období u nástupnických společností

Zdaňovací období pro obě nástupnické společnosti trvá od rozhodného dne až do konce kalendářního roku. Rozhodný den byl stanoven na 1.1.2020, zdaňovací období je tedy od 1.1.2020 do 31.12.2020.

Podání daňového přiznání u nástupnických společností za rok 2020

Daňové přiznání bude podáváno v běžných termínech, protože rozhodný den je stanoven jako 1.1.2020.

Zálohy na DPPO po rozdělení

Za nástupnické společnosti platí zálohy až do dne předcházejícímu zápisu rozdělení do Obchodního rejstříku zanikající společnost. Ode dne zápisu do Obchodního rejstříku platí zálohy již nástupnické společnosti samy.

Výši záloh ode dne zápisu do OR do konce kalendářního roku určí příslušný správce daně. Ten také určí, jak se rozdělí dosud uhrazené zálohy na DPPO, které uhradila zanikající společnost. Tyto zálohy se započtou na celkovou daňovou povinnost nástupnických společností.

2.2.4.2 Daň z přidané hodnoty

Do dne předcházejícímu zápisu přeměny do Obchodního rejstříku podává zanikající společnost daňové přiznání. Ode dne zápisu do Obchodního rejstříku podávají daňové přiznání nástupnické společnosti.

Datum zápisu přeměny do Obchodního rejstříku je stanovený na 15.7.2020. Od tohoto data se nástupnická společnosti stávají plátcí daně automaticky ze zákona, protože na ně přechází majetek ze zanikající společnosti.

Podání daňového přiznání v měsíce zápisu přeměny do OR

Nástupnické společnosti se domluvy, že za zanikající společnost bude přebírat daňové povinnosti společnost AC s.r.o.

V tomto měsíci podává každá nově vzniklá nástupnická společnost své vlastní daňové přiznání a navíc společnost AC s.r.o. podává daňové přiznání za zanikající společnost AB s.r.o.. Na daňovém přiznání je nutné uvést, že se jedná o přiznání za zanikající společnost.

2.2.4.3 Daň silniční

Stejně jako u DPH se nástupnické společnosti stávají samostatným plátcem daně až ke dni zápisu rozdělení do Obchodního rejstříku, nikoli k rozhodnému dni.

Rozdělovaná společnost AB s.r.o. platí zálohy na silniční daň za všechny motorová vozidla až do doby zápisu přeměny do OR. Datum zápisu do OR je stanoveno na 15.7.2020, společnost AB s.r.o. zaplatí zálohu k 15.4.2020 a 15.7.2020 a od data zápisu do OR si nástupnické společnosti platí zálohy samostatně, a to dle počtu vozidel, které mají v majetku. Daňové přiznání se podává k 31.1.2021 za rok 2020.

3. ZHODNOCENÍ A VLASTNÍ NÁVRHY ROZDĚLENÍ

3.1 Srovnání metod rozdělení

V poslední části mé práce provedu zhodnocení obou variant rozdělení společnosti a srovnám je. Nejdříve zachytím rozdíly obou variant rozdělení do tabulky, kde se pokusím zachytit nejvýraznější odlišnosti.

Tab. 15 Srovnání odštěpení a rozštěpení

Charakteristika	Rozštěpení	Odštěpení
Rozdělovaná společnost	Zaniká	Nezaniká
Majetek a závazky	Celý přechází na nástupnickou společnost (společnosti)	Vybraná část (odštěpující) přechází na nástupnickou společnost
Ocenění jmění	Oceňuje se celé jmění zanikající společnosti	Oceňuje se část jmění, které se odštěpuje
Základní kapitál	Nesmí být vyšší než hodnota jmění zanikající společnosti oceněná znalcem	Základní kapitál odštěpené společnosti nevzniká z rozdělení základního kapitálu rozdělované společnosti
DPH	Plátcem se stává dnem zápisu přeměny do OR	Registrace do 15 dní od zápisu přeměny do OR
Společníci	Stávají se společníky jedné nebo víc nástupnických společností	Zůstávají společníky rozdělované společnosti a zároveň jsou společníky nově vzniklé společnosti
Zahajovací rozvaha	Pouze za nástupnické společnosti	Za rozdělovanou a nástupnickou společnost

Zdroj: Vlastní zpracování

Dalším významným prvkem, který ovlivňuje volbu metody rozdělení, je finanční stránka přeměny. Rozdělení nepatří mezi jednoduché operace, a to z pohledu jak časového, tak finančního. Náklady na rozdělení obsahují zejména znalecké posudky,

odměny notáři, poplatky za vklad do Obchodního rejstříku a samozřejmě také náklady na právní, účetní a daňové poradenství.

Notářská odměna notáři se řídí Vyhláškou č. 196/2001 Sb., o odměnách a náhradách notářů a správců dědictví.

Náklady na znalecké ocenění majetku se u rozdělení odštěpením jsou ve výši 55 000 Kč, u varianty rozštěpení, kdy se musí ocenit veškerý majetek, bude cena mnohem vyšší, a to 295 000 Kč. Právní a daňové poradenství je u odštěpení ohodnoceno na 50 000 Kč a u rozštěpení na 150 000 Kč. Částky jsou určeny odhadem na základě informací od poradenské společnosti *APELEN Valuation a.s.*

Soudní poplatky související se zápisem do Obchodního rejstříku jsou zejména spojeny se zápisem nově vzniklé společnosti do OR, změnou a výmazem z OR. Zápis nově vzniklé společnosti je zpoplatněn částkou 6 000 Kč za každou nově vzniklou společnost, tzn., že u odštěpení se zaplatí za zápis 6 000 Kč a u rozštěpení je tato částka dvojnásobná, tedy 12 000 Kč. Změna v OR je zpoplatněna částkou 2 000 Kč⁵⁸

Celkové náklady na rozdělení společnosti nyní shrnu v tabulce.

Tab. 16 Náklady na rozdělení

	Odštěpení	Rozštěpení
Notářské a ostatní poplatky	10 000 Kč	15 000 Kč
Znalecké ocenění	55 000 Kč	295 000 Kč
Právní, účetní poradenství	50 000 Kč	150 000 Kč
Soudní poplatky	8 000 Kč	14 000 Kč
Celkem:	123 000 Kč	485 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 16 vyplývá, že rozdělení společnosti odštěpením je méně nákladné. Nejdražší položkou je znalecké ocenění a poradenství. Znalecké ocenění vychází z hodnoty oceňovaného majetku a protože u rozštěpení dochází k ocenění veškerého majetku a závazků, je tudíž nákladnější. Pro právní a daňové poradenství je vhodné oslovit poradenskou společnost, která se specializuje na přeměny.

⁵⁸ PORTÁL POHODA: Pozor na zvýšení soudních poplatků. [online] 5.5.2020. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/finance-a-dane/pozor-na-zvyseni-soudnich-poplatku%21/>

3.2 Zhodnocení rozdělení odštěpením

Vedení společnosti se rozhodlo pro rozdělení podniku z důvodu oddělení a osamostatnění jednotlivých typů výrob. Pro rozdělení společnosti přichází v úvahu dvě varianty rozdělení, a to rozštěpení se vznikem nových společností a rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti.

Na problematiku rozdělení odštěpení bylo nahlédnuto z oblasti právní, účetní a v neposlední řadě také daňové.

Při odštěpení nedochází k zániku rozdělované společnosti, ale jen k odštěpu její části. Pro odštěpenou část vznikne nová obchodní korporace a ta rozdělovaná pokračuje nezměněna dále ve své činnosti.

Hlavním dokumentem pro celý proces rozdělení je vypracování projektu rozdělení. Tento projekt je kostrou celého procesu, neboť je zde uvedeno, jak bude rozdělení probíhat, jaké složky majetku a závazků se budou odštěpovat, jaké budou podíly jednotlivých společníků. Pro organizace z časového hlediska je vhodné sestavit harmonogram rozdělení, kde jsou uvedeny termíny jednotlivých činností.

Výchozím krokem bylo sestavení konečné účetní závěrky společnosti AB s.r.o. k 31.12.2019. Celková aktiva společnosti mají hodnotu 1 012 340 tis. Kč. Pasiva jsou z velké části tvořeny zejména vlastním kapitálem, ten výrazně převyšuje cizí zdroje. Na základě této konečné rozvahy se z majetku a závazků odštěpil majetek a závazky, které přecházejí na novou nástupnickou společnost CD s.r.o. Odštěpený majetek a závazky byly vybrány tak, aby pokryly výrobní činnost odštěpované společnosti. Jako hlavní kritérium bylo zvoleno místo, kde se výroba odštěpovaného podniku nachází. Závazky byly odštěpeny taktéž dle místní příslušnosti a vztahu k výrobě menších regálů. Závazky k státním institucím byly ponechány v rozdělované společnosti. Tento odštěpený majetek byl oceněn znalcem a došlo k přecenění majetku. Při přecenění vznikl kladný oceňovací rozdíl ve výši 12 538 tis. Kč. Existence oceňovacího rozdílu je pojena s odloženou daní, která pomáhá překrýt nesrovnalosti mezi účetní a daňovou hodnotou majetku. Vznikl odložený daňový závazek, neboť účetní hodnota převýšila hodnotu daňovou. Společníci museli ještě rozhodnout, jak rozdělit oceňovací rozdíl do vlastního kapitálu. Společníci určili, že základní kapitál odštěpované společnosti bude ve výši 69 812 tis. a bude částkou 10 000 tis. Kč tvořen z oceňovacího rozdílu.

Posledním krokem bylo sestavení zahajovací rozvahy, jak rozdělované společnosti, tak i odštěpené části podniku.

Obě společnosti mají také povinnosti daňové. Stanovením rozhodného dne na první den nového účetního období se podařilo vyhnout komplikacím při podávání daňových přiznání za DPPO, neboť při takto stanoveném rozhodném dni je daňové přiznání podáváno ve standardních lhůtách. Do dne zápisu do obchodního rejstříku platí rozdělovaná společnost zálohy na DPPO i za odštěpovanou část podniku a ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku dojde k rozhodnutí správce daně o rozdělení již uhrazených záloh k zápočtu na daňovou povinnost. U DPH je nezbytné se do 15 dní ode dne zápisu do obchodního rejstříku registrovat k plátcovství daně. Rozhodující datum u DPH je datum zápisu přeměny do Obchodního rejstříku.

3.3 Zhodnocení rozdělení rozštěpením

Jako druhou variantu jsem zvolila metodu rozdělení rozštěpením se vznikem nových společností. Původní rozdělovaná společnost AB s.r.o. zaniká bez likvidace a vzniknou nové nástupnické společnosti..

Také u této varianty je nezbytným dokumentem projekt rozdělení, který sestavuje jednatel společnosti. V dokumentu je stanoveno, jaký majetek bude přecházet na jakou novou nástupnickou společnost ze zanikající společnosti. Taktéž se sestaví harmonogram s termíny vyhotovení jednotlivých činností.

Stejně jako u první varianty, byla výchozím bodem konečná rozvaha zanikající společnosti AB s.r.o., ze které se rozdělil majetek mezi obě nástupnické společnosti. I v tomto případě by bylo hlavní dělicí kritérium místní příslušnost jednotlivých poboček. Hlavní výroba v Ostravě by s nemovitostí, výrobním zařízením, materiálem na skladě a závazky k ní patřící přešly pod nástupnickou společnost AC s.r.o.. Menší výroba regálů do obchodů nacházející se v Brně by byla převzata nástupnickou společností CD s.r.o. U rozštěpení dochází k ocenění celého jmění zanikající společnosti oceňovacím znalcem. Rozdělený majetek byl přeceněn také pro každou nástupnickou společnost a každé společnosti vznikly oceňovací rozdíly. Společnost AC s.r.o. má oceňovací rozdíl ve výši 115 328 tis. Kč a CD s.r.o. má oceňovací rozdíl v hodnotě 12 538 tis. Kč. U obou společností je účetní hodnota vyšší než daňová a proto je nezbytné vypočítat a zaúčtovat odloženou daň. Ta se vypočítala a zaúčtovala za každou společnost

samostatně. Rozdělení z přecenění musí být rozdělen mezi složky vlastního kapitálu, a to u každé nástupnické společnosti. Výše základního kapitálu je určena v projektu rozdělení. Posledním krokem bylo sestavení zahajovacích rozvah pro obě nástupnické společnosti. Za zanikající společnost AB s.r.o. se již zahajovací rozvaha nesestavuje.

V projektu rozdělení rozštěpením je stanovena společnost AC s.r.o. jako nástupnická společnost na kterou přechází daňové povinnosti zanikající společnosti AB s.r.o. Stejně jako u odštěpení byl stanoven rozhodný den na 1.1.2020. Do dne předcházejícího dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku platí zálohy na DPPO zanikající společnost a ode dne zápisu správce daně určí rozdělení již uhrazených záloh mezi nástupnické společnosti a jejich zápočet na daňovou povinnost. V případě DPH již není nutné provádět registraci k plátcovství daně, neboť v případě nástupnických společností, na které přejde majetek zanikající společnosti, vzniká plátcovství automaticky. Za poslední zdaňovací období, kdy došlo k zápisu do obchodního rejstříku a tudíž k zániku společnosti AB s. r. o. podává společnost AC s. r. o. daňové přiznání i za zanikající společnost.

3.4 Vlastní doporučení

Na základě zpracování obou variant rozdělení bych doporučila společnosti provést rozdělení metodou odštěpení. Provedla jsem analýzu, na základě které jsem zvolila vhodnější variantu, kterou je odštěpení se vznikem nové společnosti. Rozdělovaná společnost má v oblasti skladové techniky velmi dobré jméno, její produkty jsou kvalitní a cenově dostupné. Je schopna zajistit i kompletní servis a tím se stává pro zákazníka velmi dobrou volbou. V případě zániku této společnosti by mohla ztratit své dosažené postavení, i když by přešla pod novou nástupnickou společnost. Mohlo by dojít k situaci, kdy by si zákazníci nespojili novou společnost se společností původní. Proto si také myslím, že je lepší ponechat původní zdravý podnik a pouze jeho část odštěpit. Dalším důvodem, proč zvolit rozdělení odštěpením, je jeho nižší finanční nákladnost. Jak bylo uvedeno výše, jsou náklady na jeho realizaci výrazně nižší oproti variantě rozdělení rozštěpením.

Rozhodný den byl stanoven na 1.1.2020. Tato volba se mi jeví jako nejlepší, protože rozhodný den následuje po konečné účetní závěrce rozdělované společnosti. Volba tohoto termínu je v praxi nejčastější. Účetní období je tak stanoveno na kalendářní rok a

bude mít 12 měsíců. S rozhodným dnem je také pojen projekt přeměny. Ten je vypracován a schvalován až po rozhodném dni.

Oceňování odštěpeného jmění bylo provedeno oceňovacím znalcem. U odštěpení bylo oceňováno pouze jmění, které se odštěpovalo na nástupnickou společnost. Porovnáním ocenění znalcem a hodnotou vycházející z účetnictví vznikl oceňovací rozdíl, který se zaúčtoval a bude odepisován po dobu 180 měsíců. Odpisy oceňovacího rozdílu jsou daňově neuznatelné. U rozštěpení se musí nechat ocenit celé jmění zanikající společnosti a to je nákladnější. Za zamyšlení stojí úvaha, zda-li by se neměl majetek ocenit individuálně. Při individuálním ocenění by vznikl goodwill. Individuální ocenění je z účetního pohledu přesnější a věrněji zachycuje obraz věrného a poctivého zobrazení účetnictví.

Nově vzniklá společnost CD s.r .o. nyní na trhu působí jako nová společnost, již není schovaná pod silnou a stabilní společnost. Některé interní procesy může převzít od rozdělované společnosti, ale má možnost si vytvořit své vlastní dle potřeby. Je nezbytné, aby si společnost zachovala status spolehlivého obchodního partnera.

ZÁVĚR

V diplomové práci jsem se zabývala přeměnami obchodních společností s důrazem na rozdělení společností. Cílem bylo popsat proces rozdělení jak z účetního, tak i daňového pohledu. Aplikovala jsem rozdělení společnosti na společnost s ručením omezeným a zvolila jsem pro ni nejvhodnější variantu rozdělení.

V první části teoretické části jsem uvedla obecnou právní úpravu. V další části se věnuji už samotnému zákonu č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních korporací, který upravuje přeměny. Následně jsem popsala všechny druhy přeměn, které zákon o přeměnách umožňuje. Jedná se o fúzi, rozdělení, převod jmění na společník, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla.

V následujících částech jsem se věnovala už jen problematice rozdělení. Rozdělení společnosti je po fúzi dalším poměrně často využívanou metodou přeměny obchodních společností. Umožňuje oddělit část podniku do nové či již existující společnosti bez nutnosti zániku rozdělované společnosti. Existuje ovšem i varianta rozdělení, tzv. rozdělení rozštěpením, kdy rozdělovaná společnost zaniká bez likvidace a vznikají nové nástupnické společnosti, které přebírají její majetek a závazky. Motivem rozdělení společnosti může být oddělení problematické části podniku od té zdravé, osobní spory vlastníků, rozdělení z důvodu zaměření výroby. Poslední zmíněný důvod byl také důvodem pro rozdělení společnosti, na kterou jsem rozdělní aplikovala.

Proces přípravy a vlastní realizace rozdělení je velmi náročný a vyžaduje rozsáhlé znalosti právní, účetní a daňové problematiky. Jedná se o dlouhodobý proces. Základním dokumentem, který předurčuje úspěšnost provedení přeměny, je projekt přeměny. Důležitým datem, který je v projektu určen, je rozhodný den.

V části věnující se účetní problematice je popsáno, jak vhodné zvolení rozhodného dne může usnadnit proces přeměny. Věnuji se zde také účetním závěrkám, především rozvahám, které poskytují podklady pro rozdělení majetku mezi rozdělovanou a nástupnickou společnost. Velmi významnou kapitolou je oceňování odštěpeného majetku a závazků a zachycení oceňovacích rozdílů v účetnictví. Se vznikem oceňovacích rozdílů souvisí také povinnost účtovat o odložené dani, která slouží jako nástroj pro správné přiřazování nákladů na daň z příjmu do správného účetního období. Daňová problematika se věnuje zejména dani z příjmů právnických osob a dani z

přidané hodnoty. Nezapomíná se ale zmínit také o silniční dani a dani z nemovitých věcí.

V praktické části diplomové práce je zpracováno rozdělení podniku ve dvou variantách. První varianta je odštěpení a druhá je rozštěpení. Praktická část práce čerpá z teoretické části. Na úvod obou variant je představena rozdělovaná společnost, jsou zde zmíněny motivy vedoucí k rozdělení. Následuje náhled, co obsahuje projekt rozdělení, součástí je i harmonogram činností, kde jsou uvedeny důležité termíny v procesu rozdělení. Je zde sestavena konečná účetní závěrka, která je podkladem pro rozdělení majetku a závazků mezi rozdělovanou a nástupnickou společnost. Rozdělení majetku vycházelo především z místní příslušnosti provozoven. Majetek a závazky, které přechází na nástupnickou společnost, je nutné ocenit znalcem. Vzniklý oceňovací rozdíl, který jsem získala porovnáním hodnot čistého obchodního majetku z účetnictví a znaleckého posudku, je nezbytné zaúčtovat a zahájit účetní odpisování. Se vznikem oceňovacího rozdílu je spojena i odložená daň, kterou jsem vypočítala. Nakonec jsem sestavila zahajovací rozvahy obou společností. V zahajovací rozvaze odštěpené společnosti je uveden oceňovací rozdíl k nabytému majetku a je zde také zobrazen odložený daňový závazek. U varianty rozštěpení byly sestaveny zahajovací rozvahy pro obě nově vzniklé společnosti. V obou variantách jsou také uvedeny daňové povinnosti vyplývající z rozdělení společností. Mezi daňové povinnosti patří zejména podání daňového přiznání a stanovení záloh na DPPO.

V závěru práce jsem provedla zhodnocení obou variant a na základě vlastního doporučení jsem zvolila jako vhodnou metodu přeměny rozdělní odštěpením. Tato varianta je dle mého názoru jednodušší a méně nákladná. Nižší nákladnost je stanovena na základě srovnání finanční náročnosti obou metod. Výhodu shledávám v možnosti odštěpit pouze část podniku se zachováním hlavní výroby, která má získané dobré jméno a místo na trhu. Nově vzniklá společnost bude mít možnost nastavit si své vlastní procesy a zaměřit se jen na své vlastní produkty.

Rozhodný den, který je v procesu přeměn velmi důležitým okamžikem, byl stanoven na 1.1.2020. Jedná se o nejjednodušší volbu, která nenaruší chod společnosti včetně účetních a daňových povinností. Tento den začíná i účetní období. U odštěpení se oceňuje pouze odštěpovaný majetek, což považuji za velkou výhodu zvolené metody. Je to méně finančně nákladné, než oceňovat hodnotu majetku celé společnosti.

Správná volba varianty rozdělení společností je velmi důležitá a je potřeba ji pořádně promyslet. Špatné rozhodnutí by mohlo mít negativní vliv na chod celé společnosti. Závěrem bych proto doporučila zvolit metodu rozdělení odštěpení, která je jednak jednodušší a také méně finančně náročná. Velkou výhodou shledávám také v tom, že hlavní výroba zůstane beze změny.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Odborná literatura:

SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. 228 s. ISBN 978-80-7598-570-5.

DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 440 s. ISBN 978-80-7478-803-1.

PILÁTOVÁ, Jana a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. Praha: Anag, 2018. 424 s. ISBN 978-80-7554-121-5.

Legislativa:

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví

České účetní standardy

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

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

Internetové zdroje:

NOTÁŘSKÁ KOMORA ČR. *Přeměny obchodních korporací*. [online]. 5.12.2019. Dostupné z: <https://www.nkcr.cz/sluzby/pravnicke-osoby-a-podnikani/premeny-obchodnich-korporaci>

PROFIL SPOLEČNOSTI. *Přeměny společností*. [online]. 6.12.2019. Dostupné z: <https://www.profispolecnosti.cz/cs/ostatni-sluzby/premeny-spolecnosti/a-1666/>

MÁ DÁTI: *Účet 097: Oceňovací rozdíl k nabytému majetku*. [online]. 8.12.2020.. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_097.HTM

DANĚ, ÚČETNICTVÍ, PRÁVO: *Odložená daň při přeměnách společnosti a při nepeněžních vkladech*. [online] 20.1.2020. Dostupné z: https://www.du.cz/33/odlozena-dan-pri-premenach-spolecnosti-a-pri-nepeneznich-vkladech-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ei90_PofcggcHvpL4Pv2hZs/

PORTÁL POHODA: *Daňová ztráta ve specifických případech*. [online] 20.1.2020. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/danova-ztrata-ve-specifickych-pripadech/>

PORTÁL POHODA: *Pozor na zvýšení soudních poplatků*. [online] 5.5.2020. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/finance-a-dane/pozor-na-zvyseni-soudnich-poplatku%21/>

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Fúze sloučením

Obr. 2 Fúze splynutím

Obr. 3 Rozdělení rozštěpením se vznikem nových společností

Obr. 4 Rozdělení roztěpení sloučením

Obr. 5 Odštěpení se vznikem nové společnosti

Obr. 6 Odštěpení sloučením

Obr. 7 Rozdělení společností

Obr. 8 Rozhodný den před projektem

Obr. 9 Rozhodný den po projektu

Obr. 10 Grafické znázornění rozdělení

Obr. 11 Rozdělení rozštěpením

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Harmonogram rozdělení

Tab. 2 Konečná rozvaha rozdělované společnosti k 31.12.2019 (v tis. Kč)

Tab. 3 Rozdělení majetku a závazků (v tis. Kč)

Tab. 4 Výpočet přecenění

Tab. 5 Zahajovací rozvaha společnosti AB s.r.o. (v tis. Kč)

Tab. 6 Zahajovací rozvaha odštěpené společnosti CD s.r.o. (v tis. Kč)

Tab. 7 Platba záloh 2020

Tab. 8 Harmonogram rozdělení

Tab. 9 Konečná rozvaha rozdělované společnosti k 31.12.2019 (v tis. Kč)

Tab. 10 Rozdělení majetku a závazků na nástupnické společnosti (v tis. Kč)

Tab. 11 Výpočet přecenění (v tis. Kč)

Tab. 12 Výpočet přecenění (v tis. Kč)

Tab. 13 Zahajovací rozvaha AC s.r.o. (v tis. Kč)

Tab. 14 Zahajovací rozvaha odštěpené společnosti CD s.r.o.

Tab. 15 Srovnání odštěpení a rozštěpení

Tab. 16 Náklady na rozdělení

SEZNAM ZKRATEK

DPH - daň z přidané hodnoty

EU - evropská unie

EHS

ZoP - zákon o přeměnách

s.r.o. - společnost s ručením omezeným

a.s. - akciová společnost

ZoÚ - zákon o účetnictví

MD - má dáti

DPPO - daň z příjmu právnických osob

ZDP - zákon o daních z příjmu

ČR - česká republika

VH - výsledek hospodaření

OR - obchodní rejstřík

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 Konečná rozvaha společnosti AB s.r.o. I

Příloha č. 2 Výkaz zisku a ztráty společnosti AB s.r.o. III

Příloha č. 1 Konečná rozvaha společnosti AB s.r.o.

ROZVAHA v plném rozsahu		31.12.2018			31.12.2017
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	1 238 361	226 021	1 012 340	960 283
B.	Stálá aktiva	428 315	218 842	209 473	174 998
B.1.	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	8 638	7 006	1 632	1 223
B.1.2.	<i>Ocenitelná práva</i>	8 070	7 006	1 064	1 223
B.1.2.1.	Software	6 901	6 407	494	409
B.1.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	1 169	599	570	814
B.1.5.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	568		568	
B.1.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	568		568	
B.II.	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	419 677	211 836	207 841	173 775
B.II.1.	<i>Pozemky a stavby</i>	189 442	34 038	155 404	116 773
B.II.1.1.	Pozemky	3 203		3 203	3 203
B.II.1.2.	Stavby	186 239	34 038	152 201	113 570
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	227 817	177 798	50 019	57 001
B.II.5.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	2 418		2 418	1
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	2 400		2 400	
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	18		18	1
C.	Oběžná aktiva	803 603	7 179	796 424	784 432
C.I.	<i>Zásoby</i>	61 251	7 158	54 093	73 985
C.I.1.	Materiál	20 270	3 947	16 323	26 611
C.I.3.	<i>Výrobky a zboží</i>	37 275	3 212	34 063	46 424
C.I.3.1.	Výrobky	14 617	577	14 040	19 759
C.I.3.2.	Zboží	22 658	2 635	20 023	26 665
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	3 706		3 706	950
C.II.	<i>Pohledávky</i>	74 646	21	74 625	72 068
C.II.1.5.	<i>Pohledávky - ostatní</i>	3 155		3 155	3 132
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	3 155		3 155	3 132
C.II.2.	<i>Krátkodobé pohledávky</i>	71 491	21	71 470	68 956
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	66 966	21	66 945	64 809
C.II.2.4.	<i>Pohledávky - ostatní</i>	4 525		4 525	4 147
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	3 006		3 006	2 860
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 347		1 347	749
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	136		136	56
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	36		36	482
C.IV.	<i>Peněžní prostředky</i>	667 706		667 706	638 359
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	667 706		667 706	638 359
D.	Časové rozlišení aktiv	6 443		6 443	853
D.1.	Náklady příštích období	2 998		2 998	849
D.3.	Příjmy příštích období	3 445		3 445	4

		31.12.2018	31.12.2017
	PASIVA CELKEM	1 012 340	960 283
A.	Vlastní kapitál	907 149	840 921
<i>A.I.</i>	<i>Základní kapitál</i>	<i>283 948</i>	<i>283 948</i>
A.I.1.	Základní kapitál	283 948	283 948
<i>A.IV.</i>	<i>Výsledek hospodaření minulých let (+/-)</i>	<i>556 973</i>	<i>456 746</i>
A.IV.1	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	556 973	456 746
<i>A.V.</i>	<i>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</i>	<i>66 228</i>	<i>100 227</i>
B.+C.	Cizí zdroje	105 191	119 362
B.	Rezervy	570	19 008
B.II	Rezerva na daň z příjmů		19 008
B.IV	Ostatní rezervy	570	
C.	Závazky	104 621	100 354
<i>C.I.</i>	<i>Dlouhodobé závazky</i>	<i>4 120</i>	<i>4 323</i>
C.I.4.	Závazky z obchodních vztahů		394
C.I.8.	Odložený daňový závazek	4 120	3 929
<i>C.II.</i>	<i>Krátkodobé závazky</i>	<i>100 501</i>	<i>96 031</i>
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	82 059	67 526
C.II.8.	Závazky ostatní	18 442	28 505
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	2 748	2 827
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	1 488	1 525
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	1 847	1 358
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	12 190	22 644
C.II.8.7.	Jiné závazky	169	151

Příloha č. 2 Výkaz zisku a ztráty společnosti AB s.r.o.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v druhovém členění období končící k 31.12.2018 (v tisících Kč)			
		Období do 31.12.2018	Období do 31.12.2017
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	463 033	655 693
II.	Tržby za prodej zboží	154 708	288 693
A.	Výkonová spotřeba	451 559	690 833
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	96 179	191 160
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	240 834	338 893
A.3.	Služby	114 546	160 780
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	5 617	3 120
C.	Aktivace (-)	-591	
D.	Osobní náklady	66 337	67 220
D.1.	Mzdové náklady	49 695	50 272
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	16 642	16 948
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15 147	15 502
D.2.2.	Ostatní náklady	1 495	1 446
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	17 061	25 870
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	17 643	23 272
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	17 710	25 468
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	-67	-2 196
E.2.	Úpravy hodnot zásob	860	2 960
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	-1 442	-362
III.	Ostatní provozní výnosy	14 274	18 257
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	297	265
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	5 157	9 210
III.3.	Jiné provozní výnosy	8 820	8 782
F.	Ostatní provozní náklady	12 272	15 739
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	91	2 328
F.2.	Prodaný materiál	3 919	6 961
F.3.	Daně a poplatky	175	194
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	570	
F.5.	Jiné provozní náklady	7 517	6 256
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	79 760	159 861
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	31	28
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	31	28
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	1	6
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	1	6
VII.	Ostatní finanční výnosy	33 526	11 007
K.	Ostatní finanční náklady	31 530	47 043
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	2 026	-36 014
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	81 786	123 847
I.	Daň z příjmů	15 558	23 620
I.1.	Daň z příjmů splatná	15 367	25 197
I.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	191	-1 577
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	66 228	100 227
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	66 228	100 227
*	Čistý obrát za účetní období	665 572	973 678

AB s.r.o.