

Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta
Studijní obor: Finance



ANALÝZA METOD SPOJOVÁNÍ PODNIKŮ (DAŇOVÁ HLEDISKA)

Analysis methods for business combinations
(tax aspects)

Bakalářská práce

Vedoucí práce:
doc. Ing. Jaroslav SEDLÁČEK CSc.

Autor:
Petr JANÍČEK

Brno, 2013

Katedra financí

Akademický rok 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Pro: JANÍČEK Petr

Obor: Finance

Název tématu: ANALÝZA METOD SPOJOVÁNÍ PODNIKŮ (DAŇOVÁ
HLEDISKA)

Analysis methods for business combinations (tax aspects)

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Cílem práce je analyzovat metody spojování podniků z daňového hlediska a poukázat na možné problémy. Navrhnout vhodné daňové řešení vedoucí k eliminaci problémů. Ověřit metody na vybrané obchodní společnosti.

Postup práce a použité metody:

- sběr a studium literárních poznatků,
- analýza metod a postupů,
- zjištění problémových oblastí,
- ověření na zvoleném příkladu,
- vyhodnocení výsledků a závěry.

Rozsah grafických prací:

dle pokynů vedoucího práce

Rozsah práce bez příloh:

35 – 45 stran

Seznam odborné literatury:

MARKOVÁ, HANA. *Daňové zákony 2011:úplná znění platná k 1.1.2011 včetně novely zákona o DPH k 1.4.2011 a novely daňového řádu*. 19. vyd. Praha: Grada, 2011. 263 s. ISBN 9788024738000.

BEJČEK, JOSEF. *Soutěžní politika a fúze v evropském kontextu*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2010. 389 s. Acta Universitatis Brunensis Iuridica 366. ISBN 978-80-210-5067-9.

VOMÁČKOVÁ, HANA. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí: (vyšší účetnictví)*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157.

Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev: komentář. Edited by Petr Kuhn. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2010. xvii, 1185. ISBN 9788074000560.

Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev: výklad, prováděcí předpisy ČR a EU, vybrané souvisící předpisy. Edited by Přemysl Raban. Praha: EUROUNION, 2009. 491 s. ISBN 978-80-7317-080.

Vedoucí bakalářské práce:

doc. Ing. Jaroslav Sedláček, CSc.

Datum zadání bakalářské práce:

28. 11. 2011

Termín odevzdání bakalářské práce a vložení do IS je uveden v platném harmonogramu akademického roku.

.....
vedoucí katedry

.....
děkan

V Brně dne 28. 11. 2011

Anotace

Tato bakalářská práce analyzuje daňové souvislosti, které provází spojování více podniků do podniku jedné obchodní společnosti. Práce se věnuje oběma způsobům, jak dosáhnout spojení podniků, a to přeměnou obchodních společností a smlouvě o prodeji podniku.

Práce je uspořádána tak, že poskytuje čtenáři ucelený pohled na problematiku spojování obchodních společností s důrazem na daňové souvislosti těchto transakcí. Těžiště práce se nachází v oblasti daňových a právních otázek fúzí dle zákona o přeměnách obchodních společností.

Annotation

This bachelor thesis analyses tax aspects of fusions of enterprises. It focuses on mergers of registered companies and on a contract for sale of enterprise. These are methods that can be used to carry out a fusion.

The thesis is arranged in order to provide the reader with a coherent perspective on the tax aspects of these transactions. Focal point of this thesis lies in the aspect of tax and legal questions of mergers under the Transformation Act.

Klíčová slova

Spojování podniků, fúze, akvizice, splynutí, sloučení, převod jmění na společníka, přeměny obchodních společností, daň, daňové aspekty, smlouva o prodeji podniku

Keywords

Fusions of enterprises, acquisition, merger, business combinations, tax aspects, Contract of Sale of Enterprise

Čestné prohlášení

„Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci ANALÝZA METOD SPOJOVÁNÍ PODNIKŮ (DAŇOVÁ HLEDISKA) vypracoval samostatně pod vedením doc. Ing. Jaroslava Sedláčka CSc. a uvedl v ní všechny použité literární a jiné odborné zdroje v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy Masarykovy univerzity a vnitřními akty řízení Masarykovy univerzity a Ekonomicko-správní fakulty MU.“

V Brně dne 7.1.2013

.....
Vlastnoruční podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych chtěl poděkovat doc. Ing. Jaroslavu Sedláčkovi CSc. za rady a podnětné připomínky při vedení mé práce, a rodině i své přítelkyni za podporu při studiu, bez které by tato práce nemohla vzniknout.

Obsah

Anotace	4
Annotation	4
Klíčová slova	4
Keywords	4
Úvod.....	9
1 Obecně k přeměnám obchodních společností.....	10
1.1 Druhy přeměn podle současné právní úpravy	11
1.2 Principy právní úpravy přeměn	12
1.3 Zpráva o přeměně a projekt přeměny.....	14
2 Přeměny, při kterých dochází k fúzi	14
2.1 Typy fúzí	15
2.1.1 Fúze sloučením	15
2.1.2 Fúze splynutím.....	16
2.1.3 Ostatní případy fúzí	16
3 Daňové aspekty fúzí.....	17
3.1 Obecná úprava v daňovém řádu	17
3.2 Úprava u jednotlivých daní	19
3.2.1 Daň z příjmů	19
3.2.2 Daň z přidané hodnoty	27
3.2.3 Převodové daně.....	29
3.2.4 Silniční daň	30
3.2.5 Daň z nemovitostí	31
3.2.6 Spotřební daně a ekologické daně	31
4 Spojení cestou prodeje podniku	32
4.1 Úvod – Převod podniku	32
4.2 Smlouva o prodeji podniku	33
4.3 Daňové aspekty prodeje podniku	35
4.3.1 Daň z příjmu	35
4.3.2 Ostatní daně	38
5 Praktická část – konkrétní řešení při spojování podniků	39
5.1 Fúze	40
5.1.1 Základní fakta o fúzi	40

5.1.2	Daňové povinnosti při fúzi	40
5.2	Prodej podniku	42
5.2.1	Hypotetický prodej podniku	42
5.2.2	Daňové povinnosti při prodeji podniku	43
6	Porovnání metod	45
Závěr		45
Seznam literatury		46
Seznam tabulek		48
Seznam obrázků		48
Seznam použitých zkratk		48
Seznam příloh		49

Úvod

Cílem této bakalářské práce je analyzovat daňové souvislosti, které provází spojování podniků. Analyzuji tedy daňové aspekty transakcí, jejichž výsledkem je spojení více podniků do podniku jedné obchodní společnosti. Spojení podniků je možné dosáhnout více způsoby. Volbu jednoho z nich ovlivňuje více okolností. Ve své práci se však zabývám pouze daňovými a okrajově také právními aspekty ovlivňujícími tuto volbu. Jiným aspektům se, vzhledem k charakteru a účelu této práce, věnuji pouze v rozsahu nutném pro názornou analýzu daňových souvislostí.

Má práce má dvě části, teoretickou a praktickou. Protože je možné spojení podniků dosáhnout buďto cestou přeměn obchodních společností nebo převodem podniku smlouvou o prodeji podniku a ve své práci jsem se rozhodl adresovat obě skupiny těchto způsobů, rozdělil jsem teoretickou část na dvě části. První část se věnuje fúzím dle z.č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností, druhá část pojednává o smlouvě o prodeji podniku dle obchodního zákoníku.

Práce je uspořádána tak, aby poskytla čtenáři ucelený pohled na problematiku spojování obchodních společností a jejich daňové souvislosti. Těžiště teoretické části mé práce se nachází v oblasti daňových a právních otázek fúzí, protože jde o složitější transakce, se kterými se pojí množství daňových problémů. Nejprve se stručně věnuji právní úpravě přeměn obchodních společností a následně identifikuji, které druhy přeměn mohou být považovány za fúze v ekonomickém smyslu. Navazuji podrobnější analýzou daňových aspektů fúzí. Daňové aspekty doprovázející smlouvu o prodeji podniku jsou v porovnání s fúzemi jednodušší, proto jsem jim ve své práci věnoval méně prostoru. V praktické části aplikuji daňovou úpravu transakcí popsanych v teoretické části na konkrétním případě fúze podniků KRÁLOVOPOLSKÁ HOLDING, S.R.O. a BRASS, S.R.O.

Svou práci bych chtěl přispět další kapkou do moře všech prací, které byly na toto téma již napsány. Věřím, že mi sepsání této práce pomůže nabýt vědomostí, které budu moci využít v budoucnosti, protože se problematice spojování společností hodlám věnovat také prakticky.

1 Obecně k přeměnám obchodních společností

Během života obchodních společností mohou nastat okolnosti, jejichž důsledkem je nutnost změnit právní formu podnikání nebo změnit organizační strukturu. Původ takových změn může být vnitřní. Tak například pokud se podnikání veřejné obchodní společnosti rozroste do takových rozměrů, že již tato forma, která je charakteristická neomezeným ručením všech společníků, není vyhovující, tak je možné změnou právní formy přejít na společnost s ručením omezeným.

Jiné skutečnosti mohou být povahy vnější a to například nabídka na fúzi s větší společností, při které by menší společnost zanikla. Jiným případem může být nutnost se spojit s konkurenční společností a dát tak vzniknout společnosti úplně nové kvůli zvýšení konkurenceschopnosti na trhu. V jiných případech může být potřeba opačná a pro společnost může být žádoucí se naopak rozdělit na více společností, například za účelem oddělení a následného prodeje prodělečného podnikání nebo v zájmu zeštíhlení organizační struktury a snížení nákladů.

Důvodů pro provedení těchto transakcí je mnoho. Některé transakce jako převedení celého podniku by šly provést i bez výslovné právní úpravy (na základě nepojmenovaných smluv), ale pokud má při provádění těchto transakcí ke změně statutu zúčastněných obchodních společností, tak je již výslovná právní úprava zapotřebí. A korporátní právo na tyto potřeby reaguje poskytováním řešení. Tato řešení označujeme jako přeměny obchodních společností nebo také podnikové kombinace.¹

Kromě změn v osobním statutu obchodních společností je dalším charakteristickým rysem přeměn zánik obchodních společností bez likvidace. Nedochozí k likvidaci a tedy jakémusi vypořádání právních vztahů společnosti před zánikem, ale veškerá práva a povinnosti zanikající společnosti přecházejí na nástupnickou společnost. I z tohoto pravidla jsou výjimky a při některých typech přeměn k zániku žádné společnosti nedochází, například při změně právní formy nebo rozdělení odštěpením.

Přeměny obchodních společností můžeme tedy vymezit jako právem poměrně podrobně upravené a tedy formalizované procesy, při kterých dochází ke změně osobního statutu obchodních společností, a při kterých mohou zanikat obchodní společnosti bez likvidace.

¹ Obdobně v Eliáš, K., Pokorná, J., Dvořák, T. Kurs obchodního práva. Obchodní společnosti a družstva. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010, s. 86

Obecné otázky práva obchodních společností jsou obsaženy v obchodním zákoníku² a po přijetí Nového občanského zákoníku budou obsaženy v zákoně o obchodních korporacích³, ale přeměny obchodních společností upravuje speciální zákon. Jde o zákon o přeměnách obchodních společností (v práci označován zkratkou „PřemZ“)⁴. Jde o poměrně obsáhlý zákon, protože obsahuje pravidla obecná, tedy společná a poté speciální pravidla pro každý druh přeměny a právní formu zúčastněných společností. Úprava této problematiky ve zvláštním zákoně je tedy správná.

1.1 Druhy přeměn podle současné právní úpravy

Přeměn obchodních společností je mnoho různých druhů. Jednotlivé druhy přeměn jsou v zákoně upraveny zvlášť, aby právní úprava reflektovala specifika různých druhů přeměn.

Prvním druhem přeměny je **fúze**. Při fúzi dochází ke spojení více společností v jednu. Rozlišují se fúze sloučením a fúze splynutím. Při **fúzi sloučením** existence jedné ze společností trvá a ostatní společnosti se stávají její součástí a zanikají. Při **fúzi splynutím** zanikají všechny zúčastněné společnosti a vzniká nová nástupnická společnost. Dále se rozlišují **fúze vnitrostátní a fúze přeshraniční**, ke které dochází při fúzi společností, které mají sídla v různých státech Evropského hospodářského prostoru.

Druhým druhem přeměny je **převod jmění na společníka**, kdy dochází k převedení obchodního jmění společnosti na jednoho společníka, který musí mít u kapitálové společnosti alespoň 90% podíl. Tomuto druhu přeměny se říká také „nepravý squeeze out“, protože dochází k vyloučení minoritních podílníků z podnikání.

Třetím druhem přeměny je **rozdělení** společnosti. Existuje několik možných forem rozdělení. Jejich výčet uvádí § 243 PřemZ. Rozdělení se dělí na rozštěpení a odštěpení, která se dále dělí. Tato dvě rozdělení se liší tak, že při rozštěpení rozdělovaná společnost zaniká, zatímco při odštěpení nezaniká a část jejího jmění přechází na jiné společnosti.

Rozštěpení i odštěpení pak mohou mít podobu buď takovou, že jmění přechází na **nově vznikající společnosti** nebo na společnosti již existující, tato druhá forma se nazývá rozštěpení nebo **odštěpení sloučením**.

² z.č. 513/1992 Sb., obchodní zákoník

³ z.č. 90/2012 Sb., Zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), účinný od 1.1.2014

⁴ z.č. 125/2008 Sb., zákon o přeměnách obchodních společností a družstev

Další možností jak rozštěpení tak odštěpení je **kombinace** dvou předchozích forem, tedy takové rozdělení, při kterém vznikne alespoň jedna nástupnická společnost a alespoň jedna již existující společnost převezme část jmění zanikající společnosti.

Čtvrtým a posledním druhem přeměny je **změna právní formy**. Při této přeměně nedochází k zániku původní společnosti a vzniku nové, ale dochází pouze ke změně osobního statutu a společně s tím i ke změně práv a povinností společníků.

1.2 Principy právní úpravy přeměn

Při přeměnách společností se mohou měnit majetkové podíly a tedy rozdělení moci v obchodních společnostech. Při přeměně by mohlo dojít k poškození některých podílníků společností. Stejně tak by mohlo dojít přeměnou společnosti k vyvedení aktiv do nově vznikající společnosti a tak prakticky k vytunelování původní společnosti. Aby přeměny nemohly být zneužívány, tak ochrana věřitelů a menších podílníků jsou základními principy a účely právní úpravy přeměn. Dalším principem je ochrana zaměstnanců a princip povinnosti náhrady škody.⁵ Obdobně uvádí principy právní úpravy přeměn obchodních společností Tomáš Dvořák, který mezi základní právní principy přidává ještě *princip univerzální sukcese nástupnického subjektu do všech práv a povinností zanikajícího subjektu při fúzi*.⁶

Prvním základním principem přeměn je *princip ochrany věřitelů*. Jejich ochraně je třeba věnovat zvláštní pozornost, protože přeměnami obchodních společností bez vyhovující právní úpravy by mohlo být zásadně zhoršeno jejich postavení. Úprava přeměn musí být taková, že při přeměně nemůže být možné zhoršit právní postavení věřitelů. K takovému zhoršení by mohlo dojít všemožnými způsoby, jako například vyvedením aktiv do nově vznikající odštěpující se společnosti a poté ponechání bezcenné společnosti v insolvenci.

Aby k tomu nedošlo, tak zákon tomu předchází nejčastěji stanovením ručení ze zákona zúčastněným společnostem za závazky zanikající společnosti. Zákon také stanoví pro věřitele právo domáhat se dodatečného zajištění pohledávky, pokud by její dobytnost mohla být přeměnou zhoršena.⁷

⁵ Obdobně v Eliáš, K., Pokorná, J., Dvořák, T. Kurs obchodního práva. Obchodní společnosti a družstva. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010, s. 86

⁶ Dvořák, Tomáš. Přeměny obchodních společností a družstev. vyd. 1. Praha: ASPI – Wolters Kluwer, 2008, Obecné otázky přeměn, s. 5-6. ISBN 978-80-7357-376-8. Za další principy pak shodně považuje *princip ochrany práv společníků nebo členů všech zúčastněných subjektů a princip ochrany práv věřitelů všech zúčastněných subjektů*.

⁷ § 35 odst.1 z.č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

Dalším důležitým principem je *ochrana majitelů společností*. I majitelé společnosti zúčastněné na přeměně jsou skupinou osob, jejichž práva mohou být při přeměně dotčena zásadním způsobem. Jednak mohou být dotčeni snížením hodnoty jejich podílu, ale nejde jen o toto kvantitativní hledisko. Mohou být dotčeni například tím, že se sníží rozsah jejich práva na informace nebo se zvýší jejich ručení za závazky společnosti.

Při přeměně se stanoví výměnný poměr, který určuje jak se budou měnit podíly v původní společnosti za podíly ve společnosti nové. Majitelé společnosti mají právo na doplatek na vyrovnání a právo na dorovnání, pokud jejich nové podíly mají nižší hodnotu než jejich podíly v původní společnosti. Dále mají právo navrhnout soudu vyslovení neplatnosti přeměny. Těchto svých práv se majitelé mohou vzdát pouze písemně a s ověřeným podpisem.

Dalším principem je *princip ochrany zaměstnanců*. Účelem této úpravy je zajištění ponechání vlivu zaměstnanců v zanikající společnosti i ve společnosti nové a zároveň zajištění práva na řízení společnosti, které poskytuje české právo při přeshraniční fúzi, pokud má při fúzi vzniknout česká společnost. Samozřejmostí je přechod všech práv a povinností z pracovněprávních vztahů na nástupnické společnosti.

Posledním principem je *princip odpovědnosti za škodu*. Při přeměně hraje důležitou roli mnoho osob. Aby byla zajištěna jejich motivace jednat řádně, tak je v zákoně speciální úprava odpovědnosti za škodu, která dopadá na členy orgánů zúčastněných společností, znalce a další osoby. Tento princip je důležitý i v souvislosti s tím, že zásadní mírou přispívá k dodržování pravidel chránící principy ostatní.

Původní úprava přeměn byla obsažena v obchodním zákoníku a to až do účinnosti zákona č. 126/2008 Sb., který tuto úpravu v souvislosti s přijetím úpravy nové, tedy zákona o přeměnách, zrušil. Tato úprava byla velice stručná a obchodní zákoník jí v původním znění věnoval pouze jeden paragraf⁸, a i když se úprava postupnými novelizacemi rozrostla na sedm paragrafů, tak byla nedostatečná. Kromě stručnosti se tato úprava vyznačovala i vysokou rigiditou, když stanovila pravidla, která lze nyní považovat za principy právní úpravy přeměn, a neumožňovala z těchto pravidel žádné výjimky, například fúze společností různých forem nebo zmenšení hodnoty podílu společníka, pokud s tím souhlasí. To již dnešní úprava dovoluje, ale zároveň stanoví povinnost dodržení postupů, aby výjimky nemohly být zneužívány.

Úprava v zákoně o přeměnách obchodních společností je propracovanější, podrobnější a mnohem pokročilejší.

⁸ § 69 z.č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník v původním znění

1.3 Zpráva o přeměně a projekt přeměny

Projekt přeměny je základním dokumentem týkajícím se přeměny. Obecná ustanovení pro projekty všech přeměn jsou obsažena v obecné části zákona (§ 14 a § 15 PřemZ). Povinné obsahové náležitosti zákon stanoví podle druhu přeměny, pro fúze (§ 70 PřemZ), pro rozdělení (§ 250 PřemZ), převod jmění na společníka (§ 339 PřemZ), pro změnu právní formy (§ 361 PřemZ). Další náležitosti pak zákon stanoví pro konkrétní případ dle druhu přeměňované společnosti.

Při přípravě přeměny je tedy nutné vybrat ze zákona všechna ustanovení, která se konkrétního projektu týkají a podle všech náležitostí projekt vypracovat. Vypracování projektu přeměny je úkolem statutárních orgánů zúčastněných společností (§ 15 odst. 1 PřemZ).

Projekt přeměny podléhá schválení. Procedura schválení se liší podle druhu obchodní společnosti. Zákon dále požaduje schválení projektu orgány veřejné moci před zápisem přeměny do obchodního rejstříku, pokud je takové schválení přeměny zvláštními zákony požadováno (například Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže, pokud fúze podléhá schválení).

S projektem přeměny souvisí i povinnost poskytovat informace dle § 34 a § 35 PřemZ. Je tu stanovena povinnost statutárního orgánu uložit projekt přeměny do sbírky listin obchodního rejstříku alespoň jeden měsíc před jeho schválením a v tomto termínu také zveřejnit oznámení o uložení projektu.

Dalším důležitým dokumentem, který provází přeměnu je zpráva o přeměně, která má dle §24 PřemZ objasnit a odůvodnit důsledky přeměny. Zprávu vypracovává statutární orgán každé zúčastněné společnosti samostatně pro majitele a další *stakeholders* této společnosti. Ve zprávě uvádí odůvodnění přeměny a některých ustanovení, která jsou obsažena v projektu (např. výměnný poměr podílů), jaké dopady bude přeměna mít na právní a hospodářskou situaci společníků a dopady na věřitele z hlediska dobytosti jejich pohledávek.

Zpráva o přeměně má pouze informační funkci, zatímco projekt přeměny je dokument, na základě kterého se celá přeměna uskutečňuje.

V projektu přeměny je určen rozhodný den přeměny. Jde o důležité datum, od kterého účtuje nově vznikající společnost.

2 Přeměny, při kterých dochází k fúzi

Protože v předchozí části své práce jsem stručně představil přeměny obchodních společností a hlavní principy a instituty společné pro všechny přeměny. V této části představím přeměny obchodních společností, při kterých dochází k fúzi v ekonomickém a právním slova smyslu.

Jde o všechny přeměny, při kterých dochází ke spojení dvou subjektů a přechodu majetku a závazků i práv a povinností z jedné společnosti na druhou. Množina takových přeměn je bohatší než pouze dvě fúze, splynutím a sloučením. Fúzemi jsou i další přeměny, které jsou jinak pojmenovány.

Kritériem rozlišení fúzí není jejich slovní označení, ale skutečnost, že dochází k převodu jmění z jedné společnosti na druhou a může docházet k zániku obchodních společností. Takový přístup k problematice má i zákon o dani z příjmů, který fúzi a rozdělení definuje sám a stanoví vlastní kritéria samostatně od zákona o přeměnách, i když v praxi se množiny fúzí podle zákona o přeměnách a zákona o dani z příjmů překrývají.⁹

K fúzi dochází také při převodu jmění na společníka a rozdělení sloučením¹⁰, které může mít formu rozštěpení sloučením nebo odštěpení sloučením. O všech těchto fúzích se zde více rozepíšu.

Takovému pojetí fúze odpovídá myšlenka, že pojem fúze je pojem polysematický a nabývá odlišných významů pokud je myšlen v právním, ekonomickém nebo daňovém smyslu. V právním smyslu je fúzí spojení dvou obchodních společností. Jde tedy o význam fúze ve smyslu zákona o přeměnách, který zná dva druhy fúzí a to fúzi sloučením a splynutím.

Myšleno v ekonomickém smyslu je fúze především faktický proces, při kterém dochází ke spojování podniků. Je druhořadé, na základě kterých právních skutečností k fúzi dochází.

Zatímco právní pojetí bývá většinou užší a jde v první řadě o osobní statut společností, tak ekonomické pojetí bývá širší, zabývá se faktickým spojením hospodářských jednotek. Daňový pojem fúze stojí někde mezi těmito dvěma významy. Na jednu stranu má blíže k pojetí právnímu, protože musí docházet k přeměně obchodních společností, aby mohlo jít k fúzi daňové, ale na druhou stranu záleží také na otázkách faktických a nikoliv pouze na formálním vymezení fúze jako je vymezení právní. Fúzí je tedy přeměna obchodních společností, při které dochází k převodu jmění ze zanikající společnosti na společnost nástupnickou. Takovým pojetím více faktickým se daňové pojetí fúze blíží pojetí ekonomickému.

2.1 Typy fúzí

2.1.1 Fúze sloučením

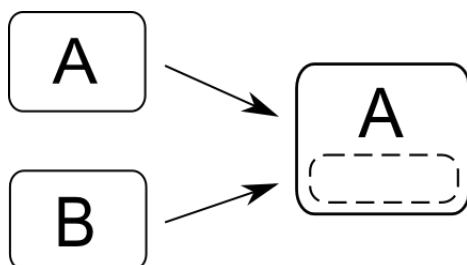
Fúze sloučením je taková fúze, při které alespoň jedna ze společností zanikne a stane se součástí druhé společnosti, jejíž existence zůstává zachována. Nejjednodušší možný model

⁹ § 23c odst. 1, odst. 2, odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁰ § 243 odst. 3 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností

fúze je znázorněn na schématu. Fúze se účastní dvě společnosti, z nichž jedna zaniká a stává se součástí druhé. Stejně tak se ale fúze může zúčastnit několik společností, přičemž všechny společnosti kromě jedné zaniknou a stanou se součástí jediné společnosti, která při fúzi nezaniká.

Obrázek 1: Schéma fúze sloučením



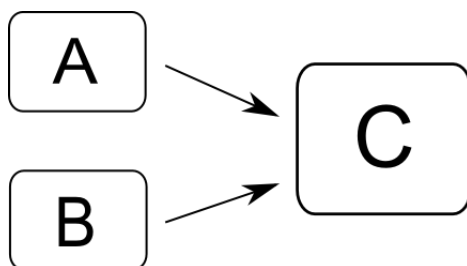
Pramen: Autor

Společnost A se stává právním nástupcem společnosti B. Právní nástupnictví znamená, že na společnost A přecházejí veškerá práva a povinnosti společnosti B, včetně daňových.

2.1.2 Fúze splynutím

Fúze splynutím je takovou fúzí, při které dochází k zániku původních společností s tím, že vzniká jedna nová nástupnická společnost. Na schématu je zobrazen model splynutí dvou společností, ale při jedné přeměně může být společností, které splývají v jednu, více.

Obrázek 2 : Schéma fúze splynutím



Pramen: Autor

Společnost C se stává právním nástupcem společností A a B. Právní nástupnictví znamená, že na společnost C přecházejí veškerá práva a povinnosti společností A a B, včetně daňových.

2.1.3 Ostatní případy fúzí

Ke spojení podniků může dojít i při jiných přeměnách než při fúzích dle zákona o přeměnách. Takovými přeměnami jsou rozštěpení a odštěpení sloučením. Při těchto přeměnách se rozdělí jedna obchodní společnost a části této společnosti se stanou součástí jiné již existující obchodní společnosti. Při rozštěpení rozdělovaná společnost zaniká a při odštěpení dále

existuje. Těmito přeměnami lze docílit stejného výsledku jako při fúzích. Další přeměnou, která může být faktickou fúzí, je převod jmění na společníka. Při této fúzi zaniká obchodní společnost a veškeré její jmění je převedeno na jejího společníka. Pokud je společníkem mateřská společnost, která již má svůj podnik, tak při této přeměně také dochází ke spojení podniků.

3 Daňové aspekty fúzí

Úprava daní v našem právním řádu je provedena tak, že máme jeden obecný předpis, který stanoví postup správce daně a základní práva a povinnosti daňových subjektů. Tato pravidla jsou pak společná pro všechny daně. Tímto obecným předpisem je daňový řád¹¹ (dále jen „DŘ“). Předpisy upravující jednotlivé daně, tedy speciálními zákony, pak mohou pro jednotlivé daně stanovit speciální ustanovení. Jejich ustanovení mají přednost před daňovým řádem, pokud stanoví něco jiného než daňový řád.

Při řešení konkrétní daňové otázky je tedy nutné znát obecnou úpravu stanovenou s daňovým řádu a poté úpravu obsaženou ve speciálním zákoně, která může ustanovení daňového řádu konkretizovat, nahrazovat, vyloučit jejich použití nebo stanovit jiná práva nebo povinnosti než jsou stanovena daňovým řádem.

V následující části mé práce tedy představím úpravu daňových aspektů fúzí. Na prvním místě se budu věnovat úpravě v daňovém řádu a poté budu analyzovat úpravu v zákonech stanovících jednotlivé daně.

Základem daňových aspektů fúzí je univerzální právní nástupnictví¹², které znamená vstup právního nástupce do všech práv a povinností zanikající společností, jak bylo u jednotlivých druhů fúzí uvedeno výše.

Zaměřím se na lhůty, ve kterých musí zúčastněné společnosti při fúzích podávat daňová přiznání k jednotlivým daním a období, za která jsou daňová přiznání podávána a daňové záležitosti zúčastněných společností.

3.1 Obecná úprava v daňovém řádu

Daňový řád nahradil zákon o správě daní a poplatků¹³, který dříve upravoval postup správce daně a práva a povinnosti daňových subjektů při správě daní. Zásadní změnou týkající se fúzí

¹¹ zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹² Vomáčková, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí :(vyšší účetnictví). 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157. str. 393

¹³ zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

obchodních společností a přeměn obecně je skutečnost, že daňový řád zrušil povinnost žádat správce daně o souhlas s přeměnou.¹⁴ Tato povinnost je ponechána pouze pro souhlas s výmazem společnosti, která nemá právního nástupce, z obchodního rejstříku.¹⁵ Při přeměnách obchodních společností a tedy i při fúzích ale nedochází k zániku obchodních společností bez právního nástupce a souhlas správce daně tedy není třeba.

Klíčová ustanovení upravující přechod daňových povinností jsou obsažena v § 239 a následujících DŘ. V § 239 odst. 1 je stanoveno, že přechodem daňové povinnosti se pro účely tohoto zákona rozumí přechod práv a povinností daňového subjektu. Tohle ustanovení je základem daňových souvislostí přeměn obchodních společností a tedy i fúzí, jde o převedení principu univerzálního právního nástupnictví do daňové oblasti. V § 240 odst. 1 je pak tohle ustanovení zpřesněno pro právnické osoby pravidlem, že zanikla-li právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce.

Při přeměnách dochází k přechodu práv a povinností ze zanikajících na nástupnické společnosti. Tato ustanovení tedy dopadají na všechny fúze, protože při každé fúzi tu je alespoň jedna zanikající společnost a vždy jedna společnost, která se stává jejím právním nástupcem.

Další důležité ustanovení je obsaženo v § 240 odst. 4, podle kterého je právní nástupce právnické osoby, která zanikla bez likvidace, včetně zániku při přeměně společnosti, povinen podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení o její daňové povinnosti, a to za část zdaňovacího období ke dni zániku, za kterou dosud nebylo podáno, nejpozději do konce následujícího měsíce po jejím zániku. Pokud tedy společnost zanikne ke dni 31. června, tak musí právní nástupce podat řádné daňové přiznání a splnit daňovou povinnost, která této společnosti vznikla období od začátku zdaňovacího období do 31. června.

Následuje výjimka z tohoto pravidla, že pokud právnická osoba nemá právního nástupce, tak tuto povinnost plní zakladatel nebo zřizovatel. Toto pravidlo se u fúzí obchodních společností nepoužije, protože při fúzi je vždy právní nástupce a dopadá pouze na situace, kdy zaniká právnická osoba zřízená veřejnoprávním orgánem.

Dále je v § 240 odst. 4 obsaženo ustanovení, že daňová povinnost přechází na právního nástupce nebo zřizovatele nebo zakladatele.

Velmi důležitým ustanovením je § 241, který stanoví, že dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná. Správce daně tedy může splnění daňové povinnosti požadovat po kom chce a

¹⁴ § 35 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

¹⁵ § 238 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

nemusí se ohlížet na to, jak si mezi sebou soukromoprávní subjekty rozdělily daňové povinnosti. Pokud si tedy fúzující společnosti určí v nepojmenované smlouvě nebo v projektu fúze rozdělení daňových povinností, tak to není vůči správci daně účinné a pokud daň zaplatí osoba jiná než ta, která tuto povinnost má podle dohody, tak je možný pouze regres mezi společnostmi.

Obecné pravidlo plynoucí pro fúze z daňového řádu zní, že veškeré daňové povinnosti přechází na nástupnickou společnost. Daňový řád je ve vztahu k ostatním daňovým zákonům zákonem obecným a pokud tedy tyto speciální zákony nestanoví jinak, tak platí ustanovení daňového řádu.

3.2 Úprava u jednotlivých daní

3.2.1 Daň z příjmů

U všech daní i u daně z příjmů by měly být dodrženy principy daňové neutrality a plné daňové kontinuity, ale zákon o dani z příjmů¹⁶ (dále jen „ZDP“) činí z těchto principů výjimky, na jiných místech stanoví podmínky, které musí pro uplatnění těchto principů zachovány. Úprava daňových souvislostí u daně z příjmů je komplikovanější než u jiných daní. Je také důležité pro pořádek na začátek říci, že s fúzí je spojeno podávání více daňových přiznání. Na začátku uvedu obecné souvislosti daně z příjmu u fúzí a poté se budu věnovat daňovým přiznáním, která se při fúzi podávají.

Základní ustanovení o fúzích se nacházejí v § 23 ZDP a následujících. Tato část ZDP, kterou tvoří §23a, § 23b, 23c a §23d, se nazývá Společné systémy zdanění při převodu podniku, výměně podílu, fúzi a rozdělení a byla přijata za účelem transpozice směrnice Rady č. 90/434/EHS do českého právního řádu. Tato změna byla provedena zákonem č. 438/2003 Sb., který novelizoval ZDP. Jde tedy o úpravu s evropským rozsahem.

Výše uvedené vymezení fúze pro daňové účely uvedené v kapitole 6 - Přeměny, při kterých dochází k fúzi je zpracováno také s ohledem na dikci § 23c ZDP. Pro podrobnější výklad odkazuji na tuto kapitolu. Zde stručně uvedu, že dle § 23c odst. 1 ZDP se za fúzi považuje postup, při kterém veškerý majetek a závazky jedné společnosti, která zaniká a je rušena bez likvidace, přechází na jinou existující nebo nově vzniklou společnost (nástupnická společnost), ve které zpravidla nabydou podíl společníci zanikající společnosti s případným doplatkem na dorovnání.

¹⁶ zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Dále je fúzí postup, při kterém veškerý majetek a závazky zanikající společnosti přechází na společnost, která je jediným společníkem zanikající společnosti. Nakonec § 23c odst. 3 ZDP stanoví, že fúzemi jsou i další přeměny společností podle zvláštního předpisu. Fúzí tedy mohou být i jiné přeměny, pokud splňují výše uvedené podmínky.

Rozdělení společností definuje zákon také samostatně v § 23c odst. 2 a pod toto vymezení může spadat i případ faktické fúze, jak bylo uvedeno v kapitole 6 - Přeměny, při kterých dochází k fúzi. Jde o případy, kdy majetek a závazky nebo část jmění přechází na nástupnické existující společnosti. Pro rozdělení, které je faktickou fúzí, je aplikovatelná většina následujících ustanovení pokud z jejich dikce nebo povahy nevyplývá jinak.

Přecenění při fúzi

Příjmy nástupnické společnosti z důvodu přecenění majetku a závazků se nezahrnují do základu daně dle § 23c odst. 4 ZDP. Pokud se tedy přeceněním hodnota zvýší, tak tento výnos z přecenění nepodléhá dani z příjmů, i když účetně půjde o výnos.

Na druhou stranu není možné ani daňově odepisovat oceňovací rozdíl vzniklý při fúzi. I když bude odepisován jako náklad. Lze odepisovat pouze oceňovací rozdíl vzniklý při koupi podniku nebo jeho části a to dle § 23 odst. 15 ZDP, ale to se přeměn netýká.

Pravidla pro daňové nástupnictví při fúzi

Odpisování

Dle § 23c odst. 7 ZDP nástupnická společnost pokračuje v odpisování započatém zanikající společností u hmotného a nehmotného majetku, který přešel v důsledku fúze, a který lze odepisovat. Nástupnická společnost je také dle § 23 odst. 8 ZDP oprávněna převzít rezervy a opravné položky, daňovou ztrátu a položky odčitatelné od základu daně po zanikající společnosti.

Rezervy

Nástupnická společnost je oprávněna převzít rezervy a opravné položky vytvořené zanikající společností podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů za podmínek, které by platily, kdyby se fúze neuskutečnila, a pokračovat v jejich tvorbě.¹⁷

Daňová ztráta

S uplatňováním daňové ztráty byly v minulosti velké problémy. Správce daně v ostatních oblastech uznával univerzální právní nástupnictví nástupnické společnosti, ale přechod daňové ztráty neuznával. Dle tohoto výkladu nešlo vůbec převzít daňovou ztrátu, tak vykládalo tuto problematiku Ministerstvo financí ČR a ZDP tuto problematiku výslovně

¹⁷ § 23c odst. 8 písm. a) ZDP

vůbec neřešil až do roku 2004. Pokud tedy nebudou aplikovány ustanovení §§ 23a – 23d, tak bude takto zákon interpretován i v současnosti.¹⁸

Podle současné úpravy může nástupnická společnost převzít daňovou ztrátu, která dosud nebyla uplatněna jako položka odečitatelná od základu daně a to podle ekonomicky odůvodněného kritéria. Uplatnění daňové ztráty je limitováno časově a to tak, že tuto daňovou ztrátu je možné uplatnit jako položku odečitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích zbývajících do pěti zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období, za které byla vyměřena. Dále je možné od zanikající společnosti převzít pouze část daňové ztráty v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.¹⁹

Další omezení přebírání daňové ztráty obsahuje § 23d, který stanoví, že ustanovení o převzetí daňové ztráty nelze použít, pokud hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů fúze je snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti, zejména je-li zjevné, že pro fúzi neexistují řádné ekonomické důvody jako restrukturalizace nebo zvyšování efektivity činnosti společností. Navíc stanoví vyvratitelnou domněnku, že pro fúzi neexistují řádné ekonomické důvody, pokud po dobu delší než 12 měsíců předcházející rozhodnému dni fúze nebo rozdělení ve skutečnosti nevykonávala činnost.

Na poslední podmínku, tedy ekonomicky zdůvodnitelné kritérium, navazuje § 38na odst. 4 ZDP, který stanoví další omezení výše daňové ztráty, kterou je možné odečíst od základu daně. Ten stanoví, že daňovou ztrátu lze odčítat od základu daně maximálně do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané zaniklou společností a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

Tato část základu daně se stanoví na základě poměru tržeb zaúčtovaných do výnosů připadajících na stejné činnosti, které vykonávají zanikající i nástupnická společnost, v období, za které byla vyměřena daňová ztráta, k celkovým tržbám zanikající společnosti za dané období.²⁰ Pokud tedy například zanikající společnost měla jednu třetinu tržeb z maloobchodního prodeje a dvě třetiny tržeb ze stavitelství a nástupnická společnost se zabývá pouze stavitelství, tak může odepsat pouze dvě třetiny daňové ztráty.

Toto ustanovení nejde obejít ani tím, že za společnost, která při fúzi nezanikne, ale stane se nástupnickou společností, bude vybrána společnost s větší akumulovanou daňovou ztrátou,

¹⁸ Vomáčková, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí :(vyšší účetnictví). 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157. str. 393 a 396

¹⁹ § 23 odst. 8 písm. b) ZDP

²⁰ § 38na odst. 4 věta třetí ZDP

protože obdobná pravidla stanoví ZDP v § 38na odst. 5 i pro společnost, která při fúzi nezaniká.

Uplatňování daňové ztráty je komplikované a při jednání v dobré víře se můžou zúčastněné společnosti dopustit chyb při jejím uplatňování. Na tuto skutečnost reaguje § 38na odst. 7, který stanoví, že poplatník, kterému vzniknou pochybnosti, se může obrátit na správce daně a požádat o závazné posouzení.

Položky odečitatelné od základu daně

Nástupnická společnost může převzít položky odečitatelné od základu daně, na které vznikl nárok zanikající společnosti podle § 34 odst. 4, 6, 9 a 10 ZDP, a které dosud nebyly uplatněny, a to za podmínek, které by platily pro zanikající společnost, pokud by k fúzi vůbec nedošlo. Ustanovení odstavců 9 a 10 jsou dnes již obsolentní, neboť upravují nárok na odpočet v souvislosti s vypořádáním dle zvláštních právních předpisů a tyto odečty šlo uplatnit nejpozději za rok 2009, takže jediný možný odpočet je odpočet nákladů na realizaci projektů výzkumu a vývoje.

I zde je ovšem neurčité omezení, že lze položky převzít pouze v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Oznamovací povinnost při použití § 23c a zákaz zneužití úpravy v § 23c

Poplatník, který se chystá postupovat dle § 23 ZDP má oznamovací povinnost vůči svému místně příslušnému správci daně. Musí mu oznámit, že bude postupovat dle § 23c a to ještě před fúzí.²¹ Zákon ale výslovně za nesplnění této povinnosti nestanoví žádnou sankci.

Co se týče převzetí daňové ztráty a položek odečitatelných od základu daně, tak tomu § 23d odst. 2 stanoví další podmínku a rozšiřuje již výše uvedený požadavek ekonomicky zdůvodnitelného kritéria o požadavek řádných ekonomických důvodů pro fúzi.

Ustanovení § 23c odst. 8 písm. b) a c) (tedy převzetí daňové ztráty a položek odečitatelných od základu daně) nelze použít pokud hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů pro fúzi je snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti, zejména je-li zjevné, že pro fúzi neexistují řádné ekonomické důvody. Řádnými ekonomickými mohou být například restrukturalizace nebo zvyšování efektivity podniku.²²

Odstavec 3 § 23d ZDP poté stanoví vyvratitelnou právní domněnku, že pokud zanikající nebo nástupnická existující společnost při fúzi ve skutečnosti nevykonávala činnost po dobu delší než 12 měsíců předcházejících rozhodnému dni fúze, tak neexistují řádné ekonomické důvody pro fúzi. Poté je na účastnících fúze, aby prokázali opak.

²¹ § 23d odst. 1 ZDP

²² § 23d odst. 3 ZDP

Dle komentáře jsou taková legislativní opatření třeba proto, aby nedocházelo ke spekulativnímu jednání a záměrnému vyhýbání se daňové povinnosti, které by mohlo ohrozit příjmovou stránku státního rozpočtu i fungování vnitřního trhu EU. Není tedy možné využívat daňové výhody fúzí pouze k daňové optimalizaci.²³

Hana Vomáčková ale správně uvádí, že je velmi diskutabilní, jak bude možné posuzovat, zda pro transakci existovaly legitimní ekonomické důvody a také uvádí, že daňová optimalizace je také legitimním ekonomickým důvodem. Také správně vyvozuje, že taková úprava je bezpochyby namířena proti daňovým podvodníkům, ale je zneužitelná i proti korektním daňovým poplatníkům.²⁴

Na rezervy, opravné položky a odpisy se podmínka řádných ekonomických důvodů nevztahuje, je tedy možné je převzít a v odpisech pokračovat při každé fúzi pouze s omezeními, která stanoví část zákona upravující odepisování. Je tu povinnost dodržet pouze oznamovací povinnost dle § 23d odst. 1 ZDP.

Další ustanovení upravující fúze

Pozornost je nutné věnovat také daňovým aspektům tzv. konsolidace závěrečných účetních závěrek při sestavování zahajovací rozvahy nástupnické společnosti, oceňovacímu rozdílu nabytého majetku a goodwillu.²⁵

Prvním z těchto případů je konsolidace hodnot vzájemných pohledávek zanikající a nástupnické společnosti a je upraven § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP. Toto ustanovení stanoví, že kladný rozdíl mezi vzájemnými závazky a pohledávkami zúčastněných společností, který se v zahajovací rozvaze promítá do vlastního kapitálu, se přičítá k daňovému základu. A to za období od rozhodného dne fúze do konce hospodářského roku, tedy za první zdaňovací období. Jde o závazky, které zanikají splnutím věřitele a dlužníka.

Dále Hana Vomáčková uvádí další důležitá aplikovatelná ustanovení. Dle § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 ZDP lze snížit základ daně o částky dalších výdajů (nákladů), které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace.

²³ MARKOVÁ, Hana. *Zákon o daních z příjmů : komentář*. 1. vyd. Praha : C.H. Beck, 2006. 738 s. ISBN 8071794740. str. 451

²⁴ Vomáčková, Hana. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí : (vyšší účetnictví)*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157. str. 397 a 398

²⁵ tamtéž str. 397

§ 23 odst. 3 písm. c) bod 5 ZDP dává možnost snížit základ daně o záporný rozdíl mezi oceněním podniku nabytým přeměnou a souhrnem individuálně přeceněných složek sníženým o převzaté závazky (goodwill), je-li zúčtován do výnosů.

Dle § 23 odst. 15 je možné odepisovat pouze oceňovací rozdíl vzniklý při koupi podniku nebo jeho části. Nikoliv tedy vzniklý při přeměně, jak již bylo uvedené výše. Oceňovací rozdíl vzniklý při koupi podniku, který vznikl zanikající společnosti v minulosti a který společnost měla odepisovat po dobu 180 měsíců, ať už je kladný nebo záporný, se zahrnuje do základu daně pokud není v projektu přeměny dohodnuto, že nástupnická společnost bude v odepisování pokračovat, jako by se nic nestalo.

Ve všech případech jde tedy o oceňovací rozdíly vzniklé v minulosti a převedené na společnost, nikoliv vzniklé při přeměně.

Zálohy na daň z příjmů

Platbu záloh při přeměnách, fúzích upravuje § 38a odst. 10 ZDP tak, že ve zdaňovacím období od rozhodného dne do konce hospodářského roku platí za nástupnickou společnost nebo družstvo zálohy zanikající společnost a to do dne předcházejícího dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Ode dne zápisu fúze do obchodního rejstříku platí zálohy nástupnická společnost a to ve výši a periodicitě odvozené ze součtu povinností placení záloh všech zúčastněných společností.

Daňová přiznání

Daňové přiznání za období od konce minulého zdaňovacího období do rozhodného dne

První speciální daňové přiznání k dani z příjmů, které je třeba podávat v souvislosti s fúzí, je daňové přiznání, které je podáváno za období do rozhodného dne fúze, za které dosud nebylo daňové přiznání podáno. Posledním dnem období je den předcházející rozhodnému dni.²⁶ Toto daňové přiznání se podává pokud rozhodný den fúze není současně prvním dnem kalendářního nebo hospodářského roku, to by nemělo význam.

Povinnost podat toto daňové přiznání mají společnosti zúčastněné na fúzi, jak společnost nástupnická, tak společnosti zanikající. Ale je dobré zde připomenout, že v rámci univerzálního právního nástupnictví přecházejí daňové povinnosti včetně této na nástupnickou společnost.

Daňové přiznání se podává ve speciální lhůtě rozdílné od úpravy v daňovém řádu. Pro fúze jsou stanoveny lhůty dvě. Buď musí být podáno nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí valné hromady (nebo jiného orgánu, který fúzi schvaluje), pokud rozhodný den předchází nebo se shoduje se dnem rozhodnutí valné

²⁶ § 38 odst. 2 písm. a) ZDP

hromady. Nebo musí být podáno nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den předcházející rozhodnému dni fúze, pokud rozhodný den následuje až po rozhodnutí valné hromady.²⁷ Jsou to tedy dvě lhůty rozdílné podle toho, zda je pozdější rozhodný den nebo den schválení. Tato úprava je nová, je účinná od 1.1.2012 a byla přijata v souvislosti se změnou zákona o přeměnách, kterou bylo v zákoně o přeměnách umožněno zvolit za rozhodný den fúze den pozdější než den rozhodnutí o přeměně.²⁸ V souvislosti se lhůtou ještě uvedu, že délka lhůty do konce následujícího měsíce je účinná také od 1.1.2012. Předtím byla délka lhůty do konce třetího měsíce, tedy tříměsíční. V souvislosti s touto zkracující změnou Koordinační výbor navrhl, aby správci daně vycházeli poplatníkům vstříc při žádostech o prodloužení této lhůty.²⁹

Důležité je také uvést pravidlo, že pokud není přeměna zapsána do obchodního rejstříku, tedy uskutečněna není, tak není splněna povinnost podat daňové přiznání podle lhůt pro běžná daňová přiznání, které jsou uvedeny v daňovém řádu.³⁰

Pojem zdaňovací období je vyložen v § 17a ZDP. Dle tohoto ustanovení není období předcházející rozhodnému dni fúze zdaňovacím obdobím, přesto jde o období, za které je povinnost podat daňové přiznání. Tento fakt vyvolává pro společnost důsledky v možnosti provádět tvorbu rezerv, opravných položek a daňových odpisů, protože tyto instituty jsou navázány právě na zdaňovací období. Jejich uplatnění v tomto období proto musí být umožněno speciálními ustanoveními.

Zákon o rezervách speciální ustanovení o rezervách a opravných položkách pro období od začátku hospodářského roku do rozhodného dne neobsahuje a obecně uvádí, že je možné rezervy a opravné položky vytvářet za zdaňovací období. Tvorba rezerv ani opravných položek tedy tímto obdobím není možná.³¹

U daňových odpisů situace tak nevlídná není a lze je uplatňovat. Odpisy lze uplatnit ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 z hmotného majetku evidovaného

²⁷ § 38m odst. 3 ZDP

²⁸ NOVOTNÝ, Radek. Právně-účetně-daňový pohled na zákon o přeměnách od 1. ledna 2012 In *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolter Kluwers ČR, 2012, roč. 2012, č. 2., str. 24 a násl.

²⁹ Příspěvek na Koordinační výbor č. 352/18.01.11 – Lhůta pro podání daňového přiznání v případě přeměn dle § 38m odst. 2 a 3 ZDP In NOVOTNÝ, Radek. Právně-účetně-daňový pohled na zákon o přeměnách od 1. ledna 2012

³⁰ § 38m odst. 4

³¹ § 3 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

u poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období.³² U nového majetku nebo jiných odpisů to možné není.

Daňové přiznání za období následující po rozhodném dni

Druhé daňové přiznání podává nástupnická společnost, vychází to z logiky věci, ale v § 38m odst. 7 písm. c) ZDP je výslovně uvedeno, že za období od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku zanikající společnost daňové přiznání nepodává. Jde o daňové přiznání za období od rozhodného dne (včetně) do konce hospodářského roku. Toto období je dle § 17a ZDP zdaňovacím obdobím, čímž odpadají výše uvedené komplikace s rezervami, opravnými položkami a daňovými odpisy.

Pokud by došlo k zápisu přeměny do obchodního rejstříku až po skončení hospodářského roku, tak bude zdaňovací období končit až koncem následujícího hospodářského roku.

Pokud nedojde k zápisu přeměny, fúze do obchodního rejstříku vůbec, tak se má právně, účetně i daňově za to, že transakce vůbec nenastala. Dle § 38m odst. 4 ZDP podáním daňového přiznání podle výše uvedených pravidel není povinnost podat daňové přiznání za řádné zdaňovací období splněna a společnosti musí podat tato přiznání dodatečně.³³

Lhůta a podmínky pro podání tohoto daňového přiznání je stejná jako pro daňové přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců.³⁴ Platí tedy běžné lhůty dle daňového řádu. To znamená, že daňové přiznání se podává do 3 měsíců od konce zdaňovacího období (běžně do 31.3.) nebo pokud jde o subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, tak se daňové přiznání podává nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (běžně do 30.6.).

Tabulka 1 : daňová přiznání daně z příjmů

Daňové přiznání do rozhodného dne		Daňové přiznání za období	
Podává:	Zanikající společnosti	Podává:	Nástupnická spol.
	Nástupnická společnost		
Za období:	Od začátku hospodářského roku do rozhodného dne	Za období:	Od rozhodného dne do konce zdaňovacího období

³² § 26 odst. 7 písm. a) bod 3

³³ Vomáčková, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí :(vyšší účetnictví). 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157. str. 395

³⁴ § 38m odst. 6 ZDP

Lhůta pro podání:	Do 1 měsíce od rozhodného dne nebo schválení fúze	Lhůta pro podání:	Běžná lhůta pro zdaňovací období delší než 12 měsíců dle DŘ, tzn. 3 měsíce nebo 6 měsíců
-------------------	---	-------------------	--

Pramen: Autor

3.2.2 Daň z přidané hodnoty

Přechod majetku ze zanikajících společností na společnosti nástupnické nepodléhá dani z přidané hodnoty, protože se nejedná o úplatný převod majetku.

Dle § 106 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty³⁵ (dále jen „ZDPH“) se zrušení společnosti nebo družstva bez likvidace, tedy i jakákoliv přeměna obchodní společnosti, kterou lze považovat za fúzi, nepovažuje za situaci, kdy by bylo nutné odvádět DPH z titulu zániku plátcovství k dani z přidané hodnoty. Podmínkou ale je, že všechny zúčastněné společnosti musejí být plátcí DPH.³⁶ Jde o důležité ustanovení, protože kdyby chybělo, tak by zanikající společnost musela vypořádat své vztahy se správcem daně, k čemuž dochází, když zaniká společnost s likvidací a bez právního nástupce.

Další věci, se kterou by mohly být při fúzi problémy, jsou daňové doklady. Od zápisu fúze do obchodního rejstříku musí být veškeré doklady vydávány jménem nástupnické společnosti. Odpovědnost má plátce, tedy nástupnická společnost. Jméno a další identifikační údaje nástupnické společnosti musí být jak na dokladech na vstupu, tak na výstupu.

Praktické komplikace spojené s DPH při fúzích vystihuje tento úryvek: „Z praktického hlediska působí největší problémy „uhlídat“, aby po zápisu přeměny do obchodního rejstříku (o které se z principu věci společnost doví vždy s určitým časovým zpožděním) byly již vystavovány daňové doklady jak na vstupu, tak na výstupu na nástupnickou společnost. Největším problémem jsou především doklady na vstupu, kdy je nutné počítat s tím, že je zde určitá setrvačnost ve vystavování daňových dokladů na zanikající společnost. Z některých stanovisek MF vyplývá, že by zde měla být určitá tolerantnost ze strany správců daně u daňových dokladů na vstupu. Dokonce některá starší stanoviska MF připouští možnost uplatnění nároků na odpočet týkající se zdanitelných plnění uskutečněných ve prospěch zanikající společnosti u právního nástupce (viz závěry projednávání příspěvku Ing. Ludmily

³⁵ zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

³⁶ NESROVNAL, Jiří. Přeměny společností z hlediska daňového se zaměřením na mezinárodní fúze. [online]. 2005, II. část [cit. 2012-04-30]. Publikováno v Daňový expert 2005/4. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9922v12799-premeny-spolecnosti-z-hlediska-danoveho-se-zamerenim-na-me/?search_query=Da%C5%88ov%C3%BD%20%C5%99%C3%A1d

Polonyiové "Nárok na odpočet DPH v souvislosti se zánikem daňového subjektu", na Koordinálním výboru publikované v Bulletinu KDP ČR č. 12/ /2000 na s. 43). Tato určitá tolerantnost však neplatí v případě daňových dokladů na výstupu."³⁷

Registrace k DPH

Zároveň také platí, že plátcem daně je každá osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku nebo v jiném členském státě, na kterou při přeměně (tedy i při jakékoliv fúzi) přechází nebo je převáděno jmění zanikající společnosti, která byla plátcem DPH. Nástupnická společnost se tedy stává automaticky plátcem DPH a to ke dni zápisu přeměny (fúze) do obchodního rejstříku, který je pro tuto skutečnost rozhodujícím okamžikem.³⁸ K tomuto pravidlu se váže ustanovení v § 95 odst. 4 ZDPH, které ukládá povinnost nástupnické společnosti podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Pokud by nástupnická společnost nechtěla být plátcem DPH, tak na tuto situaci reaguje ustanovení § 106 odst. 3, které stanoví, že plátce, který se stal plátcem dle § 94 odst. 4 ZDPH, může požádat o zrušení registrace již po třech měsících pokud jeho obrat za tři měsíce nepřesáhl 250 000 Kč. Jde o ulehčení zrušení registrace, protože v ostatních případech je nutné dle § 106 odst. 1 ZDPH žádat o zrušení registrace až po uplynutí 12 měsíců, za které obrat nepřesáhl 1 000 000 Kč.

Daňová přiznání

Společnosti zúčastněné na přeměně (fúzi) podávají daňová přiznání k DPH samostatně až do zápisu fúze do obchodního rejstříku. Důležité je ustanovení týkající se povinnosti podávat daňové přiznání za zaniklou společnost právním nástupcem. Pro případ zániku společnosti bez likvidace s právním nástupcem stanoví speciální ustanovení § 101 odst. 4 ZDPH, že daňové přiznání za část zdaňovacího období ke dni zániku plátce je povinen podat právní nástupce a v daňovém přiznání uvést, že je podáváno za zaniklého plátce.

Vypořádání odpočtu v krácené výši

³⁷ NESROVNAL, Jiří. Přeměny společností z hlediska daňového se zaměřením na mezinárodní fúze. [online]. 2005, II. část [cit. 2012-04-30]. Publikováno v Daňový expert 2005/4. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9922v12799-premeny-spolecnosti-z-hlediska-danoveho-se-zamerenim-na-me/?search_query=Da%C5%88ov%C3%BD%20%C5%99%C3%A1d

³⁸ § 94 odst. 4 ZDPH

Pokud zanikající společnost uplatňovala odpočet DPH v krácené výši dle § 76 ZDPH, tak má dle § 76 odst. 8 nástupnická společnost povinnost vypořádat odpočet daně za všechna zdaňovací období od začátku kalendářního roku do dne zrušení registrace, tedy do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku, kdy zanikající společnost zaniká.

U odpočtu daně v krácené se výši se výše odpočtu daně uplatňuje pouze kvalifikovaným odhadem nebo podle skutečných údajů za předchozí zdaňovací období. Po skončení běžného kalendářního roku (tedy po uplynutí několika měsíčních nebo čtvrtletních zdaňovacích období) se dle skutečných údajů vypočítá vypořádací koeficient, pomocí kterého se určí výše skutečného nároku na odpočet. Rozdíl mezi skutečným nárokem na odpočet a uplatněným nárokem se poté vypořádá. Úplně stejně postupuje při zrušení registrace, jediným rozdílem je délka vypořádacího období.

Toto vypořádání by mělo být provedeno v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období a podávat ho bude nástupnická společnost (viz výše).

3.2.3 Převodové daně

Převodovými daněmi jsou myšleny daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitosti. Tyto daně jsou upraveny společně v jednom zákoně a to v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „ZDDPN“). Předmětem zdanění je převod majetku. Tyto daně bývají pro svou podobnost nazývány „trojdaň“³⁹. Těmto daním se budu věnovat společně, protože relevantní ustanovení zákona pro fúze jsou společná pro všechny daně, dále se pak budu věnovat dani z převodu nemovitosti, protože o jedinou z těchto daní, která může s fúzí bezprostředně souviset.

Pro tyto daně se uplatní obecná úprava přechodu daňových povinností obsažená v daňovém řádu. Pokud jde o daňovou povinnost, která vznikla před zánikem společnosti, tak bude daň povinná uhradit nástupnická společnost. Proto je pro nástupnickou společnost důležité zjistit, zda nedošlo před fúzí k převodům, ze kterých vznikla zanikající společnosti daňová povinnost, která dosud nebyla zaplacená. K této dani není třeba registrace u správce daně a povinnost podávat daňové přiznání se odvíjí od uskutečnění převodu, který je předmětem daně.

Důležitou pro fúze společností je především daň z převodu nemovitosti, protože k převodům nemovitostí bude docházet zpravidla v souvislosti s většinou fúzí. Dle § 20 odst. 6 písm. f)

³⁹ Radvan, Michal. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008. ISBN 9788021047327, s. 273

ZDDPN jsou převody nemovitostí, ke kterým dochází při fúzích nebo jiných přeměnách obchodních společností osvobozeny od daně z převodu nemovitostí.

I když je převod nemovitosti v těchto případech osvobozen od daně, tak má nástupnická společnost jako poplatník daně povinnost podat daňové přiznání. Dle ustanovení § 21 odst. 2 ZDDPN je povinna podat daňové přiznání do konce třetího měsíce následujícího po měsíci v němž byl zapsán vklad práva do katastru. Pravidlem je, že k daňovému přiznání musí být přiložen znalecký posudek určující hodnotu převáděné nemovitosti. Ale k podání daňového přiznání k převodu, který je zcela osvobozen od daně, se váže důležité ustanovení § 21 odst. 4 písm. b), který stanoví výjimku, že znalecký posudek přikládán být nemusí. Takové pravidlo je pochopitelné, protože znalecký posudek, jehož účelem je stanovit základ daně pro její výpočet, je zbytečný, pokud je plnění od daně osvobozeno.

Pokud to tedy shrneme, tak převod nemovitosti při fúzi není zatížen daní, ale je třeba podat daňové přiznání v běžné lhůtě s tím, že není třeba nechat vypracovávat znalecký posudek.

3.2.4 Silniční daň

Přechod daňové povinnosti v případě silniční daně patří k méně komplikovaným. Na tuto problematiku dopadá obecná úprava v daňovém řádu.

Daňová povinnost tedy při fúzi přechází na nástupnickou společnost. Ta je povinna dle 240 odst. 4 DŘ podat správci daně daňové přiznání za část zdaňovacího období ke dni zániku, za které ještě nebylo podáno. Obvykle půjde o období od počátku zdaňovacího období do dne zániku společnosti. Tuto povinnost musí splnit do konce následujícího měsíce po zániku.

Důležité ustanovení, které je nutné zmínit, je § 240 odst. 2, který stanoví povinnost ručení za splnění platební povinnosti všemi nástupnickými společnostmi za rozdělovanou společnost. I když dané ustanovení dopadá primárně na rozdělení, tak dopadá i na rozštěpení sloučením nebo odštěpení sloučením, které mohou být fúzemi v ekonomickém smyslu.

Nástupnické společnosti poté vznikne daňová povinnost k silniční dani u vozidel, která na ni přejdou po zanikající společnosti a to v kalendářním měsíci, ve které jsou splněny podmínky vzniku daňové povinnosti dle § 8 odst. 1 zákona o dani silniční⁴⁰ (dále jen „ZDS“). Z důvodu vzniku této daňové povinnosti bude nástupnická společnost také muset platit čtvrtletní zálohy na daň dle § 10 ZDS. K této povinnosti se úzce váže povinnost obsažená v § 16 odst. 4 ZDS stanovící, že nový poplatník má vůči správci daně–registrační povinnost ve lhůtě splatnosti nejbližší zálohy na daň.

⁴⁰ zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

3.2.5 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen „ZDN“), dalšími prameny práva upravujícími tuto daň jsou vyhlášky obcí v samostatné působnosti, které stanoví koeficienty, pomocí kterých se konečná výše daně vypočítává.

Jde o zvláštní daň, která se platí za zdaňovací období dopředu. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a daň se vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu toho roku, na který je daň vyměřována, s tím, že ke změnám skutečností rozhodných pro daň, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží. Daňové přiznání se podává do 31. ledna.⁴¹ Pro stanovení daně je rozhodující vždy zápis v katastru nemovitostí, přičemž právní účinky vkladu vznikají na základě pravomocného rozhodnutí o jeho povolení zpětně ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu.⁴²

Přechod daňové povinnosti není ani u této daně složitý. Základní úprava je obsažena v daňovém řádu.

Daň se vyměřuje podle stavu k 1. lednu a daňové přiznání se podává k 31. lednu, ale daň je splatná až k 31. květnu nebo pokud přesáhne částku 5000 Kč, tak je splatná ve dvou stejných splátkách k 31. květnu a 30. listopadu. Kdyby v období od začátku roku do data splatnosti došlo k fúzi a daň nebyla zaplacená, tak daňová povinnost dle § 240 odst. 1 DŘ přechází na nástupnickou společnost.

Pokud v důsledku fúze přejde na nástupnickou společnost vlastnictví nemovitosti, která je předmětem daně do 31. prosince, tak nástupnická společnost se stane poplatníkem daně, protože bude vlastníkem nemovitosti k 1. lednu a bude mít povinnost do 31. ledna podat daňové přiznání. Na situaci, kdy je podán návrh na vklad a k 31. prosinci o něm ještě nebylo rozhodnuto, reaguje ustanovení § 13 odst. 10 ZDN tak, že poplatník musí podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, kdy byl zapsán vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí. Daňové přiznání se podává za zdaňovací období následující po roce, v němž vznikly právní účinky vkladu. Tedy za rok následující po podání návrhu na vklad.

3.2.6 Spotřební daně a ekologické daně

Spotřební a ekologické daně nemají s fúzemi společností přímou souvislost. Z důvodu fúze povinnost k těmto daním nevzniká a fúze nemá na tyto daně ani další vliv. Na tyto daně se

⁴¹ § 13a odst. 10 ZDN, § 13b odst. 1 ZDN, § 15 odst. 1 písm. b) ZDN

⁴² Radvan, Michal. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008. ISBN 9788021047327, s. 318

uplatní obecná úprava z daňového řádu. Na nástupnickou společnost přejde daňová povinnost společnosti zaniklé a bude muset uhradit dosud nezaplacenou daň a dále uhrazovat daňovou povinnost, která jí vznikne po fúzi.

4 Spojení cestou prodeje podniku

4.1 Úvod – Převod podniku

Jak bylo uvedeno v úvodu, tak ke spojení podniků nemusí docházet pouze na základě spojení (fúze) obchodních společností. Další možností, při které dochází ke spojení podniků je spojení podniků cestou převodu podniku neboli anglicky *asset dealu*. Podstatou této transakce je převedení podniku nebo části podniku jako fungující hospodářské jednotky, tedy jako souboru aktiv a závazků, které k podniku náleží.

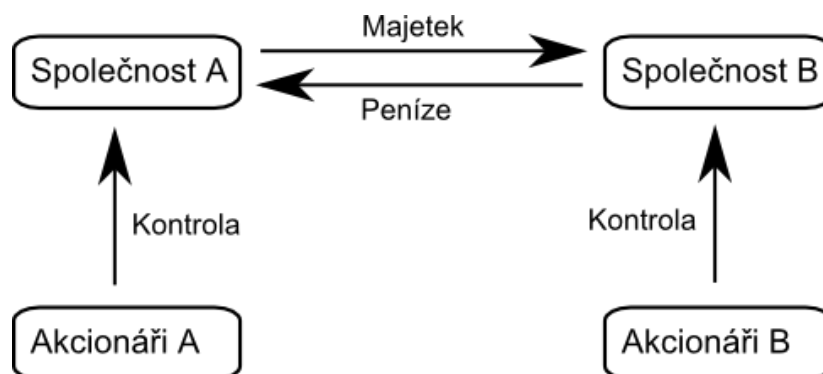
Při této transakci se nemění osobní statut žádné ze zúčastněných obchodních společností a je zachována nezávislost zúčastněných obchodních společností. Z tohoto pravidla může být výjimka, kdy společnosti, mezi kterými dochází k převodu podniku, se majetkově propojí a více o ní pojednám níže. Ale pokud je kupní cena za podnik uhrazena penězi nebo jakýmkoliv jinými aktivy než akciemi kupující společnosti, tak společnosti po převodu podniku zůstávají zcela nezávislé. Nedochozí také k zániku žádné obchodní společnosti zúčastněné na převodu.

Zjednodušeně lze říci, že při *asset dealu* se nic nemění na zápisech v obchodním rejstříku (kromě povinností uložit do sbírky listin smlouvu o převodu podniku a zapsat informaci o převodu do obchodního rejstříku), ale přesto se reálně změní vlastnictví a řízení podniků, tak jako kdyby došlo ke spojení obchodních společností.

Z výše uvedeného také vyplývá, že pokud kupující společnost již provozuje svůj podnik, tak koupě podniku je transakcí spojení podniků, která patří do kategorie tzv. majetkových akvizic.⁴³ Z toho důvodu se jí zabývám v této práci.

⁴³ Vomáčková, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí :(vyšší účetnictví). 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157. str. 164

Obrázek 3 : Schéma majetkové akvizice



Pramen: SEDLÁČEK, Jaroslav. Účetnictví přeměn obchodních společností. 1.vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2009, s. 45.

Z principu nezávislosti zúčastněných společností po prodeji podniku existuje výjimka, kdy kupující společnost zaplatí podnik vlastními akciemi. V takovém případě dochází k vlastnické transakci, která se může mít dokonce i podobu zpětné kapitálové akvizice.

Prodávající společnost se může takovou transakcí dostat do různých postavení, která mají poté mimo jiné i účetní význam:

- 1 **minoritního akcionáře**, který se nepodílí na rozhodování, ale má výnosy z dividend a svůj podíl může zpeněžit prodejem.
- 2 **akcionáře s podstatným vlivem**, který může spolurozhodovat v kupující společnosti a svůj podíl také může zpeněžit prodejem
- 3 **akcionáře s rozhodujícím vlivem**, který bude kupující společnost ovládat a stane se její mateřskou společností. Zde se jedná o zpětnou kapitálovou akvizici.⁴⁴

4.2 Smlouva o prodeji podniku

Prostředkem realizace tohoto převodu podniku je smlouva o prodeji podniku nebo smlouva o prodeji části podniku.

Smlouva o prodeji podniku je upravena v § 476 a následujících obchodního zákoníku⁴⁵ (dále jen ObchZ) a jde o takzvaný absolutní obchod, tedy smlouvu, která bez ohledu na vůli a charakter stran podléhá regulaci obchodním zákoníkem.⁴⁶ Smlouva musí být uzavřena písemně.

⁴⁴ Vomáčková, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí : (vyšší účetnictví). 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157. str. 166

⁴⁵ zákon č. 513/1992 Sb., obchodní zákoník

⁴⁶ § 261 odst. 3 písm. d) zákona č. 513/1992 Sb., obchodní zákoník

Prodávající se v této smlouvě zavazuje odevzdat kupujícímu podnik a převést na kupujícího veškerá práva s podnikem související. Kupující se zavazuje převzít podnik, převzít závazky, které s podnikem souvisejí, a uhradit kupní cenu. Charakteristickým znakem této smlouvy odlišujícím ji od ostatních je komplexní převod podniku, včetně práv a závazků spojených s tímto podnikem.⁴⁷

Kupní cena je velmi důležitou součástí smlouvy o prodeji podniku a má i daňové souvislosti s daní z příjmů. Cenu za podnik lze svobodně sjednat. Obchodní zákoník pro určení kupní ceny nestanoví žádná speciální pravidla. Je ale nutné zmínit § 196a odst. 3 obchodního zákoníku, který stanoví, že nabývá-li společnost majetek, který má hodnotu jedné desetiny základního kapitálu, od zakladatele, akcionáře, společníka nebo jiné osoby ze stejného holdingu, tak je nutné kupní cenu stanovit na základě posudku znalce jmenovaného soudem.

Smlouva o převodu podniku je velmi významným právním úkonem. Při uzavírání smlouvy je nutné dodržet **zákonný postup**, aby nemohla být třetími osobami nebo stranami napadena její platnost. Prvním speciálním zákonným pravidlem je § 67a ObchZ, který stanoví, že tato smlouva musí být schválena společníky nebo valnými hromadami zúčastněných společností. O rozhodnutí valné hromady se pořizuje notářský zápis. Dalším zákonným požadavkem je, že představenstva obou společností musí alespoň jeden měsíc před konáním valné hromady uložit do sbírky listin návrh smlouvy přezkoumaný dozorčí radou.⁴⁸

Hodnota závazků, které přechází s podnikem, není limitována. Nejsou omezeny ani poměrem ke kupní ceně ani skutečností, že o nich kupující věděl při koupi podniku. Kupující má v případě objevení nových závazků práva z odpovědnosti za právní vady. K přechodu závazků není ani nutný souhlas věřitelů, ale zákon stanoví, že původní dlužník se stává ručitelem za splnění závazků. Navíc mají věřitelé zvláštní právo na odpor, pokud se prodejem podniku nepochybně zhorší dobytnost pohledávky, tak může soud určit, že vůči němu je převod závazku neúčinný dle § 478 obchodního zákoníku.

V procesu prodeje podniku je důležité **předání podniku** kupujícímu. Stručnou úpravu poskytuje § 483 obchodního zákoníku. Sepíše se zápis, v němž se sepíší položky majetku a závazků a obě strany jej podepíší. Ke dni účinnosti smlouvy by měla být provedena

⁴⁷ BEJČEK, Josef, Karel ELIÁŠ a Přemysl RABAN. Kurs obchodního práva: obchodní závazky. 5. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, li, 542 s. ISBN 9788074003370. str. 288

⁴⁸ Vomáčková, Hana. Účetnictví akvizic, fúzí a jiných vlastnických transakcí :(vyšší účetnictví). 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157. Str. 171

inventarizace majetku prodávajícího podniku. Podle výsledků by měl kupující majetek fyzicky, dokladově a účetně převzít.⁴⁹

Stejná úprava se poté použije na **prodej pouze části podniku**, jeho samostatné organizační složky dle § 487 obchodního zákoníku. Tato část podniku musí být dostatečně odlišitelná od zbytku podniku společnosti, musí tedy vést autonomní evidenci majetku a závazků týkající se jejího provozu.⁵⁰

4.3 Daňové aspekty prodeje podniku

Prodej podniku je složitou transakcí, která má i daňové souvislosti. Hlavním rozdílem oproti fúzi obchodních společností je, že nedochází k daňové kontinuitě u zúčastněných subjektů. Jde pouze o převod majetku. Nedochází k právnímu nástupnictví a na kupujícího s podnikem nepřecházejí veškerá práva a povinnosti prodávajícího. Zůstávají dvěma nezávislými subjekty a žádný z nich prodejem podniku nezaniká. Lze tedy říci, že za transakce, které mají daňové souvislosti a nastaly do účinnosti prodeje podniku, by měl odpovídat prodávající a za transakce od účinnosti smlouvy o prodeji podniku kupující.⁵¹

V následující části popíšu daňové souvislosti prodeje podniku u jednotlivých daní. Nejvýznamnější dopady a také nejsložitější úprava je tradičně spojena s daní z příjmu. U daně z příjmu tedy pro větší názornost popíšu daňové souvislosti zvlášť pro prodávajícího a kupujícího. U ostatních daní je situace jednodušší a výklad již není třeba dělit.

4.3.1 Daň z příjmu

Jak již bylo uvedeno, tak jde o daň, u které jsou i zde souvislosti nejsložitější. Situace je přesto jednodušší než u přeměn obchodních společností a zákon upravuje speciálně prodej podniku pouze v pár ustanoveních.

Rezervy, odpisy a opravné položky

Rezervy nepřechází společně s podnikem. Proávající přestane být vlastníkem dlouhodobého hmotného majetku a musí vytvořené rezervy zrušit, poněvadž ji tvořil z titulu vlastnictví

⁴⁹ tamtéž str. 170

⁵⁰ BEJČEK, Josef, Karel ELIÁŠ a Přemysl RABAN. Kurs obchodního práva: obchodní závazky. 5. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, li, 542 s. ISBN 9788074003370. str. 290

⁵¹ Vomáčková, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí :(vyšší účetnictví). 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157. Str. 173

tohoto majetku a tento důvod odpadl. Obdobně se postupuje i u dalších dalších rezerv.⁵² Kupující si začne rezervy vytvářet znova od začátku.

Opravné položky se taktéž nepřevádí s podnikem a musí být tedy zrušeny včetně opravných položek k postoupeným pohledávkám. Převod pohledávek s podnikem je obdobou postoupení.⁵³

I co se týče odpisování majetku, tak kupující začne odpisovat majetek od začátku podle zákona. Pořizovací cenou je cena majetku z účetnictví prodávajícího nebo cena podle přecenění znalcem.

Speciální ustanovení obsahuje § 23a ZDP. Tato ustanovení se ale dle § 23a odst. 1 ZDP vztahují pouze na situaci, kdy společnost převádějící podnik získá podíl v přijímající společnosti nebo se zvýší její vklad do základního kapitálu. Navíc dle § 23a odst. 6 musí jít o kapitálové společnosti. V rámci tohoto speciálního režimu je možné potom za splnění dalších podmínek převzít daňovou ztrátu a rezervy. Je také možné pokračovat v odpisování majetku.

Prodávající

Prodávající musí zdanit zisk, který mu vznikne prodejem podniku. Pro určení základu daně v tomto případě se použijí tři obecná ustanovení a jedno speciální pro případ prodeje podniku. Obecnými ustanoveními jsou § 23 odst. 1, odst. 2 a odst. 10.⁵⁴ Speciálním ustanovením je § 24 odst. 8.⁵⁵ Z těchto ustanovení lze vyvodit zásadu zdanění prodeje podniku, že u podniku se větší míře než obvykle ponechává účetní přístup, pokud ZDP nestanoví jinak.⁵⁶ Obzvláště speciální ustanovení je důležité, neboť při prodeji podniku většinou nebývají ceny stanovené pro jednotlivá aktiva, ale za podnik jako celek. Striktní dodržování režimu dle § 24 odst. 2 by tedy bylo velmi problematické.

⁵² tamtéž str. 177

⁵³ tamtéž str. 178

⁵⁴ § 23 odst. 1 ZDP: „Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období...“, § 23 odst. 2 ZDP: „Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta)...“ nebo „...z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.“, § 23 odst. 10 ZDP: „Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu 20) pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak ...“

⁵⁵ § 24 odst. 8 ZDP: „Při prodeji podniku nebo části podniku tvořící samostatnou organizační složku⁹⁸) se nepoužijí ustanovení odstavce 2, která omezují uplatnění výdajů (nákladů) výší souvisejících příjmů u jednotlivě prodávaných majetků.“

⁵⁶ obdobně Děrgel, Martin. Prodej podniku v daních 1. část. Daně a právo v praxi 2007/11. Wolter Kluwer ČR, dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2749v3567-prodej-podniku-v-danich-1-cast/>

Z § 24 odst. 8 ZDP lze vyvodit, že daňově uznatelným nákladem při prodeji podniku je u prodávajícího souhrn daňových hodnot jednotlivých položek majetku snížených souhrnem účetních hodnot závazků prodaného podniku.⁵⁷

Důležité je pro prodávajícího také ustanovení § 23 odst. 15, které mu ukládá jednorázově odepsat starý oceňovací rozdíl ke koupenému podniku, který musel vzniknout při předchozí transakci prodeje podniku, při které byl v pozici kupujícího.

Rozdíl mezi těmito náklady a příjmem z prodeje podniku (kupní cenou) vstupuje do základu daně.

Pokud jsou výnosy z prodeje nižší než čistá aktiva podniku v účetních cenách, tak vzniká ztráta z prodeje podniku, která dle Hany Vomáčkové není daňově uznatelnou ztrátou, protože nenaplnuje požadavky § 38na ZDP.⁵⁸

Jiný režim nákladů platí, pokud podnik prodává poplatník, který nevede účetnictví a pokud neuplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP. Na takový případ se vztahují odstavce 12 a 13 § 24 ZDP. V tomto případě jsou výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů při prodeji podniku obsaženy v § 23 odst. 12 ZDP. V následujícím odstavci je pak upraveno, kdy je za součást závazků nebo pohledávek považována i DPH a kdy nikoliv.

Kupující

U daňových aspektů kupujícího je důležité si uvědomit, že u něho účetně nedochází k dosažení zisku při koupi podniku, ale o změnu aktiv. Zásadním ustanovením pro kupujícího při koupi podniku je § 23 odst. 15 ZDP, který upravuje zahrnutí oceňovacího rozdílu z koupe podniku do základu daně. Oceňovacím rozdílem je rozdíl mezi oceněním podniku nabytého koupí a souhrnem ocenění jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté závazky.

K zahrnování oceňovacího rozdílu dochází 15 let. Pokud je oceňovací rozdíl kladný, tak se zahrnuje do výdajů (nákladů) rovnoměrně během 180 měsíců. Záporný oceňovací rozdíl naopak zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji rovnoměrně po 180 měsíců. Tento oceňovací rozdíl je tedy kupujícímu ukládá promítnout nákup podniku do nákladů nebo příjmů.

Co se týče daňové ztráty, rezerv, opravných položek a odpisů, tak o těch bylo uvedeno samostatně výše. Na kupujícího nepřechází a kupující v nich ani nepokračuje. Daňovou ztrátu

⁵⁷ Vomáčková, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí :(vyšší účetnictví). 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157. Str. 175

⁵⁸ Vomáčková, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí :(vyšší účetnictví). 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157. Str. 176

není možné přenést a uplatnit. Nedochází totiž k daňové kontinuitě, ale pouze k převodu majetku. Speciální situace je pouze v případě, kdy prodávající získá podíl v kupující společnosti a na situaci se vztahuje režim § 23a ZDP. Odkazují na výklad výše.

4.3.2 Ostatní daně

Daň z přidané hodnoty

Prodej podniku není dle zákona o dani z přidané hodnoty⁵⁹ (dále jen „ZDPH“) zdanitelným plněním. Dle § 13 odst. 8 totiž nejde o dodání zboží ani převod nemovitosti. A dle § 14 odst. 5 nejde ani o poskytnutí služby. Nejde tedy ani o osvobozené plnění, ale o převod, na který se ZDPH vůbec nevztahuje.

Významným ustanovením pro kupujícího je § 94 odst. 3 ZDPH, který stanoví, že pokud podnik nabývá kupující, který není plátcem DPH, od plátce DPH, tak se kupující stává plátcem DPH dnem nabytí majetku. Na toto ustanovení pak navazuje povinnost podat do 15 dní přihlášku k registraci dle § 95 odst. 3 ZDPH.

Silniční daň

U této daně zaniká prodávajícímu povinnost k dani do konce měsíce předcházejícího měsíci, ve kterém vzniká povinnost kupujícímu. Jde o měsíc, ve kterém vstupuje v účinnost smlouva o prodeji podniku.⁶⁰

Daň z nemovitostí

Tato daň se vyměřuje podle stavu k 1. lednu roku⁶¹, za který je tato daň vyměřována. Ke změnám, ke kterým došlo během tohoto roku, se dle § 13 ZDN nepřihlíží. Pokud tedy s podnikem přecházejí i nemovitosti, tak vznikne tato povinnost od dalšího roku. Žádná povinnost nevznikne v souvislosti s převodem podniku.

Daň z převodu nemovitostí

Tato daň postihuje úplatné převody nemovitostí a prodej podniku je takovým převodem, pokud jsou s podnikem převáděny i nemovitosti. Dle § 21 odst. 2 je prodávající povinen podat daňové přiznání a daň zaplatit do konce třetího měsíce po měsíci, ve kterém byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí nebo případně byla daňovému subjektu doručena jiná listina, kterou se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitosti. Poplatníkem daně je

⁵⁹ zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁶⁰ Vomáčková, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí :(vyšší účetnictví). 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157. Str. 178

⁶¹ § 13b odst. 1 č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

prodávající a kupující je ručitelem dle § 8 odst. 1 ZDDPN. Sazba je 3% základu daně dle § 15 ZDDPN.

Důležité pro tuto daň je ale stanovení základu daně. Dle § 10 odst. 1 ZDDPN je základem daně cena nemovitosti platná v den převodu zjištěná podle zvláštního předpisu. Tímto předpisem je zákon o oceňování majetku⁶². Sjednaná cena je základem daně pouze v případě, že je vyšší než cena zjištěná. Při převodu podniku se nejčastěji sjednává cena za celý podnik a nikoliv za jednotlivé položky a tak tato sjednaná cena není použitelná pro tyto účely. Taktéž samozřejmě nelze za smluvní cenu pro účely daně z převodu nemovitostí považovat účetní nebo daňovou zůstatkovou cenu evidovanou u prodávajícího.⁶³

5 Praktická část – konkrétní řešení při spojování podniků

V praktické části představím fúzi sloučením a aplikuji na ni daňové zákony, jak byly představeny výše. Představím daňové aspekty této konkrétní fúze, především všechny lhůty a povinnosti, které tato fúze přináší.

Poté na stejný případ aplikuji režim smlouvy o prodeji podniku, která může být alternativní transakcí k fúzi. Uvedu daňové aspekty této simulované transakce.

Poté porovnám daňovou a administrativní daňovou zátěž, kterou tyto transakce přinášejí, tak abych mohl nabídnout informace pro srovnání, která forma je výhodnější, a přiblížit před jakým dilematem mohou stát vedení zúčastněných společností při plánování transakce.

Pro tuto aplikaci jsem si vybral fúzi sloučením společností BRASS, s.r.o. a KRÁLOVOPOLSKÁ HOLDING, s.r.o. Jde o reálnou fúzi, která proběhla, a dokumenty vztahující se k této fúzi jsou veřejně dostupné v obchodním rejstříku. Budu tedy vycházet z těchto veřejně přístupných a reálných dat.

Prodej podniku poté vytvořím jako hypotetickou transakci pro účely srovnání na základě účetních údajů a vlastních domněnek.

Dokumenty ze sbírky listin, ze kterých čerpám informace pro vytvoření tohoto praktického případu jsou přílohou této práce. Ostatní dokumenty je možné najít v případě zájmu v obchodním rejstříku.

⁶² zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

⁶³ Děrgel, Martin. Prodej podniku v daních 2. část. Daně a právo v praxi 2007/12. Wolter Kluwer ČR, dostupné na: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3077v4061-prodej-podniku-v-danich/?search_query=Prodej%20podniku%20v%20dan%C3%ADch&search_results_page

5.1 Fúze

5.1.1 Základní fakta o fúzi

Společnostmi zúčastněnými na fúzi jsou společnosti **BRASS, s.r.o.**, IČO: 463 45 477 a **KRÁLOVOPOLSKÁ HOLDING, s.r.o.**, IČO: 292 17 130.

V tomto případě jde o **fúzi sloučením**. Jde o typ fúze, kdy jedna společnost se stává součástí druhé společnosti, která nezaniká a stává se nástupnickou společností zaniklé společnosti. V tomto případě je **nástupnickou společností KRÁLOVOPOLSKÁ HOLDING, s.r.o.**

Za **rozhodný den** fúze byl zvolen 1. srpen 2010. Tato informace je povinnou náležitostí projektu fúze. Ke dni předcházejícímu rozhodný den byla sestavena mimořádná účetní závěrka obou zúčastněných společností, tedy ke dni 31. července 2010. K rozhodnému dni byla sestavena zahajovací rozvaha.

Dalším důležitým datem pro fúzi je **den zápisu fúze** do obchodního rejstříku. K tomu došlo dle údajů z obchodního rejstříku dne 10. ledna 2011. K tomuto datu zanikla společnost BRASS s.r.o.

Obě zúčastněné společnosti jsou plátcí DPH.

Další důležité informace nejsou z veřejně dostupných informací dostupné. Proto je nahradím svými předpoklady, které vždy uvedu. Hospodářský rok všech zúčastněných společností budu považovat za shodný s rokem kalendářním.

5.1.2 Daňové povinnosti při fúzi

Daň z příjmu

Co se daně z příjmů týče, tak zde bude situace komplikovanější, protože kromě daňových přiznání, patří mezi daňové aspekty fúze i další pravidla, která mohou mít vliv na základ daně. Jde především o možnost převzetí daňové ztráty. Z údajů z obchodního rejstříku není poznatelné, zda zanikající společnost vytvořila daňovou ztrátu, kterou by mohla uplatnit pro snížení základu daně. Obě společnosti ale mají stejné předměty podnikání a pro fúzi existují ekonomické důvody, tudíž převzetí ztráty při splnění zákonných podmínek nic nebrání.

Lhůty pro daňová přiznání uvádím v následující tabulce.

Tabulka 2 : Daňová přiznání pro daň z příjmů, praktická část

Daňové přiznání do rozhodného dne		Daňové přiznání za období po rozhodném dni	
Podává:	Zanikající společnosti	Podává:	Nástupnická spol.
	Nástupnická společnost		
Za období:	Od 1.1.2010 do 31. 7. 2010	Za období:	Od 1.8.2010 do 31.12.2011 (konec běžného zdaňovacího období)
Lhůta pro podání:	Do 1 měsíce od rozhodného dne nebo schválení fúze, ale dle tehdejší úpravy 3 měsíce	Lhůta pro podání:	Běžná lhůta pro zdaňovací období delší než 12 měsíců dle DŘ, tzn. 3 měsíce nebo 6 měsíců

Pramen: Autor

Daň z přidané hodnoty

Fúze není zatížena daní z přidané hodnoty, souvisejí s ní ale administrativní povinnosti a pravidla.

Pro daň z přidané hodnoty je nejdůležitějším datem den zápisu fúze do obchodního rejstříku, tedy 10. ledna 2011. Od tohoto data má nástupnická společnost povinnost začít používat daňové doklady s novou firmou místo do té doby vydávaných dokladů zanikající společnosti.

Daňová přiznání jsou zúčastněné společnosti povinny podávat až do 10. ledna 2011 každá samostatně. Poté za část zdaňovacího období ke dni zániku společnosti, za které přiznání nebylo podáno, podává přiznání nástupnická společnost.

Nástupnická společnost by se automaticky stala plátcem DPH, pokud by zanikající společnost byla plátcem DPH. Obě společnosti ale jsou plátcí, takže tohle pravidlo je zde irelevantní.

Převodové daně

Dle účetní závěrky k rozhodnému dni vlastnila zanikající společnost nemovitosti.

Z převodových daní přichází v úvahu daň z převodu nemovitostí. Fúze je osvobozena od této daně, ale musí být podáno daňové přiznání. To musí být podáno do konce 3. měsíce následujícího po měsíci v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí. Pokud byl podán návrh na vklad práva ihned po zápisu fúze do obchodního rejstříku, tak je možné, že vklad byl zapsán ještě v lednu roku 2011. Možné je ale také, že byl zapsán až v únoru 2011. Daňové přiznání tedy musí být podáno do konce dubna nebo května 2011.

Silniční daň

Nástupnická společnost je povinna podat přiznání k dani za část zdaňovacího období, za které ještě nebylo. Tedy od začátku zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok, do dne zániku, tedy 10. ledna 2011. Přiznání tedy bude za 10 dní od 1. do 10. ledna 2011 a přiznání musí být podáno do konce února 2011.

Samozřejmě s přechodem vozidel na nástupnickou společnost ke dni zápisu již vznikají povinnosti nástupnické společnosti.

Daň z nemovitosti

Tato daň je vyměřována vždy podle stavu k 1.1. roku, za který je vyměřována a rozhodující je zápis v katastru nemovitostí. Přiznání se podává do 31. ledna. Povinnost platit daň za rok 2011 vznikne zanikající společnosti BRASS, s.r.o., která je 1.1.2011 vlastníkem svých nemovitostí. Ale povinnost dle obecných pravidel v daňovém řádu přechází na nástupnickou společnost, která tedy bude muset podat daňové přiznání do 31.1.2011, pokud to do 10. ledna 2011 nestihla zanikající společnost.

5.2 Prodej podniku

5.2.1 Hypotetický prodej podniku

Stejného cíle, jakého bylo dosaženo výše uvedenou transakcí, lze dosáhnout i prodejem podniku společnosti BRASS, s.r.o., společnosti KRÁLOVOPOLSKÁ HOLDING, s.r.o.

Stanovme předpoklad, že smlouva o prodeji podniku by byla účinná ke stejnému dni, jaký byl ve výše uvedené transakci rozhodným dnem fúze, tedy **1. srpna 2010**.

Podnik by byl při této transakci převeden na společnost KRÁLOVOPOLSKÁ HOLDING, s.r.o. a společnost BRASS, s.r.o. by poté po uplynutí zákonné lhůty jednoho roku vstoupila do likvidace. Šlo by již o prázdnou společnost a likvidační zůstatek by připadl jedinému společníkovi, společnosti KRÁLOVOPOLSKÁ HOLDING, s.r.o. Součástí zůstatku by byla i kupní cena za prodaný podnik. To již ale není pro daňové řešení transakce moc relevantní. Ale je důležité to zmínit, protože až poté by byla celá transakce kompletně ukončena.

Při analýze daňových dopadů hypotetického prodeje podniku budu vycházet z údajů, které nabízí účetní závěrka ke dni předcházejícímu rozhodný den a projektu fúze. Nejde o zdroje, které nabízí všechny potřebné informace, ale orientačně pro účely této práce jde o zdroje dostatečné. Oba dokumenty jsou přílohami této práce a byly získány z obchodního rejstříku.

Co se týče hypotetické kupní ceny, tak tu je těžké odhadnout, ale je nutné poznamenat, že musí být dle zákona stanovena na základě posudku znalce jmenovaného soudem, protože jde o převod majetku v hodnotě vyšší než jedna desetina základního kapitálu a jde o převod mezi společnostmi a jí ovládanou osobou (§ 196a odst. 3 ObchZ).

5.2.2 Daňové povinnosti při prodeji podniku

Daň z příjmů

Prodávající společnost BRASS, s.r.o. nezíská během transakce podíl v kupující společnosti KRÁLOVOPOLSKÁ HOLDING, s.r.o. Neaplikuje se tedy režim § 23a ZDP. Nedochozí k přechodu rezerv, opravných položek ani odpisů. Prodávající může uplatnit odpisy v hodnotě jedné poloviny ročního odpisu majetku, který vlastnil první den zdaňovacího období.

Prodávající společnost, tedy BRASS, s.r.o., bude v běžném zdaňovacím období muset přiznat příjmy z prodeje podniku v daňovém přiznání za běžný zdaňovací období. Jejím náklady jsou daňové zůstatkové ceny jejího majetku snížené o postoupené závazky. Jejím výnosem je kupní cena za podnik. Do základu daně vstupuje rozdíl mezi náklady a kupní cenou. Je vhodné na tomto místě poznamenat, že kupní cena musí být stanovena na základě odhadu znalce, jak bylo uvedeno výše.

Další skutečností je, že účetní a daňové zůstatkové ceny se většinou významně liší. Není tedy možné z dostupných zdrojů určit výši daně z příjmů. Nicméně lze předpokládat, že daň z příjmů bude vysoká v řádu milionů korun, neboť prodávající společnost má vysokou bilanční sumu, nízké závazky.

U kupujícího dochází při koupi podniku ke změně aktiv. Kupujícímu je umožněno zahrnoutí oceňovacího rozdílu z koupe podniku do základu daně. Oceňovacím rozdílem je rozdíl mezi oceněním podniku nabytého koupí a souhrnem ocenění jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté závazky.

Daň z přidané hodnoty

Prodej podniku není dle zákona o dani z přidané hodnoty zdanitelným plněním. Daňová povinnost v souvislosti s tímto prodejem nevzniká.

Obě společnosti zúčastněné na transakci jsou plátcí DPH. Prodejem podniku se tedy kupující plátcem nestává a nemusí se registrovat.

Silniční daň

Společnosti BRASS, s.r.o. zaniká povinnost k dani do konce měsíce července 2010. Společnosti KRÁLOVOPOLSKÁ HOLDING, s.r.o. by daňová povinnost vznikla v srpnu 2010, tedy ve měsíci, ve kterém vstupuje v účinnost smlouva o prodeji podniku. Zda jsou součástí podniku dopravní prostředky, které podléhají této dani není z účetní závěrky zřejmé.

Převodové daně

Dle účetní závěrky k rozhodnému dni vlastnila společnost BRASS, s.r.o. nemovitosti, jsou tedy součástí převáděného podniku. Na tento převod dopadá daň z převodu nemovitosti.

Prodej podniku není osvobozen od této daně. Daňové přiznání musí být podáno do konce 3. měsíce následujícího po měsíci v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí. Pokud byl rozhodný den fúze 1. srpen 2010, tak je možné, že vklad byl zapsán již v srpnu, nejpozději v září 2010. Daňové přiznání tedy musí být podáno do konce listopadu nebo prosince 2010 a podá jej společnost BRASS, s.r.o., která je převodcem, tedy poplatníkem daně.

Z účetní závěrky vyplývá, že účetní hodnota staveb (pozemky společnost nevlastnila) je 2 054 tis. Kč. Pokud bychom předpokládali, že účetní cena je zároveň cenou obvyklou těchto nemovitostí, tak daňová povinnost bude **61,7 tis. Kč**. Nicméně lze předpokládat, že reálná hodnota staveb může být i několikanásobně vyšší a vyšší bude tedy i daň.

Je ale nutné zdůraznit, že základem daně není cena účetní ani cena sjednaná, ale minimálně cena nemovitosti podle zvláštního předpisu, kterým je zákon o oceňování majetku. Ta se pravděpodobně bude lišit. Přílohou daňového přiznání musí být znalecký posudek o ceně dle § 21 odst. 3 zákona.

Daň z nemovitostí

Situace u této daně se nebude lišit od fúze. Rozhodující pro placení daně je vlastnictví nemovitosti k 1.1. roku, za který je daň vyměřována. Rozhodující je zápis v katastru nemovitostí. Smlouva o prodeji podniku byla účinná 1. srpna 2010, ale k převodu vlastnictví je třeba provést vklad v katastru nemovitostí. Předpokládejme, že by k vkladu došlo do konce roku 2010 a daňová povinnost za rok 2011 již vznikne společnosti KRÁLOVOPOLSKÁ HOLDING, s.r.o. Přiznání se podává do 31. ledna.

6 Porovnání metod

Jak plyne z teoretické i praktické části práce, hlavní rozdíly mezi daňovými dopady fúze a prodeje podniku jsou u daně z příjmů a daně z převodu nemovitostí. Rozdíly jsou jak ve zdanění transakce, tak v administrativních nákladech souvisejících s daněmi.

Přeměny obchodních společností neprovází povinnosti placení daní, ale administrativní zátěž je vyšší. Mezi administrativní povinnosti související s daněmi patří povinnosti podávat množství daňových přiznání a také účetní povinnosti, kterými jsou povinnosti sestavit účetní závěrky a zahajovací rozvahy společností.

U prodeje podniku je situace opačná. Tento druhý způsob provedení transakce je zdaněn. Jak bylo uvedeno, tak na něj dopadá navíc daň z příjmů a daň z převodu nemovitostí, které se při přeměně neplatí. Výše těchto daní může být značná, ale zase na druhou stranu jsou s touto transakcí spojeny menší administrativní náklady.

Obě řešení mají své výhody i nevýhody. Volba, jaké řešení bude zvoleno pro konkrétní transakci spojení podniků, bude záviset vždy na konkrétních okolnostech. Lze ale říci, že u větších podniků, jejichž součástí je i značný nemovitý majetek, bude metoda fúze přeměnou obchodních společností výhodnější, protože výše daně za převod nemovitostí a daně z příjmů by mohla transakci velmi zdražit. Na druhou stranu u prodeje podniku, jehož cena příliš nepřesahuje daňové zůstatkové hodnoty jeho aktiv a nevlastní rozsáhlý nemovitý majetek, nebude daňová moc vysoká a nižší administrativní náklady mohou celou transakci učinit výhodnější.

Většina transakcí má ale charakter smíšený a volba řešení bude komplikovanější než u výše uvedených vyhraněných případů. Je dobré také připomenout, že oba způsoby provedení transakce se liší i v jiných vlastnostech než pouze v daňových souvislostech. Těmi je například rychlost, náklady na právní služby a nebezpečí přechodu skrytých rizik. To také významně ovlivní management při volbě.

Závěr

Ve své práci jsem poukázal na to, jaké jsou daňové náklady transakcí, při kterých dochází ke spojení podniků. Daňové náklady nejsou pouze daňovými povinnostmi placení daně, ale také administrativní náklady, které jsou s daněmi spojené.

Management obchodních společností, které chtějí spojit své podniky, musí vyřešit mimo jiné i otázku, které řešení spojení podniků zvolí. Tuto volbu ovlivní jak daňová hlediska, tak možný

přechod rizik i nedaňové administrativní náklady transakce, především náklady právní. Já jsem ve své práci shromáždil hlavní daňové souvislosti, které tuto konečnou volbu ovlivňují. Při každé konkrétní transakci bude muset management zvážit, zda je pro něj výhodnější těžit z daňové neutrality fúze nebo například možnost převést daňovou ztrátu a zvolit metodu fúze přeměnou obchodních společností, nebo zda je výhodnější provést méně administrativně náročný prodej podniku ale s tím, že vznikne daňová povinnost k některým daním. Fúze jsou velmi náročnou operací pro všechny odborníky, kteří se na jejich realizaci podílejí. Nejen pro odborníky, kteří se podílejí na technické stránce realizace fúze, ale i pro management zúčastněných společností. Z těchto důvodů mnoho fúz končí nezdarem nebo nedokáží naplnit očekávání investorů. Za zmínku stojí fakt, že na drtivou většinu akvizic reagují kapitálové trhy poklesem ceny akcií nakupující společnosti.⁶⁴

Seznam literatury

knižní zdroje:

- BEJČEK, Josef, Karel ELIÁŠ a Přemysl RABAN. Kurs obchodního práva: obchodní závazky. 5. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, li, 542 s. ISBN 9788074003370.
- Dvořák, Tomáš. Přeměny obchodních společností a družstev. vyd. 1. Praha: ASPI – Wolters Kluwer, 2008, Obecné otázky přeměn. ISBN 978-80-7357-376-8.
- Eliáš, K., Pokorná, J., Dvořák, T. Kurs obchodního práva. Obchodní společnosti a družstva. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010,
- MARKOVÁ, Hana. *Zákon o daních z příjmů : komentář*. 1. vyd. Praha : C.H. Beck, 2006. 738 s. ISBN 8071794740.
- Radvan, Michal. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008. ISBN 9788021047327, s. 273
- SEDLÁČEK, Jaroslav. Účetnictví přeměn obchodních společností. 1.vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2009

⁶⁴ Například Andrej Babiš uvedl ve své přednášce na VŠE v Praze 70% akvizic a fúz, zdroj: TINL, Karel. Babiš o akvizicích Agrofertu: Podnikat v potravinářství a lesnictví je za trest: Text je zkráceným přepisem přednášky Andreje Babiše: "Budování holdingu Agrofert formou fúz a akvizic" ze středy 25.4. na VŠE pořádané Klubem investorů. *IHned.cz*[online]. 2012 [cit. 2012-04-30]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/zpravodajstvi-cesko/c1-55656160-babis-o-akvizicich-agrofertu-podnikat-v-potravinarstvi-a-lesnictvi-je-za-trest>

- Vomáčková, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí :(vyšší účetnictví). 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157.

časopisecké:

- Děrgel, Martin. Prodej podniku v daních 1. část. Daně a právo v praxi 2007/11. Wolter Kluwer ČR, dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2749v3567-prodej-podniku-v-danich-1-cast/>
- Děrgel, Martin. Prodej podniku v daních 2. část. Daně a právo v praxi 2007/12. Wolter Kluwer ČR, dostupné na: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3077v4061-prodej-podniku-v-danich/?search_query=Prodej%20podniku%20v%20dan%C3%ADch&search_results_page
- NESROVNAL, Jiří. Přeměny společností z hlediska daňového se zaměřením na mezinárodní fúze. [online]. 2005, II. část [cit. 2012-04-30]. Publikováno v Daňový expert 2005/4. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9922v12799-premeny-spolecnosti-z-hlediska-danoveho-se-zamerenim-na-me/?search_query=Da%C5%88ov%C3%BD%20%C5%99%C3%A1d
- NOVOTNÝ, Radek. Právně-účetně-daňový pohled na zákon o přeměnách od 1. ledna 2012 In *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolter Kluwers ČR, 2012, roč. 2012, č. 2., str. 24 a násl.

internetové zdroje:

- TINL, Karel. Babiš o akvizicích Agrofertu: Podnikat v potravinářství a lesnictví je za trest: Text je zkráceným přepisem přednášky Andreje Babiše: "Budování holdingu Agrofert formou fúzí a akvizic" ze středy 25.4. na VŠE pořádané Klubem investorů. *IHned.cz*[online]. 2012 [cit. 2012-04-30]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/zpravodajstvi-cesko/c1-55656160-babis-o-akvizicich-agrofertu-podnikat-v-potravinarstvi-a-lesnictvi-je-za-trest>

zákony:

- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí
- zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- zákon č. 513/1992 Sb., obchodní zákoník
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách

- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
- zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- zákon č. 125/2008 Sb., zákon o přeměnách obchodních společností a družstev
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích

Pozn.: všechny zákony ve znění účinném ke dni 31. 12. 2012

Seznam tabulek

<i>Tabulka 1 : daňová přiznání daně z příjmů.....</i>	<i>26</i>
<i>Tabulka 2 : Daňová přiznání pro daň z příjmů, praktická část.....</i>	<i>41</i>

Seznam obrázků

<i>Obrázek 1: Schéma fúze sloučením</i>	<i>16</i>
<i>Obrázek 2 : Schéma fúze splynutím</i>	<i>16</i>
<i>Obrázek 3 : Schéma majetkové akvizice</i>	<i>33</i>

Seznam použitých zkratk

- DPH – Daň z přidané hodnoty
- DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- PřemZ – zákon č. 125/2008 Sb., zákon o přeměnách obchodních společností a družstev
- ZDDPN - zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- ZDS – zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Seznam příloh

Příloha č.1 – Projekt vnitrostátní fúze sloučením společností BRASS, s.r.o. a KRÁLOVOPOLSKÁ HOLDING, s.r.o.

Příloha č. 2 – Účetní závěrka společnosti BRASS, s.r.o. ke dni 31.7.2010.