

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta mezinárodních vztahů

Studijní obor: Podnikání a právo



Daňové aspekty fúze z pohledu nástupnické společnosti

Diplomová práce

Autor diplomové práce: Bc. Marie Svobodová

Vedoucí diplomové práce: prof. JUDr. Hana Marková, CSc.

Rok obhajoby: 2019

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Daňové aspekty fúze z pohledu nástupnické společnosti“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne

.....

Poděkování:

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce prof. JUDr. Haně Markové, CSc. za čas, který věnovala odbornému vedení, za cenné rady a poznámky, které mi poskytla během vypracovávání diplomové práce.

Abstrakt:

Tato diplomová práce se zabývá problematikou daně z příjmů právnických osob v souvislosti s realizací přeměny ve formě fúze. Práce je rozdělena do tří hlavních kapitol. První kapitola je věnována právní problematice a stěžejní právní terminologii, která je následně aplikována v rámci druhé kapitoly. Druhá kapitola zmiňuje hlavní daňové aspekty, které by měla nástupnická společnost vzít v úvahu v případě realizace fúze a rovněž zmiňuje rizika, kterým nástupnická společnost může čelit. Závěrečná kapitola hodnotí daňové aspekty a odhaduje budoucí vývoj daňového práva v souvislosti s přeměnami obchodních společností.

Klíčová slova:

přeměna, fúze, nástupnická společnost, zanikající společnost, daň z příjmů právnických osob, zneužitá práva

Abstract:

This thesis focuses on the issue of corporate income tax in connection with the company transformation in the form of merger. The thesis is divided into three main chapters. The first chapter is devoted to legal issue and principal legal terminology, which is subsequently applied in the second chapter. The second chapter mentions the principal tax aspects that the successor company should consider in case of a merger and brings out the risks that the successor company may face. In the final chapter it evaluates tax aspects and estimates future development of tax law in connection with the transformation of companies.

Key words:

transformation, merger, successor company, company acquired, company income tax, abuse of law

Obsah

Úvod.....	7
1 Obecné rysy fúzí	9
1.1 Právní úprava fúzí	9
1.1.1 Projekt fúze.....	10
1.1.2 Svolání a rozhodnutí valných hromad zúčastněných společností	12
1.1.3 Povinnost informovat veřejnost o zamýšlené fúzi.....	13
1.1.4 Zápis fúze do obchodního rejstříku	13
1.2 Členění fúzí	14
1.2.1 Fúze sloučením.....	14
1.2.2 Fúze splynutím	15
1.2.3 Přípustnost fúze z pohledu právních forem.....	16
2 Právní úprava fúzí z pohledu zákona o daních z příjmů.....	18
2.1 Princip daňové neutrality fúzí	18
2.1.1 Oznámení o postupu podle § 23c a další povinnosti stanovené v § 23d	19
2.2 Rozhodný den.....	20
2.3 Základ daně obchodních korporací	25
2.3.1 Sazba daně	27
2.4 Úvěrové financování	27
2.4.1 Pravidlo nízké kapitalizace.....	27
2.5 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	34
2.5.1 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku	34
2.5.1.1 Rovnoměrné odpisy	36
2.5.1.2 Zrychlené odpisy	37
2.5.1.3 Odpisy hmotného majetku při fúzi.....	37
2.5.2 Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	45
2.5.2.1 Daňové odpisy nehmotného majetku při fúzi	45

2.6	Odčitatelné položky od základu daně	46
2.6.1	Daňové ztráty.....	46
2.6.1.1	Podmínky nezbytné pro převzetí daňových ztrát	46
2.6.2	Rezervy a opravné položky	50
2.6.3	Odčitatelné položky	50
2.7	Slevy na dani	51
2.7.1	Zaměstnávání zdravotně postižených osob	51
2.7.2	Sleva ve formě investiční pobídky	51
2.8	Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob.....	53
2.9	Zálohy na daň z příjmů právnických osob	56
2.10	Institut zneužití práva	58
3	Zhodnocení daňových aspektů fúze a budoucí vývoj daňového práva	61
3.1	Směrnice Evropské Unie.....	63
3.1.1	ATAD	64
3.1.2	DAC 6.....	65
4	Závěr	67
	Seznam schémat, tabulek a obrázků	69
	Seznam zkratk	70
	Seznam použité literatury	71

Úvod

Zákon č. 125/2008 S., o přeměnách obchodních společností a družstev upravuje několik forem přeměn, přičemž fúze je jednou z nejčastějších. Jedná se o náročný proces, který s sebou nese řadu právních, účetních i daňových aspektů. Před jejím uskutečněním je třeba všechny tyto kroky důkladně analyzovat. Vzhledem k narůstajícímu počtu realizovaných fúzí v posledních letech, dochází k zpříšňování právní úpravy, jež má za cíl eliminovat účelově prováděné fúze.

Problematika zdanění je jednou z klíčových oblastí, která má vliv na budoucí pozici obchodní společnosti na trhu. Přeměna může pro obchodní společnosti znamenat nejen lepší postavení na trhu, zvýšení efektivnosti, ale také naději lépe čelit silnému konkurenčnímu tlaku. V praxi si velké obchodní korporace nechávají zpracovat tzv. daňovou due diligence, jinými slovy řečeno daňovou prověrku, která má zhodnotit, zdali restrukturalizaci provést či nikoliv. Daňová due diligence by měla nástupnickou společnost připravit na případná daňová rizika. Daňové subjekty mohou vliv zdanění posoudit, ale podle dosavadní právní legislativy a praxe by oblast zdanění neměla být hlavním aspektem vedoucím k uskutečnění fúze, jednalo by se totiž o zneužití práva, jež je v posledních letech správcem daně významně rozporováno.

Stěžejní úpravu fúzí z pohledu daňového práva obsahuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“). Tato diplomová práce se věnuje daňovým aspektům fúze u kapitálových obchodních korporací. Cílem práce je zpracovat dokument komplexně popisující daňové aspekty fúze, dopadající na nástupnickou společnost pouze z pohledu daně z příjmů právnických osob.

Diplomová práce je rozdělena do tří kapitol, které popisují proces fúze v jednotlivých krocích z pohledu daně z příjmu právnických osob přehlednou formou, logicky na sebe navazující. Vzhledem k náročnosti tématu a provázanosti právních a daňových aspektů přeměn je první kapitola této diplomové práce věnována právní úpravě přeměn s důrazem na právní úpravu fúzí jako takových v rozsahu nutném pro rozbor následných daňových aspektů. Druhá kapitola se věnuje aspektům fúze z pohledu daně z příjmů právnických osob, je rozdělena do několika podkapitol s cílem podrobně zmínit veškeré daňové dopady, které s sebou fúze z pohledu nástupnické společnosti nese. Mimo jiné jsou v rámci této kapitoly zkoumány rozsudky Nejvyššího správního soudu České republiky

(dále jen „NSS“) a stejně tak rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), jež mají dopad na české obchodní subjekty přeměny účastníci se. Závěrečná třetí kapitola hodnotí výhody, které může fúze nástupnické společnosti přinést, zároveň zdůrazňuje oblasti, v nichž by měla obchodní korporace postupovat s vyšší mírou obezřetnosti. Dále se snaží nastínit pohled do budoucnosti, zdůraznit změny dopadající na českou daňovou legislativu přeměn vzniklé na poli Evropské unie, odhadnout vývoj daňové legislativy a postup správce daně v nadcházejících letech.

V první části diplomové práce byla využita metoda deskripce, prostřednictvím níž byly vymezeny stěžejní pojmy vycházející ze zákona o přeměnách a jež jsou zmiňovány v následujících kapitolách. V druhé kapitole byla využita metoda analýzy, v rámci níž byly dílčí daňové aspekty analyzovány prostřednictvím legislativy, komentářů k ZDP, zápisů z jednání koordinačních výborů, české i evropské judikatury a daňových, účetních a právních publikací. Poslední část této diplomové práce obsahuje metodu syntézy, na základě níž je uvedeno zhodnocení, návrhy a doporučení, vycházející z analýzy druhé kapitoly a předpoklady budoucího vývoje, mající přínos pro obchodní společnosti, které plánují proces fúze v následujících letech uskutečnit.

1 Obecné rysy fúzí

1.1 Právní úprava fúzí

Právní úpravu nalezneme v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a to konkrétně v ustanovení § 174 a následujícím vztahující se ke všem právnickým osobám. Speciální úpravu pro obchodní společnosti a družstva zakotvuje zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „PřemZ“). Zatímco občanský zákoník považuje za přeměnu právnické osoby pouze fúzi, rozdělení a změnu právní formy, PřemZ kromě těchto zmíněných forem navíc upravuje převod jmění na společníka a přeshraniční přemístění sídla. Přestože jsou všechny tyto formy posuzovány jako přeměna, je třeba její podstatu u jednotlivých forem odlišovat. Zatímco u fúze, rozdělení a převodu jmění na společníka dochází ke změně majetkové podstaty, u změny právní formy a přeshraničního přemístění sídla dochází k přeměně pouze ve smyslu právního režimu.¹

PřemZ byl v minulosti již několikrát novelizován. Rozsáhlá novela byla provedena zákonem č. 355/2011 Sb.,² s účinností od 1. 1. 2012, která přinesla zásadní věcné změny.³ PřemZ v současné době obsahuje celkem sedm částí. V první části zákona nalezneme obecná ustanovení, která jsou společná pro všechny typy přeměn. Dalších pět částí je věnováno jednotlivým druhům přeměn, které lze na území České republiky provést. Poslední sedmá část zakotvuje účinnost zákona. Podle českých právních předpisů existuje numerus clausus druhů přeměn a nelze provést jinou zákonem neupravenou přeměnou.⁴

Samotnou úpravu fúzí nalezneme v druhé části PřemZ v ustanovení § 61 a následujícím. Jedná se o proces, během něhož dochází ke zrušení obchodní společnosti bez likvidace a následnému zániku jedné nebo více obchodních společností. Jinými slovy řečeno fúzí dochází k převodu jmění z jednoho subjektu (popřípadě více subjektů), na subjekt jiný (popřípadě více subjektů), který již existuje nebo přeměnou teprve vzniká. V závislosti na tom, rozlišujeme jednotlivé druhy fúzí (viz kapitola 1.2 členění fúzí).⁵ Proces fúze s

¹ ŠVARC, Zbyněk. Základy obchodního práva po rekodifikaci soukromého práva. 4., upr., vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk), str. 122

² Zákon, kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

³ DVOŘÁK, Tomáš. Přeměny obchodních korporací. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vědecké monografie (Wolters Kluwer ČR), str. 6

⁴ Tamtéž str. 9

⁵ Tamtéž str. 159-160

sebou nese řadu právních úkonů a administrativních kroků, ty nejdůležitější z nich jsou popsány níže.

1.1.1 Projekt fúze

Jak vymezuje PřemZ v ustanovení § 14, je nutné, aby byla každá přeměna provedena za podmínek stanovených v projektu přeměny. Jedná se o právní úkon, který je povinně vytvářen zúčastněnými společnostmi⁶ a to v písemné formě, pouze ve výjimečných případech je vyžadována forma notářského zápisu.⁷ Pojem projekt přeměny je zákonem dále nazýván konkrétně u jednotlivých druhů přeměn, pokud jde o fúzi, zákon zavedl termín projekt fúze.⁸

Projekt fúze vytváří v souladu s ustanovením § 15 odst. 1 PřemZ statutární orgány zúčastněných společností (jednatel nebo jednatele v případě společnosti s ručeným omezením a člen představenstva nebo členové představenstva v případě akciové společnosti s dualistickým systémem vnitřní struktury nebo statutární ředitel popřípadě předseda správní rady, jímž je jedna a tatáž osoba,⁹ v případě akciové společnosti s monistickým systémem vnitřní struktury),¹⁰ které jsou za jeho vyhotovení zodpovědné.¹¹

Projekt fúze musí být podepsán všemi zúčastněnými společnostmi. Stěžejním okamžikem je den vyhotovení projektu, za něj je považován den, ve kterém projekt splňuje veškeré náležitosti, které mu PřemZ ukládá.¹²

Základní náležitosti projektu přeměny, zakotvuje ustanovení § 70 zákona o přeměnách, další povinné náležitosti stanoví řada dalších ustanovení tohoto zákona a to především ustanovení upravující fúzi jednotlivých právních forem. Pro účely této diplomové práce,

⁶ Při fúzi sloučením jsou jimi jak zanikající společnosti, tak společnost nástupnická, při fúzi splynutím však jen společnosti zanikající

⁷ Ustanovení § 15 odst. 4, zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

⁸ DĚDIČ, Jan. Nad zákonem o přeměnách aneb druhá „podařená“ dekodifikace obchodního zákoníku. PRÁVNÍ ZPRAVODAJ. 2008, (7/2008), str. 4

⁹ V souvislosti s rozsáhlou novelou zákona o obchodních korporacích s ohledem na úpravu monistického systému, bude správní rada jediným obligatorně voleným orgánem a zároveň statutárním orgánem obchodní společnosti s monistickým systémem vnitřní struktury (existence statutárního ředitele bude zrušena)

¹⁰ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

¹¹ DĚDIČ, Jan. Nad zákonem o přeměnách aneb druhá „podařená“ dekodifikace obchodního zákoníku. PRÁVNÍ ZPRAVODAJ. 2008, (7/2008), str. 4

¹² DĚDIČ, Jan. Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi: praktická příručka pro přípravu a schvalování přeměn. Praha: BOVA POLYGON ve spolupráci s Kocián Šolc Balašík, advokátní kancelář a Notářskou komorou České republiky, 2012, str. 18

která má za cíl zkoumat daňové konsekvence fúze, je postačující vymezit pouze náležitosti vyplývající z ustanovení § 70.

Projekt přeměny podle předmětného ustanovení musí obsahovat především následující náležitosti:

- Obchodní firmu, sídlo (tj. celou adresu obchodní společnosti, ne pouze obec), právní formu (uvedenou celým názvem, nestačí pouhé uvedení zkratky v rámci obchodní firmy) všech zúčastněných společností i nově vznikající a identifikační číslo všech zanikajících společností.
- Pokud dochází k výměně podílů společníků zanikající společnosti na nástupnické společnosti, je třeba v rámci projektu přeměny stanovit výměnný poměr podílů. Zákon klade důraz na vhodnost a odůvodněnost výměnného poměru.¹³
- Rozhodný den fúze (uvedením konkrétního data).
- V případě, že zanikající společnost emitovala dluhopisy, pak musí projekt fúze uvést práva, která nástupnická společnost přizná vlastníkům těchto cenných papírů (v případě, že k emisi nedošlo, je vhodné v projektu výslovně uvést, že žádná ze zúčastněných společností dluhopisy neemitovala).
- Pokud dochází v rámci fúze k výměně podílu nebo akcií, musí být stanoven den, od kterého vzniká podíl na zisku z výměnného podílu společníkovi společnosti s ručením omezeným nebo z výměnných akcií akcionářům akciové společnosti.
- Zvláštní výhody, které společnosti zúčastněné na přeměně poskytují všem členům obligatorně vytvářených orgánů kapitálových společností a také znalcům, kteří projekt přezkoumávají. Je nutné uvést, kdo tuto výhodu poskytuje, komu je poskytována a zároveň také, za jakých podmínek se poskytuje.
- Dále předmětné ustanovení zakotvuje rozdílné náležitosti pro **fúzi sloučením** a **fúzi splynutím** vztahující se k zakladatelskému právnímu jednání nástupnické společnosti.
 - o Pro fúzi sloučením je dále stanoveno následující: Nástupnická společnost si ponechá původní zakladatelské právní jednání, je však třeba uvést veškeré jeho změny. Zákon výslovně stanoví, že pokud změny v projektu přeměny uvedeny nebudou, považuje se zakladatelské právní jednání za nezměněné.

¹³ Ustanovení § 70 odst. 2, zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

- o Pro fúzi splynutím je dále stanoveno následující: Vzhledem k tomu, že při fúzi splynutím nástupnická společnost teprve nově vzniká, a to okamžikem zápisu společnosti do obchodního rejstříku, je třeba vyhotovit zakladatelské právní jednání, které je součástí projektu fúze (tzn., není přijato již existující zakladatelské právní jednání s případnými změnami, jako je tomu u fúze sloučením viz předešlý bod). Dále zákon vyžaduje uvést jednoznačnou identifikaci členů statutárních orgánů nástupnické společnosti a členů dozorčí rady (správní rady) u akciové společnosti v případě, že by i u společnosti s ručením omezeným byla dozorčí rada obligatorně voleným orgánem, uveďte se jednoznačná identifikace i jejich členů.

Ustanovení § 88 obsahuje zvláštní náležitosti projektu přeměny v případě fúze společností s ručením omezeným, ustanovení § 100 vztahující se k fúzi akciové společnosti a speciální úpravu nalezneme dále v ustanovení § 155 o fúzi akciové společnosti se společností s ručením omezeným. V případě, že by projekt fúze neobsahoval některou ze zákonem stanovených podstatných náležitostí, nemohlo by dojít k jeho schválení a následné realizaci fúze.¹⁴

1.1.2 Svolání a rozhodnutí valných hromad zúčastněných společností

Vzhledem k tomu, že je realizace fúze zásadním rozhodnutím týkající se budoucí existence obchodní korporace, musí být schválena nejvyšším orgánem společnosti s ručením omezeným či akciové společnosti.¹⁵ Až na zákonem stanovené výjimky, je třeba, aby došlo ke svolání valné hromady každé ze zúčastněných společností v rámci níž, následně dojde ke schválení projektu fúze. Ke schválení přeměny se vyžaduje alespoň tři čtvrtinová většina hlasů přítomných společníků/akcionářů. U akciové společnosti, která vydala různé druhy akcií, zákon navíc stanoví, že přeměna je schválena pouze pokud, hlasují pro tři čtvrtiny přítomných akcionářů, počítáno za jednotlivé druhy akcií. Zákon stanoví povinnost pořídit notářský zápis o rozhodnutí valné hromady, jehož součástí je

¹⁴ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

¹⁵ ŠVARC, Zbyněk. Základy obchodního práva po rekodifikaci soukromého práva. 4., upr., vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk), str. 123

také projekt fúze, konečná účetní závěrka zanikající společnosti a zahajovací rozvaha nástupnické společnosti.¹⁶

1.1.3 Povinnost informovat veřejnost o zamýšlené fúzi

PřemZ v ustanovení § 33 odst. 1 ukládá zúčastněným společnostem (každé z nich) povinnost uložit projekt přeměny do sbírky listin obchodního rejstříku ve lhůtě jednoho měsíce přede dnem, v němž má dojít ke schválení projektu valnou hromadou. Stejně tak, je povinností oznámit zveřejnění projektu přeměny v obchodním rejstříku a upozornit věřitele na jejich práva a to ve lhůtě podle předchozí věty. V souladu s odst. 2 předmětného ustanovení mohou být tyto povinnosti za zanikající společnost splněny společností nástupnickou.¹⁷ Zúčastněné společnosti také splní výše uvedené povinnosti, namísto uložení projektu do sbírky listin obchodního rejstříku, jeho zveřejněním na svých internetových stránkách zúčastněných společností, které jsou bezplatné a uživateli snadno dostupné.¹⁸

1.1.4 Zápis fúze do obchodního rejstříku

Stěžejním okamžikem celého procesu fúze, je zápis tohoto právního úkonu do obchodního rejstříku, jímž nastávají právní účinky fúze.¹⁹ Zápis fúze je proveden na základě návrhu u příslušného rejstříkového soudu, kterým je krajský soud (pro obchodní společnosti se sídlem v Praze je jím Městský soud v Praze). Tímto dnem se nástupnická společnost stává právním nástupcem zanikající společnosti (zanikajících společností), zaniká zanikající společnost (zanikající společnosti), společníci a členové zanikající společnosti (zanikajících společností) se stávají společníky nebo členy nástupnické společnosti, na nástupnickou společnost přechází veškeré jmění, ale také veřejnoprávní práva a povinnosti zanikající společnosti (zanikajících společností).²⁰

¹⁶ DĚDIČ, Jan. Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi: praktická příručka pro přípravu a schvalování přeměn. Praha: BOVA POLYGON ve spolupráci s Kocián Šolc Balašůvek, advokátní kancelář a Notářskou komorou České republiky, 2012, str. 89-100

¹⁷ DĚDIČ, Jan. Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi: praktická příručka pro přípravu a schvalování přeměn. Praha: BOVA POLYGON ve spolupráci s Kocián Šolc Balašůvek, advokátní kancelář a Notářskou komorou České republiky, 2012, str. 72

¹⁸ DUBECKÁ, Dagmar. ZÁKON O PŘEMĚNÁCH OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ. Ekonom [online]. 2012, 2012-01-05 [cit. 2019-04-04]. Dostupné z: <https://ekonom.ihned.cz/c1-54347810-premeny-obchodnich-spolecnosti>

¹⁹ Ustanovení § 59 odst. 1, zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

²⁰ DVORÁK, Tomáš. Přeměny obchodních korporací. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vědecké monografie (Wolters Kluwer ČR), str. 159-160

1.2 Členění fúzí

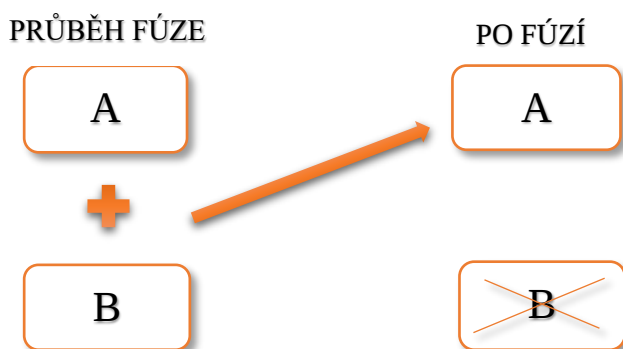
Výše byly popsány stěžejní právní úkony, které jsou s realizací fúze spojeny. Následně je nutné zmínit, jednotlivé formy fúze a vymežit jejich právní úpravu, pro účely rozboru daňových dopadů popsaných v kapitole 2. Zákon²¹ připouští pouze dvě formy fúzí, a to fúzi sloučením a splynutím.

1.2.1 Fúze sloučením

Jedná se o proces, během něhož dochází k zániku společnosti (popřípadě více společností) a k přechodu jejího jmění na společnost jinou, již existující. Tato společnost je zákonem označována jako nástupnická společnost a vstupuje do právního postavení společnosti zanikající. Při této variantě tedy nedochází ke vzniku nové společnosti.²²

Graficky můžeme fúzi sloučením znázornit následujícím způsobem:

Schéma 1: Fúze sloučením



Zdroj: JOSKOVÁ, Lucie. Fúze - právo, účetnictví a daně

Grafické znázornění popisuje proces, při němž dochází ke sloučení společností A a společnosti B. Společnost A je společností nástupnickou a společnost B je společností zanikající. Nástupnická společnost (A) přejímá veškeré jmění od zanikající společnosti (B) a ta zaniká bez likvidace. Bez likvidace společnost zaniká z toho důvodu, že veškeré její jmění převzala společnost nástupnická, a není nic, co by mělo být likvidováno.

U fúze sloučením dále rozlišujeme tzv. upstream a downstream formu. Jedná se o situaci, kdy dochází k **fúzi mateřské a dceřiné společnosti**, přičemž dceřiná společnost je ze 100 % vlastněna společností mateřskou.

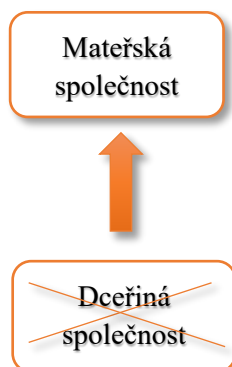
²¹ zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

²² DVORÁK, Tomáš. Přeměny obchodních korporací. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vědecké monografie (Wolters Kluwer ČR), str. 159

Upstream forma fúze sloučením je proces, při němž se nástupnickou společností stává společnost mateřská.

Pro ozřejmění je výše popsaná forma graficky znázorněna následovně:

Schéma 2: Upstream fúze sloučením

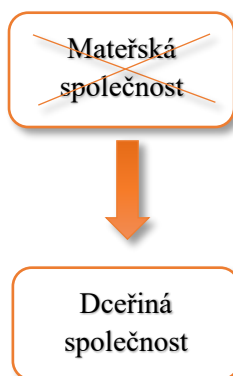


Zdroj: JOSKOVÁ, Lucie. Fúze - právo, účetnictví a daně

Downstream forma fúze sloučením je naopak forma, při níž se nástupnickou společností stává společnost dceřiná.²³

Pro ozřejmění je výše popsána forma opět graficky znázorněna a to následovně:

Schéma 3: Downstream fúze sloučením



Zdroj: JOSKOVÁ, Lucie. Fúze - právo, účetnictví a daně

1.2.2 Fúze splynutím

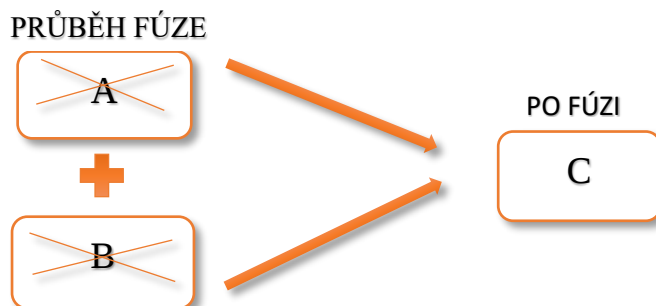
Při popisu této varianty začneme odzadu a nejprve zdůrazníme základní rys, kterým se liší fúze splynutím od fúze sloučením. Při fúzi splynutím se nástupnickou společností vždy stává společnost, která procesem fúze teprve nově vzniká. Veškeré jmění zanikajících společností přechází na nově vzniklou společnost. Nově vzniklá společnost,

²³ JOSKOVÁ, Lucie. Fúze - právo, účetnictví a daně: praktická příručka pro realizaci vnitrostátních fúzí společností s ručením omezeným a akciových společností. Praha: Linde, 2012, str. 37

která je stejně jako u předešlé formy nazývána společností nástupnickou, vstupuje do právního postavení všech zanikajících společností.²⁴

Popsanou situaci, můžeme graficky znázornit následovně:

Schéma 4: Fúze splynutím



Zdroj: JOSKOVÁ, Lucie. Fúze - právo, účetnictví a daně

Fúze splynutím je méně častou formou přeměny, jež je realizována obchodními společnostmi a to především z toho důvodu, že je jednodušší v případě nutnosti založit novou společnost před samotnou realizací fúze než prostřednictvím tohoto náročného procesu.²⁵

1.2.3 Přípustnost fúze z pohledu právních forem

Zákon o přeměnách omezuje realizaci fúze s ohledem na právní formy zúčastněných společností. Podle zákona je třeba respektovat pravidlo, které ustanovuje, že zanikající a nástupnická společnost pro účely fúze musí být shodné právní formy. Zákon zároveň připouští i tzv. křížovou přeměnu, tedy možnost uskutečnit fúzi mezi osobními společnostmi (veřejnou a komanditní společnostmi) nebo mezi kapitálovými společnostmi (společnostmi s ručeným omezeným a akciovou společností). Striktně zakázána je fúze mezi osobními a kapitálovými obchodními společnostmi.²⁶ Vzhledem k tomu, že tato diplomová práce zkoumá problematiku fúzí pouze z pohledu kapitálových společností, budou dále popsány všechny přípustné formy pouze pro kapitálové obchodní společnosti.

²⁴ DVOŘÁK, Tomáš. Přeměny obchodních korporací. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vědecké monografie (Wolters Kluwer ČR), str. 160

²⁵ ŠVARC, Zbyněk. Základy obchodního práva po rekodifikaci soukromého práva. 4., upr, vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk), str. 123

²⁶ ŠVARC, Zbyněk. Základy obchodního práva po rekodifikaci soukromého práva. 4., upr, vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk), str. 123

Tabulka 1: Křížová fúze – přípustné formy

Fúze sloučením/splynutím	Společnost A	Společnost B	Nástupnická společnost A ²⁷ (B) ²⁸ /C ²⁹	Stejná právní forma/Křížová fúze
	s.r.o.	s.r.o.	s.r.o.	Fúze společností stejně právní formy
	a.s.	a.s.	a.s.	
	s.r.o.	s.r.o.	a.s.	Křížová fúze
	s.r.o.	a.s.	s.r.o. (a.s.)	
	a.s.	a.s.	s.r.o.	
	a.s.	s.r.o.	a.s. (s.r.o.)	

Zdroj: DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních korporací*

Z výše uvedené tabulky je patrné, že nerozlišujeme počet možností z hlediska toho, zdali jde o fúzi sloučením nebo splynutím. Jediným rozdílem je skutečnost, že v případě fúze sloučením může nástupnickou společností být společnost A nebo B, zatímco u fúze splynutím je jím vždy společnost C, která teprve nově vzniká.

PřemZ obsahuje speciální úpravu pro fúze akciové společnosti se společností s ručením omezeným.³⁰ Tato úprava však není úplná a proto je nutné, tam kde zákon problematiku neupravuje, řídit se příslušnými ustanoveními upravujícími fúzi obou zúčastněných právních forem.³¹

²⁷ Fúze sloučením, nástupnickou společností je A

²⁸ Fúze sloučením, nástupnickou společností je B

²⁹ Fúze splynutím, nástupnickou společností je C

³⁰ Ustanovení § 154 a následující, zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

³¹ JOSKOVÁ, Lucie. Fúze - právo, účetnictví a daně: praktická příručka pro realizaci vnitrostátních fúzí společností s ručením omezeným a akciových společností. Praha: Linde, 2012, str. 31

2 Právní úprava fúzí z pohledu zákona o daních z příjmů

Proces fúze je pomyslně rozdělen do tří základních fází. První z nich je tzv. fáze přípravná, po níž následuje samotná realizace fúze a závěrečnou fází je pak proces dokončení samotné přeměny. Stěžejní fází je fáze přípravná. V průběhu níž, by měl být jasně stanoven cíl fúze, tedy nějaký hlavní ekonomický důvod či důvody. V rámci této etapy, jsou většinou povoláni odborníci z řad právníků, auditorů, daňových poradců a znalců, kteří zkoumají samotnou proveditelnost fúze. Zároveň zvažují, zdali nelze cíle dosáhnout i jiným způsobem a v neposlední řadě rovněž analyzují právní, účetní a daňové dopady přeměny. Za průběh fúze však mají hlavní zodpovědnost statutární orgány zúčastněných společností, kteří jsou povinni při realizaci fúze jednat s péčí řádného hospodáře. Následuje samotná realizace a dokončovací práce. Níže budou popsána veškerá daňová úskalí, která se vážou, jak k fázi přípravné tak fázi samotné realizace a v neposlední řadě budou zmíněny kroky prováděné po dokončení samotné přeměny.

2.1 Princip daňové neutrality fúzí

Nástupnická i zanikající obchodní společnost podléhají daňovým pravidlům obecně stanoveným pro daňové poplatníky v ZDP. Jak už bylo zmíněno v úvodu této diplomové práce, stěžejní daňovou úpravu fúzí nalezneme v ZDP konkrétně v ustanovení § 23c. Toto ustanovení zakotvuje zásadu legislativně nazývanou princip daňové neutrality fúzí.

Zásada daňové neutrality byla implementována do ZDP ze Směrnici Rady č. 2009/133/ES ze dne 19. října 2009, kterou se mění dřívější Směrnice Rady č. 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států.³² Hlavním účelem této úpravy je zamezit společnostem, aby přeměny uskutečňovaly primárně s cílem dosažení daňových výhod. Princip daňové neutrality stanoví několik základních pravidel, které by měly obchodní korporace při realizaci fúze respektovat.

Součástí základu daně nejsou příjmy vzniklé z důvodu přecenění majetku a dluhů

Princip daňové neutrality v tomto bodě zakotvuje fakt, že nedochází ke zdanění příjmů, které nebyly skutečně realizovány, ale vznikly pouze z důvodu přecenění majetku a dluhů

³² SKÁLOVÁ, J. *Přenos daňové ztráty při tuzemské nebo přeshraniční fúzi*. Auditor. 2014, 9/2014, str. 25.

tzn., nástupnická společnost pro daňové účely přebírá majetek a dluhy bez vlivu přecenění. Toto pravidlo vymezuje konkrétně ustanovení § 23c odst. 4 a 5 ZDP.³³

Pokračování v daňovém odpisování započatém zanikající společností

Nástupnická obchodní korporace pokračuje v daňovém odpisování, jak hmotného, tak nehmotného majetku, který započala daňově odpisovat zanikající obchodní korporace.³⁴ V odpisování pokračuje kontinuálně i co do způsobu odpisování stanoveného zanikající společností (podrobněji viz kapitola 2.5 daňové odpisy).³⁵

Převzetí rezerv, opravných položek, daňových ztrát a odčitatelných položek od základu daně

Obecně platí, že daňové ztráty ani jiné nevyčerpané odčitatelné položky nejsou převoditelné na jiný právní subjekt. Jednu z výjimek obecné nepřevoditelnosti však představuje fúze ve smyslu ustanovení § 23c ZDP. Toto pravidlo musí opět respektovat princip daňové neutrality, jak je dále popsáno v kapitole 2.6 odčitatelné položky.

2.1.1 Oznámení o postupu podle § 23c a další povinnosti stanovené v § 23d

Zákon dává zúčastněným společnostem možnost postupovat podle ustanovení § 23c ZDP, a tak zároveň čerpat daňové výhody, které jim fúze přináší. Nástupnická společnost je potom oprávněna převzít daňové opravné položky a rezervy, vyměřené daňové ztráty, které dosud nebyly uplatněny zanikající obchodní společností a položky odčitatelné od základu daně, za podmínek uvedených níže. Zároveň jim však ukládá povinnost, pokud se rozhodnou postupovat podle ustanovení § 23c ZDP, sdělit jejich rozhodnutí místně příslušnému správci daně v zákonem stanovené lhůtě. Pokud poplatník nesplní oznamovací povinnost, jeho chování bude posuzováno jako nesplnění daňové povinnosti.³⁶

Výhody vyplývající z ustanovení § 23c nelze uplatnit, pokud by daňový subjekt uskutečnil fúzi pouze z důvodu dosažení nižšího základu daně nebo úplného vyhnutí se daňové povinnosti, neboť by tak jednal v rozporu s institutem zneužití práva.³⁷ Daňový subjekt je povinen prokázat pádné ekonomické důvody, které ho vedly k uskutečnění

³³ Koordinační výbor KDP a GFŘ č. 482/16.06.15 *Přeměny a daňová neutralita – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv mezi účetnictvím a znaleckým posudkem.*

³⁴ Ustanovení § 23c odst. 7 ZDP

³⁵ Ustanovení § 30 odst. 10 ZDP

³⁶ Ustanovení § 23d odst. 6 ZDP

³⁷ Ustanovení § 23d odst. 2 a 3 ZDP

fúze a unést tak důkazní břemeno v případném daňovém řízení. Z pohledu správce daně lze ustanovení § 23d ZDP vnímat jako nástroj v boji proti daňovým únikům.

Správce daně doporučuje, aby daňový subjekt disponoval důkazními prostředky v podobě smluvních dokumentací, aj. nebo uvedl ekonomické důvody přímo v projektu fúze. Obchodní společnosti mohou také využít činnosti daňových odborníků a nechat si vypracovat tzv. obranný dokument, na základě něhož mohou prokázat pádné důvody, které je k uskutečnění fúze vedly.

Obranný dokument neboli defence file, obvykle obsahuje stručný popis fúze, nejdůležitější kroky, které byly během fúze provedeny, a které by mohly být správcem daně pravděpodobně rozporovány, dále oporu v judikatuře a zákonech, stěžejní části tohoto dokumentu by mělo být vysvětlení a zhodnocení důvodů vedoucích k realizaci fúze. Domnívám se, že v případě, kdy obchodní společnost má v rukou takový dokument, snižuje to výrazně riziko neunesení důkazního břemene při daňové kontrole a rovněž inklinuje k jejímu snazšímu průběhu.

Pro úplnost je třeba dodat, že výhody vyplývající z ustanovení § 23c lze přiznat pouze v případě, kdy zúčastněné osoby splňují podmínky uvedené v ustanovení § 23c odst. 9. Společnost má právo postupovat podle tohoto ustanovení v závislosti na tom, zdali je daňový rezident České republiky, či jiného členského státu Evropské Unie a v závislosti na tom, o jakou formu obchodní korporace se jedná. Zákon striktně uvádí, že výhody mohou být přiznány pouze akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstvu, evropské společnosti anebo evropské družstevní společnosti.³⁸

2.2 Rozhodný den

Právní účinky přeměny nastávají až zápisem fúze do obchodního rejstříku, nicméně tento den nemusí být vždy vhodný z pohledu účetnictví a daní. Proto je pro obchodní korporaci důležité správně určit den, v němž nastanou účinky nikoliv právní, ale ekonomické. Tento den je legislativou označován jako rozhodný den.³⁹ Jedná se o stěžejní okamžik celého procesu přeměny, jehož úpravu nalezneme v PřemZ a zároveň, jak bylo uvedeno výše, tvoří jednu z povinných náležitostí projektu přeměny. Termín vychází ze Třetí směrnice Rady 78/855/EHS ze dne 9. října 1987 o fúzích akciových společností, z článku 5 bodu

³⁸ Ustanovení § 23c odst. 9 ZDP

³⁹ ŠVARC, Zbyněk. Základy obchodního práva po rekonstrukci soukromého práva. 4., upr., vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk), str. 123

e). Nicméně, jeho pojmenování v této směrnici nenalezneme, pojem rozhodný den byl takto označen až českým zákonodárcem.

Obecně řečeno se jedná o den, „od něhož se jednání zanikající společnosti (nebo společností zanikajících) považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické obchodní společnosti.“⁴⁰

Směrnice nestanoví jeho bližší vymezení, které však nalezneme v českém PřemZ, jehož definice je následující. Rozhodný den může předcházet dni, v němž je podán návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku, avšak ne o více jak dvanáct měsíců. Nejzazší datum pro stanovení rozhodného dne je den, kdy je fúze zapsána do obchodního rejstříku, úprava vychází z ustanovení § 10 zákona o přeměnách.⁴¹ Z předmětného ustanovení vyplývá, že obchodní společnost může rozhodný den stanovit jako den předcházející vypracování projektu fúze nebo až jako den následující po vypracování projektu, avšak vždy musí být dodržen nejzazší termín pro jeho stanovení, jak bylo uvedeno výše.

Na základě výše popsaného, bych ráda zdůraznila, že stanovení rozhodného dne je důležitým mezníkem, který má vliv na celý průběh fúze. Vzhledem k právní, účetní a daňové provázanosti může dojít jeho nevhodným stanovením ke zkrácení či prodloužení účetních období, s čímž jsou spojeny dodatečné náklady na vypracování mezitímních účetních závěrek a podání daňových přiznání za zkrácená období.

Obchodní společnosti mohou podle současného znění PřemZ volit ze dvou následujících variant.

a) Rozhodný den, jež bude předcházet vypracování a schválení projektu fúze

V tomto případě je pro společnost nejschůdnější variantou zvolit datum 1. 1.

Pro zpřesnění demonstrujme situaci například na datu 1. 1. 2018. Harmonogram fúze a důležité časové okamžiky z pohledu daní z příjmů právnických osob jsou pak následující:

Tabulka 2: Harmonogram fúze - rozhodný den 1. 1. 2018

Časový okamžik	Průběh fúze
1. 1. 2018	Je začátkem účetního období a zároveň rozhodným dnem fúze.

⁴⁰ Ustanovení § 10 odst. 1, zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

⁴¹ Ustanovení § 10 odst. 2 a 3, zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

duben 2018	Sestavení konečných účetních závěrek zanikající a nástupnické společnosti a to k 31. 12. 2017.
Květen 2018	V průběhu měsíce dojde k vyhotovení projektu fúze a sestavení zahajovací rozvahy nástupnické společnosti k 1. 1. 2018.
1. 7. 2018	Podání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob zanikající a nástupnické společnosti v případě, že mají povinný audit nebo za ně podává daňové přiznání daňový poradce. (za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok 2017)
Červenec 2018	Je nutno, aby se konala valná hromada zúčastněných společností, která schválí projekt fúze.
Srpen 2018	Je nutné, aby byla podána žádost o zápis fúze do obchodního rejstříku.
1. 9. 2018	<i>Den, kdy je fúze zapsána do obchodního rejstříku. Tímto dnem nastávají veškeré právní účinky fúze.</i>
31. 12. 2018	Je zpracována účetní závěrka nástupnické společnosti za období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018.

Zdroj: SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností

Takto zvolený rozhodný den nijak nenaruší obvyklé procesy, které u obchodních společností nastávají. Tzn., nemění se datum pro sestavení účetní závěrky, audit společnosti ani lhůta pro podání daňových přiznání. Naopak v případě, kdyby byl zvolen rozhodný den jako první den měsíce kdykoliv během roku, proces fúze se zkomplikuje tím, že dojde k rozdělení účetních období.

Demonstrujme tuto situaci například na datu 1. 4. 2018. V takovém případě je harmonogram fúze a důležité časové okamžiky z pohledu daní z příjmů právnických osob pak následující:

Tabulka 3: Harmonogram fúze - rozhodný den 1. 4. 2018

Časový okamžik	Průběh fúze
1. 1. 2018	Je začátkem účetního období, ale <i>není rozhodným dnem fúze.</i>
K 31. 3. 2018	Sestavení konečných účetních závěrek zanikající a nástupnické společnosti, tímto dojde ke vzniku zkráceného období (tj. období od 1. 1. 2018 do 31. 3. 2018).
1. 4. 2018	<i>Je rozhodným dnem fúze,</i> zároveň je k tomuto datu sestavena zahajovací rozvaha nástupnické společnosti.
1. 7. 2018	Podání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob zanikající a nástupnické společnosti v případě, že mají povinný audit nebo za ně podává daňové přiznání daňový poradce.

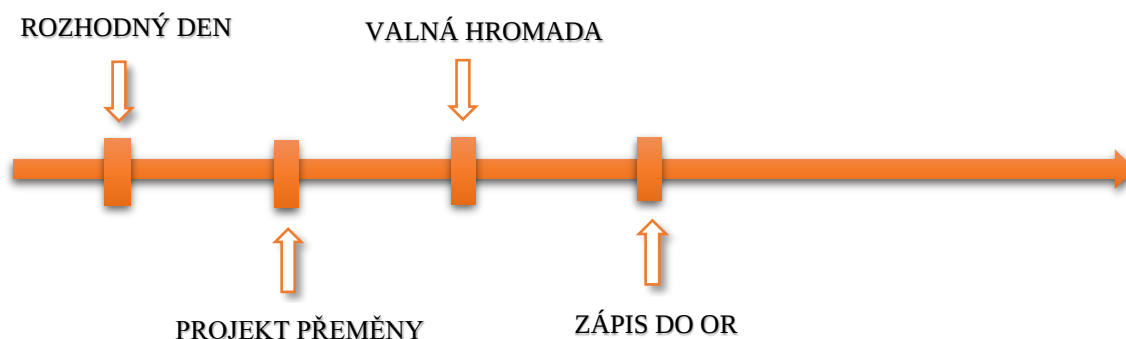
	(za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok 2017)
Červenec 2018	V průběhu měsíce dojde k vyhotovení projektu fúze.
Říjen 2018	Je nutno, aby se konala valná hromada zúčastněných společností, která schválí projekt fúze.
Do 31. 10. 2018	Podání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zkrácené období (tj. období od 1. 1. 2018 do 31. 3. 2018).
Listopad 2018	Je nutné, aby byla podána žádost o zápis fúze do obchodního rejstříku.
Prosinec 2018	<i>Den, kdy je fúze zapsána do obchodního rejstříku. Tímto dnem nastávají veškeré právní účinky fúze.</i>
31. 12. 2018	Je zpracována účetní závěrka nástupnické společnosti za období od 1. 4. 2018 do 31. 12. 2018.

Zdroj: SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností

Na základě výše popsaného lze shrnout, že takto zvolený rozhodný den sebou přináší několik administrativních, právních i ekonomických úkonů, kterým se lze vyhnout, pokud by byl rozhodný den zvolen tak, jak bylo zobrazeno v předchozí variantě. Podle zmíněného harmonogramu musí jak nástupnická (pokud se jedná o formu fúze sloučením), tak zanikající společnost (zanikající společnosti) sestavit účetní závěrky k 31. březnu 2018. Následně musí také za výše vymezené zdaňovací období stanovit základ daně. Se zkráceným obdobím se navíc pojí i výpočet polovičních daňových odpisů, jak bude níže podrobně znázorněno. Vypočítat si daňovou povinnost za zkrácené období a podat za toto zkrácené období daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Pro upřesnění této varianty, stěžejní okamžiky ještě vyznačme na následující časové ose:

Schéma 5: Stěžejní časové okamžiky fúze: rozhodný den předchází vypracování a schválení projektu fúze



Zdroj: vlastní zpracování

b) Rozhodný den, jež bude následovat vypracování a schválení projektu fúze

Druhá alternativa stanovení rozhodného dne, byla implementována do právního řádu České republiky až později, a to především z důvodu usnadnění přeshraničních fúzí.⁴² Pro upřesnění této varianty, demonstrujme stanovení rozhodného dne a jeho důležité konsekvence z pohledu daní z příjmů právnických osob na konkrétních termínech:

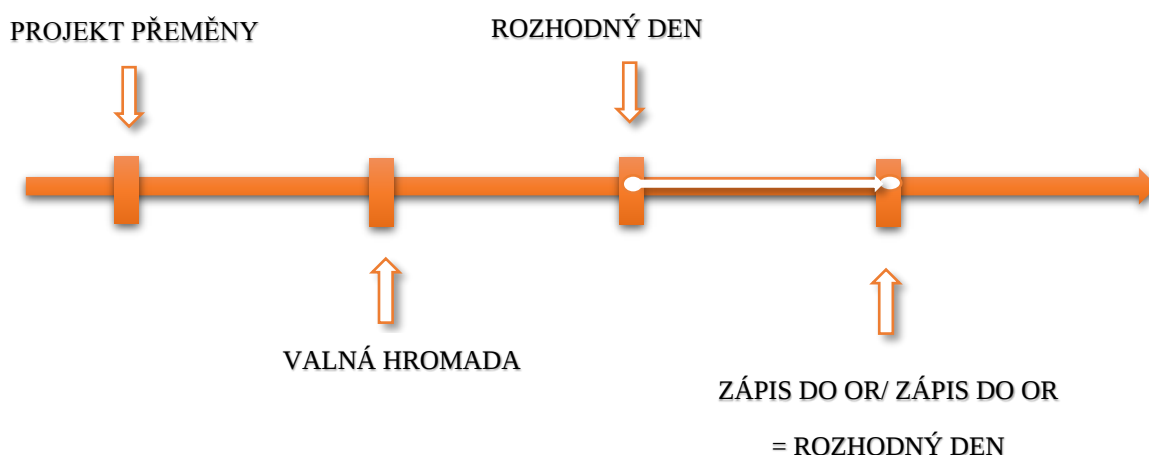
Tabulka 4: Harmonogram fúze - rozhodný den 1. 10. 2018

Časový okamžik	Průběh fúze
Duben 2018	Sestavení řádných účetních závěrek zanikající a nástupnické společnosti a to k 31. 12. 2017.
Květen 2018	V průběhu měsíce dojde k vyhotovení projektu fúze.
1. 7. 2018	Podání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob zanikající a nástupnické společnosti v případě, že mají povinný audit nebo za ně podává daňové přiznání daňový poradce (za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok 2017).
červenec 2018	Je nutno, aby se konala valná hromada zúčastněných společností, která schválí projekt fúze.
Srpen 2018	Je nutné, aby byla podána žádost o zápis fúze do obchodního rejstříku.
K 30. 9. 2018	Sestavení konečných účetních závěrek všech zúčastněných společností.
1. 10. 2018	<i>Je rozhodným dnem fúze.</i> Je sestavena zahajovací rozvaha nástupnické společnosti k 1. 10. 2018. <i>Den, kdy je fúze zapsána do obchodního rejstříku.</i> <i>Tímto dnem nastávají veškeré právní účinky fúze.</i>
K 31. 12. 2018	Je zpracována účetní závěrka nástupnické společnosti za období od 1. 10. 2018 do 31. 12. 2018.

Zdroj: SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností

⁴² DUBECKÁ, Dagmar. ZÁKON O PŘEMĚNÁCH OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ. Ekonom [online]. 2012, 2012-01-05 [cit. 2019-04-04]. Dostupné z: <https://ekonom.ihned.cz/c1-54347810-premeny-obchodnich-spolocnos>

Schéma 6: Stěžejní časové okamžiky fúze: rozhodný den následuje po vypracování a schválení projektu fúze



Zdroj: vlastní zpracování

Dle mého názoru, by měla společnost vzhledem k legislativní volnosti, kterou jí zákon dává v podobě možnosti zvolit si rozhodný den fúze, toto datum důkladně zvážit a zhodnotit dodatečné náklady, které se s nevhodně stanoveným rozhodným dnem pojí. Nicméně předpokládám, že realizace fúze je mnohdy iniciována především ze strany vlastníků společnosti, mající sídlo v zahraničí, a proto může docházet k „nevhodnému“ stanovení rozhodného dne, z důvodů upřednostnění cílů skupiny společnosti, a tím pádem tlak na uskutečnění fúze do určitého termínu.

2.3 Základ daně obchodních korporací

Nástupnická obchodní korporace je povinna stejně jako ostatní obchodní korporace vést účetnictví a to podle zákona o účetnictví.⁴³ Tento fakt souvisí se stanovením základu daně, který se odvodí od výsledku hospodaření před zdaněním (tzn. výsledek hospodaření zvýšený o daň z příjmů právnických osob), a to bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Základ daně se u obchodních korporací stanoví za zdaňovací období, kterým může být buď kalendářní rok, nebo tzv. hospodářský rok, a které trvá zpravidla dvanáct měsíců, ale také může být obdobím delším či kratším než je dvanáct měsíců.

⁴³ zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Obchodní korporace, jinými slovy řečeno, zjistí základ daně jako rozdíl mezi výnosy zaúčtovanými na účtech 6. účtové třídy a náklady zaúčtovanými na účtech 5. účtové třídě. K tomuto rozdílu přičte položky zaúčtované na účtové třídě 59 a získá tak již výše zmíněný výsledek hospodaření před zdaněním, zapisovaný na řádek 10 daňového přiznání daně z příjmů právnických osob. Pro upřesnění je důležité podotknout, že jím může být jak zisk, tak ztráta.⁴⁴

Výsledek hospodaření před zdaněním je poplatník povinen upravit

- o osvobozené příjmy;
- příjmy, které nejsou zahrnovány do základu daně;
- účetní opravné položky a účetní rezervy;
- účetní náklady, které nelze uznat jako daňové náklady;
- a dále položky, které jsou daňově uznány pouze, pokud byly zaplacený.⁴⁵

Při stanovení základu daně je nezbytné, aby obchodní korporace dodržovaly základní účetní princip, kterým je respektování věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů zohledněných ve správném zdaňovacím období.⁴⁶ Zjednodušeně řečeno, obchodní společnosti jsou povinny výnosy a náklady zahrnout do toho zdaňovacího období, do kterého věcně a časově patří.

Takto upravený výsledek hospodaření se nazývá základ daně, který je základním konstrukčním prvkem pro stanovení daňové povinnosti poplatníka.⁴⁷

Základ daně se dále upravuje o tzv. standardní a nestandardní odpočty. Těmi standardními jsou slevy na dani. Nestandardními odpočty jsou daňová ztráta, odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje a také tzv. odpočty na podporu odborného vzdělání. Základ daně ponížený o nestandardní odpočty se zaokrouhlí na celé tisíce dolů. Na takto upravený základ daně je aplikována příslušná sazba daně.

⁴⁴ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady. Olomouc: ANAG, [2018], str. 6

⁴⁵ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX), str. 97

⁴⁶ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady. Olomouc: ANAG, [2018], str. 8

⁴⁷ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX), str. 97

2.3.1 Sazba daně

Pro výpočet daňové povinnosti použije nástupnická společnost lineární sazbu daně ve výši 19 % v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 ZDP. Tzv. základní částku daně pak vypočte jako součin základu daně a sazby daně podle věty první.⁴⁸

Základní částka daně je ponížena o standardní odpočty v podobě slev na dani. Tímto krokem vypočteme daňovou povinnost nástupnické společnosti za dané zdaňovací období, která je nazývána jako daň po slevě.⁴⁹

Na tomto místě je důležité zhodnotit, že z hlediska nástupnické společnosti ani zanikající společnosti (zanikajících společností) nemá fúze významné daňové dopady pro účely stanovení základu daně za období končící dnem předcházejícím rozhodnému dni fúze. V tomto případě je postupováno podle výše popsaného principu stanovení základu daně. Pouze pokud dojde k rozdělení období a ke vzniku zkráceného období, jak je popsáno níže, je nutné, aby nástupnická společnost správně postupovala při výpočtu daňových odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, jak je podrobně popsáno v kapitole 2.5 daňové odpisy.

2.4 Úvěrové financování

Se stanovením základu daně nástupnické společnosti se pojí správné posouzení daňové uznatelnosti nákladů. Ne všechny náklady, které jsou obchodní společností evidovány na účtech 5. účtové třídy jsou považovat za daňově účinný náklad a je třeba o ně náležitě upravit základ daně přesněji řečeno ho zvýšit. V praxi často dochází k situacím, kdy je restrukturalizace obchodních společností financována prostřednictvím akvizičních úvěrů. Na straně nástupnické společnosti je pak v účetnictví vykazován úvěr/zápůjčka a s ním související úroky (účet 562). Podle ZDP jsou úroky z úvěrových nástrojů obecně považovány za náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy náklad daňově uznatelný, pouze za zákonem stanovených podmínek.

2.4.1 Pravidlo nízké kapitalizace

V ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) nalezneme omezení daňové uznatelnosti úroků z finančních nástrojů. Záměrem pravidel nízké kapitalizace je, zaměnit obchodním

⁴⁸ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX), str. 145-146

⁴⁹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX), str. 139

korporacím uměle snižovat základ daně o nadměrné odpočty v podobě úroků z úvěrového financování a v zásadě tak jednat v rozporu s daňovými právními předpisy.

Tato pravidla se vztahují jen na zákonem vymezený okruh daňových subjektů, kterým jsou obchodní korporace, jež mají určitý spřízněný vztah s věřitelem, legislativou označované jako spojené osoby.⁵⁰ Pravidlo nízké kapitalizace konkrétně stanoví, jedná-li se o věřitele, který je osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, a kdy celková výše zápůjček a úvěrů překročí v průběhu zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u příjemce zápůjčky či úvěru, je nutné posoudit daňovou uznatelnost úroků a souvisejících výdajů, včetně výdajů na obstarání, na zpracování úvěru a všech poplatků za záruky.⁵¹ Jinými slovy řečeno v případě poskytnutí zápůjček či úvěrů mezi spojenými osobami ve výši překračující zmíněný limit, pak to oč výše finančních nákladů překračuje stanovenou mez je považováno za daňově neúčinný náklad.⁵²

Za daňově neúčinný náklad jsou vždy v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP považovány výdaje mateřské společnosti, které souvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z finančních nástrojů přijatých v období šesti měsíců před nabytím podílu mezi mateřskou a dceřinou společností, jsou považovány za daňově neúčinný náklad podle první věty. Vztah mateřské a dceřiné společnosti je definován v ustanovení § 19 odst. 3 písm. b) ZDP podle něhož je za mateřskou společnost považována společnost, která drží nepřetržitě alespoň 10% podíl po dobu alespoň 12 měsíců.

Podle pokynu D-22 GFR nejsou výdaje, které mateřská společnost vynaložila na držbu podílu v dceřiné společnosti daňově uznatelné, ale pouze po dobu držby tohoto podílu mateřskou společností v dceřiné společnosti. V případě fúzí se jedná o daňově neúčinný náklad pouze do rozhodného dne fúze. Z tohoto pokynu lze vyvodit, že jsou předmětné náklady naopak daňově uznatelné a to počínaje od rozhodného dne fúze.

Pro upřesnění situace lze podotknout, že od zápisu fúze do obchodního rejstříku jsou náklady vynaložené na získání dceřiné společnosti a s nimi související úroky v důsledku spojení mateřské a dceřiné společnosti z logiky věci vykazovány pouze na straně

⁵⁰ Vymezené v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Vztah spřízněnosti může být identifikován také na základě tzv. back-to-back financování, pokud nelze tento vztah učít na základě předmětného ustanovení ZDP.

⁵¹ Včetně úroků testujeme také veškeré náklady související s obstaráním a zajištěním peněžních prostředků

⁵² DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady. Olomouc: ANAG, [2018], str. 109-117

nástupnické společnosti, kterou je společnost mateřská, neboť společnost dceřiná již zanikla. A jsou tedy s určitostí považovány za daňově uznatelný náklad v souladu se ZDP.

Na základě zmíněného lze shrnout, že problematiku ve vztahu mateřské a dceřiné společnosti může být posouzení daňové uznatelnosti finančních nákladů, především v období do rozhodného dne fúze. V úvahu musí být také brány akviziční důvody, které mohou být následně rozporovány správcem daně.

Problematika daňové uznatelnosti úroků z úvěrů při restrukturalizaci společností je opakovaně předmětem judikatury. Z těch nejvýznamnějších judikátů můžeme zmínit především následující.

Případ SILON

Žalobcem byla společnost SILON s.r.o., která podala kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích.

Společnosti SILON s.r.o. byl poskytnut úvěr na financování nákupu, jehož předmětem bylo získání 100 % akcií společnosti SILON a.s. Po získání 100% podílu došlo k fúzi zmíněných dvou společností, přičemž společnost SILON s.r.o. byla společností nástupnickou a SILON a.s. společností zanikající. Při následné daňové kontrole správce daně po společnosti SILON s.r.o. požadoval doložit daňovou uznatelnost úroků z úvěrů poskytnutého na nákup akcií ve společnosti SILON a.s. Správce daně konstatoval, že daňový poplatník neunesl důkazní břemeno a z toho důvodu neuznal úroky z předmětného úvěru jako daňově uznatelný náklad. Správce daně zejména argumentoval skutečností, že v případě nákupu akcií ve společnosti je hlavním účelem získání očekávaných příjmů v podobě dividend. V tomto případě však k získání příjmů ve formě dividend dojít nemohlo, neboť akvizice byla bezprostředně následována fúzí zmíněných společností. Argumenty správce daně byly taktéž potvrzeny Krajským soudem v Českých Budějovicích.⁵³ Společnost nicméně využila opravného prostředku a podala proti rozhodnutí zmíněného krajského soudu kasační stížnost.

Na svoji obranu společnost SILON s.r.o. argumentovala skutečností, že nákup akcií uskutečnila především za účelem získání zdanitelných příjmů, které byly generovány z titulu podnikatelské činnosti zanikající společnosti a z toho důvodu by měly být náklady

⁵³ Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. dubna 2013, č.j. 10Af 493/2012.

vynaložené na získání podílu ve společnosti SILON a.s. a související úroky považovány za daňově účinný náklad. Nejvyšší správní soud rozhodl ve prospěch daňového poplatníka a zrušil rozhodnutí krajského soudu a správce daně. V předmětném případě daňový poplatník nakonec obhájil svoji argumentaci před NSS, který konstatoval, že rozhodující skutečností je, zdali předmětné finanční náklady souvisejí s generovanými příjmy.⁵⁴

Domnívám se, že tento případ nebyl příkladem zneužití práva a argumentace daňového subjektu se mi jeví opodstatněná. Hlavním a jediným cílem celé transakce nebylo získání daňové výhody, což by bylo v rozporu s právními předpisy, ale nabytí podílu v obchodní společnosti a následné získání zdanitelných příjmů, které byly generovány z hospodářské činnosti vykonávané původně zanikající společností. Krajský soud neshledal úroky z akvizičního úvěru daňově uznatelné z důvodu, že předpokládal příjem úvěru za účelem nabytí podílu a následnou výplatu dividend, nicméně k výplatě dividend od společnosti SILON a.s. ke společnosti SILON s.r.o. nemohlo nikdy dojít, neboť nákup podílu byl bezprostředně následován fúzí zmíněných společností. Argumentace krajského soudu, je tedy bezpochyby mylná. Ovšem, kdyby společnost SILON s.r.o. úvěr použila k nákupu podílu a neuskutečnila následně fúzi, jejím cílem by opravdu bylo nabytí podílu s vidinou získání příjmů ve formě dividend. Dividendy jsou v takovém případě považovány za příjmy, jež nelze zahrnout do základu daně a z logiky věci by společnost proti nim nemohla daňově uplatnit ani úroky a související náklady plynoucí ze zmíněného úvěru. Doporučuji proto nástupnické společnosti před získáním úvěru na nákup podílů v cílové společnosti posoudit daňovou uznatelnost nákladů s tímto úvěrem spjatých.

Naopak v kauze známé jako CTP daňový poplatník neustál důkazní břemeno a NSS rozhodl v jeho neprospěch.

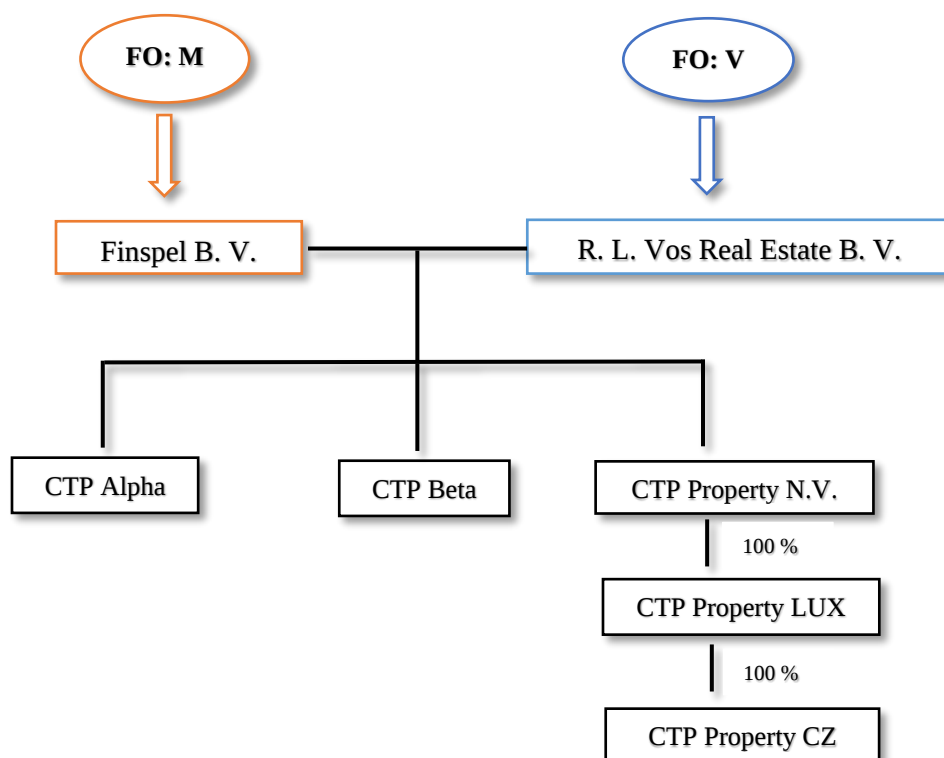
Případ CTP

Jedná se o průlomový judikát, který byl českými soudy zhodnocen jako typický příklad agresivního daňového plánování. Developerská skupina CTP jednala v rozporu s institutem zneužití práva a NSS v důsledku ekonomicky neopodstatněných transakcí rozhodl v její neprospěch. Vzhledem k složité vlastnické struktuře celé skupiny CTP, jež

⁵⁴ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. července 2013, č.j. 7 Afs 55/2013 - 37

je důležitá při popisu jednotlivých transakcí, je pro zjednodušení uvedeno následující schéma.

Schéma 7: Vlastnická struktura skupiny CTP před restrukturalizací



Zdroj: vlastní zpracování

Restrukturalizace skupiny CTP byla financována vnitropodnikovou zápůjčkou. Ze zápůjčky plynuly úroky, které byly považovány na straně české entity za daňově uznatelný náklad a jež jsou hlavním předmětem sporu.

Český správce daně v roce 2011 zahájil daňovou kontrolu z podnětu nizozemského správce daně, který se domníval, že se skupina CTP účelově vyhýbala placení daní z příjmů právnických osob a to v letech 2008 až 2011.

Předmětem činnosti skupiny CTP byl pronájem nemovitostí, jež generoval stabilní výnosy. Dále skupina vykonávala developerskou činnosti, která byla považována za riskantnější aktivitu. Jedním z argumentů skupiny mluvící ve prospěch provedené restrukturalizace, bylo oddělit tyto dvě činnosti a vytvořit novou vlastnickou strukturu tomuto konceptu odpovídající.

Společnost *CTP Property CZ* byla ze 100 % vlastněna lucemburskou společností *CTP Property LUX*, která byla vlastněna opět ze 100 % nizozemskou společností *CTP Property N.V.* Vedle těchto společností tvořily vlastnickou strukturu skupiny CTP dvě společnosti a to společnost *CTP Alpha* a společnost *CTP Beta*.

Společnosti *CTP Alpha*, *CTP Beta* a *CTP Property N.V.* byly vlastněny společnostmi *Finspel B. V.* a *R. L. Vos Real Estate B. V.*, přičemž jedinými akcionáři těchto společností byly fyzické osoby. Za společnost *Finspel B. V.*, to byl pan M. a za společnost *R. L. Vos Real Estate B. V.* pan V.

Obchodní podíly společností *Finspel B. V.* a *R. L. Vos Real Estate B. V.*, ve společnosti *CTP Alpha* a *CTP Beta*, se pan M a pan V., rozhodli prodat společnosti *CTP Property CZ*.

Společnost *CTP Property CZ* nakoupila obchodní podíly společnosti *CTP Alpha* a *CTP Beta*, čímž ji vznikl obrovský závazek vůči vlastníkům zmíněných společností. Závazek byl financován na základě postoupení pohledávek mezi společnostmi ze skupiny a poskytnutím hybridního úvěru na základě smlouvy o úvěru podepsané mezi *CTP Property LUX* a *CTP Property CZ*. Úroky z úvěru byly českou entitou považovány za daňově uznatelný náklad podle ustanovením § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP. Zmíněný nákup podílů byl následován fúzí, přičemž společnost *CTP Property CZ* byla nástupnickou společností a společnosti *CTP Alpha* a *CTP Beta* společnostmi zanikajícími.

Správce daně v tomto bodě nesouhlasí s provedenou transakcí, neboť podle něho *CTP Property CZ* mohla rovnou fúzovat se společnostmi *CTP Alpha* a *CTP Beta*, aniž by tomuto musel předcházet nákup zmíněných podílů. Správce daně toto jednání zhodnotil jako neekonomické. *CTP Property CZ* argumentovala tím, že bylo nutné nakoupit podíly, aby dosáhla rozhodujícího vlivu a mohla tak prosadit schválení smlouvy o fúzi. Nicméně správce daně tento argument zhodnotil jako zavádějící vzhledem k výše znázorněné vlastnické struktuře skupiny.

Celou transakci, která zahrnovala nákup výše zmíněných podílů, jež byla následovaná fúzí a současně financována akvizičním úvěrem ze skupiny, správce daně považoval za účelové a umělé vytvoření podmínek pro získání daňové výhody.

Správce daně dospěl k závěru, že celá restrukturalizace byla provedena za účelem daňové optimalizace v České republice, Nizozemí i Lucembursku. Před provedením

restrukturalizace vykazovala společnost *CTP Property CZ* zisk, nicméně po jejím provedení začala generovat obrovskou až nesplacitelnou ztrátu, která byla jednou z hlavních indicií pro správce daně, že provedená restrukturalizace není zcela legitimní. Výsledkem celé restrukturalizace bylo pro společnost *CTP Property CZ* nulové daňové zatížení a zároveň možnost uplatňování úroků z akvizičního úvěru, jako daňově uznatelných nákladů.

I přesto, že správce daně shledal uplatnění úroků v souladu s pravidly nízké kapitalizace, jednání společnosti *CTP Property CZ* a celé skupiny CTP posoudil jako zneužití práva. Celá transakce postrádala ekonomický účel a přiznání daňové výhody správcem daně by bylo v rozporu se smyslem právních předpisů. Správce daně snížil vyměřenou daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2008 přibližně o 341 mil. Kč a zároveň uložil penále ve výši 5 % odpovídající přibližně 17 mil. Kč.⁵⁵

Na základě rozboru zmíněného judikátu se domnívám, že restrukturalizace skupiny CTP byla z ekonomického pohledu neopodstatněná a neprokazující myšlenku ekonomického růstu společnosti, jež by měl být dle mého názoru hlavní cíl obchodních společností. Restrukturalizace skupiny společností je důležitý krok, který celá skupina komplexně posuzuje, připravuje jednotlivé step plány, které jí pomohou se snadněji adaptovat na provedené změny. Cílem těchto restrukturalizací často bývá oživit business společnosti, zvýšit konkurenceschopnost na trhu, proniknout na trhy nové aj. Tím, že se před samotnou restrukturalizací společnosti finančně dařilo, nicméně po jejím provedení došlo k obrovskému propadu a společnost se dostala do ztráty, je dle mého názoru naprosto jasný signál toho, že celá restrukturalizace nebyla provedena z ekonomických důvodů. Již při přípravování této restrukturalizace, jež s určitostí vyžadovala pomoc ze strany odborníků zahrnující právníky, daňové poradce, znalce a auditory muselo být zřejmé, že se společnost tímto krokem dostane do ztráty, která jak zmínil NSS je vysoká až nesplacitelná. Takto provedenou restrukturalizaci hodnotím jako proces nemající oporu v hlavním záměru obchodních společností, kterým je dlouhodobé dosahování zisku nikoliv ztráty. Je zřejmé, že za celou restrukturalizací stála myšlenka získání daňové výhody, která byla ústřední důvodem pro její provedení. V neposlední řadě také negativně hodnotím proces celé restrukturalizace, který byl zbytečně složitý a nepřinesl žádné pádné ekonomické důvody. Co se týče rozhodujícího vlivu, který má ve zmíněné struktuře

⁵⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.10.2015, čj. 9 Afs 57/2015 – 120

skupiny společností pan M a pan V, ani v tomto případě nedošlo ke změně, či zjednodušení vlastnické struktury, neboť tito akcionáři i nadále zůstali skutečnými vlastníky společností.

2.5 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Základ daně obchodních společností ovlivňují mimo jiné daňové odpisy majetku.

Společnost je povinna vyčíslit správnou výši daňových odpisů a následně je porovnat s odpisy účetními. Rozdíl mezi odpisy je následně vykázán v rámci daňového přiznání, a to buď na řádku 50 v případě, kdy účetní odpisy převyšují odpisy daňové, či na řádku 150, kdy naopak daňové odpisy převyšují odpisy účetní.

2.5.1 Daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Stěžejní úpravu daňových odpisů hmotného majetku nalezneme v ustanovení § 28 odst. 1 a § 30 ZDP. Úpravu rovnoměrných odpisů zakotvuje ustanovení § 31 ZDP a úpravu zrychlených odpisů pak ustanovení § 32 ZDP.

Poplatníkovi daně z příjmů právnických osob není dovoleno, aby náklady na pořízení hmotného majetku, jež převyšují stanovený limit, kterým je 40 000 Kč, zahrnul jako daňově účinný náklad jednorázově.⁵⁶ Nicméně zákon dovoluje,⁵⁷ aby tuto částku rozpočítal mezi zákonem vymezený počet zdaňovacích období a v každém z nich uplatnil poměrnou část. Odpisování je poplatník oprávněn započíst v tom měsíci, v němž je hmotný majetek ve stavu způsobilém obvyklého užití.⁵⁸

Dle ZDP má právo odpisovat hmotný majetek jeho vlastník. V zákonem stanovených případech může pak dlouhodobý majetek odpisovat i osoba odlišná od vlastníka. Nicméně osoba, která má právo tento majetek odpisovat je legislativou nazývána jako odpisovatel, který může být vždy pouze jeden. Základním pravidlem u daňového odpisování je, že odpisovatel smí majetek odpisovat maximálně do výše 100 % vstupní ceny majetku.

Odpisovatel hmotného majetku je povinen zvolit tzv. způsob odpisování. Zpravidla volí mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy, které jsou společně jednotně nazývány jako standardní odpisy. Zákon však nevylučuje, aby odpisovatel zvolil i speciální metody

⁵⁶ Ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) ZDP

⁵⁷ Ustanovení § 24 odst. 1 písm. a) ZDP

⁵⁸ DĚRGEL, Martin. Účetní versus daňové odpisy - hmotného majetku. Účetnictví v praxi [online]. 2011, (4/2011) [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=38355&rez=0&q=danove%20odpisy>

v podobě časových a výkonových odpisů. Četněji jsou u hmotného majetku využívány standardní odpisy, a proto se dále budeme v této diplomové práci zabývat pouze nimi.⁵⁹

Není dovoleno, aby odpisovatel po zahájení odpisování jím zvolenou metodu měnil (a to ani jeho právní nástupce, tedy například nástupnická společnost, která pokračuje v daňovém odpisování hmotného majetku započatém zanikající společností, která již zvolila metodu odpisování). Zákon dovoluje odpisy hmotného majetku přerušit nebo odložit. Doba odpisování příslušného hmotného majetku je dána jeho zařazením do příslušné odpisové skupiny. Zařazení provede buď obchodní korporace sama, či s pomocí zařizovací agentury.

V souladu s ustanovením § 30 ZDP je příslušný hmotný majetek zařazen do jedné ze šesti odpisových skupin. Daňové odpisy hmotného majetku jsou stanoveny na roční bázi, až na výjimky uvedené níže v souvislosti s daňovým odpisováním při fúzi.⁶⁰

- Odpisová skupina 1 – doba odpisování 3 roky
- Odpisová skupina 2 – doba odpisování 5 let
- Odpisová skupina 3 – doba odpisování 10 let
- Odpisová skupina 4 – doba odpisování 20 let
- Odpisová skupina 5 – doba odpisování 30 let
- Odpisová skupina 6 – doba odpisování 50 let⁶¹

Výpočet daňových odpisů může ovlivnit také tzv. urychlení odpisování v prvním roce. Odpisovatel má podle ZDP právo zvýšit odpis v prvním roce a to o 10 % (ve výjimečných případech také o 15 % nebo 20 %) avšak pouze pokud je odpisovatel **prvním vlastníkem** hmotného majetku, jedná se o majetek **zařazený do první až třetí odpisové skupiny** a **nejedná se o majetky, u nichž** podle ustanovení § 31 odst. 5 ZDP **nelze uplatnit 10% navýšení** v prvním roce jako například u osobních automobilů, jež bývají nejčastějším příkladem. V případě, že se jedná o obchodní společnost, která je příjemcem investičních pobídek, je třeba mít na mysli, že ta u veškerých majetků, u nichž to zákon dovoluje, musí

⁵⁹ MACHÁČEK, Ivan. Využití daňových odpisů k optimalizaci daňové povinnosti. Daňová a hospodářská kartotéka [online]. 2016, (23/2016.) [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=215066&rez=0&q=danove%20odpisy>

⁶⁰ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX), str. 112-126

⁶¹ Ustanovení § 30 odst. 1 ZDP

aplikovat 10% navýšení a to v návaznosti na povinnost minimalizovat základ daně v maximální možné míře.

Zásadní rozdíl mezi uvedenými metodami odpisování je takový, že u rovnoměrných odpisů uplatňuje poplatník vyjma prvního roku odpisování odpis ve stejné výši. Zrychlené odpisy odrážejí fakt, že je majetek nejvíce využíván a tedy i opotřebován v prvních letech užívání, a proto se výše odpisů v jednotlivých letech liší. S tím pak souvisí rozdílný způsob výpočtu daňových odpisů.

2.5.1.1 Rovnoměrné odpisy

Odpisovatel vypočte výši odpisu připadající na jednotlivá zdaňovací období ze vstupní ceny hmotného majetku za pomoci tzv. **odpisových sazeb**, ty základní jsou pak následující:

Tabulka 5: Rovnoměrné odpisy – odpisové sazby

Odpisová skupina	První rok odpisování	Další roky odpisování
1	20	40
2	11	22,25
3	5,5	10,5
4	2,15	5,15
5	1,4	3,4
6	1,02	2,02

Zdroj: ZDP

Odlišné odpisové sazby jsou dle ZDP dále stanoveny pro případy, kdy dojde k technickému zhodnocení majetku, čemuž odpovídají odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu uvedené § 31 odst. 1 písm. a) ZDP. V případě, že odpisovatel uplatní navýšení odpisu v prvním roce, jak bylo uvedeno výše, tomuto případu pak odpovídají odpisové sazby uvedené v ustanovení § 31 odst. 1 písm. d) ZDP.⁶²

⁶² DĚRGEL, Martin. Účetní versus daňové odpisy - hmotného majetku. Účetnictví v praxi [online]. 2011, (4/2011) [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=38355&rez=0&q=danove%20odpisy>

2.5.1.2 Zrychlené odpisy

Metoda zrychlených daňových odpisů využívá na rozdíl od rovnoměrných odpisů tzv. **odpisové koeficienty**, které jsou následující:

Tabulka 6: Zrychlené odpisy – odpisové koeficienty

Odpisová skupina	První rok odpisování	Další roky odpisování
1	3	4
2	5	6
3	10	11
4	20	21
5	30	31
6	50	51

Zdroj: ZDP

Stejně jako u rovnoměrných odpisů jsou dle ZDP stanoveny odlišné daňové koeficienty, pro případy, kdy dojde k technickému zhodnocení majetku, uvedené v ustanovení § 32 odst. 1, pojmenované jako odpisové koeficienty pro zvýšenou zůstatkovou cenu. I u této metody je odpisovateli dovoleno zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, v souvislosti s čímž je třeba výpočet daňových odpisů také náležitě upravit. Pro tuto situaci však neexistují jednotlivé odpisové koeficienty, jako tomu bylo u rovnoměrných odpisů.⁶³

Výpočet odpisů u zrychlené metody je o něco složitější než u rovnoměrné, neboť v prvním roce je odpis stanový opět ze vstupní ceny, stejně jako u rovnoměrných odpisů, nicméně od druhého roku odpisování se odpisy stanovují již z daňové zůstatkové ceny. Podrobný výpočet je znázorněn níže v souvislosti s výpočtem odpisů při fúzi.

2.5.1.3 Odpisy hmotného majetku při fúzi

Nástupnická společnost má právo pokračovat v odpisování započatém zanikající společností (zanikajícími společnostmi) u hmotného majetku a to z původní vstupní ceny při respektování zvoleného způsobu odpisování⁶⁴

⁶³ Ustanovení § 32 odst. 2 písm. a) bod 3 ZDP

⁶⁴ Ustanovení § 30 odst. 10 písm. a) ZDP

- který měla zanikající společnost ve vlastnictví a to k rozhodnému dni fúze, jež je na nástupnickou společnost převeden,⁶⁵
- který zanikající společnost nabyla od rozhodného dne fúze do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku, jež je na nástupnickou společnost převeden.⁶⁶

Od rozhodného dne fúze do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku je za odpisovatele považována nástupnická společnost. Výše daňových odpisů se stanoví v závislosti na rozhodném dni přeměny. V zásadě rozlišujeme dvě varianty, jež mohou nastat.

Uplatňujeme daňové odpisy hmotného majetku v roční výši nebo pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Daňové odpisy v roční výši lze uplatnit pouze za zdaňovací období vymezené v ustanovení § 21a písm. a) až d) ZDP, které trvá dvanáct kalendářních měsíců. Daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu uplatňuje nástupnická společnost v případě vymezeném v ustanovení § 26 odst. 7 písm. d) ZDP. V zásadě se jedná o situaci, kdy zdaňovací období počínající rozhodným dnem je kratší než dvanáct kalendářních měsíců.⁶⁷

Pro hlubší analýzu demonstrujeme výše uvedené na následujících variantách rozhodného dne a to v závislosti na způsobu odpisování.

Rozhodný den je prvním dnem běžného účetního období (například 1. 1. 2018)⁶⁸

Jedná se o jednodušší situaci, kdy v období před rozhodným dnem uplatňují daňové odpisy, jak nástupnická tak zanikající společnost v plné (roční) výši. V období od rozhodného dne fúze do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku, uplatňuje odpisy pouze nástupnická společnost a to opět v plné (roční) výši, přičemž jak bylo výše uvedeno, nemění způsob odpisování stanovený zanikající společností.

Rozhodný den není prvním dnem běžného účetního období (například 1. 4. 2018)

V situaci, kdy rozhodný den, není prvním dnem běžného účetního období, dojde ke vzniku zkráceného období a to období od 1. 1. 2018 do 31. 3. 2018, za něž je zanikající společnost oprávněna uplatnit daňové odpisy hmotného majetku pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu.

⁶⁵ Ustanovení § 28 odst. 1 písm. h) bod 1) ZDP

⁶⁶ Ustanovení § 28 odst. 1 písm. h) bod 2) ZDP

⁶⁷ JOSKOVÁ, Lucie. Fúze - právo, účetnictví a daně: praktická příručka pro realizaci vnitrostátních fúzí společností s ručením omezeným a akciových společností. Praha: Linde, 2012, str. 134

⁶⁸ Po skončení kalendářního (hospodářského) roku

V případě, že by nástupnická nebo zanikající společnost pořídily dlouhodobý hmotný majetek během zkráceného období (od 1. 1. 2018 do 31. 1. 2018), nemohou si ani jedna z nich uplatnit odpisy žádné, a to z toho důvodu, že se nejedná o zdaňovací období vymezené v ustanovení § 21a písm. a) až d) ZDP.⁶⁹ U nově pořízeného majetku ve zkráceném období, uplatní první odpis až nástupnická společnost, a to za období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního (hospodářského) roku, v němž nastanou účinky fúze.

Pro usnadnění uvedme následující příklad:

Společnost A je vlastníkem osobního automobilu pořízeného v roce 2017, který je zařazen do druhé daňové odpisové skupiny (doba odpisování činí 5 let).⁷⁰ Pořizovací cena osobního automobilu odpovídala výši 2 500 000 Kč.⁷¹

Společnost A v roce 2018 fúzovala se Společnost B, přičemž společnost B, je společností nástupnickou.

Daňové odpisy osobního automobilu stanovíme v závislosti na rozhodném dni fúze, přičemž obě společnosti mají zdaňovací období kalendářní rok.

- a) rozhodný den je 1. 1. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2018,
- b) rozhodný den je 1. 4. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2018,
- c) rozhodný den je 1. 4. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2019.

Rovnoměrné odpisy (ustanovení § 31 ZDP)

Ad a)

Tabulka 7: Výpočet rovnoměrných odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 1. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2018

Zdaňovací období	Entita uplatňující daňový odpis	Výše daňového odpisu	Výše daňové zůstatkové ceny
2017	A	$2\,500\,000 \cdot 0,11^{72} = 275\,000$	$2\,500\,000 - 275\,000 = 2\,225\,000$

⁶⁹ SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, str. 119

⁷⁰ Ustanovení § 30 odst. 1 ZDP

⁷¹ Podle ustanovení § 31 odst. 5 ZDP nelze u osobních automobilů uplatnit roční odpisové sazby pro zvýšení odpisu v prvním roce odpisování

⁷² Roční odpisová sazba pro první rok odpisování u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 31 odst. 1 písm. a) ZDP

		(roční odpis)	
2018	B	$2\,500\,000 \cdot 0,2225^{73} = 556\,250$ (roční odpis)	$2\,225\,000 - 556\,250 = 1\,668\,750$
2019	B	$2\,500\,000 \cdot 0,2225^{74} = 556\,250$ (roční odpis)	$1\,668\,750 - 556\,250 = 1\,112\,500$

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výpočtu uvedeného v tabulce výše je patrné, že v tomto případě nenastávají pro zanikající ani pro nástupnickou společnost žádné velké změny v podobě výpočtu daňových odpisů. Před plánovanou fúzí uplatnila odpis za rok 2017 zanikající společnost, po rozhodném dni pokračuje v daňovém odpisování nástupnická společnost.

Ad b)

Tabulka 8: Výpočet rovnoměrných odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 4. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2018

Období	Entita uplatňující daňový odpis	Výše daňového odpisu	Výše daňové zůstatkové ceny
2017 (zdaňovací období)	A	$2\,500\,000 \cdot 0,11^{75} = 275\,000$ (roční odpis)	$2\,500\,000 - 275\,000 = 2\,225\,000$
Od 1. 1. 2018 do 31. 3. 2018 (zkrácené období, za které se podává daňové přiznání)	A	$2\,500\,000 \cdot 0,11125^{76} = 278\,125$ (Odpis ve výši ½)	$2\,225\,000 - 278\,125 = 1\,946\,875$
Od 1. 4. 2018 do 31. 12. 2018 (zdaňovací období)	B	$2\,500\,000 \cdot 0,11125^{77} = 278\,125$ (Odpis ve výši ½)	$1\,946\,875 - 278\,125 = 1\,668\,750$

⁷³ Roční odpisová sazba stanovena pro další roky odpisování u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 31 odst. 1 písm. a) ZDP

⁷⁴ Tamtéž

⁷⁵ Roční odpisová sazba pro první rok odpisování u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 31 odst. 1 písm. a) ZDP

⁷⁶ Roční odpisová sazba stanovena pro další roky odpisování odpovídající poloviční výši u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 31 odst. 1 písm. a) ZDP

⁷⁷ Tamtéž

2019 (zdaňovací období)	B	$2\,500\,000 \cdot 0,2225^{78} = 556\,250$ (roční odpis)	$1\,668\,750 - 556\,250 = 1\,112\,500$
--------------------------------	----------	--	--

Zdroj: Vlastní zpracování

Oproti variantě podle písmene a) ve variantě podle písmene b) nastávají jak pro zanikající, tak pro nástupnickou společnost změny ve výpočtu daňových odpisů. Za rok 2017 se situace od předešlého příkladu nemění. Nicméně počínaje rokem 2018 musí obě společnosti zbystřit a uplatnit za jednotlivá období daňové odpisy ve správné výši. Neboť jak bylo výše uvedeno, daňové odpisy je nástupnická společnost oprávněna uplatnit až za období od rozhodného dne fúze, tedy v tomto případě až od 1. dubna 2018 a to pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Za období předcházející rozhodnému dni, které je legislativně nazývané jako zkrácené období uplatní daňové odpisy zanikající společnost a to také v poloviční výši vypočítané z ročního daňového odpisu. Ve výsledku tedy bude za rok 2018 uplatněn daňový odpis v roční výši, jako tomu bylo v případě za a) s tou změnou, že je jeho uplatnění rozděleno mezi dva daňové subjekty a dvě na sebe navazující období. Od roku 2019 se situace oproti variantě a) nemění a nástupnická společnost pokračuje v daňovém odpisování dále, dokud majetek zcela neodepíše.

Ad c)⁷⁹

Tabulka 9: Výpočet rovnoměrných odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 4. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2019

Období	Entita uplatňující daňový odpis	Výše daňového odpisu	Výše daňové zůstatkové ceny
2017 (zdaňovací období)	A	275 000 (roční odpis)	2 225 000
Od 1. 1. 2018 do 31. 3. 2018 (zkrácené období, za které se podává daňové přiznání)	A	278 125 (Odpis ve výši ½)	1 946 875
Od 1. 4. 2018 do 31. 12. 2019 (zdaňovací období)	B	556 250 (roční odpis)	1 390 625
2020 (zdaňovací období)	B	556 250 (roční odpis)	834 375

⁷⁸ Roční odpisová sazba stanovena pro další roky odpisování u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 31 odst. 1 písm. a) ZDP

⁷⁹ Viz způsob výpočtu Ad) b

Třetí variantou, která může nastat u výpočtu rovnoměrných odpisů, je situace, kdy nedojde k zápisu fúze do obchodního rejstříku v tomtéž roce a tedy právní účinky fúze nastanou až v roce následujícím, jak je demonstrováno v tabulce výše. Tato varianta je pro nástupnickou společnost nejméně schůdnou, neboť jak můžeme vidět „přijde“ v daném zdaňovacím období o odpis ve výši jedné poloviny. Nicméně o zmíněný odpis ve výši jedné poloviny nástupnická společnost z logiky věci nepřijde nadobro, neboť si o něho poníží základ daně v posledním roce odepisování, kterým v tomto případě bude rok 2022. Z čehož můžeme rovněž dovodit, že se takto stanoveným dnem prodlužuje doba odepisování majetku.

Zrychlené odpisy (ustanovení § 32 ZDP)

Odpisovatel majetku před zahájením daňového odepisování volí způsob odepisování, v případě, že pro daný majetek zvolí výpočet odpisů zrychlenou metodou, pro účely fúze mohou nastat následující varianty.

Ad a)

Tabulka 10: Výpočet zrychlených odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 1. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2018

Zdaňovací období	Entita uplatňující daňový odpis	Výše daňového odpisu	Výše daňové zůstatkové ceny
2017	A	$2\,500\,000/5^{80} = 500\,000$ (roční odpis)	$2\,500\,000 - 500\,000 = 2\,000\,000$
2018	B	$(2 * 2\,000\,000)/(6-1)^{81} = 800\,000$ (roční odpis)	$2\,000\,000 - 800\,000 = 1\,200\,000$
2019	B	$(2 * 1\,200\,000)/(6-2)^{82} = 600\,000$ (roční odpis)	$1\,200\,000 - 600\,000 = 600\,000$

Zdroj: Vlastní zpracování

Stejně jako u rovnoměrných odpisů ve variantě a) uvedené výše, se způsob výpočtu daňových odpisů pro nástupnickou ani zanikající společnost nijak významně nemění.

⁸⁰ Koeficient pro zrychlené odepisování uplatněný v prvním roce odepisování u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 32 odst. 1 ZDP

⁸¹ Koeficient pro zrychlené odepisování uplatněný v dalších letech odepisování u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 32 odst. 1 a odst. 2 písm.) b ZDP

⁸² Tamtéž

Ad b)

Tabulka 11: Výpočet zrychlených odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 4. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2018

Období	Entita uplatňující daňový odpis	Výše daňového odpisu	Výše daňové zůstatkové ceny
2017 (zdaňovací období)	A	$2\,500\,000/5^{83}=500\,000$ (roční odpis)	$2\,500\,000-500\,000=2\,000\,000$
Od 1. 1. 2018 do 31. 3. 2018 (zkrácené období, za které se podává daňové přiznání)	A	$(2*2\,000\,000)/(6-1)^{84}=800\,000$ $800\,000/2=400\,000$ (Odpis ve výši ½)	$2\,000\,000-400\,000=1\,600\,000$
Od 1. 4. 2018 do 31. 12. 2018 (zdaňovací období)	B	$(2*1\,600\,000)/(6-1)^{85}=640\,000$ $640\,000/2=320\,000$ (Odpis ve výši ½)	$1\,600\,000-320\,000=1\,280\,000$
2019 (zdaňovací období)	B	$(2*1\,280\,000)/(6-2)^{86}=640\,000$ (roční odpis)	$1\,280\,000-640\,000=640\,000$

Zdroj: Vlastní zpracování

Příklad za b) opět navazuje na výpočet v případě rovnoměrných odpisů. Tzn., za rok 2018 bude v sumě uplatněn opět daňový odpis v roční výši nicméně rozdílnými daňovými subjekty, přičemž každý z nich uplatní daňový odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Pozor si u výpočtu zrychlených odpisů musí dát nástupnická společnost, která za období počínaje rozhodným dnem fúze (1. dubna 2018) uplatní při výpočtu daňových odpisů zrychlenou metodou stejný koeficient, jako uplatnila společnost zanikající za zkrácené období. Zkrácené období se nezapočítává do počtu let, po které byl

⁸³ Koeficient pro zrychlené odpisování uplatněný pro první rok u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 32 odst. 1 ZDP

⁸⁴ Koeficient pro zrychlené odpisování uplatněný v dalších letech odpisování u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 32 odst. 1 a odst. 2 písm.) b ZDP

⁸⁵ Pokyn GFŘ D-22 čj. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, k ustanovení § 32

⁸⁶ Koeficient pro zrychlené odpisování uplatněný v dalších letech odpisování u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 32 odst. 1 a odst. 2 písm.) b ZDP

daný majetek odpisován, a proto rozdíl mezi koeficientem a počtem let, po které byl majetek odpisován, se nemění pro zdaňovací období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního roku, v němž je fúze zapsána do obchodního rejstříku, jak vyplývá z pokynu GFŘ D-22 k ustanovení § 32 ZDP.⁸⁷

Ad c)

Tabulka 12: Výpočet zrychlených odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 4. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2019

Období	Entita uplatňující daňový odpis	Výše daňového odpisu	Výše daňové zůstatkové ceny
2017 (zdaňovací období)	A	$2\,500\,000/5^{88}=500\,000$ (roční odpis)	$2\,500\,000-500\,000=2\,000\,000$
Od 1. 1. 2018 do 31. 3. 2018 (zkrácené období, za které se podává daňové přiznání)	A	$(2*2\,000\,000)/(6-1)^{89}=800\,000$ $800\,000/2=400\,000$ (Odpis ve výši ½)	$2\,000\,000-400\,000=1\,600\,000$
Od 1. 4. 2018 do 31. 12. 2019 (zdaňovací období)	B	$(2*1\,600\,000)/(6-1)^{90}=640\,000$ (roční odpis)	$1\,600\,000-640\,000=960\,000$
2020 (zdaňovací období)	B	$(2*960\,000)/(6-2)^{91}=480\,000$ (roční odpis)	$960\,000-480\,000=480\,000$

Zdroj: Vlastní zpracování

I v této variantě si nástupnická společnost opět musí dát pozor na koeficient použitý při výpočtu daňových odpisů za období od rozhodného dne fúze. Mohlo dojít k mylné domněnce, že by měl být uplatněn koeficient odpovídající výši 4 a nikoliv koeficient

⁸⁷ Pokyn GFŘ D-22 čj. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, k ustanovení § 32

⁸⁸ Koeficient pro zrychlené odpisování uplatněný pro první rok u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 32 odst. 1 ZDP

⁸⁹ Koeficient pro zrychlené odpisování uplatněný v dalších letech odpisování u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 32 odst. 1 a odst. 2 písm.) b ZDP

⁹⁰ Pokyn GFŘ D-22 čj. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, k ustanovení § 32

⁹¹ Koeficient pro zrychlené odpisování uplatněný v dalších letech odpisování u majetků zařazených do druhé odpisové skupiny, ustanovení § 32 odst. 1 a odst. 2 písm.) b ZDP

odpovídající výši 5 vzhledem k tomu, že je uplatněn odpis v roční výši. Nicméně za tím, že je daňový odpis uplatněn za období počínaje 1. dubnem 2018 (rozhodným dnem) v roční výši stojí skutečnost, že fúze obchodních společností nebyla zapsána do obchodního rejstříku do konce roku 2018 a účinky fúze tak nastaly až v roce 2019. Stejně jako v případě c) u rovnoměrných odpisů dojde k prodloužení doby odpisování z toho důvodu, že došlo ke spojení dvou období, a poslední odpis tak bude uplatněn opět až za rok 2022.

2.5.2 Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku vymezuje ustanovení § 32a ZDP. Nehmotný majetek obchodní korporace odpisují vždy na měsíční bázi. Doba, po kterou může obchodní korporace uplatňovat daňové odpisy u nehmotného majetku je stanovena buď zákonem v závislosti na tom, o jaký druh nehmotného majetku se jedná nebo po dobu, na kterou byl tento majetek pořízen a poplatník má právo jej odpisovat.⁹²

Zákon v zásadě vymezuje čtyři skupiny nehmotného majetku a to:

- audiovizuální díla – doba odpisování 18 měsíců,
- software – doba odpisování 36 měsíců,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – doba odpisování 36 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek - doba odpisování 72 měsíců.⁹³

Takto stanovená doba odpisování je zákonem vnímána jako minimální, kterou je poplatník povinen respektovat, nicméně pokud zvolí dobu odpisování delší, než výše uvedené limity nejedná v rozporu se ZDP. Pozor si ale musí dát obchodní společnosti, které jsou příjemcem investičních pobídek a z tohoto titulu jsou povinny minimalizovat základ daně v maximální možné míře. Ze zmíněné podmínky vyplývá mimo jiné uplatňování daňových odpisů v maximální možné míře. Pro tyto společnosti je zákonem stanovená doba odpisování kogentní.

2.5.2.1 Daňové odpisy nehmotného majetku při fúzi

Nástupnická společnost odpisuje majetek v souladu s odst. 4 předmětného ustanovení § 32a ZDP za předpokladu, že zanikající společnost měla právo tento majetek odpisovat.

⁹² VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX), str. 114

⁹³ Ustanovení § 32a odst. 4, ZDP

Obdobně jako u odpisů hmotného majetku, nástupnická společnost pokračuje v odpisování z původní pořizovací ceny při respektování způsobu odpisování stanoveného původním odpisovatelem. Ráda bych zdůraznila skutečnost, že odpisy nehmotného majetku jsou stanoveny na měsíční bázi. Výpočet daňových odpisů při fúzi tedy nevyvolává tak složité výpočty jako je tomu u odpisů hmotného majetku, a proto zde není ani dále podrobný výpočet numericky demonstrován.

2.6 Odčitatelné položky od základu daně

Výsledek hospodaření před zdaněním je třeba upravit o tzv. nestandardní odpočty v podobě daňových ztrát, odpočtů na výzkum a vývoj a na podporu odborného vzdělání. Zmíněné položky mohou být převedeny ze zanikající společnosti na společnost nástupnickou za zákonem stanovených podmínek.

2.6.1 Daňové ztráty

Možnost převzetí daňových ztrát od zanikající společnosti může pro nástupnickou společnost představovat jeden z motivů uskutečnění fúze. Dosažení této výhody sebou však nese povinnost splnění striktně stanovené podmínky zákonem o daních z příjmů.

2.6.1.1 Podmínky nezbytné pro převzetí daňových ztrát

Převzetí ztráty v rozsahu zjištěném dle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria

V souladu s ustanovením § 23c odst. 8 písm. b) ZDP je nástupnická obchodní korporace oprávněna převzít vyměřené daňové ztráty pouze pokud nebyly dosud uplatněny jako položka odčitatelná od základu daně u zanikající společnosti.

Předmětné ustanovení dále uvádí, že „od zanikající obchodní korporace lze převzít pouze část daňové ztráty v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.“⁹⁴ ZDP ale dále nestanoví s přesností, podle jakých kritérií by měla být daňová ztráta zanikající společnosti převzata společností nástupnickou. Ze zmíněného dovozují, že zvolení vhodného kritéria bude záležet především na dohodě obchodních společností, jež se fúze účastní. Dále bych ráda podotkla, že ekonomickou vhodnost zvoleného kritéria bude muset být schopna nástupnická společnost obhájit před správcem daně.

⁹⁴ ustanovením § 23c odst. 8 písm. b) ZDP

Maximální výše převzaté ztráty, kterou lze odčítat od základu daně

Možnost převzít daňovou ztrátu značně omezuje ustanovení §38na odst. 4 ZDP, na základě něhož může nástupnická společnost (jako právní nástupce) „*odčítat převzatou daňovou ztrátu maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti vykonávané zanikající společností a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.*“⁹⁵ Zákon přesně stanoví, že daňovou ztrátu je možné odečíst od základu daně jen v případě, že dotčené společnosti vykonávají stejnou činnost. Pojem stejná činnost, ale v zákoně už explicitně stanoven není.

V minulosti předmětné ustanovení přinášelo značné nejasnosti, a to z toho pohledu, zdali je možné, aby si nástupnická společnost daňovou ztrátu převzatou od zanikající společnosti uplatnila jako daňově odčitatelnou položku či nikoliv. Vyšší míru jistoty při výkladu tohoto ustanovení vnesly dva koordinační výbory konané mezi Komorou daňových poradců („dále jen KDP“) a Generálním finančním ředitelstvím (dále jen „GFŘ“). První koordinační výbor konaný v roce 2007 mezi KDP a GFŘ č. 691/17.03.04 - *Problematika § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění novely č. 438/2003 Sb.*, byl uzavřen s tím, že pojem stejná činnost je možné vykládat v souladu se živnostenským zákonem,⁹⁶ který v tomto případě slouží jako pomocný předpis. Bylo uzavřeno, že pojem činnost odpovídá kategorii živností. V případě, kdy se jedná o neživnostenské podnikání, které je regulováno zvláštním právním předpisem (například daňové poradenství, advokacie aj.), lze za stejnou činnost považovat vždy činnost upravenou jednotlivými zvláštními právními předpisy. GFŘ konstatovalo, že ve většině případů se bude jednat o činnosti zapsané u daňového subjektu v obchodním rejstříku jako předmět podnikání. Zásadní podmínkou však je, aby nástupnická společnost ve zdaňovacím období, za které chce převzatou ztrátu uplatnit, vykonávala tuto stejnou činnost aktivně, nestačí, že má pouze oprávnění k jejímu výkonu (například, že má platný živnostenský list).

Druhý Koordinační výbor KDP a GFŘ č. 423/26.02.14 *Vymezení stejné činnosti pro účely převzetí daňových ztrát při přeměnách podle § 38na odst. 4 a 5 zákona*

⁹⁵ ustanovení §38na odst. 4 ZDP,

⁹⁶ zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenské podnikání

o *daních z příjmů* na tento⁹⁷ navazuje, a sice s otázkou, jak určit pojem stejná činnost, v případě činností, u kterých nebude výše stanovené „pravidlo“ klasifikace dostačující. Jedná se především o situace, kdy státní regulace může stanovovat přísnější podmínky pouze pro část této činnosti.⁹⁸

Považuji za stěžejní se v rámci analýzy pojmu stejná činnost nejprve zamyslet nad smyslem ustanovení §38na odst. 4 ZDP. Zákodárce se jím snaží dosáhnout daňové neutrality přeměn, a proto je třeba na něho s tímto úmyslem i pohlížet. Jeho cílem je především zabránit tomu, aby nedocházelo k cíleným přeměnám, jejíž účelem by byla daňová optimalizace v podobě převzetí vysokých daňových ztrát, jež by byly uplatněny vůči nesouvisejícím ziskům.

V rámci koordinačního výboru GŘ uzavřelo problematiku pojmu stejná činnosti s tím, že na správné vymezení pojmu stejná činnost je třeba nahlížet jako na ucelené činnosti v daném oboru podnikání. Je možné zahrnout i činnosti vedlejší, které bezprostředně souvisejí s činností hlavní a bez níž by hlavní činnost být vykonávána nemohla, ne však k činnostem ojedinělým, které mají pouze marginální charakter.

Dobu, po kterou lze daňové ztráty uplatnit

Nástupnická společnost může daňovou ztrátu převzatou od zanikající společnosti uplatnit v tolika zdaňovacích obdobích, která zbývají do pěti zdaňovacích období bezprostředně následujících po období, za které byla daňová ztráta vyměřena zanikající společnosti.⁹⁹

Implementace práva na převzetí daňových ztrát nástupnickou společností, není jednotná ve všech státech Evropské Unie. Podle českého daňového práva, je možné, aby česká nástupnická společnost převzala daňovou ztrátu zanikající společnosti, bez ohledu na to, zdali se jedná o českou nebo zahraniční zanikající společnost. Česká úprava tedy přináší stejné podmínky jak pro rezidenty, tak pro

⁹⁷ KDP a GŘ č. 691/17.03.04 - *Problematika § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění novely č. 438/2003 Sb.*

⁹⁸ Koordinační výbor KDP a GŘ č. 423/26.02.14 - *Vymezení stejné činnosti pro účely převzetí daňových ztrát při přeměnách podle § 38na odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů.*

⁹⁹ Ustanovení § 23c odst. 7 ZDP

nerezidenty. V ostatních zemích Evropské unie, ale tato možnost být stanovena nemusí.¹⁰⁰

Jedním ze zásadních rozsudků, který se zabýval výše zmíněnou problematikou převodu vyměřených ztrát ze zanikající společnosti na nástupnickou společnost a jejich daňovou uznatelností, byl případ známý jako Foggia.

Případ Foggia Sociedade Gestora de Participacoes Sociais SA („Foggia“)

SDEU vydal rozsudek ve věci žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Předběžná otázka se týkala vyjasnění výkladu čl. 11 odst. 1 písm. a) Směrnice Rady o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států, a to zejména smyslu tohoto článku. V rámci předběžné otázky měly být také vyjasněny pojmy jako platné hospodářské důvody, restrukturalizace a racionalizace činnosti společností účastnících se fúze.

V předmětné kauze, hrála hlavní roli skupina společností. Zanikající společnost v době realizace fúze již nevykonávala žádnou činnost, nevlastnila žádné portfolio podílů, pouze přenášela na nástupnickou společnost vysoké ztráty, jejichž původ byl nejasný. Převzetí daňových ztrát vyměřených a dosud neuplatněných zanikající společností bylo zamítnuto a správce daně rozhodl v neprospěch daňového subjektu Foggia.

Ve zmíněném případě nebyly SDEU shledány pádné hospodářské důvody, jež skupinu společností k restrukturalizaci vedly. Skupina argumentovala pouze tím, že restrukturalizací došlo ke snížení administrativních nákladů, jež je argument naprosto nepostačující, neboť snížení administrativních nákladů je vlastní každé restrukturalizaci.

I přesto, že se rozsudek týkal portugalské kauzy a šlo o přeshraniční fúzi, je významný i pro fúze realizované na základě českých právních předpisů. Často podnikatelské subjekty, které tvoří skupinu, realizují fúze se společností, která byla například účelově založena k uskutečnění určitého projektu, a ten již dosáhl svého cíle nebo naopak tento cíl nebyl naplněn, jak bylo předpokládáno.

¹⁰⁰ SKÁLOVÁ, J. Přenos daňové ztráty při tuzemské nebo přeshraniční fúzi. Auditor. 2014, 9/2014, str. 25.

Účelově založená společnost, vykazující ztráty může být zlikvidována, použita k dosažení jiného cíle či projektu nebo je možné realizovat fúzi s jinou společností ve skupině, což se mnohdy jeví jako nejefektivnější řešení a to i z důvodu snížení administrativních nákladů a zjednodušení struktury skupiny. Pokud se tedy vedení společnosti rozhoduje, zdali fúzi uskutečnit či nikoliv, mělo by vzít v úvahu závěry SDEU vážící se k tomuto případu a posoudit zdali je nelze aplikovat i na jimi zamýšlenou fúzi. A následně provést realizaci fúze pouze za předpokladu, že k ní vedou zřejmé hospodářské důvody.

V případě pochybností o tom, zda nástupnická společnost může daňové ztráty vzniklé zanikající společnosti uplatnit či nikoliv, lze podle ustanovení § 38na odst. 7 ZDP požádat správce daně o vydání závazného posouzení, jež značně zvyšuje míru jistoty daňového subjektu.

2.6.2 Rezervy a opravné položky

Nástupnická společnost může v rámci fúze od zanikající společnosti v rozsahu, v jakém souvisejí s částí obchodního majetku přecházejícího v rámci fúze na nástupnickou společnost, převzít daňové opravné položky a daňové rezervy a pokračovat v jejich tvorbě, a to za podmínek, které by platily pro zanikající společnost, pokud by se fúze neuskutečnila. To vyplývá z ustanovení § 23c odst. 8 písm. a) ZDP a zároveň z ustanovení § 4 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a z části též z ustanovení § 24 odst. 9 ZDP.

2.6.3 Odčitatelné položky

Obdobně jako daňovou ztrátu, lze ze zanikající společnosti na nástupnickou společnost převést další odčitatelné položky, které nebyly zanikající společností dosud uplatněny (např. odčitatelnou položku na výzkum a vývoj, odborné vzdělání aj.), a to opět v rozsahu ekonomicky zdůvodnitelného kritéria, jak bylo analyzováno výše v souvislosti s převzetím daňových ztrát. Nástupnická společnost může po fúzi tyto odčitatelné položky uplatnit za podmínek, které by platily pro zanikající společnost. Na rozdíl od daňové ztráty lze tyto položky uplatnit jen ve 3 následujících zdaňovacích obdobích.

2.7 Slevy na dani

ZDP v současném znění umožňuje obchodním korporacím z pohledu daní z příjmů právnických osob uplatnit slevu na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením a z titulu investičních pobídek.

2.7.1 Zaměstnávání zdravotně postižených osob

Protože se nástupnická společnost stává právním nástupcem zanikající společnosti (společností zanikajících), přechází na ni i práva a povinnosti z titulu pracovně-právního, tedy jinými slovy řečeno zaměstnanci zanikající společnosti (zanikajících společností) se stávají zaměstnanci společnosti nástupnické.¹⁰¹

Pokud nástupnická obchodní korporace zaměstnává osoby se zdravotním postižením, může si svoji daňovou povinnost ponížit o slevu na dani. Sleva na dani je diferencována v závislosti na míře zdravotního postižení konkrétních zaměstnanců. Zároveň jsou ve výpočtu zohledněny odpracované hodiny vzhledem k pracovní době stanovené v zákoníku práce (nástupnická společnost je povinna při výpočtu stanovit tzv. přepočtený průměrný počet zaměstnanců). Konkrétní částky, o které lze snížit základ daně nástupnické společnosti nalezneme v ustanoví § 35 ZDP. U zaměstnanců se zdravotním postižením bude uplatněna částka 18 000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance a u zaměstnanců s těžším zdravotním postižením částka 60 000 Kč za jednoho přepočteného zaměstnance.¹⁰²

V souvislosti s realizací fúze je třeba podotknout, že ZDP opravňuje nástupnickou společnost uplatnit tuto slevu, jak za zdaňovací období, tak za období za které se podává daňové přiznání, jež bude vypočtena v souladu s ustanovením § 35 odst. 3 ZDP.¹⁰³

2.7.2 Sleva ve formě investiční pobídky

Druhou možností je uplatnění slevy z titulu investičních pobídek. Sleva ve formě investiční pobídky je také často nazývána jako tzv. daňové prázdniny a cílí především na přilákání zahraničních investorů do České republiky.¹⁰⁴ Investiční pobídky jsou upraveny

¹⁰¹ zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ustanovení § 338 odst. 2

¹⁰² VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX), str. 146-148

¹⁰³ OTAVOVÁ, Milena. *Daňové aspekty fúzí* [online]. 12. 3. 2018 [cit. 2019-03-25]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: Odborný portál DAUC.cz

¹⁰⁴ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX), str. 148

zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách ve znění pozdějších předpisů. Dále jsou pak v ZDP konkrétně v ustanovení § 35a a § 35b upraveny tzv. zvláštní podmínky. Problematika investičních pobídek je komplexním tématem, které sebou nese řadu úskalí a složitostí. Pro účely této diplomové práce bude problematika investičních pobídek zkoumat pouze základní souvislosti při fúzi obchodních společností.

Zákon o investičních pobídkách vymezuje několik forem investičních pobídek, tou zásadní v souvislosti s problematikou fúzí je investiční pobídka ve formě slevy na dani. Dle ZDP může slevu na dani uplatnit poplatník, který obdržel rozhodnutí o příslibu investiční pobídky od Ministerstva průmyslu a obchodu a zároveň splnil všeobecné podmínky, které mu ukládá zákon o investičních pobídkách a dále také zvláštní podmínky vymezené v ZDP, jak bylo uvedeno výše.

ZDP konkrétně v ustanovení § 35a odst. 7 definuje specifickou úpravu pro poplatníky, jež uplatňují slevu na dani z titulu investičních pobídek a zároveň se plánují účastnit fúze a to jako nástupnická společnost. Zákon striktně stanoví, že v případě kdy je společnost příjemcem investičních pobídek a účastní se fúze jako nástupnická společnost, nemůže již dále slevu na dani z titulu investičních pobídek uplatňovat (a to počínaje zdaňovacím obdobím od rozhodného dne fúze do konce kalendářního nebo hospodářského roku, v němž se fúze stane účinnou). Jinými slovy řečeno realizací fúze ztrácí nárok na slevu na dani z titulu investičních pobídek. ZDP byl v minulosti mnohem striktnější v tom ohledu, že došlo ke ztrátě nároku i zpětně, tzn., že byly společnosti nuceny vrátit poskytovateli investičních pobídek již uplatněnou slevu na dani prostřednictvím podání dodatečných daňových přiznání. V současném znění ZDP již povinnost zpětného vrácení čerpané slevy na dani neplatí a vztahuje se časově pouze do budoucna. Zároveň je poplatník povinen plánovanou restrukturalizaci sdělit finančnímu úřadu, Ministerstvu financí a Ministerstvu průmyslu a obchodu.

Jiná situace však platí pro společnost, která se po provedené restrukturalizace nestane nástupnickou společností, tuto problematiku dále podrobněji upravuje zákon o investičních pobídkách v ustanovení § 6a odst. 12, který stanoví v tomto ohledu odlišný režim od výše popsaného.¹⁰⁵

¹⁰⁵ DĚRGEL, Martin. Slevy na dani u právnických a fyzických osob. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály [online]. 2018 [cit. 2019-04-04]

Na základě výše uvedeného bych ráda podotkla, že v případě, kdy obchodní společnost uvažuje o realizaci fúze a je současně příjemce investičních pobídek, měla by zvážit i tyto daňové konsekvence, které se na ni mohou vztahovat. Podle současného režimu investičních pobídek sice neplatí povinnost vrátit poskytnutou slevu na dani retrospektivně, nicméně společnost nemůže slevu na dani uplatňovat počínaje rozhodným dnem, je tedy třeba zvážit vhodné načasování fúze a posoudit zda sleva na dani z titulu investičních pobídek, kterou daná obchodní společnost čerpá, není v dané situace natolik výhodná, že by uskutečněná fúze pro společnost měla ve výsledku negativní dopad.

2.8 Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob

Obchodní společnosti jsou obecně povinny podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, jak vyplývá z ustanovení § 38m odst. 1 ZDP. Povinnost podat daňové přiznání se vztahuje i na obchodní korporace, jež ve zdaňovacím období, za něž má být podáno daňové přiznání, vykážou daňovou ztrátu nebo nulovou daňovou povinnost. Prostřednictvím daňového přiznání je daňový poplatník povinen stanovit základ daně a vypočítat si svoji daňovou povinnost, jak vyplývá z ustanovení § 135 odst. 3 ze zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Základní lhůty pro podání řádného daňového přiznání jsou vymezeny v ustanovení § 136 odst. 1 a 2, daňového řádu. Podle předmětného ustanovení jsou obchodní korporace povinny podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob ve lhůtě:

- Do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období.
- Pokud mají obchodní korporace zákonnou povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem nebo pokud za obchodní korporaci zpracovává a následně podává daňové přiznání daňový poradce,¹⁰⁶ lhůta podle věty první se prodlužuje a daňový poplatník je povinen podat řádné daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Plná moc, kterou daňový poplatník udělil daňovému poradci, musí být u příslušného správce daně uplatněna před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání podle ustanovení § 136 odst. 1, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹⁰⁷ FILIPOVÁ, Jaroslava. Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období započatá v roce 2018. Finanční, daňový a účetní bulletin [online]. 2019, 1/2019 [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=258755&rez=0&q=danove%20priznani%20k%20dani%20z%20prijmu%20pravnickach%20osob>

Povinnosti podat daňové přiznání při fúzi

ZDP dále vymezuje období, za něž je poplatník (právnícká osoba) také povinen podat daňové přiznání a to konkrétně v ustanovení § 38ma a následně stanoví výjimky z této povinnosti v ustanovení § 38mb ZDP.

Zákonnou úpravu je nutné vnímat dvěma pohledy. Za prvé musíme rozlišovat, na kdy připadá rozhodný den a za druhé, zdali se jedná o přiznání nástupnické či zanikající společnosti.

Zdali a v jakých lhůtách jsou zanikající a nástupnická společnost povinny podat daňová přiznání, závisí především na stanovení rozhodného dne. Obecně obchodní korporace stanoví rozhodný den jako

- první den běžného účetního období nebo,
- kdykoliv v průběhu roku.

a) Rozhodný den je prvním dnem běžného účetního období (například 1. 1. 2018)

V prvním případě, jsou obchodní společnosti povinny podat daňová přiznání v obvyklých termínech, a to buď do tří, nebo šesti měsíců od skočení zdaňovacího období.¹⁰⁸ Zdaňovacím obdobím je pak v souladu s ustanovením § 21a písm. c) ZDP „*období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna stala účinnou.*“¹⁰⁹ Účinky fúze nastávají zápisem do obchodního rejstříku, jinými slovy řečeno, pokud nastanou účinky v daném kalendářním (hospodářském) roce, bude daňové přiznání podáno za toto běžné období. V situaci, kdy by nedošlo k zápisu přeměny do obchodního rejstříku v tentýž kalendářní (hospodářský) rok, ale až v roce následujícím, zdaňovací období by se prodloužilo a došlo by ke spojení dvou běžných zdaňovacích období.

Pro objasnění demonstrováme výše popsané na následujícím příkladu:

V případě, že bychom zvolili rozhodný den 1. 1. 2018 (=počátek účetního období), ale k zápisu fúze do obchodního rejstříku by došlo až

¹⁰⁸ Do šesti měsíců v případě, že mají povinnost auditu nebo za ně daňové přiznání podává daňový poradce

¹⁰⁹ § 21a písm. c) ZDP

a) 31. 10. 2018

b) 3. 1. 2019

Ad a) zdaňovacím obdobím bude v souladu s ustanovením § 21a písm. c) ZDP období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018.

Ad b) zdaňovacím obdobím bude v souladu s ustanovením § 21a písm. c) ZDP období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2019.

b) Rozhodný den není prvním dnem běžného účetního období (například 1. 4. 2018)

V případě, že se obchodní společnosti rozhodnou zvolit rozhodný den v průběhu běžného účetního období, nikoliv na jeho počátku, nastala situace je o něco složitější. Rozhodný den tvoří mezník mezi obdobími, za které vzniká povinnost podat daňová přiznání. Jak nástupnická tak zanikající společnost (každá sama za sebe) podávají daňové přiznání za období od počátku kalendářního (hospodářského) roku do rozhodného dne fúze. Následně za období od rozhodného dne fúze do zápisu fúze do obchodního rejstříku, má tuto povinnost už jen nástupnická společnost.

Lhůty pro podání daňového přiznání jsou stanoveny v odst. 2, výše zmíněného ustanovení § 38ma ZDP. Nástupnická i zanikající společnost jsou povinny podat daňová přiznání nejpozději do tří měsíců od konce měsíce, do něhož spadá tzv. rozhodná skutečnost.

Rozhodnou skutečností je v tomto případě **den, v němž valná hromada obchodních společností rozhodla o schválení fúze**. V případě, že tento den následuje po rozhodném dni nebo se s ním shoduje, je společnost povinna podat daňové přiznání nejpozději do tří měsíců od konce měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí valné hromady o fúzi.

Naopak pokud den, v němž valná hromada rozhodla o fúzi, předchází rozhodnému dni, společnost podává daňové přiznání nejpozději do tří měsíců od konce měsíce, do něhož spadá den předcházející rozhodnému dni fúze.

Pro objasnění demonstrováme výše popsané na následujícím příkladu:

Rozhodný den byl 1. 4. 2018 a valná hromada rozhodla o fúzi

a) 15. 5. 2018

b) 15. 3. 2018

Ad a) vzniká zkrácené období a to od 1. 1. 2018 do 31. 3. 2018. V tomto případě jsou jak zanikající i nástupnická společnost povinny podat daňová přiznání (a to každá sama za sebe) v souladu s ustanovením § 38ma odst. 1 písm. a) ZDP nejpozději do 31. 8. 2018.

Ad a) vzniká zkrácené období a to od 1. 1. 2018 do 31. 3. 2018. V tomto případě jsou jak zanikající i nástupnická společnost povinny podat daňová přiznání (a to každá sama za sebe) v souladu s ustanovením § 38ma odst. 1 písm. a) ZDP nejpozději do 30. 6. 2018.

Za období následující po rozhodném dni fúze do zápisu do obchodního rejstříku podává daňové přiznání už pouze nástupnická společnost a to za období od 1. 4. 2018 do 31. 12. 2018 v souladu s ustanovením § 38ma odst. 1 písm. e) respektive § 38na písm. d) ZDP nejpozději do 1. 4. 2019 nebo 1. 7. 2019 v případě, že přiznání za nástupnickou společnost připravil a podává daňový poradce nebo má nástupnická společnost povinnost ověření účetní závěrky auditorem.¹¹⁰

2.9 Zálohy na daň z příjmů právnických osob

Obchodní korporace jsou povinny platit v zákonem stanovených časových intervalech tzv. zálohy na daň z příjmů právnických osob. Výše a periodicita záloh je u obchodních korporací odvozena od jejich poslední známé daňové povinnosti a to za poslední zdaňovací období, za které byla daň již vyměřena. Jinými slovy řečeno jejich výše a periodicita se v čase mění.

- V případě, že je poslední známá daňová povinnost obchodní společnosti nižší nebo rovna 30 000 Kč, společnost není povinna platit zálohy na daň z příjmů právnických osob.
- Pakliže je poslední známá daňová povinnost společnosti ve výši od 30 001 do 150 000 včetně je povinna platit zálohy pololetně ve výši odpovídající 40 % poslední známé daňové povinnosti.
- Pokud by byla poslední známá daňová povinnost vyšší jak 150 000, pak je společnosti uložena povinnost platit zálohy čtvrtletně a to ve výši 25 % z poslední známé daňové povinnosti.¹¹¹

¹¹⁰OTAVOVÁ, Milena. Daňové aspekty fúzí [online]. 12. 3. 2018 [cit. 2019-03-25]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: Odborný portál DAUC.cz

¹¹¹ Zálohy jsou placeny nejpozději k 15. dni daného měsíce, v případě pololetního placení záloh je to k 15. dni 6. a 12. měsíce, v případě čtvrtletní povinnosti pak k 15. dni 3., 6., 9., a 12. měsíce.

K určení výše a periodicitě placení záloh dochází v tzv. zálohovém období, během něhož jsou zálohy taktéž splatné. Toto období počíná dnem následujícím po dni, v němž má obchodní korporace povinnost nejpozději podat řádné daňové přiznání a končí dnem, v němž je obchodní korporace povinna podat řádné daňové přiznání, ale za následující zdaňovací období. Tedy pokud je zdaňovacím obdobím obchodní společnosti kalendářní rok například 2018 a za společnost podává daňové přiznání daňový poradce, zálohové období je stanoveno od 2. července 2019 do 1. července 2020.¹¹² Po skončení zdaňovacího období je stanovena skutečná výše daňové povinnosti a zaplacené zálohy se započítají na její úhradu. V souladu s ustanovením § 146 daňového řádu se zálohy na daň se zaokrouhlují na celé sto koruny nahoru.¹¹³

Zálohy na daň z příjmů právnických osob při fúzi

Specifickou úpravu vztahující se k placení záloh ve vztahu k přeměnám obchodních společností nalezneme v ustanovení § 38a odst. 10 ZDP.

Placení záloh během procesu fúze z časového hlediska rozdělujeme do dvou období:

Období od rozhodného dne fúze do dne předcházejícího dni zápisu fúze do obchodního rejstříku:

Pro fúzi splynutím platí následující:

- Během zdaňovacího období, vymezeného v ustanovení § 21a písm. c) ZDP, platí zálohy na daň z příjmu právnických osob za nástupnickou společnost zanikající společnost a to do dne předcházejícího dni, v němž nastávají účinky fúze.
- V tomto případě, platí zálohy společnosti zúčastněné na přeměny ve výši a periodicitě tak, jakoby k přeměně vůbec nedošlo.

Pro fúzi sloučením platí následující:

- Výše uvedené vztahující se pouze na zanikající společnost v případě fúze sloučením platí i pro společnost nástupnickou. Je tomu tak z toho důvodu,

¹¹² VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX), str. 148-151

¹¹³ KOUT, Petr. Zálohy na daň z příjmů. Daně a právo v praxi [online]. 2013, (8/2013) [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=45109&rez=0&q=z%C3%A1lohy%20na%20da%C5%88%20z%20p%C5%99%C3%ADjm%C5%AF%20pr%C3%A1vnick%C3%BDch%20osob>

neboť nástupnická společnost není nově vzniklou společností, oproti fúzi splynutím, ale společností již existující, hradí si tedy zálohy sama před zápisem fúze do obchodního rejstříku.

Období od zápisu fúze do obchodního rejstříku

Z logiky věci ode dne, kdy nastávají účinky fúze, platí zálohy na daň z příjmu právnických osob pouze společnost nástupnická. Nástupnická společnost platí zálohy ve výši a periodicitě vypočtené ze součtu posledních známých daňových povinností zanikajících společností, zároveň s respektováním ustanovení § 38a odst. 6 ZDP, na základě něhož může vzniknout povinnost k případnému dopočtu, jedná-li se o fúzi sloučením, dopočet se zvýší o poslední známou daňovou povinnost nástupnické společnosti.¹¹⁴

2.10 Institut zneužití práva

Obchodní společnosti mají právo si svobodně zvolit svoji organizační strukturu. Zákon jim nebrání jakkoliv zorganizovat či přeměnit svoji podnikatelskou aktivitu i přesto, že je tak činěno s cílem snížení daňové povinnosti, neboť je cílem každé obchodní společnosti provozovat svoji hospodářskou činnost, co možná ekonomicky nejvýhodněji a to i s ohledem na daňovou problematiku, jak vyplývá z judikatury.¹¹⁵ Žádný z právních předpisů zároveň nezakazuje daňovým poplatníkům podnikat za účelem zvýšení daňového výnosu vůči státu.¹¹⁶ Nicméně, jak dále z judikatury a nově i z daňového řádu vyplývá, nesmí tak činit v rozporu s institutem zneužití práva. Povinnost předcházet zneužití práva je obecně aplikovatelným principem vycházejícím z obecných právních zásad Společenství.¹¹⁷

Institut zneužití práva nebyl doposud upraven v právním řádu České republiky a jeho aplikace byla dovozována pouze na základě judikatury a evropských právních předpisů. V souvislosti s novelou daňových zákonů s účinností od 1. dubna 2019, byl princip zneužití práva implementován do právního řádu České republiky prostřednictvím zákona

¹¹⁴ Ustanovení § 38a odst. 10 ZDP

¹¹⁵ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz

¹¹⁶ rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 21. 2. 2006 (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise), č. j. C-255/02, bod 73

¹¹⁷ rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 21. 2. 2006 (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise), č. j. C-255/02, bod 37 a 63

č. 280/2009 Sb., ustanovení § 8 odst. 4, daňového řádu. Zmíněné ustanovení uvádí, že pokud hlavním účelem právního jednání daňového subjektu je získání daňové výhody a současně pokud je získání daňového zvýhodnění ve zřejmém nesouladu se smyslem právních předpisů, pak se k takovému jednání nepřihlíží.

Bližší vymezení tohoto pojmu nalezneme v již dříve vydaném Rozhodnutí SDEU, kterým je případ známý jako Halifax.¹¹⁸ Institutem zneužití práva se nicméně zabýval i NSS. Obě zmíněné instituce především v souvislosti s daní z přidané hodnoty, avšak není sporu o tom, že jsou zmíněné rozsudky aplikovatelné obecně na veškerá jednání posuzovaná při správě daní.¹¹⁹ Ze zmíněné judikatury vyplývá, že jednání daňového subjektu musí být testováno na základě dvou níže zmíněných kritérií a je považováno za zneužití práva, pouze pokud splňuje obě následující podmínky:

- realizovaná hospodářská činnost je uskutečňována s jediným cílem, kterým je získání daňového zvýhodnění,
- a současně by přiznání tohoto práva správcem daně daňovému subjektu znamenalo jednání v rozporu s právními předpisy a se smyslem celého právního řádu.

V případě, že dojde k porušení těchto dvou podmínek a to současně, je jednání daňového subjektu posuzováno jako zneužití práva. SDEU se v tomto ohledu také opírá o již dříve zmíněný institut daňové neutrality. Avšak z judikatury zároveň vyplývá, že pokud by hospodářská činnost měla i jiný účel než pouhé získání daňového zvýhodnění, nelze institut zneužití práva aplikovat a o porušení práva se nejedná. Argumentací pro zmíněnou situaci v předešlé větě je fakt, že pokud by i toto bylo považováno za zneužití práva, na straně daňového subjektu by došlo ke zvýšení právní nejistoty, zda svoji podnikatelskou aktivitu posuzovat jako legitimní či nikoliv.¹²⁰

NSS ve zmíněné judikatuře klade důraz především na poměr ekonomických účelů dané transakce, či jednání daňového subjektu. Pakliže je jednání daňového subjektu podloženo ekonomickými důvody, které jsou ve značném nepoměru, jinými slovy řečeno, pokud by

¹¹⁸ rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 21. 2. 2006 (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise), č. j. C-255/02

¹¹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz

¹²⁰ ŠLAJS, Jan. Zneužití práva v daňovém řízení. Odborný portál DAUC.cz [online]. 2019 [cit. 2019-04-14]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=259808>

daňový subjekt například fúzoval se svoji spřízněnou osobou za účelem převzetí vysokých daňových ztrát, které byly vyměřeny této spřízněné osobě, a dalším důvodem vedoucím k uskutečnění zmíněné fúze by bylo pouhé snížení administrativních nákladů, jež je z logiky věci vlastní každé fúzi, jednalo by se o značný nepoměr mezi hospodářskými důvody realizované fúze a tedy o zneužití práva ve smyslu zmíněné judikatury.

Závěrem bych ráda shrnula, že vymezení institutu zneužití práva právní judikaturou dle mého názoru zvýšilo právní jistotu daňového subjektu v tom ohledu, že v situacích, kdy se rozhoduje o své podnikatelské činnosti, má volit pouze takové kroky, které mají i jiný ekonomický důvod, než pouhé získání daňové výhody. Zároveň výše zmíněná implementace tohoto pojmu do právního řádu České republiky zatím nejspíš nijak nezmění zavedený postup správce daně a soudců s odkazem na výše zmíněné testování podmínek zneužití práva.

3 Zhodnocení daňových aspektů fúze a budoucí vývoj daňového práva

Cílem předešlé kapitoly bylo popsat stěžejní daňové dopady, které sebou realizace fúze obchodních společností nese z pohledu daně z příjmů právnických osob. Na základě prostudovaných publikací, odborných článků, citované judikatury a v neposlední řadě právních předpisů bylo objasněno několik daňových aspektů, které lze shrnout následovně.

Na základě provedené analýzy v předešlé kapitole, lze s určitostí konstatovat, že pro obchodní společnosti, které plánují uskutečnění fúze je rozhodující především správné stanovení rozhodného dne. Od stanovení rozhodného dne se odvíjí určení data, k němuž se sestaví účetní závěrka obchodních společností přeměny účastníci se. Jak bylo výše uvedeno, výsledek hospodaření před zdaněním je základním konstrukčním prvkem, od něhož obchodní společnosti následně odvozují základ daně.

V souvislosti se stanovením základu daně je nástupnická společnost povinna testovat náklady a jejich daňovou uznatelnost. Pakliže za dané zdaňovací období vykáže náklady, které nejsou považovány za náklady na dosažení, zajištění a udržení s nimi souvisejících zdanitelných příjmů, je o ně povinna zvýšit základ daně. Takovými náklady mohou být úroky z úvěrů a jiné finanční náklady související s financováním realizované restrukturalizace u obchodních společností, které tvoří jednu skupinu. Na základě analýzy citované judikatury bylo konstatováno, že pokud obchodní společnost splní podmínky daňové uznatelnosti nákladů v souladu se ZDP, správce daně může i přesto shledat úrokové náklady za daňově neuznatelné. Na takové případy je aplikován koncept zneužití práva. Jinými slovy řečeno, jedná se o institut plnicí funkci tzv. záchranné brzdy, a který je považován za prostředek „*ultima ratio*“ pro případ, kdy provedené transakce sice splňují formální stránku věci stanovenou právními předpisy, nicméně výsledkem transakcí je získání daňové výhody, jež je v rozporu s cíli sledovanými právními předpisy.

V případě, že nástupnická společnost hodlá uplatnit daňové opravné položky a daňové rezervy, jež převzala od společnosti zanikající, měla by i tento druh nákladů podrobit testu daňové uznatelnosti.

Vhodné stanovení rozhodného dne má také vliv na výpočet daňových odpisů, které jsou dle ZDP považovány za daňově účinný náklad. V případě, že dojde ke stanovení

rozhodného dne v průběhu zdaňovacího období, tedy rozhodný den se nebude shodovat s prvním dnem běžného účetního období, vznikne tzv. zkrácené období, s nímž je spojena povinnost výpočtu polovičních daňových odpisů. Výše v jaké budou daňové odpisy uplatněny, závisí na zvolené metodě odpisování, jež není nástupnická společnost oprávněna, jako právní nástupce pokračující v odpisování započatém původním vlastníkem, měnit.

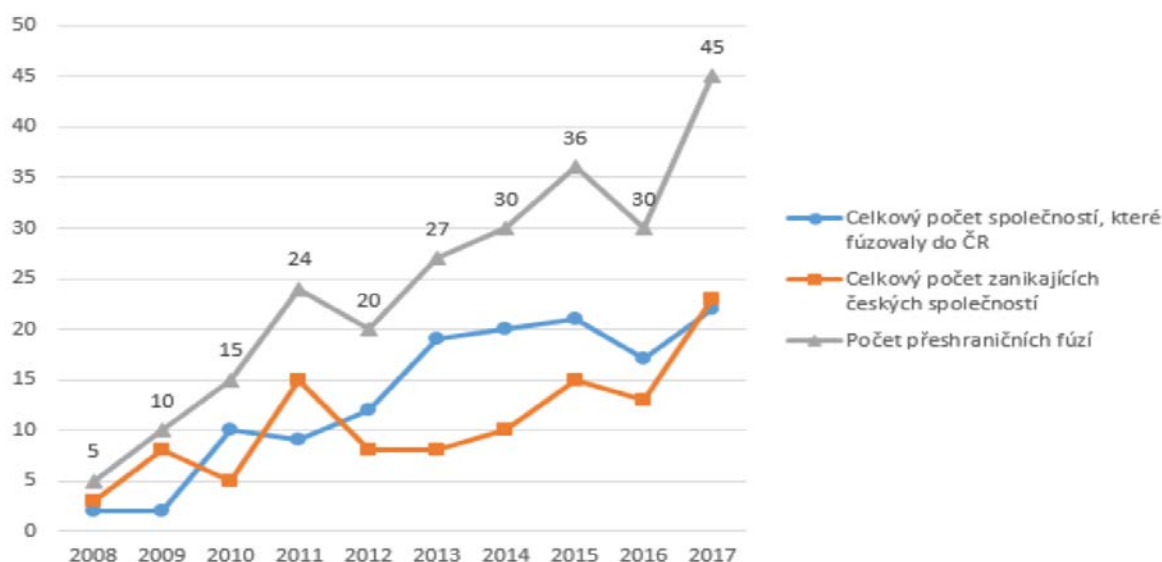
Častým daňovým aspektem, který obchodní společnosti láká k provedení fúze, je možnost převést na nástupnickou společnost daňové ztráty, které byly vyměřeny zanikající společnosti a nebyly jí dosud uplatněny. Nicméně této výhody lze využít jen v souladu se striktně stanovenými podmínkami ZDP a institutem daňové neutrality potažmo institutem zneužití práva. Je třeba ověřit maximální výši daňových ztrát, kterou může nástupnická společnost převzít od zanikající společnosti a to v závislosti na jejich předmětu činnosti. V případě že by nástupnická společnost vykonávala jinou činnost, než vykonávala společnost zanikající a z níž jí také vznikla daňová ztráta nebo by sice nástupnická společnost měla právo k výkonu stejné činnosti, ale aktivně by ji nevykonávala, nelze ustanovení o převzetí ztrát aplikovat. Nástupnická společnost se musí taktéž vypořádat s určením tzv. ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Jak bylo konstatováno na základě judikatury nelze uplatnit ztráty vůči nesouvisejícím ziskům. V případě, že by daňový poplatník nebyl schopný posoudit, zdali v jeho případě lze převést daňové ztráty, které byly vyměřeny zanikající společnosti, zákon ho opravňuje, aby požádal správce daně v této souvislosti o vydání závazného posouzení, jež vnese do jím prováděné transakce značnou míru právní jistoty.

V neposlední řadě má vhodné určení rozhodného dne vliv na stanovení daňové povinnosti a podání daňových přiznání ve správném termínu a za správné zdaňovací období. Nevhodným stanovením dojde ke vzniku zkráceného období, s nímž se pojí povinnost podat daňové přiznání za toto zkrácené období. Zároveň je nutné, správně určit tzv. rozhodnou událost, od níž se následně odvíjí lhůta pro podání daňového přiznání. V případě, že dojde k zápisu fúze do obchodního rejstříku až v následujícím kalendářním (hospodářském) roce, dojde mimo jiné ke spojení dvou účetních období a daňové přiznání se podává až po uplynutí tohoto „spojeného“ období.

I přes složitou daňovou právní úpravu, která byla výše shrnuta a jež je s přeměnami obchodních společností neodmyslitelně spojena, lze na základě analýz poradenských společností konstatovat, že počet realizovaných fúzí vykazuje stále rostoucí trend. V roce

2017 došlo k rekordnímu množství zrealizovaných fúzí, jak můžeme vidět na grafu níže. Za tímto boomen stál ekonomický růst v celé Evropě.¹²¹ Podle studií stála Česká republika v první polovině roku 2018 v čele, co do počtu realizovaných fúzí na jejím území, v porovnání se státy východní a střední Evropy. Pro rok 2019 je odhadován stále rostoucí trend prováděných transakcí.¹²²

Obrázek 1: Vývoj přeshraničních fúzí v letech 2008-2017



Zdroj: Analýza TPA: přeshraniční fúze – rekordní rok 2017

3.1 Směrnice Evropské Unie

Institut zneužití práva, princip daňové neutrality, pravidlo nízké kapitalizace a lze jmenovat další nástroje, které jsou pro správce daně stěžejní v případě odhalení nelegitimních transakcí. Vzhledem k narůstajícímu počtu uskutečněných přeměn a restrukturalizací obchodních společností, jak dokazují výše zmíněné studie, jsou na poli Evropské Unie přijímány právní přepisy, jež omezují využívání daňových výhod, které může provedená přeměna obchodním společností přinést. Současně harmonizují obchodní právo z pohledu přeměn obchodních společností a odstraňují bariéry, jež mohou přinášet daňové znevýhodnění, nejednotnou úpravou právních předpisů v jednotlivých členských státech.

¹²¹ SKÁLOVÁ, Jana. Analýza TPA: přeshraniční fúze – rekordní rok 2017 [online]. 2018 [cit. 2019-04-20]. Dostupné z: <https://www.tpa-group.cz/cs/analyza-tpa-preshranicni-fuze-rekordni-rok-2017/>

¹²² AEY M&A Barometr: Česká republika je opět v čele regionálního žebříčku na trhu fúzí a akvizic. V prvním pololetí roku 2018 se zde uskutečnilo 167 transakcí [online]. [cit. 2019-04-20]. Dostupné z: https://www.ey.com/cz/cs/newsroom/news-releases/2018_ey-ma-barometr-2018

3.1.1 ATAD

Daňovým balíčkem s účinností od 1. dubna 2019, byla do právního řádu České republiky implementována Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, zkráceně nazývána ATAD (Anti-tax avoidance directive). Účelem směrnice je, zjednodušeně řečeno, zamezit přesouvání zisků do zemí s nižším nebo výhodnějším zdaněním a dosažení zdanění těchto zisků v zemích, kde je daná ekonomická činnost skutečně vykonávána.

Směrnice ATAD, jak sám název napovídá, má zamezit daňovým poplatníkům v agresivním plánování a vyhýbání se daňové povinnosti. Nejdiskutovanějším pravidlem, které směrnice přináší a rovněž pravidlem vztahujícím se k přeměnám obchodních společností, je omezení daňové uznatelnosti tzv. nadměrných výpůjčních nákladů, přičemž stávající pravidlo zakotvené v ZDP o nízké kapitalizaci zůstává nedotčené. Jedním z aspektů, který je třeba podotknout je fakt, že zmíněná pravidla jsou aplikována jak na spojené, tak na nespojené osoby.

Daňová uznatelnost nadměrných výpůjčních nákladů je testována na základě dvou kritérií, podle nichž daňový poplatník posuzuje, do jaké výše jsou náklady na dluhové financování daňově účinným nákladem, a od jaké výše už jsou naopak daňově neúčinným nákladem.

Pravidla stanoví:

- pokud nadměrné výpůjční nepřekračují limit 80 mil. Kč, jsou považovány za daňově uznatelný náklad,
- druhé omezení je stanoveno procentně a je vypočítáno na základě ekonomického ukazatele EBITDA. Tento ukazatel se určí přičtením následujících položek k základu daně:

+ daňově uznatelné výpůjční náklady (úroky)

+ daňové odpisy

+ kladný oceňovací rozdíl vzniklý při koupi závodu.

daňově uznatelnými náklady jsou pak pouze náklady do výše 30 % EBITDA.

Pravidlo stanoví, že pokud výpůjční náklady překročí vyšší částku vypočtenou na základě zmíněných ukazatelů, to oč tento limit překročí, je považováno za nadměrné výpůjční náklady, jež jsou nově v souladu se ZDP daňově neuznatelné a daňový poplatník je v daném zdaňovacím období povinen o ně zvýšit základ daně. Nicméně ZDP současně připouští část takto neuznaných výpůjčních nákladů převést do následujících zdaňovacích období.

Je nutné podotknout, že se toto pravidlo aplikuje i retrospektivně, v tom smyslu, že obchodní společnosti jsou povinny posoudit daňovou uznatelnost nákladů z dluhového financování vzniklých z titulu finančních nástrojů uzavřených před účinností této novely.¹²³

Kromě zmíněného pravidla přinesla směrnice několik dalších omezení, kterými jsou tzv. zdanění při odchodu, zdanění zisků ovládaných společností a omezení hybridních struktur, v neposlední řadě také princip zneužití práva, jež byl blíže už popsán výše.

3.1.2 DAC 6

Směrnice Rady 2018/822, kterou se mění Směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat zkráceně nazývána DAC 6. Směrnice nabyla platnosti dne 25. června 2018 a členské státy jsou povinny provést její implementaci nejpozději do 31. prosince 2019, zároveň musí dojít k nabytí účinnosti na úrovni vnitrostátních předpisů nejpozději do 1. července 2020. Základním znakem směrnice je její aplikovatelnost pouze na přímé daně.

DAC 6 v podstatě rozšiřuje, neboli precizuje již zavedený princip, kterým je institut zneužití práva. Směrnice cílí proti jednání přeshraničních uspořádání, jejichž hlavním nebo jediným cílem je získání daňových výhod, které nemají oporu v právních předpisech. Směrnice ukládá těmto uspořádáním oznamovací povinnost vůči správci daně a usnadňuje finančním orgánům automatickou výměnu informací o přeshraničních uspořádáních.

Jak vyplývá z výše zmíněného, směrnice se aplikuje pouze na přeshraniční uspořádání. Tedy není prozatím aplikovatelná například na vnitrostátní fúze, nicméně její budoucí aplikovatelnost i v rámci národních uspořádání je spíše jen otázkou času.

¹²³ Ustanovení § 23e ZDP

Cílem finanční správy je získání informací o zamýšlených transakcích, které mají přesah do jiného členského státu či do třetích zemí s předstihem, a tím pádem zamezit přesouvání zdanitelných zisků do zemí s příznivějším daňovým systémem a současně předejít neoprávněnému snížení daňové povinnosti obchodních společností.

Oznamovací povinnost přeshraničním uspořádáním vzniká v případě, že splní charakteristické rysy vymezené směrnicí DAC 6, zjednodušeně řečeno se jedná o znaky, které v sobě mají riziko potenciálního vyhnutí se daňové povinnosti.¹²⁴

Směrnice rozděluje charakteristické znaky na tzv. obecné a specifické. Přeshraniční uspořádání, která budou splňovat obecné rysy a specifické rysy, které nepodléhají testu hlavního přínosu, jsou oznamovány automaticky. Zvláště směrnice definuje specifické znaky, které podléhají zmíněnému testu, a které se povinně oznamují jen, je-li jejich hlavním cílem získání daňové výhody.

Vzhledem k tomu, že zatím nedošlo k implementaci směrnice, jsou s jejím výkladem spojeny značné nejasnosti. Nicméně z pohledu finanční správy se jedná o další nástroj, který usnadní postup při správě daní a umožní přijmout efektivní opatření proti agresivnímu plánování.

¹²⁴ PATZENHAUER, Markéta, Martina VODŇANSKÁ a Martin ŠABO. Stručné shrnutí Směrnice DAC 6. *Finanční, daňový a účetní bulletin* [online]. 2018, (3/2018) [cit. 2019-04-14].

4 Závěr

Realizace fúze je nejčastěji iniciována ze strany vlastníků obchodních společností s účelem efektivně čelit narůstající konkurenci. Vlastníci obchodních společností mají za cíl získat co možná nejvyšší zisk a současně mnohdy také proniknout na nové trhy. V případě, kdy skupina společností má více předmětů činnosti představující rozdílnou váhu rizika, cílem fúze může být i diverzifikace těchto rizik. Nicméně zmíněné cíle leckdy skrývají hlavní motiv, a tím je získání daňové výhody.

Cílem diplomové práce bylo analyzovat daňové konsekvence fúze z pohledu nástupnické společnosti a to pouze s dopady na daň z příjmů právnických osob. Stěžejní část diplomové práce vychází z právní úpravy obsažené v zákoně o daních z příjmů. V rámci diplomové práce byly rovněž analyzovány významné rozsudky Nejvyššího správního soudu a současně Soudního dvora Evropské unie. Dále byly daňové aspekty zkoumány v návaznosti na koordinační výbory a odborné publikace.

Diplomová práce upozorňuje na úskalí a rizika, kterým může nástupnická společnost v průběhu fúze čelit, a jež by měla zhodnotit ještě před samotnou realizací. V souvislosti se zhodnocením daňových aspektů, které byly v rámci diplomové práce zkoumány, bych ráda podotkla, že samotný zákon o daních z příjmů, který obsahuje stěžejní úpravu, zakotvuje mnoho vágních a složitých ustanovení, jejichž výklad může být pro nástupnickou společnost mnohdy obtížný. Příkladem je již zmíněný pojem ekonomicky zdůvodnitelné kritérium, institut zneužití práva nebo například nově zavedený pojem nadměrné výpůjční náklady. Jak jsem již několikrát v praxi zjistila, i výpočet daňových odpisů při fúzi může být pro obchodní společnost složitým procesem. Implementované účetní softwary mnohdy nejsou schopny vyčíslit správnou výši daňových odpisů. Z toho důvodu jsou následně daňové odpisy přepočítávány manuálně, což významně zvyšuje riziko provedení chyby. Vzhledem ke skutečnosti, že daňové odpisy u většiny obchodních společností významně ovlivňují základ daně, ráda bych obchodním společnostem doporučila zvolit rozhodný den takovým způsobem, aby se vyhnuly zbytečně složitým a nadměrným administrativním procesům, jež se vztahují jak k výpočtu daňových odpisů tak například k podání daňových přiznání a zvyšují tak náklady a rizika celé fúze.

V neposlední řadě bylo cílem diplomové práce zmínit současné změny, které jsou přijímány v oblasti daňové problematiky a jež mají dopad na realizaci fúzí obchodních společností. V posledních letech počet realizovaných fúzí vykazuje rostoucí trend, ne

vždy však za uskutečněním fúze stojí čistě ekonomické a obchodní důvody. Současné jsou s provedením fúze neodmyslitelně spjaty i důvody daňové. Obchodní společnosti účastníci se přeměny by měly daňové aspekty přeměny zvážit a zanalyzovat jejich dopady. Nicméně nemělo by se jednat o ústřední motiv vedoucí obchodní korporace k realizaci restrukturalizace.

V rámci analýzy předmětné judikatury bylo zhodnoceno, že i přes to, kdy uskutečněná fúze vykazuje pádné hospodářské důvody, může být správcem daně dovozeno zneužití práva. Zmíněný princip zneužití práva byl doposud dovozován na základě judikatury. V souvislosti s přijetím nového daňového balíčku s účinností od 1. dubna 2019, byl zmíněný princip výslovně zakotven do daňového řádu. Domnívám se, že přijetím této úpravy může ve vybraných případech docházet na straně daňového subjektu k oslabení právní jistoty. Jinými slovy řečeno bude pro daňový subjekt obtížnější vymezit, jaké skutečnosti budou považovány správcem daně za zneužití práva a jaké nikoliv. Naopak pro subjekty správy daní znamená výslovné zakotvení tohoto principu zvýšení právní jistoty, neboť ho již nemusí dovozovat z judikatury, jako tomu bylo doposud. Jak bude zmíněné ustanovení v budoucnu aplikováno správními soudy, zatím není jasné. Nelze ani vyloučit, že aplikace tohoto ustanovení nebude v budoucnu vyvolávat řadu nejasných otázek, nicméně dle mého názoru se postup správce daně při dovozování principu zneužití práva alespoň prozatím od zavedené praxe příliš nezmění.

S ohledem na přijatá opatření prostřednictvím směrnic ATAD a DAC 6 lze očekávat, že v budoucnu bude ubývat přeměn, jejichž hlavním důvodem by bylo získání daňové výhody. Správce daně zpřísňuje daňovou úpravu a snaží se vyvíjet stále efektivnější nástroje v boji proti nelegitimnímu jednání daňových subjektů. Rovněž předpokládám, že informační povinnost, kterou zavede směrnice DAC 6 vůči vybraným daňovým subjektům, kterými jsou přeshraniční uspořádání, bude v budoucnu aplikovatelná i na uspořádání vnitrostátní. Z dostupných informací zatím vyplývá, že daňové subjekty budou mít povinnost informovat správce daně o takové přeměně, z níž by pro ně plynula určitá forma daňové výhody. Je zjevné, že přijetí těchto směrnic reaguje na případy, jako byl CTP nebo Foggia. Domnívám se, že v souvislosti s přijetím předmětných opatření bude prakticky nemožné, aby se v budoucnu obdobné kauzy opakovaly.

Seznam schémat, tabulek a obrázků

Schéma 1: Fúze sloučením	14
Schéma 2: Upstream fúze sloučením.....	15
Schéma 3: Downstream fúze sloučením.....	15
Schéma 4: Fúze splynutím.....	16
Schéma 5: Stěžejní časové okamžiky fúze: rozhodný den předchází vypracování a schválení projektu fúze	23
Schéma 6: Stěžejní časové okamžiky fúze: rozhodný den následuje po vypracování a schválení projektu fúze	25
Schéma 7: Vlastnická struktura skupiny CTP před restrukturalizací	31
Tabulka 1: Křížová fúze – přípustné formy.....	17
Tabulka 2: Harmonogram fúze - rozhodný den 1. 1. 2018.....	21
Tabulka 3: Harmonogram fúze - rozhodný den 1. 4. 2018.....	22
Tabulka 4: Harmonogram fúze - rozhodný den 1. 10. 2018.....	24
Tabulka 5: Rovnoměrné odpisy – odpisové sazby	36
Tabulka 6: Zrychlené odpisy – odpisové koeficienty	37
Tabulka 7: Výpočet rovnoměrných odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 1. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2018	39
Tabulka 8: Výpočet rovnoměrných odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 4. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2018	40
Tabulka 9: Výpočet rovnoměrných odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 4. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2019	41
Tabulka 10: Výpočet zrychlených odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 1. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2018	42
Tabulka 11: Výpočet zrychlených odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 4. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2018	43
Tabulka 12: Výpočet zrychlených odpisů při fúzi – rozhodný den je 1. 4. 2018, účinky fúze nastaly v roce 2019	44
Obrázek 1: Vývoj přeshraničních fúzí v letech 2008-2017	63

Seznam zkratek

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

PřemZ - zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

Daňový řád - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

ATAD - Anti-tax avoidance directive

DAC 6 - Směrnice Rady 2018/822, kterou se mění Směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním.

NSS – Nejvyšší správní soud

SDEU – Soudní dvůr Evropské Unie

GFR – Generální finanční ředitelství

KDP – Komora daňových poradců

PO – právnická osoba

FO – fyzická osoba

a.s. – akciová společnost

s.r.o. – společnost s ručením omezeným

Seznam použité literatury

České právní předpisy

1. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
2. zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
3. zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
4. zákon č. 355/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
5. zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách)
6. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
7. zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
8. zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
9. zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
10. vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Evropské právní předpisy:

11. Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu
12. Směrnice Rady 2018/822, kterou se mění Směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním

Knižní zdroje:

13. JOSKOVÁ, Lucie. *Fúze - právo, účetnictví a daně: praktická příručka pro realizaci vnitrostátních fúzí společností s ručením omezeným a akciových společností*. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-885-7.
14. SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-699-0.

15. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2018. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.
16. DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady*. Olomouc: ANAG, [2018]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-125-3.
17. ŠVARC, Zbyněk. *Základy obchodního práva po rekodifikaci soukromého práva*. 4., upr. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-504-3.
18. DĚDIČ, Jan. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi: praktická příručka pro přípravu a schvalování přeměn*. Praha: BOVA POLYGON ve spolupráci s Kocián Šolc Balaštík, advokátní kancelář, s.r.o. a Notářskou komorou České republiky, 2012. ISBN 807273170X.
19. DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vědecké monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-803-1.

Elektronické publikace

20. OTAVOVÁ, Milena. *Daňové aspekty fúzí* [online]. 12.3.2018 [cit. 2019-03-25]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: Odborný portál DAUC.cz
21. DUBECKÁ, Dagmar. *ZÁKON O PŘEMĚNÁCH OBCHODNÍCH SPOLEČNOSTÍ*. *Ekonom* [online]. 2012, 2012-01-05 [cit. 2019-04-04]. Dostupné z: <https://ekonom.ihned.cz/c1-54347810-premeny-obchodnich-spolecnosti>
22. DĚDIČ, Jan. Nad zákonem o přeměnách aneb druhá „podařená“ dekodifikace obchodního zákoníku. *PRÁVNÍ ZPRAVODAJ*. 2008, (7/2008), 20 str.
23. DĚRGEL, Martin. Slevy na dani u právnických a fyzických osob. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály [online]. 2018 [cit. 2019-04-04]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/slevy-na-dani-u-pravnickych-a-fyzickych-osob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EjNMStbmYQh86ev6mcMZfRM/?query=slevy%20na%20dani%20f%FAze&serp=1>
24. DĚRGEL, Martin. Účetní versus daňové odpisy - hmotného majetku. *Účetnictví v praxi* [online]. 2011, (4/2011) [cit. 2019-04-07]. Dostupné z:

- <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=38355&rez=0&q=danove%20odpisy>
25. MACHÁČEK, Ivan. Využití daňových odpisů k optimalizaci daňové povinnosti. Daňová a hospodářská kartotéka [online]. 2016, (23/2016.) [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=215066&rez=0&q=danove%20odpisy>
26. LIPOVÁ, Jaroslava. Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období započatá v roce 2018. *Finanční, daňový a účetní bulletin* [online]. 1/2019 [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=258755&rez=0&q=danove%20oprizeni%20k%20dani%20z%20prijmu%20pravnickach%20osob>
27. KOUT, Petr. Zálohy na daň z příjmů. *Daně a právo v praxi* [online]. 2013, (8/2013) [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=45109&rez=0&q=z%C3%A1lohy%20na%20da%C5%88%20z%20p%C5%99%C3%ADjm%C5%AF%20pr%C3%A1vnick%C3%BDch%20osob>
28. ŠLAJS, Jan. Zneužití práva v daňovém řízení. Odborný portál DAUC.cz [online]. 2019 [cit. 2019-04-14]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=259808>
29. PATZENHAUER, Markéta, Martina VODŇANSKÁ a Martin ŠABO. Stručné shrnutí Směrnice DAC 6. Finanční, daňový a účetní bulletin [online]. 2018, (3/2018) [cit. 2019-04-14]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=250343>
30. SKÁLOVÁ, Jana. Analýza TPA: přeshraniční fúze – rekordní rok 2017 [online]. 2018 [cit. 2019-04-20]. Dostupné z: <https://www.tpa-group.cz/cs/analyza-tpa-preshranicni-fuze-rekordni-rok-2017/>
31. SKÁLOVÁ, Jana. Analýza TPA: přeshraniční fúze – rekordní rok 2017 [online]. 2018 [cit. 2019-04-20]. Dostupné z: <https://www.tpa-group.cz/cs/analyza-tpa-preshranicni-fuze-rekordni-rok-2017002F>
32. AEY M&A Barometr: Česká republika je opět v čele regionálního žebříčku na trhu fúzí a akvizic. V prvním pololetí roku 2018 se zde uskutečnilo 167 transakcí [online]. [cit. 2019-04-20]. Dostupné z: https://www.ey.com/cz/cs/newsroom/news-releases/2018_ey-ma-barometr-2018

Koordinační výbory

33. koordinační výbor KDP a GFŘ č.482/16.06.15 *Přeměny a daňová neutralita – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv mezi účetnictvím a znaleckým posudkem*, ze dne 15. 6. 2016
34. koordinační výbor KDP a GFŘ č. 423/26.02.14 - *Vymezení stejné činnosti pro účely převzetí daňových ztrát při přeměnách podle § 38na odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů*

Judikatura

35. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. července 2013, čj. 7 Afs 55/2013 - 37, www.nssoud.cz
36. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. duba 2013, čj. 10 Af 493/2012 - 42, www.nssoud.cz
37. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. října 2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz
38. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. října 2015, čj. 9 Afs 57/2015 - 120, www.nssoud.cz
39. rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 10. listopadu 2011 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Supremo Tribunal Administrativo — Portugalsko) — FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, č.j. C-126/10
40. rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 21. 2. 2006 (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise), č. j. C-255/02