

JANA SKÁLOVÁ

Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností



Wolters Kluwer

aktualizované
vydání

JANA SKÁLOVÁ

Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností

2., aktualizované vydání



Wolters Kluwer

Vzor citace: SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, 248 s.

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Skálová, Jana

Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností /
Jana Skálová. -- 2., aktualiz. vyd. -- Praha : Wolters Kluwer,
2015. -- 248 s.

Anglické resumé

ISBN 978-80-7478-699-0 (váz.)

347.72.04 * 657 * 336.22 * (437.3)

- přeměny obchodních společností -- Česko
- účetnictví -- Česko
- daně -- Česko
- monografie

657 - Účetnictví [4]

Právní stav publikace k 1. 1. 2015

© Jana Skálová, 2015

ISBN 978-80-7478-699-0 (váz.)
978-80-7478-700-3 (e-pub)
978-80-7478-701-0 (pdf)
978-80-7478-702-7 (mobi)

Obsah

| | |
|--|-----------|
| Seznam zkratk. | 13 |
| Seznam zkratk použitých právních předpisů | 14 |
| Seznam použitých obrázků | 15 |
| Seznam použitých tabulek. | 16 |
| | |
| Předmluva | 17 |
| | |
| Kapitola 1 Akvizice a fúze – základní vymezení | 19 |
| 1.1 Akvizice | 19 |
| 1.2 Podniková kombinace | 19 |
| 1.3 Přeměny | 20 |
| 1.4 Fúze | 20 |
| 1.5 Vlastnická změna či organizační změna skupiny | 22 |
| 1.6 Kapitálové akvizice nebo majetkové akvizice | 22 |
| 1.7 Účetní zobrazení akvizic, fúzí a spojování podniků | 23 |
| 1.8 Stanovení ceny akvizice | 25 |
| 1.9 Členění akvizic dle záměru a cíle nabyvatele | 26 |
| 1.10 Členění akvizic dle právní formy | 27 |
| 1.11 Důvody pro fúze a akvizice | 28 |
| | |
| Kapitola 2 Právní úprava přeměn v České republice | 29 |
| 2.1 Historický vývoj právní úpravy přeměn | 29 |
| 2.2 Současná právní úprava | 29 |
| 2.3 Fúze | 30 |
| 2.4 Převod jmění na společníka | 31 |
| 2.5 Rozdělení | 32 |
| 2.6 Změna právní formy | 33 |
| 2.7 Přeshraniční přemístění sídla | 33 |
| 2.8 Obecný postup při přípravě přeměny | 34 |
| | |
| Kapitola 3 Účetní povinnosti při přípravě přeměny | 36 |
| 3.1 Účetní povinnosti v novém občanském zákoníku a v zákoně o přeměnách | 36 |
| 3.2 Regulace v účetních předpisech | 38 |
| 3.3 Vzájemné souvislosti účetních povinností | 39 |
| | |
| Kapitola 4 Projekt přeměny | 41 |

| | | |
|--------------------|---|-----------|
| Kapitola 5 | Rozhodný den | 44 |
| 5.1 | Vymezení rozhodného dne ve směrnících EU | 44 |
| 5.2 | Ustanovení zákona o přeměnách o rozhodném dni | 45 |
| 5.3 | Vazba účetního období a rozhodného dne | 46 |
| 5.4 | Ekonomické souvislosti rozhodného dne | 46 |
| Kapitola 6 | Časový průběh přeměny | 48 |
| 6.1 | Rozhodný den předchází vypracování a schválení projektu | 48 |
| 6.2 | Rozhodný den následuje po vypracování a schválení projektu fúze | 50 |
| 6.3 | Spojení účetních období dle zákona o účetnictví | 51 |
| Kapitola 7 | Konečná účetní závěrka | 53 |
| Kapitola 8 | Ocenění jmění | 54 |
| 8.1 | Okamžik ocenění | 54 |
| 8.2 | Metody ocenění | 55 |
| 8.3 | Zákonná struktura znaleckého posudku | 56 |
| 8.4 | Důsledky ocenění jmění | 58 |
| Kapitola 9 | Zobrazení ocenění jmění do účetnictví | 59 |
| 9.1 | Okamžik zobrazení do účetnictví | 59 |
| 9.1.1 | Rozhodný den navazuje na rozvahový den ocenění jmění | 59 |
| 9.1.2 | Rozhodný den nenavazuje na rozvahový den ocenění jmění | 60 |
| 9.2 | Přecenění v oblasti aktiv | 61 |
| 9.3 | Zobrazení v oblasti pasiv | 62 |
| 9.4 | Problémy při zastarání ocenění jmění | 63 |
| 9.4.1 | Metoda s goodwillem | 63 |
| 9.4.2 | Metoda s oceňovacím rozdílem k nabytému majetku | 64 |
| 9.4.3 | Příklad zobrazení poklesu hodnoty jmění | 65 |
| Kapitola 10 | Zahajovací rozvaha | 68 |
| 10.1 | Sestavení zahajovací rozvahy | 68 |
| 10.2 | Komentář k zahajovací rozvaze | 72 |
| 10.3 | Rozdělení položky A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací | 72 |
| 10.4 | Vznik a rozdělení položky A.II.5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací | 74 |

| | | |
|--------------------|--|------------|
| 10.4.1 | Příklad na vzájemné pohledávky a závazky v rozdílné hodnotě | 75 |
| 10.4.2 | Příklad na vzájemné pohledávky a závazky s opravnými položkami | 78 |
| 10.5 | Test vlastního kapitálu ze zahajovací rozvahy | 80 |
| Kapitola 11 | Odložená daň | 84 |
| 11.1 | Současná právní úprava odložené daně | 84 |
| 11.2 | Důvody pro účtování odložené daně | 85 |
| 11.3 | Kdo účtuje o odložené dani | 87 |
| 11.4 | První účtování o odložené dani | 89 |
| 11.5 | Nejčastější tituly pro odloženou daň | 89 |
| 11.5.1 | Příklad na první účtování o odložené dani | 90 |
| 11.6 | Odložená daň při přeměnách | 91 |
| 11.7 | Změna okamžiku účtování a způsobu zaúčtování | 92 |
| 11.8 | Důvod pro účtování odložené daně z přecenění | 92 |
| 11.9 | Vliv použité znalecké metody na odloženou daň | 94 |
| 11.10 | Odložená daňová pohledávka dříve nevykázaná | 94 |
| 11.11 | Goodwill | 95 |
| 11.12 | Oceňovací rozdíl | 96 |
| 11.13 | Souhrnný příklad na zaúčtování odložené daně při fúzi | 97 |
| 11.14 | Nutnost zaúčtovat odloženou daň po přeměně | 98 |
| Kapitola 12 | Základní kapitál nástupnické společnosti | 99 |
| 12.1 | Zvýšení základního kapitálu ze jmění zanikající společnosti | 99 |
| 12.2 | Zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů nástupnické společnosti | 101 |
| 12.3 | Snížení základního kapitálu nástupnické společnosti | 102 |
| 12.4 | Kombinované snížení a zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti | 104 |
| Kapitola 13 | Mezitímní účetní závěrka | 106 |
| Kapitola 14 | Audit účetních závěrek | 107 |
| 14.1 | Audit závěrek v procesu přeměny | 107 |
| 14.2 | Auditorské vyjádření na valné hromadě schvalující přeměnu | 108 |

| | | |
|--------------------|---|------------|
| Kapitola 15 | Fúze mezi mateřskou a dceřinou společností. | 109 |
| 15.1 | Fúze zanikající dceřiné společnosti do nástupnické mateřské společnosti | 110 |
| 15.2 | Fúze zanikající mateřské společnosti do nástupnické dceřiné společnosti | 111 |
| 15.3 | Vlastní podíly či vlastní akcie v procesu fúze | 113 |
| Kapitola 16 | Daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob. | 116 |
| 16.1 | Termíny pro podání daňových přiznání | 116 |
| 16.1.1 | Rozhodný den je počátkem účetního období. | 116 |
| 16.1.2 | Rozhodný den stanovený jinak | 116 |
| 16.2 | Odpisování hmotného majetku | 119 |
| 16.2.1 | Fúze s rozhodným dnem k počátku účetního a zdaňovacího období | 119 |
| 16.2.2 | Období před rozhodným dnem fúze | 119 |
| 16.2.3 | Období započaté rozhodným dnem | 120 |
| 16.3 | Vliv znaleckého přecenění majetku | 123 |
| 16.4 | Daňová ztráta | 126 |
| 16.5 | Zálohy na daň z příjmů právnických osob | 126 |
| 16.6 | Daňové souvislosti přeměn související s implementací směrnic EU | 127 |
| 16.6.1 | Vymezení základních principů směrnice . | 127 |
| 16.6.2 | Přiznané výhody a možnosti | 129 |
| 16.6.3 | Ekonomické důvody pro fúzi | 130 |
| 16.6.4 | Možnost odepření výhod na jiné dani . . . | 132 |
| Kapitola 17 | Daňový řád a přeměny. | 134 |
| 17.1 | Souhlas správce daně | 134 |
| 17.2 | Registrační povinnost | 134 |
| 17.3 | Přechod daňové povinnosti | 135 |
| Kapitola 18 | Daň z přidané hodnoty | 137 |
| 18.1 | Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty | 137 |
| 18.1.1 | Daňové přiznání od rozhodného dne fúze do zápisu fúze do obchodního rejstříku | 137 |
| 18.1.2 | Daňové přiznání za poslední zdaňovací období před zápisem do obchodního rejstříku | 138 |
| 18.2 | Registrace a vznik plátce DPH. | 138 |
| 18.3 | Vypořádání koeficientu | 139 |

| | | |
|--------------------|---|------------|
| Kapitola 19 | Daň z nabytí nemovitých věcí | 140 |
| Kapitola 20 | Dopad přeměny na společníky | 141 |
| 20.1 | Výměna podílů | 142 |
| 20.2 | Zvýšení nebo snížení hodnoty původního podílu | 143 |
| 20.3 | Doplatky společníkům | 144 |
| 20.4 | Získání nových podílů vedle původních podílů | 146 |
| Kapitola 21 | Převzetí jmění společníkem | 147 |
| 21.1 | Vymezení převzetí jmění | 147 |
| 21.2 | Základní kroky procesu převzetí jmění | 148 |
| 21.2.1 | Projekt převzetí jmění | 148 |
| 21.2.2 | Rozhodný den převodu jmění | 148 |
| 21.2.3 | Vypořádání minoritním společníkům | 149 |
| 21.2.4 | Valná hromada | 149 |
| 21.3 | Přejímající společník | 149 |
| 21.3.1 | Přejímající společník je účetní jednotkou | 150 |
| 21.3.2 | Sestavení zahajovací rozvahy | 151 |
| 21.3.3 | Přejímající společník není účetní jednotkou | 152 |
| 21.3.4 | Daňové souvislosti převzetí jmění u fyzické osoby | 153 |
| Kapitola 22 | Změna právní formy | 155 |
| 22.1 | Vymezení změny právní formy | 155 |
| 22.1.1 | Obecná právní úprava | 155 |
| 22.2 | Účetní povinnosti při změně právní formy | 157 |
| 22.3 | Ocenění jmění | 157 |
| 22.4 | Lhůty při změně právní formy | 158 |
| 22.5 | Změna právní formy mezi kapitálovými společnostmi | 158 |
| 22.5.1 | Příklad změny právní formy s. r. o. na a. s. | 159 |
| 22.6 | Změna právní formy z osobní na kapitálovou společnost | 161 |
| 22.6.1 | Změna právní formy z k. s. na s. r. o. | 161 |
| 22.6.2 | Příklad na změnu právní formy z v. o. s. na s. r. o. | 162 |
| 22.7 | Nesouhlasící společník | 163 |
| 22.7.1 | Nesouhlas společníka se změnou právní formy akciové společnosti | 163 |
| 22.7.2 | Nesouhlasící společník ve společnosti s ručením omezeným | 164 |

| | | |
|--------------------|---|------------|
| 22.7.3 | Příklad výpočtu a zaúčtování vypořádacího podílu | 165 |
| 22.8 | Kontroverze ve stanovení výše vypořádacího podílu | 166 |
| Kapitola 23 | Přeshraniční fúze | 168 |
| 23.1 | Evropské právo obchodních společností | 168 |
| 23.2 | Směrnice upravující obchodní právo | 169 |
| 23.2.1 | Směrnice k obchodním společnostem | 169 |
| 23.2.2 | Směrnice k přeshraničním fúzím | 170 |
| 23.3 | Směrnice upravující daně | 171 |
| 23.4 | Směrnice upravující účetnictví | 172 |
| 23.5 | Konformní výklad tuzemského práva | 173 |
| 23.6 | Zhodnocení pravidel pro přeshraniční fúze | 173 |
| 23.7 | Druhy přeshraničních fúzí z pohledu České republiky | 174 |
| 23.7.1 | Přeshraniční fúze do České republiky | 174 |
| 23.7.2 | Přeshraniční fúze do zahraničí | 175 |
| Kapitola 24 | Právní úprava přeshraničních fúzí v ČR | 176 |
| 24.1 | Obecná právní úprava | 176 |
| 24.2 | Projekt fúze | 177 |
| 24.3 | Účetní účinky | 178 |
| 24.4 | Den účetní závěrky použité pro stanovení podmínek | 178 |
| 24.5 | Údaje o ocenění aktiv a pasiv převáděných na nástupnickou společnost | 179 |
| 24.6 | Další dokumenty připravované v procesu přeshraniční fúze | 181 |
| 24.7 | Notářská osvědčení | 182 |
| 24.8 | Právní účinky přeshraniční fúze | 183 |
| Kapitola 25 | Účetní řešení přeshraniční fúze | 185 |
| 25.1 | Vybraná ustanovení právních předpisů pro přeshraniční fúze | 185 |
| 25.2 | Nástupnická společnost – ocenění nabytého majetku a závazků | 186 |
| 25.2.1 | Přecenění majetku přebíraného ze zahraničí | 188 |
| 25.2.2 | Rozdíly z přeměn společností | 189 |
| Kapitola 26 | Přeshraniční fúze realizované v České republice | 190 |

| | | |
|--------------------|--|------------|
| Kapitola 27 | Daňová a účetní úprava přeshraničních fúzí na Slovensku | 192 |
| 27.1 | Rozhodný den | 192 |
| 27.2 | Oceňování majetku a závazků zanikající společnosti | 193 |
| 27.3 | Soulad české a slovenské účetní úpravy | 195 |
| 27.3.1 | Příklad česko-slovenské fúze | 196 |
| 27.4 | Podstata goodwillu dle slovenských účetních předpisů | 197 |
| 27.4.1 | Příklad na vznik goodwillu u 100% dceřiné společnosti | 199 |
| 27.4.2 | Příklad na vykázání dlouhodobého nehmotného majetku | 200 |
| 27.4.3 | Příklad na výpočet goodwillu pokud není vlastněn 100% podíl | 201 |
| 27.5 | Daňové souvislosti fúzí | 203 |
| 27.6 | Odložená daň | 204 |
| Kapitola 28 | Přemístění sídla společnosti | 205 |
| 28.1 | Stav regulace přemístění sídla v EU | 205 |
| 28.2 | Přemístění sídla dle českých předpisů | 206 |
| 28.3 | Přemístění sídla do zahraničí | 207 |
| 28.3.1 | Účetní povinnosti při přemístění sídla ven z ČR | 207 |
| 28.3.2 | Daňové povinnosti při přemístění sídla ven z ČR | 208 |
| 28.4 | Přemístění sídla do ČR | 209 |
| 28.4.1 | Účetní povinnosti společnosti při přemístění sídla do ČR | 211 |
| Kapitola 29 | Mezinárodní standardy účetního výkaznictví | 212 |
| 29.1 | Používání mezinárodních standardů účetního výkaznictví v Evropské unii | 212 |
| 29.2 | Používání IFRS českými subjekty | 212 |
| 29.2.1 | Emitenti kotovaných cenných papírů | 212 |
| 29.2.2 | Ostatní subjekty | 213 |
| 29.3 | Podnikové kombinace v IFRS | 213 |
| 29.4 | Historie – vývoj úpravy podnikových kombinací | 214 |
| 29.5 | Základní pojmy IFRS 3 | 215 |
| 29.6 | Pořizovací cena akvizice | 216 |
| 29.7 | Podmíněné platby | 217 |
| 29.8 | Podmíněné závazky | 217 |
| 29.9 | Nekontrolní podíly | 218 |

| | | |
|---|---|-----|
| 29.10 | Výpočet goodwillu | 218 |
| 29.11 | Srovnání metod ocenění nekontrolních podílů . . . | 220 |
| 29.12 | Výhodná koupě (záporný goodwill) | 221 |
| 29.13 | Nehmotná aktiva. | 222 |
| 29.14 | Použití postupu dle IFRS v českých podmínkách . | 222 |
| Abstrakt | | 225 |
| Summary | | 226 |
| Použitá literatura | | 228 |
| Účtový rozvrh používaný v publikaci | | 232 |

Seznam zkratek

| | |
|----------------------|--|
| AS, a. s. | akciová společnost |
| atd. | a tak dále |
| čj. | číslo jednací |
| Dal | strana účtu Dal |
| ES | Evropské společenství |
| ESD | Evropský soudní dvůr |
| EU | Evropská unie |
| IAS | Mezinárodní účetní standardy |
| IASB | Rada pro mezinárodní účetní standardy |
| IFRS | Mezinárodní standardy účetního výkaznictví |
| KS, k. s. | komanditní společnost |
| KZ | konečný zůstatek účtu |
| MD | strana účtu Má dáti |
| MF | Ministerstvo financí |
| OR | oceňovací rozdíl |
| PZ | počáteční zůstatek |
| SRO, s. r. o. | společnost s ručením omezeným |
| VK | vlastní kapitál |
| VOS, v. o. s. | veřejná obchodní společnost |
| ZK | základní kapitál |



citace zákona

Seznam zkratk použitých právních předpisů

| | |
|---------------------------------------|---|
| ČUS | České účetní standardy pro podnikatele, kteří účtují dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. |
| daňový řád | zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád |
| Desátá směrnice | Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/56/ES ze dne 26. října 2005 o přeshraničních fúzích kapitálových společností |
| insolvenční zákon | zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) |
| nový občanský zákoník | zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník |
| obchodní zákoník | zákon 513/1991 Sb., obchodní zákoník |
| slovenský zákon o účetnictví | zákon č. 431/2002 Z.z., o účtovnictve |
| slovenský ZDP | zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmov |
| Směrnice 90/434/EHS | Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních a převodech aktiv a výměn akcií týkajících se společností z různých členských států, ve znění směrnice rady 2005/19/ES a směrnice Rady 2006/98/ES |
| Třetí směrnice | Směrnice Rady 78/855/EHS ze dne 9. října 1978 o fúzích akciových společností |
| vyhláška | vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví |
| zákon o obchodních korporacích | zákon č. 90/2012 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (zákon o obchodních korporacích) |
| zákon o oceňování majetku | zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) |
| zákon o přeměnách | zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev |
| zákon o účetnictví | zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví |
| ZDP | zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů |
| ZDPH | zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty |

Všechny použité právní předpisy jsou v platném znění ke dni právního stavu publikace.

Seznam použitých obrázků

| | | |
|---------------|--|-----|
| Obrázek č. 1 | Členění akvizic dle záměru investora | 26 |
| Obrázek č. 2 | Různé právní způsoby akvizic | 27 |
| Obrázek č. 3 | Varianty „dělení“ společností | 33 |
| Obrázek č. 4 | Postup při stanovení rozhodného dne na počátek procesu přípravy | 39 |
| Obrázek č. 5 | Postup při stanovení rozhodného dne za přípravou projektu . . . | 40 |
| Obrázek č. 6 | Vznik povinnosti auditu při přeměně | 88 |
| Obrázek č. 7 | Metody zajištění daňové neutrality fúzí | 128 |
| Obrázek č. 8 | Postup sestavení zahajovací rozvahy nástupnické společnosti . . | 187 |
| Obrázek č. 9 | Průběh fúze s rozhodným dnem uvnitř účetního období | 197 |
| Obrázek č. 10 | Historický vývoj | 214 |

Seznam použitých tabulek

| | | |
|---------------|---|-----|
| Tabulka č. 1 | Varianty fúze sloučení mezi společnostmi | 31 |
| Tabulka č. 2 | Standardní průběh fúze s rozhodným dnem 1. 1. | 48 |
| Tabulka č. 3 | Průběh přípravy fúze (zestručněno) | 50 |
| Tabulka č. 4 | Časový harmonogram fúze s rozhodným dnem po vypracování a schválení projektu. | 51 |
| Tabulka č. 5 | Časový harmonogram při spojení účetních období | 51 |
| Tabulka č. 6 | Nejčastější tituly pro odloženou daň. | 89 |
| Tabulka č. 7 | Dopad přeměny na společníky | 141 |
| Tabulka č. 8 | Časový harmonogram převzetí jmění – rozhodný den 1. 1. | 150 |
| Tabulka č. 9 | Časový harmonogram převzetí jmění – rozhodný den 1. 9. | 150 |
| Tabulka č. 10 | Časový harmonogram převzetí jmění fyzickou osobou | 153 |
| Tabulka č. 11 | Příklad průběhu změny právní formy ze s. r. o. na a. s. | 159 |
| Tabulka č. 12 | Změna právní formy z komanditní společnosti na s. r. o. | 161 |
| Tabulka č. 13 | Příklad účetních a daňových povinností při změně právní formy z komanditní společnosti na s. r. o. | 162 |
| Tabulka č. 14 | Daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob | 162 |
| Tabulka č. 15 | Přehled právní úpravy v ČR pro přeshraniční fúze. | 185 |
| Tabulka č. 16 | Nutné úkony k přípravě přeshraniční fúze | 186 |
| Tabulka č. 17 | Vývoj přeshraničních fúzí v České republice v letech 2008–2013. | 190 |
| Tabulka č. 18 | Přeshraniční fúze z ČR „ven“ podle země sídla nástupnické společnosti | 191 |
| Tabulka č. 19 | Země sídla společnosti, které fúzovaly do ČR | 191 |
| Tabulka č. 20 | Porovnání předpisů pro fúzi sloučením | 195 |

Předmluva

Přeměny se v minulých letech staly nedílnou součástí podnikatelského života a jsem přesvědčena, že každý kolega auditor, daňový poradce či vedoucí ekonomického útvaru se setkal ve své praxi s fúzí, odštěpením či změnou právní formy. Na základě zájmu odborné veřejnosti, který jsem v minulých letech zaznamenala při své lektorské činnosti, tak uzrál záměr sepsat základní účetní a daňové souvislosti přeměn do uceleného díla a současně ukázat provázanost obchodního práva a účetnictví v této oblasti.

Co Vás tedy v knize čeká? Po základním vymezení, jaké přeměny je možno provádět, jsou uvedeny základní právní mezníky a dokumenty. Na ně navazuje podrobný rozbor účetních povinností zúčastněných společností. Velký prostor je věnován ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti, jeho dopadům do účetnictví, daňovým dopadům přecenění a výpočtu odložené daně. Nejčastěji jsou v našich podmínkách dělány fúze mezi spojenými osobami, samostatná kapitola je tedy věnována fúzi mateřské a dceřiné společnosti.

Evropská unie se snaží všemi prostředky podporovat přeshraniční pohyb kapitálu a tím i přeshraniční fúze. Jejich používání mezi českými subjekty stoupá, postupné úpravy zákonů přispívají ke kompatibilitě naší právní úpravy s legislativou okolních států. Proto je přeshraničním fúzím věnována další část textu knihy. Nejčastější zemí, odkud k nám přichází společnosti, nebo naopak, kam odchází české společnosti, je Slovensko. Proto byla stručně pojednána i slovenská účetní úprava fúzí.

Cílem knihy není podat podrobné informace o právních souvislostech přeměn, právní kroky jsou v knize popsány v míře nutné pro vysvětlení účetních souvislostí. Zde je na místě vyslovit omluvu za zjednodušení právních souvislostí a přání, aby při přípravě jakékoliv přeměny, kde budou účetní a daňové postupy připravovány s nahlížením do této knihy, byly potřebné právní kroky konzultovány. Pro úspěšné provedení přeměny je nutno skloubit stránku právní, ale i účetní a daňovou. Bez vhodného propojení všech těchto tří aspektů nelze dojít k úspěchu.

V knize jsou použity texty a tabulky, které byly shromážděny a zpracovány jako výstupy výzkumného projektu Grantové agentury ČR „Komparativní analýza národních účetních a daňových systémů v EU s důrazem na přeshraniční fúze“ (registrační číslo P403/10/1982).

Mým záměrem bylo podat pomocnou účetní ruku všem, kteří ve své profesionální dráze budou připravovat přeměnu společnosti. Pokud čtenář v knize najde alespoň částečně odpovědi na své otázky, které si bude pokládat při přípravě projektu fúze, konečné účetní závěrky, daňového přiznání či zahajovací rozvahy, pak můj záměr byl naplněn.

Autorka

Publikace vychází z právního stavu k 1. 1. 2015.

Akvizice a fúze – základní vymezení

1.1 Akvizice

V nejobecnějším slova smyslu je pojem akvizice používán jako označení procesu získávání či nabývání. Ottův obchodní slovník definuje pojem akvizice ve dvou rovinách: „*V právu značí nabytí, ať práv či držby. V obchodě označuje vyhledávání, získávání (většinou osobními návštěvami) nových obchodních přátel nebo jednotlivých obchodů*“.¹

Akvizice tedy může představovat koupi majetku, ale i jeho získání jinou činností. Pojem akvizice označující proces získání nového podniku pod svoji kontrolu je používán v ekonomických či podnikatelských souvislostech. Akvizice jsou prováděny společnostmi za účelem dosáhnout řady strategických, taktických, organizačních, obchodních, finančních a jiných cílů. Akvizice tedy představuje postup, při kterém jedna společnost (nabyvatel) získává kontrolu nad druhou společností (označovanou jako cílovou, často jako *target*). Vlastníci cílové společnosti často získávají od nabyvatele vypořádání, a to v podobě peněžité úhrady nebo akcií. Akvizice může být prováděna jako převzetí či skoupení rozhodujícího podílu akcií cílové společnosti, může jít o postup dohodnutý (přátelský) nebo i nepřátelský.

Pojem akvizice lze tedy označit jako pojem nejobecnější.

Při akvizici platí nabyvatel vlastníkům kupované společnosti za získanou společnost. Kupní cena vyplácená vlastníkům původní společnosti v penězích představuje pro nabyvatele investici do cenných papírů (při koupi podílu či akcií), nebo pořizovací cenu koupeného podniku. Kupní cena akvizice je sjednávána mezi nezávislými osobami a představuje zpravidla výsledek tržních podmínek.

1.2 Podniková kombinace

Podniková kombinace je účetním pojmem a označuje akviziční procesy, které jsou zobrazovány v účetnictví, a to dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Podnikovými kombinacemi se rozumí spojování samostatných podniků (účetních jednotek) či jejich činností do jediného podniku (účetní jednotky). Podnikovou kombinací se má na mysli vznik ekonomického celku.

¹ PAZOUREK, J. *Ottův obchodní slovník. Díl I.* Praha: J. Otto, 1912, s. 45.

Mezinárodní účetní standard IFRS 3, ve znění účinném od 1. 7. 2009, definuje podnikovou kombinaci jako „*transakci nebo jinou událost, ve které nabyvatel získává kontrolu nad jedním či několika podniky*“. Transakce, které se někdy nazývají jako „pravá fúze“ nebo „fúze rovných“ se také považují za podnikové kombinace ve smyslu tohoto IFRS.²

Podnikové kombinace tak označují transakce vedoucí ke vzniku jednoho ekonomického celku, bez ohledu na konkrétní způsoby realizace transakce nebo na podoby dle obchodního práva či smluvní uspořádání.

Metodika zachycení podnikové kombinace podle IFRS 3 v účetnictví nabyvatele má za cíl poskytovat srovnatelné informace pro uživatele účetních údajů, at' se proces nabytí kontroly odehrál jakoukoliv právní formou.

1.3 Přeměny

Pojem přeměny je používán v českém obchodním právu pro označení procesů vedoucích ke spojování či dělení obchodních společností, včetně změny právní formy společnosti. Lze tedy říci, že částečně se pojem přeměny překrývá s pojmem podnikové kombinace, obsahuje však i takové transakce, které za podnikové kombinace považovat nelze. Přeměny jsou v českém právním řádu upraveny v zákoně o přeměňách a zahrnují fúze (sloučení, splynutí), převzetí jmění jediným společníkem, rozdělení (rozštěpení, odštěpení), a změnu právní formy. Fúze a rozdělení sloučením lze za určitých okolností považovat za podnikové kombinace. Sloučení nebo splynutí bude podnikovou kombinací za předpokladu, že je realizováno nezávislými společnostmi.

1.4 Fúze

Pojem „fúze“ představuje označení pro proces, ve kterém zaniká jedna nebo více společností a její/jejich jmění přebírá právní nástupce, který již existuje nebo fúzí vzniká. Fúze mají obecně formu sloučení a splynutí.

Definice fúze z Ottova obchodního slovníku nerozlišovala mezi pojmy sloučení či splynutí. Pod heslem **Fuze** (splynutí) akciových společností najdeme: „*Sloučí-li se dvě akciové společnosti v ten způsob, že jedna přejímá druhou jako celek a jako úplatu poskytne za to své akcie, mluvíme o fuzi. Jedna společnost tedy přestane trvat, kdežto druhá svůj provoz zvětší*“.³

² Oficiální předklad zveřejněný v Nařízení Komise ES č. 495/2009 ze dne 3. června 2009, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 3. Úřední věstník EU. 12. 6. 2009, L 149/22.

³ PAZOUREK, J. *Ottův obchodní slovník. Díl I.* Praha: J. Otto, 1912, s. 922.

Do českého obchodního práva byly fúze v podobě sloučení a splynutí přijaty dle Třetí směrnice Rady EU č. 78/855 EHS ze dne 9. října 1978 o fúzích akciových společností. Zde jsou také definice pojmů sloučení a splynutí v článku 3 a článku 4:

- ◆ Pro účely této směrnice se „fúzí sloučením“ rozumí operace, kterou jedna nebo více společností převádí v důsledku zrušení bez likvidace celé své obchodní jmění na jinou společnost výměnou za přidělení akcií nástupnické společnosti akcionářům jedné nebo více zanikajících společností a případně doplatek na dorovnání, který nepřekročí 10% jmenovité hodnoty přidělených akcií, nebo, nemají-li jmenovitou hodnotu, jejich účetní hodnoty.
- ◆ Pro účely této směrnice se „fúzí splynutím“ rozumí operace, kterou více společností převádí v důsledku zrušení bez likvidace celé své obchodní jmění na společnost, kterou zakládají, výměnou za přidělení akcií nové společnosti jejich akcionářům a případně doplatek na dorovnání, který nepřekročí 10% jmenovité hodnoty přidělených akcií, nebo, nemají-li jmenovitou hodnotu, jejich účetní hodnoty.

Výše uvedené definice se shodují v tom, že sloučení představuje formu fúze, kde jsou zúčastněny minimálně dvě společnosti, přičemž jedna z nich je považována za nástupnickou a druhá za zanikající. Jde tedy o proces, kdy jedna nebo více společností se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na jinou existující společnost, která je přijímá. Společníkům zanikající společnosti jsou výměnou vydány cenné papíry nebo podíly představující základní kapitál nástupnické společnosti, případně jim může být vyplacena i částečně hotovost.

Splynutí je procesem fúze, při kterém minimálně dvě zúčastněné společnosti zanikají a vzniká nová společnost. V tomto procesu dvě či více společností zaniká bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na nově založenou společnost, kterou společně vytvoří. Společníkům všech zanikajících společností jsou vydány cenné papíry představující základní kapitál této nově založené společnosti výměnou za cenné papíry zaniklých společností s případným doplatkem v hotovosti.

Fúze mohou být prováděny mezi společnostmi nezávislými, pak se jedná zpravidla i o vlastnické změny, nebo mezi společnostmi tvořící jeden koncern, kdy jde jen o organizační změnu.

Klíčovým krokem každé fúze je stanovení výše základního kapitálu nástupnické společnosti a výměnného poměru podílů v případě fúze mezi nespojenými osobami. S výměnným poměrem souvisí výpočet výše případného doplatku na dorovnání akcionářům nebo společníkům zanikající společnosti, pokud výměnný poměr nemůže být dostatečně přesný a odpovídající reálné hodnotě původních akcií či podílů.

1.5 Vlastnická změna či organizační změna skupiny

Pokud je fúze společností prováděna dvěma nezávislými společnostmi, které se vzájemně dohodly na spojení do jednoho ekonomického celku, pak se v účetním pojetí jedná o podnikovou kombinaci. Většina fúzí v České republice je prováděna mezi společnostmi v koncernu, jedná se tedy spíše o organizační změny.

Podobná situace je i v jiných státech, např. v Rakousku. Nejčastěji je fúze zahrvením akvizičního procesu, kdy fúzuje nabyvatel (společník) a získaná (dceřiná) společnost, poté co došlo k nabytí obchodních podílů.⁴

Při organizační změně v rámci skupiny došlo již k zaplacení kupní ceny (nabyvatel eviduje pořizovací cenu podílů, která je v tržní výši) a následná fúze je mnohdy jen důvodem k přecenění získaného majetku v účetnictví na tržní ocenění na základě znaleckého ocenění jmění zanikající společnosti. Často je tedy fúze pouhým nástrojem pro přecenění v účetnictví a zrealnění účetních hodnot.

1.6 Kapitálové akvizice nebo majtkové akvizice

Kapitálové akvizice jsou typem transakcí, při kterých dochází k převodu vlastnického podílu (tedy akcií či podílů), nebo k fúzi společností.

Účelem **kapitálové akvizice** bývá především získání podstatného nebo rozhodujícího vlivu na kupované společnosti. Nabyvatel tak prostřednictvím svého vlivu kontroluje celý podnik společnosti, jejíž majoritní podíl získal. Pokud je nabyvatelem společnost, získává do svých aktiv finanční investici v podobě koupených akcií či podílů. Tím dochází ke spojování podniků ve vyšší ekonomický celek. Kupující společnost tak má postavení mateřské společnosti, ovládaná společnost má postavení dceřiné.

Majtkové akvizice jsou typem transakcí, při kterých dochází k převodu aktiv, majetku, případně závazků jedné společnosti na druhou. Kupující společnost tak získává majetek prodávajícího buď za peněžité, nebo nepeněžité plnění. Tato transakce může probíhat jak na úrovni celého podniku, tj. koupě aktiv a závazků, tak i jeho části. Koupený podnik se tak sloučí s majetkem kupujícího, na kterého tak přechází jednotlivé položky aktiv a závazků spojených s těmito aktivy. V ČR je tento typ transakce upraven v § 2180 nového občanského zákoníku. V nové terminologii se jedná o prodej závodu.

⁴ KALSS, S. *Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung*. Wien: Manz Verlag, 2010, s. 3.

1.7 Účetní zobrazení akvizic, fúzí a spojování podniků

Akvizice jsou složitým procesem a jejich příprava zabere řadu měsíců (podrobněji např. Hlaváč⁵). Proces přípravy v sobě mnohdy zahrnuje přípravu účetní závěrky k získání relevantních účetních údajů, vyjednávání o ceně, znalecké ocenění, atd. a uskutečnění celé transakce je nutno promítnout do účetnictví jako celek k určitému okamžiku, k určitému dni. Tento den bývá zpravidla nazýván **rozhodným dnem**. Za rozhodný den pro účely účetnictví mohou být zvoleny různé okamžiky dle typu transakce, např. den účinnosti smlouvy, sjednaný den předání a převzetí majetku a závazků, okamžik schválení smlouvy nejvyšším orgánem společnosti, okamžik registrace smlouvy v povinném registru či u povinného úřadu. Tento rozhodný den buď vyplývá z právní normy či je věcí dohody zúčastněných společností. V každém případě je však nutno dbát na to, aby s tímto dnem bylo spojené skutečné převzetí kontroly nad nabývaným subjektem či majetkem.

Ve své podstatě je důležité stanovení okamžiku získání kontroly mezi nespojenými subjekty. Špatně zvolený okamžik může vést k fatálním důsledkům, tedy ke zmaření celého cíle akvizice.

Inspiraci pro správné stanovení rozhodného dne můžeme hledat v IFRS 3, který je obecně použitelný pro všechny právní formy akvizic. Datum akvizice je zde definováno jako datum, ke kterému nabyvatel získává kontrolu nad nabývaným podnikem. Datem, ke kterému nabyvatel získává kontrolu nad nabývaným podnikem, je obvykle datum, ke kterému nabyvatel právoplatně převede protihodnotu, nabude aktiva a převezeme závazky nabývaného podniku – datum vypořádání. Nabyvatel však může získat kontrolu dříve či později, než je datum vypořádání. Datum akvizice např. předchází datu vypořádání, pokud písemná dohoda stanovuje, že nabyvatel získá kontrolu nad nabývaným podnikem dříve než k datu vypořádání. Nabyvatel musí při určení data akvizice zvážit veškeré relevantní skutečnosti a okolnosti.⁶

Pokud se jedná o transakce fúzí či spojování podniků ve skupině, pak okamžik spojení či rozhodného dne fúze bývá volen často s ohledem na organizační záležitosti, jednoduchost a snížení nákladů celého procesu organizační změny ve skupině.

Podle Vomáčkové⁷ transakce spojování podniků mohou být v účetnictví zobrazovány pod vlivem různých ideových koncepcí.

V České republice a v ostatních evropských státech je rozhodující **koncepce vycházející z obchodního práva**. Při této koncepci je účetní řešení navázáno na úpravu v obchodním právu. Jako základní prvky této provázanosti je možno

⁵ HLAVÁČ, J. *Řízení projektu akvizic a fúzí z pohledu manažera*. Disertační práce. Praha: VŠE, 2009.

⁶ Přesná citace z IFRS 3, odst. 9 v *Nařízení Komise ES č. 495/2009 ze dne 3. června 2009, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 3*. Úřední věstník EU. 12. 6. 2009, L 149/22, odst. 9.

⁷ VOMÁČKOVÁ, H. *Účetnictví akvizic, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. Praha: Polygon, 2009, s. 16.

uvést například: Výše základního kapitálu uvedená v obchodním rejstříku kapitálové společnosti musí být zaúčtována v účetnictví v pasivech a vykázána v účetní závěrce. Ocenění nepeněžitých vkladů do základního kapitálu se promítá do hodnoty aktiv získaných vkladem vlastníka. Společníci mohou rozhodnout o výplatě podílů na zisku jen do výše zisku vykázaného v účetní závěrce. Okamžik právního nabytí vlastnictví je zpravidla také okamžikem uskutečnění účetního případu, kdy účtujeme o pořízení či vyřazení majetku.

Z problematiky zákona o přeměnách je možno vybrat zásadu: Ocenění jmění zanikající společnosti při fúzi sloučením je maximální limit pro navýšení základního kapitálu nástupnické společnosti emisí podílů pro společníky zanikající společnosti. Tato zásada znamená, že ocenění jmění – pokud ho chceme dostat do pasiv do základního kapitálu – musí mít také svou protihodnotu v aktivech, která jsou oceněna, v terminologii zákona o účetnictví, reálnou hodnotou.

Obchodní právo také často stanovuje okamžik, ke kterému se určitá transakce do účetnictví společnosti promítne (okamžik splacení vkladu, rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku, rozhodný den v případě fúzí). Velmi často je také umožněno, aby se společnosti dohodly tak, aby celá transakce byla organizačně dobře zvládnutelná a technicky proveditelná. Příkladem může být stanovení rozhodného dne fúze na počátek účetního období.

Pokud bychom v této koncepci účetně řešili skutečnou akvizici, tj. nabytí jednoho podniku či společnosti skutečným nabyvatelem, při racionálním způsobu vedení transakce bude obchodněprávní postup kroků zcela v souladu s nabytím kontroly a lze předpokládat i oceněním získaného majetku na úrovni *fair value*. Bohužel řada fúzí je v praxi dělána jako dokončení akvizičního procesu, tj. nejčastěji fúzíjí mateřské a dceřiné společnosti, nelze tedy již mluvit o skutečné akvizici.

Na této koncepci je nejčastěji kritizováno to, že volba určité obchodněprávní formy transakce spojování podniků vede k určité podobě účetního zobrazení a jiná podoba obchodněprávní formy transakce povede k jinému účetnímu zobrazení. Zobrazení v účetnictví je pak závislé na volbě právní podoby transakce (zejména v oblasti fúzí, viz např. Pelák⁸).

Druhou koncepcí je pak **nadřazení podstatných věcných znaků akvizice** (spojování podniků) nad právní formu, která byla zvolena v obchodněprávní úpravě. Účetnictví v této koncepci respektuje přednost obsahu před formou. Zobrazení finanční situace spojeného podniku je pak více srovnatelné. Této koncepci odpovídají zejména IFRS. Nutno však říci, že IFRS 3 je určena pouze pro akvizice provedené mezi nespojenými osobami a nedává odpověď na otázku, jak účetně řešit spojování podniků již patřících do skupiny.

⁸ PELÁK, J. Některé aspekty účetnictví fúzí v ČR. In MOKOŠOVÁ, D. – HORA, M. (ed.) *Účetnictví v procesu světově harmonizace*. Mariánská: Ekonomická univerzita v Bratislavě, 2006, s. 194–201.