

Daňové a účetní aspekty fúze splynutím a sloučením u obchodních korporací

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Milena Otavová, Ph.D.

Jan Vaculík

Brno 2015

Rád bych poděkoval Ing. Mileně Otavové, Ph.D. za odborné vedení a za cenné rady a připomínky, které mi pomohly k vypracování této bakalářské práce. Také bych rád poděkoval své rodině za podporu při tvorbě práce, zejména Tereze Vaculíkové.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Daňové a účetní aspekty fúze splynutím a sloučením u obchodních korporací**

vypracoval samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 20. května 2015

Abstract

This thesis deals with jurist, accounting, economic and especially tax aspect in problematic of merger. It resumes the facts, that each company being acquired and acquiring company in planning of merger must go through. In the next part of the thesis is a determining day, creation of the asset provision, utilization of tax loss and the payments of value added tax.

Keywords

Merger, merger by the formation of a new company, merger by acquisition, trading company, acquiring company, company being acquired, determining day

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá právním, účetním, ekonomickým a zejména pak daňovým hlediskem v problematice fúzí. Shrnuje skutečnosti, kterými musí zanikající i nástupnické společnosti v průběhu plánování fúze projít. V další části se práce věnuje určení rozhodného dne, tvorbě opravných položek, využití daňové ztráty nástupnickou společností a placení záloh na dani z příjmů právnických osob.

Klíčová slova

Fúze, fúze splynutím, fúze sloučením, obchodní společnost, nástupnická společnost, zanikající společnost, rozhodný den

Obsah

| | | |
|----------|-------------------------------------------------------|-----------|
| 1 | Úvod a cíl práce | 13 |
| 1.1 | Úvod..... | 13 |
| 1.2 | Cíl práce..... | 14 |
| 1.3 | Metodika..... | 14 |
| 2 | Obecná část | 15 |
| 2.1 | Základní vymezení..... | 15 |
| 2.2 | Přeměny obchodních korporací..... | 17 |
| 2.2.1 | Právní hledisko přeměn obchodních společností..... | 18 |
| 2.2.2 | Účetní aspekty přeměn obchodních společností..... | 20 |
| 2.2.3 | Ekonomické hledisko..... | 22 |
| 2.2.4 | Daňové aspekty přeměn obchodních společností..... | 25 |
| 3 | Vlastní práce | 33 |
| 3.1 | Rozhodný den..... | 35 |
| 3.1.1 | Stanovení rozhodného dne dle varianty A..... | 35 |
| 3.1.2 | Stanovení rozhodného dne dle varianty B..... | 36 |
| 3.1.3 | Stanovení rozhodného dne dle varianty C..... | 37 |
| 3.1.4 | Stanovení rozhodného dne dle varianty D..... | 38 |
| 3.2 | Tvorba opravných položek..... | 38 |
| 3.3 | Uplatnění daňové ztráty..... | 40 |
| 3.4 | Případná rizika při plánování fúze..... | 43 |
| 3.5 | Fúze sloučením či splynutím..... | 43 |
| 3.6 | Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob..... | 44 |
| 3.7 | Placení záloh na dani z příjmů..... | 45 |
| 4 | Závěr | 48 |
| 5 | Literatura | 49 |
| 6 | Seznam tabulek | 51 |

7 Seznam použitých zkratek**52**

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

S pojmem fúze a akvizice se setkala ve své praxi mnoho daňových poradců, auditorů nebo ekonomů a v dnešní době jsou čím dál častěji využívanou formou přeměny společností v podnikatelské sféře. Akvizice je nejobecnější pojem pro nabývání ať už majetku nebo například i práv. V souvislosti s touto prací se budu zabývat zejména získáním obchodního majetku neboli společnosti. Fúzí se rozumí proces, kdy jedna nebo i více společností zaniká a jmění přechází na nabyvatele, který buď existuje anebo právě nově vzniká. Z původně jednotlivých samostatných společností tak vzniká jeden právní subjekt. Obecně se rozlišuje fúze sloučením a fúze splynutím. Dále se fúze dělí na přeshraniční a tuzemskou. V souvislosti s touto prací bude rozebrána druhá zmíněná varianta, tedy tuzemská fúze společnosti. Při fúzi splynutím dochází ke vzniku zcela nového podniku, zatímco při fúzi sloučením pokračuje kupující podnik ve své existenci jako společnost nástupnická. Motivů pro uskutečnění fúze je velké množství a vždy se musí specifikovat. Dnes se ale snaží společnosti zejména o co největší podíl na trhu, či přímo o dosažení dominantního postavení na trhu. Aby toho mohly docílit, mohou využít právě procesu fúze ke koupi konkurenční společnosti. Před samotným vypracováním projektu se vedení fúzujících firem musí společně shodnout a odsouhlasit si konkrétní typ fúze. Návrh projektu a jeho zpracování není rozhodně krátkodobou záležitostí. K jeho zdárnému dosažení je zapotřebí znát mnoho právních, účetních a daňových aspektů.

Z právního hlediska se zúčastněné společnosti musí orientovat v zákonech v oblasti řešené problematiky. Je tedy nezbytné znát aktuální znění dané legislativy. Při přeměnách se může jednat přímo i o změnu právní formy společnosti, kterou se ale v této práci nebudu zabývat. Další nezbytné záležitosti se nachází v oblasti účetnictví, které společnosti vedou samostatně samy za sebe, ale pouze do rozhodného dne. Stanovení tohoto dne je velmi podstatnou záležitostí při plánování projektu fúze. Od rozhodného dne totiž přechází veškeré aktivity zanikající nebo zanikajících firem na vrub společnosti nástupnické. Také se k předcházejícímu dni uzavírají účetní knihy, respektive konečné účetní závěrky a nástupnická společnost od rozhodného dne pokračuje s nově vytvořenou zahajovací rozvahou. Jako nejdůležitější se však jeví hledisko daňové. Při plánování fúze nesmí být důvodem pro její uskutečnění daňové zvýhodnění společnosti. To však neznamená, že fúzující společnosti nemohou využít tzv. daňovou optimalizaci. Ta skýtá různé daňové výhody v podobě odpisů dlouhodobého majetku, avšak ve výši daňových nikoliv účetních odpisů, o které si následně nástupnická společnost může snížit základ daně. Další takovou výhodou nalezneme v uplatnění daňové ztráty zanikající společnosti. A to v případě, jestliže se někdy v předchozích pěti zdaňovacích obdobích nacházela tato firma ve ztrátě a doposud si vzniklou ztrátu

neuplatnila. Právě daňová problematika je znázorněna na modelových příkladech v kapitole 3 Vlastní práce.

1.2 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je za pomoci komparační analýzy porovnat vybrané oblasti fúze kapitálové společnosti a to u typu splynutím, nebo sloučením. V práci rozeberu vybrané právní, daňové, účetní ale i ekonomické dopady. Na základě zjištěných výsledků zhodnotím, zda se uvedené způsoby liší, popřípadě který z typů fúzí může být vhodnější variantou pro danou společnost. Bude se jednat o společnost s ručením omezeným (dále jen „s.r.o.“), u které budu řešit uplatnění daňové ztráty nebo jiných položek snižující základ daně, stanovení rozhodného dne či možnosti čerpání daňových výhod, tedy převážně řešení nákladů spojených s fúzí. S tím souvisí povinnost podat přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále také „PO“ nebo jen „DPPO“), případně placení záloh k této dani.

1.3 Metodika

Bakalářská práce se skládá ze dvou částí, a to teoretické a praktické. Pro vytvoření práce bude prostudována odborná literatura a právní předpisy vztahující se k dané problematice fúzí a akvizic. Ze získaných znalostí bude zpracována první část, tedy teoretická, kde analyzuji problematiku fúzí, a pomocí srovnání poznatků z odborných zdrojů se zaměřím na určitá hlediska fúze obchodních korporací. Zde bude vymezena podstata fúzí kapitálových společností a to z pohledu fúze splynutím a sloučením. Její hlavní částí budou především daňové aspekty, se kterými souvisí i hlediska právní, účetní a ekonomická. Nejprve se zaměřím na analýzu přeměny obchodních společností z právního hlediska. Následovat bude hledisko účetní. Na tuto část navážou ekonomické aspekty přeměn obchodních společností. V posledním bodě této části bude v řešené problematice pojednáno o stěžejním daňovém hledisku. Důležitým prvkem je i základní vymezení určitých pojmů, které se nachází hned v úvodu práce.

V druhé části práce budu aplikovat zjištěný postup na modelových příkladech a to pomocí kapitálových společností, kde si vedení konkrétních podniků schválilo fúzi formou sloučením. Motivem této aktivity je získání lepšího postavení na trhu. Využiji zde získané poznatky z teoretické části a zaměřím se na stanovení rozhodného dne, uplatnění daňové ztráty, která umožňuje snížení základu daně z příjmů právnických osob, tvorbu opravných položek, podání daňového přiznání k dani z příjmů PO a v neposlední řadě placení záloh z této daně. Tedy převážně řešení finančních situací spojených s fúzí. V závěru pak na základě zjištěných výsledků zhodnotím přípravu plánované fúze mezi vybranými obchodními společnostmi a co je pro dané firmy výhodné.

2 Obecná část

2.1 Základní vymezení

Akvizice je nejobecnější pojem pro nabývání ať už majetku nebo například i práv. Autorka Skálová (2012) uvádí, že akvizice může představovat nejen koupi majetku, ale i jeho získání jinou činností. Pod pojmem akvizice se tedy v ekonomických nebo podnikatelských souvislostech rozumí proces získání nového podniku pod svoji kontrolu. Provádějí se za účelem dosažení řady cílů, a to strategických, taktických, organizačních, obchodních, finančních a jiných. Jedná se tak o postup, při kterém jedna společnost neboli nabyvatel, získává kontrolu nad druhou společností, označovanou jako cílovou. Vlastníci cílové společnosti často získávají od nabyvatele vypořádání a to v podobě peněžité úhrady nebo akcií. Dále je možné dělit akvizice na kapitálové a majetkové. Obecně dochází u kapitálové akvizice k převodu vlastnického podílu (akcií či podílů) nebo k fúzi společnosti. Účelem bývá především získání podstatného nebo rozhodujícího vlivu na kupované společnosti. Majetkové akvizice jsou typem transakcí, při kterých dochází k převodu aktiv majetku, případně závazků jedné společnosti na druhou. To může probíhat jak na úrovni celého podniku (koupě aktiv a závazků), tak i jeho části.

Dále autorka Skálová (2012) uvádí, že za nejčastější motivy pro akvizice lze označit například zvýšení podílu na trhu, proniknutí na nové trhy nebo do nových zemí, získání nehmotných aktiv (například technologií), zjednodušení organizační struktury nebo odstranění konkurence. Jiní autoři sem řadí i nárůst zisku prostřednictvím úspor z rozsahu či snahu o využití kvalitního managementu.

Naopak dle Hlaváče (2010) je dobré při rozhodování o akvizici posoudit, zda je pro příslušnou společnost akvizice skutečně tím správným postupem. Uvádí, že nákupem jiné společnosti podle něj dochází k nákupu hmotných aktiv, jako jsou nemovitosti, stroje, zařízení, a dále nehmotných aktiv jako jsou patenty, licence, seznamy zákazníků a know-how zaměstnanců.

Za to, že kupující získá kontrolu nad cílovou společností, musí obvykle zaplatit prémii nad úroveň aktuální tržní ceny. Tato premie se obvykle označuje jako premie za kontrolu nebo akviziční premie. (Hlaváč, 2010)

Podniková kombinace je účetním pojmem a označuje akviziční procesy, které jsou zobrazovány v účetnictví a to podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (také jako IFRS¹). Tyto standardy vydává nezávislá, nezisková organizace pracující ve veřejném zájmu. Její snahou je vypracovat soubor kvalitních, srozumitelných, vymahatelných a celosvětově uznávaných mezinárodních standardů pro finanční výkaznictví. Skálová (2012) uvádí, že podnikovými kombinacemi se rozumí spojování samostatných podniků (účetních jednotek) či jejich činností do jediného podniku (účetní jednotky). Má se tedy na mysli vznik ekonomického celku. Dle jiných autorů se jedná o proces, kdy nejméně jedna společnost zaniká,

¹ IFRS (International financial reporting standard) – v českém znění Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

ale její podnik i s majetkem a závazky přechází na právního nástupce. Ten bývá považován za společnost, která buď existuje, nebo může nově vznikat.

Pojem **přeměny** je používán v českém obchodním právu pro označení procesů vedoucích ke spojování či dělení obchodních společností, včetně změny právní formy společnosti. V českém právním řádu jsou přeměny upraveny v zákoně o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách“ nebo „ZoPS“) a zahrnují fúze (sloučení, splynutí) převzetí jmění jediným společníkem, rozdělení (rozštěpení, odštěpení), a změnu právní formy. Skálová (2012) ve své knize doplňuje, že za předpokladu, jestliže fúze sloučením nebo splynutím bude realizována nezávislými společnostmi, jedná se tak o podnikovou kombinaci.

Fúzí se rozumí proces, ve kterém zaniká jedna nebo i více společností a jmění přebírá právního nástupce, který buď existuje anebo fúzí nově vzniká. Obecně se dělí na fúzi sloučením a splynutím. Podle sídla zúčastněných společností se rozlišuje ještě fúze vnitrostátní a přeshraniční. Jak už název napovídá, za vnitrostátní fúzi je považována taková, která probíhá na území České republiky a tím je i často využívanou metodou mezi společnostmi v koncernu (nabyvatel a dceřiná společnost).

Josková (2012) popisuje fúzi jako jeden ze způsobů přeměn společností a družstev a považuje jej za způsob v praxi nejvíce používaný. Podstatou fúze je vždy zánik alespoň jednoho subjektu (společnosti či družstva) bez likvidace a přechod jmění tohoto zanikajícího subjektu na univerzálního nástupce.

Autorka dále uvádí, obdobně jako Skálová (2012), že se nejedná pouze o přechod majetku a závazků (tedy jmění), ale nástupnická společnost či družstvo navíc vstupuje do právního postavení zanikající společnosti (družstva). Přebírá tak veřejnoprávní práva a povinnosti a mohou být vůči ní uplatněny i veřejnoprávní sankce za porušení povinnosti zaniklou společností nebo družstvem. Společníci zanikající společnosti, případně členové družstva, se tak zásadně stávají společníky (členy) nástupnické společnosti (družstva).

Zanikající a nástupnické společnosti musí být buď kapitálové, nebo osobní. Oba typy fúzí jsou tedy možné mezi společnostmi kapitálovými (společnost s ručením omezeným a akciová společnost), nebo mezi společnostmi s osobním ručením (veřejná obchodní společnost a komanditní společnost). Z výše uvedeného tedy vyplývá, že nelze provést fúzi například mezi akciovou a veřejnou obchodní společností.

Dělení fúzí

Dle směrnice se **fúzí sloučením** rozumí operace, kterou jedna nebo více společností převádí v důsledku zrušení bez likvidace celé své obchodní jmění na jinou společnost výměnnou 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 hodnoty².

Dle směrnice se **fúzí splynutím** rozumí operace, kterou více společností převádí v důsledku zrušení bez likvidace celé své obchodní jmění na společnost,

² Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2011/35/EU, kapitola II, článek 3

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 hodnoty³.

Výše uvedené definice jsou v něčem podobné a v něčem rozdílné. V obou případech musí být minimálně dvě společnosti, ale zatímco při fúzi sloučením jedna společnost zaniká a druhá je nástupnická, tedy převádí se na ni obchodní jmění, u formy fúze splynutím zanikají obě existující společnosti a vzniká nová, kterou společně vytvoří.

Rozhodným dnem fúze, rozdělení a převodu jmění na společníka (dále jen „rozhodný den“) se podle § 10 zákona o přeměnách rozumí den, od něhož se jednání zanikající společnosti nebo družstva nebo zanikajících společností nebo družstev nebo rozdělované společnosti nebo družstva považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti nebo družstva nebo nástupnických společností nebo družstev nebo přejímajícího společníka. Otavová (2014) doplňuje, že se vlastně jedná o okamžik zahájení účetnictví nově vznikající společnosti.

Rozhodný den se může stanovit kdykoli v průběhu roku. Avšak dle § 10 odst. 3 ZoPS nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku (dále také „OR“). Jako rozhodný den přeměny může být stanoven nejpozději den zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku.

2.2 Přeměny obchodních korporací

Obchodní korporace se sídlem v České republice mohou být přeměněny následujícími způsoby:

- **fúzí:**
 - sloučením
 - splynutím
- **převodem jmění na člena obchodní korporace**
- **rozdělením, a to:**
 - rozdělení se vznikem nových obchodních korporací
 - rozdělení sloučením
 - kombinace předchozích dvou možností rozdělení
 - rozdělení odštěpením se vznikem jedné nebo více nových obchodních korporací
 - rozdělení odštěpením sloučením
 - kombinace předchozích dvou možností rozdělení odštěpením

³ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2011/35/EU, kapitola II, článek 4

- **změnou právní formy obchodní korporace**

V této práci bude pojednáno zejména o přeměně obchodních společností procesem fúze splynutím či sloučením.

2.2.1 Právní hledisko přeměn obchodních společností

Vzhledem ke zkoumané problematice je nezbytným podkladem práce znění aktuální právní úpravy fúze, ale i jiných právních náležitostí, které budou uvedeny níže. Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev prošel v minulých letech mnoha změnami a novelizacemi. V roce 2008 vstoupil v platnost zákon č. 125/2008 Sb., ZoPS, který byl do dnes již pětkrát novelizován. Poslední změna, byla provedena zákonem č. 167/2012 Sb., který pojednává o elektronickém podpisu a elektronické značce. V § 60 tohoto zákona se uvádí, že fúze se může uskutečnit formou sloučení nebo splynutí.

V zákoně č. 125/2008 Sb., ZoPS je fúze sloučením specifikována v § 61 odst. 1 takto: „Fúzí sloučením dochází k zániku společnosti nebo družstva nebo více společností nebo družstev a přechodu jmění zanikající společnosti nebo družstva na nástupnickou společnost nebo družstvo; nástupnická společnost nebo družstvo vstupuje do právního postavení zanikající společnosti nebo družstva, nestanoví-li zvláštní zákon něco jiného.“

Za fúzi sloučením se dle odst. 2 též považuje, jestliže se slučuje zanikající akciová společnost nebo společnost s ručením omezeným s nástupnickou akciovou společností nebo společností s ručením omezeným, která je jejím jediným společníkem.

Dále se dle výše zmíněného zákona uvádí, že fúzí splynutím dochází k zániku dvou nebo více společností nebo družstev a přechodu jejich jmění na splynutím vzniklou nástupnickou společnost nebo družstvo; nástupnická společnost nebo družstvo vstupuje do právního postavení zanikajících společností nebo družstev, nestanoví-li zvláštní zákon něco jiného.

Také je v zákoně o přeměnách obchodních společností a družstev uvedeno, že se přeměna provádí dle písemného projektu. Projekt přeměny vyhotoví osoby zúčastněné na přeměně. Je-li osobou zúčastněnou na přeměně osoba právnická, zabezpečuje splnění této povinnosti statutární orgán. Projekt přeměny podepisují všechny osoby zúčastněné. Všechny právní účinky přeměny nastávají dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

V § 88 ZoPS se specifikuje, jaké údaje je třeba uvést o výměnném poměru obchodních podílů u společnosti s ručením omezeným. Jedná se o:

- a) výši vkladu, rozsahu jeho splácení a výši obchodního podílu každého společníka v zúčastněné společnosti před zápisem fúze do OR,
- b) tom, zda obchodní podíl společníka zanikající společnosti podléhá výměně, nebo o tom, že jeho účast zaniká, je-li tato skutečnost známa v době vyhotovení projektu fúze s uvedením důvodu,

- c) tom, zda se mění výše vkladu nebo obchodního podílu dosavadního společníka nástupnické společnosti při fúzi sloučením,
- d) výši vkladu, rozsahu jeho splacení a výši obchodního podílu každého společníka, jehož obchodní podíl se vyměňuje, v nástupnické společnosti po zápisu fúze do OR (tyto údaje musí odpovídat znění společenské smlouvy nástupnické společnosti).

V legislativní úpravě všech vyspělých ekonomik, tedy i v ČR, je obsažena i antimonopolní regulace. Smyslem této regulace je ochrana hospodářské soutěže. Tato úprava stanovuje pevná pravidla pro zúčastněné společnosti, která by měla zamezit zneužívání konkurenčních výhod plynoucích z dominantního postavení na trhu. Dle Hlaváče (2010) dochází v rámci akvizičních procesů ke změnám vlastnických vztahů a může dojít i ke zvýšení tržního podílu kupujícího v příslušném odvětví po dokončení převzetí cílové společnosti nebo její části. Posouzení přípustnosti takové koncentrace je předmětem zkoumání antimonopolních úřadů⁴.

Projekt a časový průběh přeměny obchodních společností

Počátek přípravy přeměn bývá spojován s několika různými hledisky. Mezi ně Hlaváč (2010) ve své knize obvykle řadí ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti. To se provádí ke dni sestavení účetní závěrky a jedná se buď o konečnou účetní závěrku, poslední řádnou účetní závěrku nebo o mimořádnou účetní závěrku, podle okolností, za kterých je přeměna připravována.

Naopak autoři Skálová (2012) a Otavová (2014) považují za důležité hledisko stanovení rozhodného dne na konkrétní datum, od kterého se odvíjí další závažné povinnosti.

Pro bezproblémový průběh prověrky je zásadním předpokladem správná identifikace oblastí, na které je vhodné se zaměřit. Často to vyžaduje zkušenost a cit, protože dle Hlaváče (2010) příliš podrobné a obsáhlé zkoumání znamená plýtvání zdroji a prodloužení celé akvizice. Naopak podcenění představuje z pohledu kupujícího nebezpečí v tom, že významná rizika nemusí být identifikována. Proto je potřebné se zaměřit na významná rizika ve vytipovaných oblastech. S tímto názorem korespondují například i autoři Vomáčková (2009) nebo Otavová (2014), kteří také tvrdí, že je potřebné zaměřit se na správné oblasti. A to z důvodu, aby nebylo plýtváno finančními zdroji nesprávným směrem.

Tyto oblasti se dělí na:

- obchodně – technická,
- finanční a daňová,
- právní,
- environmentální,
- informační technologie. (Hlaváč, 2010)

⁴ Antimonopolní úřad neboli Úřad pro ochranu hospodářské soutěže je ústředním orgánem státní správy pro oblast hospodářské soutěže a veřejných zakázek.

Existují různé možnosti, jak časově organizovat celý proces přeměny. Prvním, a zároveň i nezávaznějším rozhodovacím kritériem, je stanovení tzv. rozhodného dne. To znamená datum, na které bude tento den určen. Zda na počátku procesu přípravy nebo jestli bude vymezen až po vyhotovení a schválení projektu fúze. Obě zmíněné alternativy nabízí možnost, že rozhodný den bude stanoven tak, aby byl současně počátkem standardního účetního období. Ovšem je i možnost stanovení rozhodného dne v průběhu kalendářního, respektive hospodářského roku. Dle autorky Skálové (2012) představuje nejběžnější variantu fúze postup, kdy se rozhodný den stanoví k datu 1. 1., od kterého budou přípravné práce organizovány tak, aby do konce kalendářního roku mohla být fúze zapsána do OR. Zmíněnou alternativu preferuje i řada jiných autorů, a proto je také v praxi nejčastěji využívána. Ale v případě, že je za rozhodný den zvolen počátek měsíce v průběhu kalendářního roku, pak se účetní období započaté dnem 1. 1. ukončí konečnou účetní závěrkou ke dni předcházejícímu rozhodný den.

2.2.2 Účetní aspekty přeměn obchodních společností

Z účetního hlediska je fúze složitou záležitostí a její příprava i realizace zabere spoustu času. Musí se připravit mnoho účetních údajů jako například účetní závěrky, znalecké posudky (ocenění), rozvahy, směrnice, finanční plány a jiné.

V rámci u nás platné obchodně právní úpravy je dále rozhodující teprve okamžik neboli datum vzniku obchodní společnosti. Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále také „ZÚ“) v platném znění § 4 je účetní jednotka, právnická osoba povinna vést účetnictví ode dne vzniku do dne svého zániku. Jak uvádí ve své knize Vomáčková (2009) den vzniku obchodní společnosti je tedy současně dnem vzniku účetní jednotky, od kterého vzniká účetní jednotce právnické osobě povinnost vést finanční účetnictví.

To vše je nutno uskutečnit k určitému dni, který je označován právě jako den rozhodný. S tímto dnem by mělo být spjato převzetí kontroly nad cílovou společností nebo majetkem. Zároveň se jedná i o začátek společného účetnictví a společného základu pro daň z příjmů. Inspiraci pro správný rozhodný den je možno nalézt v IFRS 3, ale nejvhodnější bývá začátek standardního účetního období.

Jedním z podstatných aspektů, které by měl kupující zvažovat v rámci svého rozhodnutí o své účasti v akvizičním procesu, je dle Hlaváče i posouzení vlivu akvizice na jeho účetní závěrku.

V § 18 ZÚ účetní jednotky sestavují v případech stanovených tímto zákonem účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:

- a) rozvaha (balance),
- b) výkaz zisku a ztráty,
- c) příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v částech uvedených pod písmeny a) a b).

Rozlišujeme řádnou účetní závěrku, definovanou § 19 ZÚ, a mimořádnou účetní závěrku. První z uvedených je sestavována k rozvahovému dni, který je zároveň posledním dnem účetního období. Mimořádná účetní závěrka je sestavována

s mimořádně ukončenými nebo zahajovanými účetními obdobími. Z toho plyne, že se zpracovává v jiný den než poslední den účetního období, neboli v mimořádný den.

Konečná účetní závěrka se sestavuje jako řádná nebo mimořádná účetní závěrka a to ke dni, který předchází rozhodnému dni přeměny. Mohou tedy nastat různé způsoby, kdy se budou účetní závěrky zpracovávat dle toho, zda rozhodný den předchází nebo naopak následuje vypracování projektu. Dále budou zmíněny pouze dvě nejvíce využívané metody. Nejčastější variantou je stanovení rozhodného dne na počátku běžného účetního období, kdy předchází vypracování projektu fúze. Zde se sestavuje řádná konečná účetní závěrka a to k datu 31. 12. Další variantou může být situace, kdy se rozhodný den stanoví k jinému datu než k začátku kalendářního (hospodářského) roku, ale zároveň předchází vypracování projektu. Konečná účetní závěrka se sestavuje jako mimořádná. Skálová (2012) zmiňuje, že v tomto případě dochází ke zkrácenému účetnímu období, které se nachází před rozhodným dnem. Dále autorka uvádí, že ji sestavují všechny zúčastněné společnosti. O ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou účtuje k rozhodnému dni zanikající nebo rozdělovaná společnost nebo společnost nástupnická. Od roku 2012 se zaúčtování znaleckého ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti provádí v okamžiku rozhodného dne.

Speciálním případem mezi závěrkami je takzvaná **mezeitímní účetní závěrka**. Ta se sestavuje v průběhu účetního období, avšak k jinému dni než k poslednímu dni účetního období neboli tzv. rozvahovému dni. Při sestavování mezeitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a inventarizace se provádí jen za účelem ocenění jmění.

Jejím cílem je podle Skálové (2012), ale i Otavové (2014) poskytovat společníkům všech zúčastněných společností informace o tom, jak se vyvíjelo hospodaření těchto společností od stanoveného rozhodného dne přeměny do dne zpracování projektu. Je důležitá v případě, že ve zmíněném období došlo k závažným operacím, které by mohly ovlivnit výši ocenění jmění. K sestavení mezeitímní účetní závěrky nemusí dojít pouze v případě, kdy se společníci všech zúčastněných společností dohodnou, že ji nepožadují.

Při fúzi, rozdělení a převodu jmění na společníka se mezeitímní účetní závěrka sestavuje jen tehdy, byla-li poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka, popřípadě konečná účetní závěrka sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění uplynulo více než 6 měsíců. Ode dne, k němuž je sestavena mezeitímní účetní závěrka, do dne vyhotovení projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka nesmí uplynout více než 3 měsíce⁵.

Další podstatnou záležitostí v projektu fúze je **zahajovací rozvaha**, kterou sestavuje nástupnická společnost k rozhodnému dni přeměny a řadí se k rozvahám mimořádným. Jestliže se sestavuje z důvodu přeměny společností nebo družstev, musí k ní být dle zákona o přeměnách připojen i komentář, ve kterém se uvádí, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné

⁵ § 11 odst. 2 ZoPS.

účetní závěrky konkrétní zúčastněné osoby na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo.

V zahajovací rozvaze jsou vykázána aktiva a pasiva nástupnické společnosti. Jejich výše je uváděna v ocenění převzatém od zanikající společnosti s případným přeceněním na reálnou hodnotu. Pro správné stanovení struktury vlastního kapitálu je nutná znalost účetnictví a postupů, jak z konečných závěrek bude sestavena zahajovací rozvaha.

Podle § 12 ZoPS ověřují všechny osoby zúčastněné na přeměně konečnou účetní závěrku, popřípadě mezitímní účetní závěrku auditorem, pokud alespoň jedna z těchto osob zúčastněných na přeměně má povinnost ověřit konečnou účetní závěrku nebo mezitímní účetní závěrku auditorem. V případě, že mají povinnost ověřit konečnou účetní závěrku auditorem všechny osoby zúčastněné na přeměně, které vedou účetnictví, pak tedy i všechny nástupnické společnosti po změně právní formy mají povinnost nechat si ověřit zahajovací rozvahu auditorem.

Autorka Skálová (2012) také připomíná, že je povinnost auditu rozšířena i na audit zahajovací rozvahy v případě, kdy zanikající nebo rozdělované společnosti mají povinný audit konečné účetní závěrky.

Nejen auditoři, ale i znalci musí spolupracovat na projektu fúze a to z důvodů uvedených v § 73 odst. 3 ZoPS, který vymezuje, že zanikající společnost je povinna nechat ocenit svoje jmění posudkem znalce pro ocenění jmění ke dni zpracování poslední řádné nebo mimořádné anebo konečné účetní závěrky sestavované zanikající společností před vyhotovením projektu fúze. K ocenění jmění posudkem znalce dochází v případě, když se zvyšuje základní kapitál nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti. Při fúzi splynutím má dokonce každá zúčastněná kapitálová společnost povinnost nechat si ocenit své jmění posudkem znalce.

Klíčovým krokem každé fúze je ze zkušeností autorky Skálové (2012) stanovení výše základního kapitálu nástupnické společnosti a výměnného poměru podílů v případě fúze mezi nespojenými osobami. K tomuto názoru se přiklání i Dědič (2012), jelikož 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. Naopak jiní autoři také považují za důležité správné stanovení rozhodného dne a zaměření se na specifické oblasti v plánování projektu fúze z důvodu co nejnižších nákladů na fúzi.

2.2.3 Ekonomické hledisko

Tato kapitola bude zaměřena převážně na oblast, která zahrnuje v projektování fúze různé ekonomické dopady. Jedná se tedy zejména o ocenění jmění, strukturu vlastního kapitálu nebo stanovení základního kapitálu nástupnické společnosti.

Ocenění jmění při přeměnách

Prvním ekonomickým aspektem jsou způsoby oceňování majetku a závazků. Ty jsou uvedeny v zákoně o účetnictví. Z tohoto zákona vyplývá, a jak už bylo výše zmíněno, že účetní jednotky oceňují majetek a závazky ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. Pokud ZoPS ukládá

povinnost ocenění jmění při přeměně společnosti, pak se podle vymezení § 27 odst. 3 ZÚ oceňuje majetek a závazky reálnou hodnotou v případech stanovených prováděcím právním předpisem. Ten dále stanoví i okamžik účtování o ocenění reálnou hodnotou.

Ocenění jmění zanikající společnosti je povinné tehdy, pokud se základní kapitál nástupnické společnosti zvyšuje nebo tvoří ze zdrojů společnosti zanikající. Předmětem ocenění je v případě fúzí jmění zanikající společnosti. Skálová (2012) ve své knize rozlišuje tři základní kategorie metod ocenění. Jedná se o metody porovnávací, výnosové a nákladové (majetkové, substanční). Porovnávací metody vycházejí ze zkoumání cen uskutečněných na trhu u stejných nebo podobných aktiv. Podle autorky je tato metoda označována za nejvhodnější z možných způsobů. Ale z jiných zdrojů je tato metoda například u nemovitých věcí vhodná pouze v případě dostatečně rozvinutého segmentu trhu, jinak mohou být ceny zavádějící. Výnosové metody jsou založeny na kvantifikaci prospěchu, který by mohl vzniknout nebo přímo vzniká vlastníkově aktiva z jeho užívání či provozování. V praxi se však dle zkušeností autorky Skálové (2012) v případě fúzí s výnosovými metodami setkáme nejčastěji. Poslední zmíněná nákladová metoda vede ke stanovení částky, kterou by bylo v daný okamžik nutno vynaložit na pořízení aktiva se srovnatelnými vlastnostmi a funkčním využitím po zohlednění opotřebení technologického, fyzického, ale i ekonomického.

Jak již bylo zmíněno, existují i důvody, kdy si při fúzi sloučením nebo splynutím musí společnosti nechat ocenit své jmění posudkem znalce. Tyto podmínky jsou uvedeny v § 73 odst. 1 a 2 ZoPS.

Metoda oceňovacího rozdílu k nabytému majetku znamená převzetí účetního ocenění jednotlivých položek aktiv a závazků podle účetní evidence zanikající společnosti, do rozvahy společnosti nástupnické. V rozvaze kupujícího je také evidována kupní cena podniku s tím, že rozdíl mezi kupní cenou a účetní hodnotou podniku je zobrazen na straně aktiv v rozvaze nástupnické společnosti jako oceňovací rozdíl k nabytému majetku (níže uvedeno jako A.II.4.). (Hlaváč, 2010)

V rámci oceňování majetku může docházet k určitým rozdílům, které následně vstupují i do zahajovací rozvahy. Ve vyhlášce § 14 odst. 1 až 3 jsou tři položky, které se v pasivech zahrnují do skupiny A.II. Kapitálové fondy.

- A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací.
- A.II.5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací.
- A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací.

Vlastní kapitál

Strukturu vlastního kapitálu je možno nalézt v zahajovací rozvaze. Její vznik a konkrétní kroky jsou detailně popsány v komentáři k zahajovací rozvaze. Skálová (2012) uvádí, že při navrhování struktury je nezbytné nejprve vycházet z výměnných poměrů akcií či podílů, v případě fúze z emisí nových podílů nebo akcií.

Stanovení nové struktury vlastního kapitálu nástupnické společnosti vychází zejména z:

- 1) výměnného poměru, který určuje, v jaké výši bude při fúzi splynutím vytvořen nebo v případě fúze sloučením navýšen základní kapitál nástupnické společnosti,
- 2) vhodnosti vyrovnání neuhrazených ztrát nástupnické společnosti,
- 3) rozhodnutí vlastníků o položkách emisní ážio⁶ nebo nerozdělený zisk. (Skálová, 2012)

Základní kapitál nástupnické společnosti

Existují různé způsoby, jak se může změnit výše základního kapitálu. Jedná se buď o snižování, zvyšování nebo o kombinaci obou zmíněných způsobů.

Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti je uvedeno v § 89 odst. 1 a může k němu dojít:

- a) za účelem výměny obchodních podílů přiznáním nových vkladů a obchodních podílů společníkům zanikající společnosti výměnou za zaniklé obchodní podíly na zanikající společnosti, pokud dosud nebyli společníky nástupnické společnosti,
- b) za účelem výměny obchodních podílů zvýšením vkladů dosavadním společníkům nástupnické společnosti, kteří byli současně společníky zanikající společnosti výměnou za zaniklé obchodní podíly na této zanikající společnosti, nebo
- c) zvýšením vkladů dosavadních společníků nástupnické společnosti, i když nedochází k výměně obchodních podílů, pokud nedochází ke změnám v osobách společníků nástupnické společnosti.

Dále může dojít ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti z jejích vlastních zdrojů. V tomto případě musí usnesení valné hromady obsahovat i:

- a) určení vlastního zdroje nebo zdrojů nástupnické společnosti, z nichž se základní kapitál zvyšuje, v členění podle struktury vlastního kapitálu v dané účetní závěrce,
- b) částku zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů a
- c) částku, o jakou se zvyšuje výše vkladu každého dosavadního společníka nástupnické společnosti. (§ 90 ZoPS)

Naopak důvodem pro snížení základního kapitálu nástupnické společnosti může být dle řady autorů například snaha vyrovnat neuhrazenou ztrátu minulých let, prominutí části nesplaceného vkladu společníků, z důvodu přebytku vlastních zdrojů anebo výplata části základního kapitálu původním společníkům.

⁶ Emisní ážio je rozdíl mezi nominální a emisní hodnotou akcií.

Způsoby vypořádání ceny akvizice

Lze rozlišovat dva hlavní způsoby vypořádání akvizice. Jedná se o úhradu ve formě peněz anebo ve formě akcií. Ovšem tato poměrně jednoduchá otázka je podle Hlaváče (2010) spojena s daleko podstatnější záležitostí na pozadí. Při úhradě ve formě akcií totiž původní akcionáři cílové společnosti přebírají část rizik spojených s úspěšností akvizice.

Smlouva o ochraně a důvěrnosti informací

Jak už byla zmíněna antimonopolní regulace, jako ochrana hospodářské soutěže, tak existuje i smlouva, jejímž úkolem je především ochránit cílovou společnost před únikem nebo dokonce zneužitím informací. Potenciální zájemci dostávají důvěryhodné informace o koupi společnosti a tato smlouva je nastavena tak, aby omezovala možnost jejich zveřejňování. V některých akvizicích se mohou předkládat různé typy informací v několika výběrových kolech s tím, že závěrečné detaily strategických informací jsou poskytnuty až konečnému kupujícímu, se kterým byla sjednána exkluzivita⁷.

Firemní kultura, poakviziční začlenění

Jedním z kritických míst celé akvizice bývá poakviziční začlenění. Jedná se o situaci, kdy je proces zrealizován, ale ještě ne úplně dokončen. Je tedy potřebné důsledně naplánovat celý proces integrace a soustředit se i na vlastní průběh sjednocení. Podle Hlaváče (2010) by měly být řešeny zejména následující úkoly:

- 1) Začít integrační proces brzo – ještě před oznámením akvizice.
- 2) Pověřit integračním procesem silný tým s odpovídající kvalifikací a zkušenostmi.
- 3) Používat nefinanční měřítka při vyhodnocování průběhu implementace.

Jiní zase uvádí:

- 1) Identifikovat hodnoty, na které se při integraci zaměřit.
- 2) Restrukturalizovat nebo reorganizovat společnost tak, aby byla maximalizována možnost podchytit a využít hodnoty.

Většina se ale shodne na tom, že začlenění představuje změnu plánů zúčastněných managementů a může mít fakticky trojí podobu:

- změnu u cílové společnosti,
- změnu u kupující společnosti,
- změnu v postoji a chování obou společností, aby vytvořily podmínky pro jejich spoluexistenci nebo jejich spojení fúzí.

2.2.4 Daňové aspekty přeměn obchodních společností

Daňové aspekty hrají stěžejní roli v rozhodování o provedení fúze nebo jiných přeměn obchodních společností. Zejména z pohledu daně z příjmů PO, ale i ostat-

⁷ Exkluzivitou se zde myslí výhradní právo pro společnost.

ních daňových zatížení zúčastněných korporací. Opět, než se začneme zabývat problematikou daňových dopadů fúze a akvizice, je třeba objasnit některé pojmy.

Autoři Dvořáková a kol. (2013) vysvětlují pojem daň z širšího hlediska, než je uváděno v jediné zákonné úpravě zákona č.280/2009 Sb., daňového řádu (ve znění pozdějších předpisů).

Uvádějí, že chceme-li v dnešní době vymezit pojem daň, nemůžeme učinit to, že v účinném právním předpise vyhledáme příslušné ustanovení, které tento pojem definuje, protože české právo takové ustanovení nemá.

Podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů se daní pro účely tohoto zákona rozumí:

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.

Daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

Uvedenou problematikou se zabývá zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „ZDP“), respektive § 23c. Tento paragraf v odst. 1 definuje fúzi jako postup, při kterém veškerý majetek a dluhy jedné nebo více zanikajících obchodních společností přechází na jinou existující (nástupnickou) obchodní společnost nebo veškerý majetek a dluhy dvou nebo více zanikajících obchodních společností přechází na nově vzniklou (nástupnickou) obchodní společnost, kterou tyto zanikající obchodní společnosti založily či veškerý majetek a dluhy zanikající obchodní společnosti přechází na jinou obchodní společnost, která je jediným společníkem zanikající obchodní společnosti. Odst. 2 vymezuje rozdělení obchodní společnosti jako postup, při kterém veškerý majetek a dluhy zanikající obchodní společnosti přechází na dvě nebo více existujících nebo nově vzniklých obchodních společností, přičemž společníci zanikající obchodní společnosti zpravidla nabudou podíl v nástupnických obchodních společnostech při rozdělení s případným doplatkem na dorovnání. Nebo vyčleněná část jmění nezanikající obchodní společnosti přechází na jednu nebo více nástupnických obchodních společností, přičemž společníci rozdělované obchodní společnosti zpravidla nabudou podíl v nástupnických obchodních společnostech.

Daň z příjmů

Dani z příjmů právnických osob podléhají veškeré korporace, které se zabývají problematikou přeměn obchodních společností a fúzí. Autorka Otavová (2014) uvádí, že daňové povinnosti se odráží u jednotlivých společností zejména v souvislosti se zohledňováním položek a hodnot, které přechází na nástupnickou společnost, případně na ni přejít mohou za určitých podmínek nebo na ni přejít nesmí. Obdobně jako u jiných poplatníků vzniká povinnost společností zúčastněných na fúzi podat daňové přiznání v zákonných lhůtách a tuto daň zaplatit. Dále autorka doplňuje, že při samotném stanovení daně je pak podstatná správná

úprava výsledku hospodaření na daňový základ a následné uplatnění odčitatelných položek od základu daně a také využití možných slev na dani.

Uplatnit daňové výhody lze pouze za určitých podmínek a jejich vymezení můžeme nalézt v § 23c odst. 9 ZDP. Jedná se zejména o typ přeměny obchodních společností, charakter zúčastněných subjektů na přeměně nebo převáděného jmění. Jestliže jsou splněny všechny zákonné podmínky, pak je možné daňové výhody čerpat. Pro jejich využití je důležité, aby poplatník, který splnil všechny podmínky, oznámil ještě před fúzí svému místně příslušnému správci daně, že bude postupovat dle zákonného ustanovení v § 23d ZDP.

Základem daně se v ZDP § 23 odst. 1 rozumí rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Jak dále uvádí odst. 15 stejného paragrafu, do základu daně se zahrnuje i rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého koupí a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté dluhy.

Podle Vomáčkové (2009) je pro prodávajícího prodej podniku sice komplexní, ale vždy výsledkovou transakcí. Z toho vyplývá, že prodávajícímu v případě prodeje podniku bude vznikat výsledek hospodaření a jestliže daňová soustava zahrnuje daň ze zisku, pak bude zmíněný výsledek hospodaření také součástí daňového základu pro daň z příjmů.

Zdaňovací období a lhůty pro podání daňového přiznání

Zdaňovací období daně z příjmů právnických osob, jehož vymezení lze nalézt v § 21a ZDP se rozlišuje na:

- a) kalendářní rok,
- b) hospodářský rok,
- c) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na člena právnické osoby do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo
- d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsících.

Lhůta pro stanovení daně z příjmů PO začíná běžet buď 1. 4. nebo 1. 7. (pokud se jedná o poplatníka, který má povinný audit, nebo zda jeho daňové přiznání podává daňový poradce či advokát). To znamená ve lhůtě tří, případně šesti měsíců po skončení zdaňovacího období. Standardní doba promlčecí lhůty trvá tři roky. Platí ovšem, že lhůta pro stanovení daně skončí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku.

Splatnost daně je v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení, přičemž každá platba se pokládá za uskutečňenou, až když se připíše příslušná částka na účet správce daně. (Dvořáková a kol., 2013)

Autorka Otavová (2014) uvádí, že podat daňové přiznání a popřípadě zaplatit vyměřenou daňovou povinnost je pro všechny poplatníky základní povinností.

Daňové přiznání se podává vždy, a to bez ohledu na výši příjmů nebo i v případě, že daňový poplatník vykazuje daňovou ztrátu. Na základě ustanovení § 38mb písm. d ZDP v souvislosti s přeměnami obchodních společností nemá povinnost podat daňové přiznání zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Jinak má v souladu s ustanovením § 38ma ZDP poplatník povinnost podat daňové přiznání také za období:

- předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku⁸,
- od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do OR za zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporaci nebo za její část, u které je právním nástupcem poplatník daně z příjmů PO, který je daňovým nerezidentem a který nemá ke dni zápisu přeměny do OR stálou provozovnu na území České republiky⁹.

Při podávání daňového přiznání se dále rozlišuje přiznání zanikající společnosti a nástupnické společnosti a následně i různé lhůty k podání daňového přiznání. Při fúzi má povinnost podat daňové přiznání za období předcházející rozhodnému dni zanikající společnost. Avšak Otavová (2014) doplňuje, že za zdaňovací období od rozhodného dne do zápisu fúze do obchodního rejstříku tuto povinnost obecně nemá. Zatímco nástupnická společnost podává daňové přiznání za období předcházející rozhodnému dni, ale i za období následující, které v tento den začíná.

Rozhodný den

Určení toho dne hraje velkou roli v plánování projektu fúze, ale je také velmi podstatnou záležitostí v povinnosti podat daňové přiznání. Existují dvě varianty, jak takový rozhodný den stanovit a dále budou podrobněji rozepsány.

Rozhodný den stanovený jako první den běžného účetního období

Pokud je rozhodný den určen jako první den kalendářního nebo hospodářského roku účetní jednotky, pak se daňové přiznání podává v obvyklých lhůtách, jak již bylo výše zmíněno, a to do tří, případně šesti měsíců po skončení zdaňovacího období. Jestliže dojde k zápisu přeměny ve stejném roce, kdy je určen rozhodný den, pak se daňové přiznání podává za běžný kalendářní, respektive tedy hospodářský rok. Ale pokud se uskuteční zápis přeměny až v následujícím roce, pak se spojí dvě běžná zdaňovací období a daňové přiznání bude podáváno za období 24 měsíců.

Rozhodný den stanovený na jiné datum v průběhu roku

Zde je rozhodný den určen na jiné datum, než je první den kalendářního období. Proto je nutné rozlišovat dvě různá období, a to zkrácené účetní období předcházející rozhodnému dni a zdaňovací období, které od tohoto dne začíná.

⁸ § 38ma odst. 1 písm. a ZDP

⁹ § 38ma odst. 1 písm. e ZDP

Jak uvádí Otavová (2014), od počátku kalendářního roku do rozhodného dne fúze podávají zúčastněné subjekty této přeměny každý za sebe zvlášť daňové přiznání za období, které předchází fúzi či rozdělení obchodní korporace, v případě, že nebylo dosud daňové přiznání podáno. Lhůta pro podání daňového přiznání poté záleží na vztahu rozhodného dne a dne rozhodnutí nejvyššího orgánu společnosti o fúzi případně rozdělení obchodní korporace. V § 38ma odst. 2 ZDP je uvedeno, že v případě, kdy den rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace schvalující fúzi následuje po rozhodném dni nebo se s ním shoduje, poté se daňové přiznání podává nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí obchodní korporace o fúzi. Dále autorka Otavová (2014) doplňuje, že pokud rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace schvalující fúzi připadá na den, který předchází datum rozhodného dne, je daňové přiznání podáváno do konce třetího měsíce od konce měsíce, do kterého spadá den předcházející rozhodnému dni fúze, tj. den, který je posledním dnem období za které se daňové přiznání podává.

Důležitý z pohledu podávání daňového přiznání je i moment, kdy by z nějakého důvodu nedošlo k zapsání přeměny obchodní společnosti nebo družstva do obchodního rejstříku. Pak je nutností podat daňové přiznání k datu řádného zdaňovacího období, i když se tak vlastně činí dodatečně.

Daňový řád vymezuje, že v případě zániku právnické osoby, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce. Přechodem daňové povinnosti se v souladu s ustanovením § 239 odst. 1 daňového řádu rozumí přechod práv a povinností původního daňového subjektu, a to jak v rovině nalézací¹⁰, tak také v rovině platební¹¹.

Odpisování majetku

Uplatňování daňových odpisů je upraveno v ZDP, respektive v § 28 odst. 1 tohoto zákona. Hmotný majetek je oprávněn odpisovat vždy pouze jeden poplatník, který se označuje jako odpisovatel. U přeměn obchodních společností je jím chápána nástupnická obchodní korporace zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace. V § 28 odst. 1 písm f) ZDP je vymezeno, pro jaký majetek to platí, a to pro hmotný majetek ve vlastnictví zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace k rozhodnému dni fúze nebo rozdělení obchodní korporace a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci. Dále také pro hmotný majetek, nabytý zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací od rozhodného dne do dne zápisu fúze nebo rozdělení obchodní korporace do OR a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci.

Daňové odpisy hmotného majetku mohou být uplatňovány dvěma způsoby, a to buď v roční výši, nebo ve výši jedné poloviny ročního odpisu. U ročních odpisů je dáno, že pro jejich uplatnění musí zdaňovací období trvat alespoň dvanáct

¹⁰ Rovina nalézací znamená například právo podat dodatečné daňové tvrzení, povinnost uchovávat evidenci a doklady atd.

¹¹ Rovina platební znamená například povinnost uhradit vyměřenou daň, právo na vrácení přeplatku a jiné.

po sobě jdoucích měsících. Dále to platí pro poplatníka, který eviduje svůj majetek ke konci zdaňovacího období. V případě, že nejsou tyto podmínky splněny, tak se uplatňuje odpisování v kratším období a ve výši jedné poloviny ročních odpisů. To může nastat, když se například rozhodný den stanoví v průběhu roku. To ovšem platí pouze pro hmotný majetek, který je evidovaný na začátku kratšího zdaňovacího období. Další podstatnou roli v odpisování hmotného majetku má stanovení rozhodného dne.

Jestliže je rozhodný den začátek účetního (zdaňovacího) období po ukončeném kalendářním nebo hospodářském roce, pak si daňové odpisy majetku evidovaného ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze (hmotného a nehmotného majetku) uplatní zanikající i nástupnická společnost dle ZDP v plné roční výši. Odpisy hmotného majetku uplatňuje dle § 28 odst. 1 ZDP vlastník hmotného majetku. Pro účely tohoto zákona se v případě přeměn považuje za vlastníka hmotného majetku zanikající společnosti od rozhodného dne fúze do zápisu fúze do obchodního rejstříku společnost nástupnická. Z toho dle Skálové (2012) vyplývá, že nástupnická společnost je oprávněna si uplatnit roční daňový odpis u hmotného majetku, který na ni přešel v rámci fúze, v plné roční výši a dále nástupnická společnost pokračuje podle § 30 odst. 10 ZDP v odpisování, započatém původním vlastníkem z původní vstupní ceny a při zachování způsobu odpisování.

V případě, kdy se rozhodný den stanoví v průběhu zdaňovacího období, dojde k tomu, že následující období bude kratší než dvanáct měsíců. Z toho důvodu zanikající i nástupnická obchodní společnost tak může uplatnit odpisy pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu. Avšak § 26 odst. 7 písm. d) ZDP vylučuje možnost uplatnění jedné poloviny ročního odpisu u majetku, který byl zaevidován zanikající nebo nástupnickou společností v průběhu tohoto zkráceného zdaňovacího období. Otavová (2014) zase uvádí, že daňový odpis u takto pořízeného majetku lze následně realizovat až v období, které začíná rozhodným dnem a končí na konci kalendářního či hospodářského roku, ve kterém došlo k zápisu fúze do OR.

Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku probíhá podobně jako u majetku hmotného. Nástupnická společnost, která získala odpisovaný majetek fúzí či přeměnou, tak pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem. ZPD § 32a odst. 4 nám ale uvádí, že vše lze pouze za podmínky, kdy zanikající obchodní korporací mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány.

Pro odpis pohledávek nabytých při přeměně obchodní korporace pak dle § 24 odst. 9 ZDP platí, že nástupnická společnost může pokračovat v odpisu pohledávky nebo případně tvorbě opravné položky, jako by k žádné změně v osobě věřitele nedošlo. To však jen do výše, v jaké by mohla odpis uplatnit společnost zanikající.

Dosáhnout daňových úspor je možné i přeceněním majetku, které nabývá dvou forem. První z nich představuje oddělené přecenění jednotlivých aktiv. Daňová úspora může být realizována, pokud tato přecenění lze odepsat (jedná se zejména o dlouhodobý hmotný majetek a budovy). Toto přecenění je výhodné především u majetku první a druhé odpisové skupiny, který má relativně krátkou dobu odpisování. Druhou formou se má na mysli využití oceňovacího rozdílu

k nabytému majetku či goodwillu¹², jelikož tyto položky představují dlouhodobý nehmotný majetek, který je možné zahrnout do základu daně jako daňový výdaj, a to buď jednorázově (v případě goodwillu), nebo postupně v průběhu 180 měsíců v podobě odpisů oceňovacího rozdílu. (Mařík, 2007)

Daňová ztráta

Daňová ztráta je vymezena v § 34 ZDP a vzniká ve chvíli, kdy daňově uznatelné náklady (výdaje) převyšují ve zdaňovacím období zdanitelné příjmy. Takto vyčíslenou daňovou ztrátu lze následně odečíst od základu daně v pěti zdaňovacích obdobích, které bezprostředně následují po období jejího vzniku. Možnosti převzetí nevyužitého nároku na odpočet daňové ztráty nebo její části nástupnickou společností jsou uvedeny v § 23c ZDP.

Nástupnická společnost nemůže při stanovení základu daně odečítat od základu daně daňovou ztrátu nevyužitou zanikajícími společnostmi podle § 38n odst. 2 ZDP, jelikož v případě zániku společnosti bez provedení likvidace nepřechází daňová ztráta na právního nástupce s výjimkou uvedenou v ZDP. Z § 38na odst. 4 ZDP vyplývá, že když u přeměny obchodní společnosti zaniká daňový poplatník, kterému byla vyměřena daňová ztráta, a následně byla převzata právním nástupcem, může tento nástupce převzatou ztrátu odečíst od základu daně. Maximálně však do výše části základu daně, která připadá stejné činnosti vykonávané zanikajícím poplatníkem, a to v období, kdy tato ztráta byla vyměřena. Otavová (2014) podotýká, že možnost převzetí nevyužitých daňových ztrát při přeměnách obchodních společností podmiňuje výkonem stejných činností, avšak tento pojem „stejná činnost“ není v zákoně nijak vymezen¹³. Dále doporučuje, že v případě určitých nejasností o tom, jestli byly korporací splněny podmínky vymezené pro správné uplatnění daňové ztráty, může poplatník požádat příslušného správce daně o závazné posouzení skutečnosti.

Hlaváč v knize Fúze a akvizice: proces nákupu a prodeje firem (2010) na věc pohlíží tak, že v případě fúze nevznikají daňové povinnosti, daňové přecenění majetku, daňové odpisy goodwillu (oceňovacího rozdílu), povinnost odvodu daně z přidané hodnoty (dále také, „DPH“), či případná daň z převodu nemovitostí. Naopak vzniká možnost přenosu daňových ztrát (jak již bylo zmíněno, ze stejné činnosti) a přechod daňových rizik z minulosti.

Spíše je dle zkušeností autora z daňového hlediska potřebné posoudit:

- způsob zdanění prodejní ceny u prodávajícího, což má významný vliv na její celkovou výši. Pokud se podaří nalézt daňově optimální řešení¹⁴,

¹² Goodwill označuje rozdíl mezi tržní hodnotou firmy a aktivy obchodní společnosti snížené o závazky. Neboli rozdíl mezi nákupní cenou a účetní hodnotou kupované společnosti.

¹³ Koordinační výbor GFŘ (generální finanční ředitelství) 26. 2. 2014 již potvrdilo, že za stejnou činnost je chápána ucelená činnost v daném oboru podnikání, přičemž se přihlíží i k činnostem vedlejším, pokud souvisí bezprostředně s činností hlavní, bez kterých by činnost hlavní nemohla být vykonávána.

¹⁴ Daňově optimálním řešením se zde myslí, že nedochází ke zdanění na straně prodávajícího, nejčastěji bývá v podobě osvobození jeho příjmu.

povede to k nižšímu objemu transakce a tím i nižšímu objemu financování ze strany kupujícího,

- na straně kupujícího otázku uplatnění kupní ceny jako daňově odpočitatelné položky. Snahou kupujícího je přirozeně maximalizovat daňovou nabývací cenu těch aktiv, které si následně formou odpisů, spotřeby nebo uplatnění pořizovací ceny při prodeji uplatní proti daňovému základu.

Daň z přidané hodnoty

Dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH), respektive § 13 odst. 8 ZDPH, se prodej či vklad podniku nepovažuje ani za dodání zboží nebo převod nemovitosti, ani za poskytnutí služby. Stejně tak převod obchodního podílu nepodléhá této dani. Tímto se tedy nakládání s podnikem ve smyslu fúzí a akvizic zcela vylučuje ze zdanitelných plnění pro tuto daň. Není proto nutné žádnou daň přiznat, ani zaplatit. Pokud by se ovšem společnost rozhodla místo převodu podniku nebo jeho části převést vybraná aktiva, tak to už je považováno za zdanitelné plnění. V takovém případě se postupuje podle § 13 ZDPH jako o dodání jakéhokoli jiného zboží.

Otavová (2014) uvádí, jestliže jsou zúčastněné společnosti při fúzi plátcí daně z přidané hodnoty, pak má zanikající i nástupnická společnost povinnost podat daňová přiznání k DPH. A to v období od rozhodného dne do dne zápisu do OR samostatně za zdaňovací období každé ze zúčastněných společností.

Nově vznikající nástupnická společnost se dle § 6b odst. 2 ZDPH stává plátcem DPH ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Od tohoto dne je společnost povinna podat přihlášku k registraci DPH do 15 dnů.

Daň z nabytí nemovitých věcí

Od roku 2013 podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, není nabytí vlastnického práva k nemovité věci přeměnou obchodních společností předmětem daně. Vychází to z § 5 písm. b) tohoto zákona.

Daň z nemovitosti

Právní úprava této daně se nachází v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Dle § 13a odst. 1 tohoto zákona mají poplatníci povinnost podat daňové přiznání příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. Stanovení daně z nemovitosti vyplývá z § 13b, kde se daň vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována. Přiznání tedy bude podávat nástupnická společnost až za období, ve kterém k 1. lednu byla v pozici vlastníka nemovitosti.

3 Vlastní práce

V této části práce se budu zabývat plánováním fúze, kde se zaměřím zejména na finanční aspekty projektu (možnosti daňové optimalizace). Nejdříve ale nastíním jednotlivé varianty určení rozhodného dne. Poté se zaměřím na problematiku finančních nákladů z pohledu daňové optimalizace. Tedy na uplatnění daňové ztráty nebo jiných položek snižující základ daně, možnosti čerpání daňových výhod, pokračování v tvorbě opravných položek, nebo tvorby rezerv. Některé vybrané případy zohledním na modelových příkladech a taktéž vymezím případná rizika. S tímto je spojená i povinnost podat přiznání k dani z příjmů právnických osob, případně placení záloh k této dani. K tomuto účelu budou sloužit upravená data konkrétních společností, které z důvodu zachování osobních údajů uvedu pod fiktivním názvem.

K sestavení modelových příkladů bylo zapotřebí zajistit několik charakteristik. Vybrat vyhovující právní formu společnosti, kde jsem zvolil společnost s ručením omezeným, protože tato varianta je v ČR nejrozšířenější právní formou. Zároveň se jedná o firmy, které jsou plátcem daně z přidané hodnoty a mají tedy povinnosti s tímto spojené. Také jsem se zaměřil na společnosti, kde jedna je zisková a druhá ztrátová, aby bylo možné uplatnit daňovou ztrátu.

Pro další část práce je zapotřebí nastínit určité informace o vybraných firmách. Předmětem podnikání společnosti X je výroba a prodej stavebních hmot, materiálů a zařízení. Hlavní činností je od roku 2005 výroba polystyrenu a balících fólií. V obchodním rejstříku je zapsána od 30. prosince 1991. Společnost X má jediného společníka a je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty. Účetní období odpovídá kalendářnímu roku a k 31. 12. se tak uzavírá řádná účetní závěrka. Dlouhodobě podnik dosahuje zisku. K tomu přispívá i to, že trh s tímto zaměřením pokračuje s mírnými ročními nárůsty, tedy meziročně roste. V roce 2013 měla společnost zisk ve výši 56 420 000 Kč a výnosy z hlavní činnosti činily 1 317 500 000 Kč.

Tab. 1 Zjednodušená rozvaha společnosti X

| Rozvaha společnosti X k 31. 12. 2013 (v tisících Kč) | | | |
|-------------------------------------------------------------|----------------|------------------------|----------------|
| Dlouhodobý majetek | 393 600 | Vlastní kapitál | 440 000 |
| Dlouhodobý nehmotný | 447 | Základní kapitál | 58 000 |
| Dlouhodobý hmotný majetek | 393 153 | VH minulých let | 325 600 |
| Oběžná aktiva | 297 000 | VH běžného období | 56 400 |
| Zásoby | 94 500 | Cizí zdroje | 250 600 |
| Krátkodobé pohledávky | 134 500 | Dlouhodobé závazky | 18 200 |
| Krátkodobý finanční majetek | 68 000 | Krátkodobé závazky | 232 400 |
| Aktiva celkem | 690 600 | Pasiva celkem | 690 600 |

Předmětem podnikání společnosti Y je výroba a prodej stavebních hmot. Ve své činnosti má také výrobu polystyrenu a balících fólií. V obchodním rejstříku je zapsána od 21. března 2000. Společnost Y má jediného společníka a je také měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty. Účetní období odpovídá kalendářnímu roku a k 31. 12. 2013 se tak uzavírá poslední řádná účetní závěrka. Podnik za poslední účetní období dosáhl ztráty ve výši 45 600 000 Kč, stejně jako v roce 2012, kdy byla ztráta 3 900 000 Kč. Obě tyto ztráty nebyly doposud uplatněny, a tudíž je možné ve lhůtě následujících pěti účetních období od jejich vzniku snížit základ daně pro výpočet daně z příjmů. Tato situace bude uvedena v podkapitole 3.3. Výnosy z prodeje polystyrenu a balících fólií činily 99 670 000 Kč.

Tab. 2 Zjednodušená rozvaha společnosti Y

| Rozvaha společnosti Y k 31. 12. 2013 (v tisících Kč) | | | |
|-------------------------------------------------------------|----------------|------------------------|----------------|
| Dlouhodobý majetek | 47 300 | Vlastní kapitál | 33 900 |
| Dlouhodobý nehmotný | 1 200 | Základní kapitál | 10 000 |
| Dlouhodobý hmotný majetek | 46 100 | VH minulých let | 69 500 |
| Oběžná aktiva | 270 400 | VH běžného období | - 45 600 |
| Zásoby | 107 500 | Cizí zdroje | 283 800 |
| Krátkodobé pohledávky | 64 300 | Dlouhodobé závazky | 29 700 |
| Krátkodobý finanční majetek | 98 600 | Krátkodobé závazky | 254 100 |
| Aktiva celkem | 317 700 | Pasiva celkem | 317 700 |

Vedení obou firem schválilo fúzi formou sloučením a je nutné určit rozhodný den. Společnosti X i Y mají jako účetní období stanovený kalendářní rok, a proto je pro ně z hlediska administrativního i finančního nejvhodnější zvolit si rozhodný den dle podkapitoly 3.1.1, ale nastíněny budou i další varianty. K 1. 1. přechází veškerá aktivita zanikající společnosti Y na vrub nástupnické společnosti X. V tabulce níže je uvedeno, jak by měla vypadat počáteční rozvaha nástupnické společnosti.

Tab. 3 Zjednodušená rozvaha nástupnické společnosti X

| Rozvaha nástupnické společnosti X k 1. 1. 2014 (v tisících Kč) | | | |
|-----------------------------------------------------------------------|------------------|------------------------|------------------|
| Dlouhodobý majetek | 440 900 | Vlastní kapitál | 473 900 |
| Dlouhodobý nehmotný | 1 647 | Základní kapitál | 68 000 |
| Dlouhodobý hmotný majetek | 439 253 | VH minulých let | 395 100 |
| Oběžná aktiva | 567 400 | VH běžného období | 10 800 |
| Zásoby | 202 000 | Cizí zdroje | 534 400 |
| Krátkodobé pohledávky | 198 800 | Dlouhodobé závazky | 47 900 |
| Krátkodobý finanční majetek | 166 600 | Krátkodobé závazky | 486 500 |
| Aktiva celkem | 1 008 300 | Pasiva celkem | 1 008 300 |

3.1 Rozhodný den

Celkem jsou v této problematice obecně uznávány čtyři způsoby určení rozhodného dne. Je také nutné vymežit, zda se jedná o období, které je považováno za zdaňovací období, anebo období, které předchází rozhodnému dni fúze, tedy část zdaňovacího období. Pro zjednodušení modelových situací je rozhodné období ve všech případech stanovené na rok 2014.

Jedná se o tyto varianty stanovení rozhodného dne:

- na začátku účetního období před vypracováním projektu fúze (dále jako varianta A)
- v průběhu účetního období před vypracováním projektu fúze (dále jako varianta B)
- v průběhu účetního období po vypracování projektu fúze, ale před dnem zápisu do OR (dále jako varianta C)
- který je shodný se dnem zápisu fúze do OR (dále jako varianta D)

3.1.1 Stanovení rozhodného dne dle varianty A

Stanovení rozhodného dne na začátku účetního období před vypracováním projektu fúze bývá v praxi nejčastější, nejobvyklejší a také dle mého názoru nejjednodušší variantou. Rozhodný den je zde stanoven na začátku klasického účetního období. To znamená, že následuje po konci kalendářního respektive hospodářského roku, ke kterému se uzavírají účetní knihy dané účetní jednotky. V tomto případě se stává řádná účetní závěrka zároveň konečnou účetní závěrkou. Rozvahový den neboli den konečné účetní závěrky, je také dnem pro ocenění jmění, je-li to v ZÚ vyžadováno. K 1. lednu je tedy stanoven rozhodný den a spolu s ním i zahajovací rozvaha. Také se k tomuto dni účtuje o ocenění majetku a závazků na reálnou hodnotu. Období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 je považováno za klasické zdaňovací období. Jestliže je rozhodný den stanoven na začátku kalendářního roku a zápis přeměny

společnosti do obchodního rejstříku proběhne ve stejném roce, pak se i daňové přiznání podává za běžný kalendářní rok.

V modelovém příkladu tedy společnosti X a Y podávají za předchozí kalendářní rok (2013) přiznání k dani z příjmů PO a k poslednímu dni tohoto roku uzavírají účetní knihy. Tento den je zároveň i dnem pro ocenění jmění a sestavení řádné konečné účetní závěrky. Od 1. 1. 2014 do 30. 11. 2014 účtují obě společnosti (zanikající i nástupnická) odděleně a ke spojení účetnictví těchto subjektů dochází až se dnem zápisu fúze do OR.

Tab. 4 Vymezení rozhodného dne dle varianty A

| Datum | Jednotlivé účetní kroky |
|--------------|-------------------------------------------------------|
| 31. 12. 2013 | Řádná konečná účetní závěrka, zároveň i ocenění jmění |
| 1. 1. 2014 | Rozhodný den fúze |
| 30. 6. 2014 | Vypracování projektu fúze |
| 30. 11. 2014 | Zápis fúze do obchodního rejstříku |

Takto určený rozhodný den má vliv na uplatnění daňových odpisů. V tomto případě si může zanikající společnost uplatnit daňové odpisy hmotného majetku v plné výši za rok 2013 a po zápisu fúze do obchodního rejstříku nástupnická společnost za rok 2014.

U všech následujících modelových příkladů, bude využita právě tato metoda stanovení rozhodného dne na 1. 1. 2014

3.1.2 Stanovení rozhodného dne dle varianty B

Další hojně využívanou variantou je, že se rozhodný den neslučuje s počátkem kalendářního (hospodářského) roku. Přesto tento den bude stanoven na datum, který předchází vypracování projektu fúze (dále také jako 1. 7. 2014). Také se v praxi jedná o velmi využívanou metodu ve vypracování projektu fúze. Jako v předchozím případě, tak i v tomto se uzavírají účetní knihy ke dni předcházející den rozhodný. Konečná účetní závěrka se zde nesestavuje jako řádná, ale nyní jako závěrka mimořádná. Jak už bylo zmíněno, den uzavírání účetních knih je i dnem pro ocenění jmění. V této variantě se už ovšem nejedná o klasické účetní období, jelikož ho stanovení rozhodného dne dělí na dvě části. Toto období se tedy rozděluje na zkrácené účetní období (dále také část zdaňovacího období) od 1. 1. do 30. 6. 2014, které předchází rozhodný den fúze, a zdaňovací období od 1. 7. 2014 do 31. 12. 2014. Obě situace budou dále uvedeny.

Může také nastat možnost, že místo zkráceného období vznikne tzv. prodloužené účetní období. A to nastane, když zdaňovací období následuje po zkráceném období, protože společnosti mají možnost podat návrh na zápis fúze do OR až do 12 měsíců po rozhodném dni. Tedy až v příštím kalendářním roce. I v tomto případě účtují zúčastněné společnosti až do zápisu fúze do OR samostatně.

Tab. 5 Vymezení rozhodného dne dle varianty B

| Datum | Vymezení účetních povinností |
|--------------------------|------------------------------------------------------------------|
| 1. 1. 2014 – 30. 6. 2014 | Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob |
| 30. 6. 2014 | Mimořádná konečná účetní závěrka, zároveň i ocenění jmění |
| 1. 7. 2014 | Rozhodný den fúze |
| 31. 7. 2014 | Vypracování projektu fúze |
| 31. 10. 2014 | Zápis fúze do obchodního rejstříku |

Společně s rozdělením období na dvě části je ještě zapotřebí určit povinnost podání daňového přiznání k dani z příjmů PO. Zde se jedná o období od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2014. To znamená, že se podává za období předcházející rozhodnému dni fúze, za které dosud daňové přiznání nebylo nepodáno. Toto období se ovšem nepovažuje za zdaňovací období, ale pouze za část zdaňovacího období, neboli období, za které se podává daňové přiznání (předchází rozhodnému dni). Následné období od 1. 7. 2014 do 31. 12. 2014 je již zdaňovacím obdobím.

Jak již bylo zmíněno, kalendářní rok je v tomto případě tedy rozdělen na dvě části, z našeho pohledu téměř identické, jelikož se vždy jedná o 6 měsíců, ale z daňového hlediska se tyto části posuzují odlišně.

- První část od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2014 je kratší než po sobě jdoucích 12 měsíců, tedy než kalendářní rok, a proto se jedná o **část zdaňovacího období**.
- Druhé období od 1. 7. 2014 do 31. 12. 2014 však už je **zdaňovacím obdobím**, i když je opět kratší než 12 měsíců (než kalendářní rok). Je tomu z důvodů uvedených v ZDP, ze kterého vyplývá, že zdaňovacím obdobím je období od rozhodného dne fúze (tedy od 1. 7.) do konce kalendářního období, ve kterém byla fúze zapsána do obchodního rejstříku.

3.1.3 Stanovení rozhodného dne dle varianty C

V tomto případě se rozhodný den neshoduje se dnem, kdy se otevírají účetní knihy, následujícím po rozvahovém dni. Rozvahový den pro ocenění je dnem poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky před vypracováním projektu (31. 12. 2013). Poté se vypracovává další konečná účetní závěrka, ale již jako mimořádná závěrka. Ta je sestavena ke dni, který předchází rozhodný den přeměny a následná zahajovací rozvaha se vyhotoví k rozhodnému dni. Jako v předchozích variantách, tak i zde dojde ke spojení účetnictví fúzovaných společností s jejím zápisem do obchodního rejstříku. Jak již bylo zmíněno, tak opět vzniká účetní jednotce dodatečné zkrácené účetní období od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2014.

Tab. 6 Vymezení rozhodného dne dle varianty C

| Datum | Vymezení účetních povinností |
|--------------|-------------------------------------------------------|
| 31. 12. 2013 | Řádná konečná účetní závěrka, zároveň i ocenění jmění |
| 31. 5. 2014 | Vypracování projektu fúze |
| 30. 6. 2014 | Mimořádná konečná účetní závěrka |
| 1. 7. 2014 | Rozhodný den fúze |
| 30. 11. 2014 | Zápis fúze do obchodního rejstříku |

3.1.4 Stanovení rozhodného dne dle varianty D

Ve všech předchozích situacích nebyly v souladu účetní ani právní účinky fúze. To už ovšem neplatí v tomto případě, kdy se již shodují a nenalézá se tak zde žádné meziobdobí, ve kterém by účetnictví společnosti, jenž zaniká, v den zápisu zpětně přecházelo do účetnictví nástupnické společnosti. Opět se sestavuje konečná účetní závěrka před rozhodným dnem a to jako závěrka mimořádná. Ještě předtím se ale k rozvahovému dni sestavuje zahajovací rozvaha a také se k tomuto dni oceňuje jmění. Rozvahovým dnem v této variantě bývá zpravidla poslední den kalendářního (hospodářského) roku, tedy 31. 12. 2013.

Tab. 7 Vymezení rozhodného dne dle varianty D

| Datum | Vymezení účetních povinností |
|--------------|-----------------------------------------------------------------|
| 31. 12. 2013 | Řádná konečná účetní závěrka, zároveň i ocenění jmění |
| 30. 6. 2014 | Vypracování projektu fúze |
| 30. 11. 2014 | Mimořádná konečná účetní závěrka |
| 1. 12. 2014 | Rozhodný den fúze, zároveň i zápis fúze do obchodního rejstříku |

3.2 Tvorba opravných položek

Tvorbu opravných položek a rezerv (dále také „OP“) vymezuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „ZoR“). Vzhledem k dané problematice se jedná zejména o § 8a, ve kterém se nachází úprava opravných položek k nepromlčeným pohledávkám. Promlčecí doba pohledávek je stanovena občanským zákoníkem na tři roky, ale je možné smluvně tuto dobu upravit.

Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám mají dvě varianty tvorby.

- 1) Nepřesáhne-li jejich rozvahová hodnota v okamžiku vzniku částku 200 000 Kč. V případě, že od sjednané lhůty splatnosti uplynulo více než 6 měsíců, je možné vytvořit opravnou položku až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Bylo-li zahájeno soudní či rozhodčí řízení, kterého se poplatník řádně účastní, může tvořit OP za podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti uplynulo více než 12 měsíců až do výše uvedené v následující tabulce.

Tab. 8 Tabulka tvorby opravných položek

| Počet měsíců | Možná výše tvorby OP v % |
|--------------|----------------------------------------------------------|
| 12 měsíců | až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky |
| 18 měsíců | až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky |
| 24 měsíců | až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky |
| 30 měsíců | až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky |
| 36 měsíců | až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky |

- 2) Je-li rozvahová hodnota v okamžiku vzniku vyšší než 200 000 Kč, musí být zahájeno ohledně těchto pohledávek soudní nebo rozhodčí řízení, kterého se poplatník řádně účastní, a to za podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti uplynulo více než 6 měsíců, může poplatník tvořit OP až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky a dále za podmínek stejných jako v tabulce č. 8.

V roce 2014 byla vydána novela zákona, která výše zmíněné podmínky mění. Tato skutečnost ale vstoupí v platnost až po 30. 6. 2015, kdy budou pohledávky vzniklé dle novelizace déle než 18 měsíců po splatnosti. Podmínky tvorby OP k nepromlčeným pohledávkám, jestliže od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než

- 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.¹⁵

Dle toho ustanovení je poplatník povinen k pohledávce, u které byla vytvořena opravná položka, vést samostatnou evidenci.

Uplatnit není možné opravné položky u pohledávek již odepsaných na vrub výsledku hospodaření ani u pohledávek vymezených v § 8a odst. 3 ZoR

- a) za členy obchodní korporace společníky, akcionáři, členy družstev za upsaný vlastní kapitál,
- b) mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů.

Opravné položky se zruší, v případě že pominou důvody pro jejich existenci nebo pohledávka, ke které byla opravná položka vytvořena, se promlčela. Případně nastaly důvody, u nichž se odpis pohledávky považuje za výdaj či náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ustanovení zákona o daních z příjmů.

¹⁵ § 8a odst. 1 ZoR

MODELOVÝ PŘÍKLAD

Pro modelový příklad jsem vybral celkově pět nepromlčených pohledávek, ke kterým se vytvoří opravné položky. Dále bude určeno, jak s nimi společnost naloží na konci roku k 31. 12. 2013. Pro přehlednost jsou uvedeny v tabulce č. 9.

Tab. 9 Nepromlčené pohledávky společnosti X a Y

| Označení pohl. | Částka (Kč) | Datum splatnosti | Počet dní po splatnosti | Počet měsíců po splatnosti | Míra v % |
|----------------|-------------|------------------|-------------------------|----------------------------|----------|
| X1 | 10 264,20 | 6. 11. 2009 | 1 516 | >36 měsíců | 100 % |
| X2 | 2 240 | 21. 10. 2011 | 802 | >24 měsíců | 20 % |
| X3 | 26 467,40 | 23. 12. 2012 | 373 | >12 měsíců | 33 % |
| Y1 | 405 057,30 | 24. 3. 2013 | 282 | >6 měsíců | 20 % |
| Y2 | 112 650,50 | 26. 4. 2013 | 249 | >6 měsíců | 20 % |

Společnost X eviduje tři pohledávky, a u dvou z nich vede soudní řízení (X1 a X3). U pohledávky číslo X1 uplynulo od konce splatnosti více než 36 měsíců a z důvodu soudního řízení je možné vytvořit daňovou OP ve výši až 100 %, tedy v celkové výši 10 264,20 Kč. U pohledávky X3 je po splatnosti 12 měsíců a také se vede soudní řízení. Je možné vytvořit daňovou OP ve výši 33 %, což je 8 734,24 Kč. Pohledávka X2 má od konce splatnosti více jak 24 měsíců, ale nevede zde žádné soudní ani rozhodčí řízení. Proto může jako daňovou OP uplatnit pouze 20 %, které činí 448 Kč.

Společnost Y eviduje 2 pohledávky, kde u Y1 vede soudní řízení. Rozvahová hodnota pohledávky Y1 je vyšší jak 200 000 Kč a bez soudního nebo rozhodčího řízení by nebylo možné OP vytvořit. Obě pohledávky Y1 i Y2 mají po splatnosti více jak 6 měsíců a je tak možné u nich vytvořit daňovou OP do výše 20 %. Jedná se tedy o hodnoty 81 011,46 Kč u Y1 a 22 530,10 Kč u Y2.

S těmito pohledávkami bude na konci roku 2014 následně pracovat nástupnická společnost X, která může buď pokračovat v tvorbě opravných položek, nebo v případě promlčení odepsat pohledávky na vrub nákladů a to jen v daňově uznatelné výši vytvořené opravné položky.

3.3 Uplatnění daňové ztráty

Daňová ztráta, jak již bylo uvedeno v kapitole 2.2.4., vzniká tehdy, kdy daňově uznatelné náklady (výdaje) převyšují zdanitelné příjmy, a to v rámci jednoho zdaňovacího období. Tuto ztrátu lze následně odečíst od základu daně v pěti bezprostředně po sobě následujících obdobích. Pro znázornění, pokud společnosti vznikla v roce 2014 daňová ztráta, nemusí za zdaňovací období roku 2014 platit žádnou daň, a může si ztrátu uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně v navazujících letech 2015 – 2019. Tzn., že si může v těchto letech snížit kladný základ daně. Společnost nemusí uplatnit daňovou ztrátu v plné výši najednou.

Je možné využít jen část ztráty a zbytek až v následujících letech, avšak lhůta pěti let od vzniku ztráty stále platí.

Jestliže však podnik daňovou ztrátu z předchozích let nevyužije a dojde k fúzi, je pak nástupnická společnost oprávněna převzít tuto ztrátu, případně jen její část a to v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. To znamená, že je na společnosti, aby obhájila převzetí daňové ztráty. Také je tu ještě podmínka, že nástupnická společnost musí mít 80 % tržeb ze stejné činnosti, aby si ztrátu od základu daně mohla skutečně odečíst. Z výše uvedeného vyplývá, že je to výhodné převážně v případě, kdy se fúzuje za účelem koupení konkurence, či mezi společnostmi ve stejném odvětví. V případě, že daňovou ztrátu nelze uplatnit nástupnickou společností, je výhodnější, aby si tuto ztrátu odečetla od základu daně zanikající společnost v posledním možném zdaňovacím období a snížila si tak vlastní daňovou povinnost.

Přenesenou daňovou ztrátu za zanikajícího poplatníka v rámci přeměny může uplatňovat právní nástupce:

- který ji může odčítat od základu daně maximálně do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který zanikl, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena,
- hledaná část základu daně se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající společností v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů.¹⁶

Daňovou ztrátu si společnost nemůže uplatnit, jestliže je jedním z hlavních důvodů fúze snížení či vyhnutí se daňové povinnosti.

Ilustrativní příklad

K tomu aby nástupnická společnost mohla daňovou ztrátu uplatnit, musí zachovat původní činnosti, které vykonávala společnost zanikající. V tomto případě bude nástupnická společnost pokračovat ve stejné činnosti jako zanikající společnost, a to například v oblasti stavebních činností. Nic jí tedy nebrání uplatnit předchozí nevyužitou ztrátu, nejpozději však do pěti let od jejich vzniku. Je tedy důležité, abychom zjistili, jakou celkovou výši ztráty můžeme uplatnit. K tomu je zapotřebí znát tržby za stejnou činnost nástupnické společnosti, jakou vykonávala zanikající společnost v době vzniku daňové ztráty, tedy ze stavebních činností, a celkově dosažené tržby za vlastní výkony v roce, kdy je ztráta uplatňována. Dále je v tomto roce nutné znát základ daně z příjmů nástupnické společnosti a také výši daňové ztráty, kterou společnost hodlá uplatnit.

Údaje pro ilustrativní příklad.

- Nevyužitá daňová ztráta zanikající společnosti z roku 2010 ve výši 500 000 Kč.

¹⁶ Podrobněji v § 38na odst. 4 ZDP

- Základ daně z příjmů nástupnické společnosti ve výši 2 000 000 Kč v roce 2014.
- Tržby ze stavebních činností nástupnické společnosti ve výši 5 000 000 Kč v roce 2014.
- Celkové tržby nástupnické společnosti z roku 2014 jsou 40 000 000 Kč.

Daňová ztráta lze uplatnit maximálně do výše základu daně, tedy do 2 000 000 Kč. Pro výpočet je vhodný následující vzorec.

$$\text{Daňová ztráta} = \text{základ daně} \times \frac{\text{tržby ze stejné činnosti}}{\text{celkové tržby}}$$

Po vložení údajů z modelového příkladu zjistíme skutečnou výši daňové ztráty, kterou bude nástupnická společnost po fúzi moci uplatnit.

$$\text{Daňová ztráta} = 2\,000\,000 \times \frac{5\,000\,000}{40\,000\,000} = 250\,000 \text{ Kč}$$

Z výpočtu vyplývá, že nástupnická firma může využít maximálně 12,5 % (5 000 000/40 000 000) ze základu daně. Tedy celkově je možné v roce 2014 uplatnit daňovou ztrátu ve výši 250 000 Kč. Toto je částka, o kterou lze snížit základ daně z příjmů právnických osob. Celkově by se tak vlastní daňová povinnost snížila o 47 500 Kč (250 000 * 0,19).

MODELOVÝ PŘÍKLAD

Nástupnická společnost X se zaměřuje na stejnou činnost, jakou vykoná zanikající společnost Y. Při zachování činností, které vykonávala společnost Y, je tedy možné uplatnit ztrátu z minulých let, převzatou od zanikající společnosti, ale jen do konkrétní výše. K tomu, aby firma zjistila, jakou částku si od základu daně může odečíst, musí znát následující data.

Údaje pro modelový příklad.

- Nevyužité daňové ztráty zanikající společnosti z roku 2012 a 2013 v celkové výši 49 500 000 Kč.
- Základ daně z příjmů nástupnické společnosti ve výši 56 400 000 Kč v roce 2013.
- Tržby z výroby a prodeje polystyrenu a balících fólií nástupnické společnosti ve výši 1 038 000 000 Kč v roce 2013.
- Celkové tržby nástupnické společnosti z roku 2013 jsou 1 317 000 000 Kč.

$$\text{Daňová ztráta} = 56\,400\,000 \times \frac{1\,038\,000\,000}{1\,317\,000\,000} = 44\,454\,480 \text{ Kč}$$

Nástupnická společnost může ze základu daně využít maximálně 78,82 % daňové ztráty (1 038/1 317 v mil.), v přepočtu tedy 44 454 480 Kč. Nástupnická

společnost X by tak po fúzi využila ze 49 500 000 Kč daňovou ztrátu ve výši 44 454 480 Kč a díky tomu si mohla snížit vlastní daňovou povinnost až o 8 446 351 Kč ($44\,454\,480 \cdot 0,19$).

3.4 Případná rizika při plánování fúze

Při plánování fúzí, akvizic a jiných výměnných poměrů samozřejmě může docházet k různým komplikacím či nesrovnalostem. Označují se jako rizika spojená s přeměnami a níže budou uvedena některá častá nebo významná rizika, která mohou nastat v případě fúzí.

Jedním z hlavních rizik bývá, že je za zanikající společnost zaplacená nadhodnocená cena, respektive hodnota kupovaného podniku je ve skutečnosti nižší. Taková situace nastává z pohledu kupujícího, který nadhodnotí využití potenciálu firmy a je příliš optimistický s budoucím fungováním firmy a s pozicí na trhu. Stejný problém může nastat u prodávající společnosti, pouze z opačného hlediska. To znamená, že za podnik obdrží nižší obnos, než by ve skutečnosti měl. A to v případě, kdy prodávající nezná reálnou hodnotu společnosti, nebo nedokáže o této hodnotě přesvědčit kupujícího. U druhé uvedené varianty nemusí prodávající souhlasit s prodejem a žádná transakce tak nenastane.

Další riziko je možné najít ve skryté daňové zátěži, kterou si na sebe společnost převádí, aniž by to tušila. Podobně to platí i u právních závazků, kde kupující podnik nemusí o těchto závazcích vůbec vědět.

Všechna rizika spojená s procesem fúze znamenají zvýšené náklady. S tím souvisí i okolnosti spojené s majetkem. Může se stát, že majetek nabytý spolu se společností neexistuje. Závazky podniku jsou v jiné výši, než bylo původně deklarováno atd. Z těchto důvodů si lze nechat udělat tzv. Due Dilligence, což znamená kompletní prověření společnosti před jejím převzetím.

Problémy se také nachází v přístupu k informacím. Některým zájemcům o fúzi může být sděleno více informací než jinému konkurentovi a to i v podobě velmi důvěrných informací. Neočekávanými se mohou jevit také problémy se skloubením podnikových kultur, jednotlivých vnitřních systémů, či neslučitelný způsob řízení. To znemožňuje nástupnické společnosti plně využívat potenciál kupovaného podniku. Důležitým prvkem je i smluvní ujednání při uskutečnění fúze.

3.5 Fúze sloučením či splynutím

Nikde není přesně dané, zda je lepší ta nebo ona varianta. Záleží spíše na společnostech, které se fúze zúčastní. Z pohledu velké firmy, která má roční obrát v řádech desítek milionů, má vybudovanou značku a postavení na trhu a hodlá kupovat například konkurenci, je rozhodně výhodnější provést fúzi sloučením. Nástupnická společnost tak nezanikne a nemusí přesvědčovat své klienty o nové pozici na trhu, nýbrž bude pokračovat stále ve svém oboru a to ještě v lepším postavení, než před fúzí, protože se zbavila jednoho z konkurentů. Také se může zlepšit její postavení vůči věřitelům a bankám, jelikož na ni mohou pohlížet

jako na důvěryhodnější společnost. Předpokládá se tak, že díky fúzi bude tento podnik prosperovat.

Naopak menší nové společnosti, tedy malé a střední podniky, které jsou na trhu poměrně krátkou dobu, využijí raději možnost fúze splynutím. Této metody se mohou zúčastnit, v případě zájmu, více jak dvě společnosti. V takovém případě fúzující společnosti zanikají a vzniká nová nástupnická společnost. Firmy, kterým se nepodařilo probojovat mezi konkurencí a upevnit tak svoji značku na trhu, mohou začít od začátku jako nová nástupnická společnost. K tomu ještě získají know-how, management, firemní kulturu a jiné užitečné informace zanikajících společností k úspěšnějšímu podnikání.

3.6 Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob

Tato problematika už byla nastíněna v části o rozhodných dnech v podkapitole 3.1. Povinnost podávat daňové přiznání mají všechny společnosti zúčastněné na přeměně, tzn. firma kupující (X) i prodávající (Y). A to nejen v případě, kdy firmy vykazují vlastní daňovou povinnost, ale i když je základ daně nulový, případně i záporný, tedy vykazují daňovou ztrátu. Jestliže při fúzi využívají společnosti ustanovení § 23a, případně § 23c ZDP, jsou povinni tuto skutečnost oznámit správci daně.

Jak již bylo zmíněno, tuto daň je zapotřebí přiznat do tří měsíců, případně při využití daňového poradce nebo auditora do šesti měsíců, po skončení zdaňovacího období. Nejpozději tedy do 1. dubna, respektive do 1. července.

V případě fúzí se musí zohledňovat určité podmínky. Je zapotřebí vědět, jaké zdaňovací období bude nástupnická společnost uplatňovat a také, který den se stanoví jako rozhodný den fúze. Nejjednodušší varianta je stanovení rozhodného dne k 1. 1. Za zdaňovací období, za které je povinnost podat daňové přiznání, se tak považuje předcházející kalendářní (hospodářský) rok. Přiznání k dani z příjmů PO se podává standardně do tří (resp. šesti) měsíců po skončení zdaňovacího období.

Pokud se ale rozhodný den stanoví na jiné datum než 1. 1, tedy v průběhu roku, nastává situace, kdy se za zdaňovací období podávají dvě daňová přiznání. První přiznání se podává za období od začátku zdaňovacího období (od 1. 1.) do rozhodného dne fúze. Tuto povinnost mají všechny firmy zúčastněné na přeměně a musí tak učinit nejpozději do konce měsíce, který následuje po závazném rozhodnutí o fúzi a to buď valnou hromadou, nebo společníky. Druhé podává již nástupnická společnost a to za období od rozhodného dne do dne zápisu obchodní společnosti do OR, ale dále musí podat i přiznání za zbývající část zdaňovacího období.

MODELOVÝ PŘÍKLAD

Tím, že si společnosti X a Y určily rozhodný den na začátek účetního období, zjednodušili problematiku ohledně podávání daňového přiznání k dani z příjmů PO. Obě společnosti mají povinnost podat daňové přiznání za kalendářní rok 2013,

každá sama za sebe. Ani jedna společnost nevyužívá služeb daňového poradce, ale vzhledem k jejich obratu je zde povinnost auditu. Proto musí toto přiznání podat do šesti měsíců od konce zdaňovacího období. Nejpozději tedy do 1. 7. 2014.

Zanikající společnost Y byla v roce 2013 ve ztrátě. I když tedy nedosáhla zisku, musela za toto období podat daňové přiznání, avšak její daňová povinnost vůči státu byla nulová. To neplatí u společnosti X, která dosáhla zisku ve výši 56 420 000 Kč. Z toho byla vypočtena vlastní daňová povinnost následujícím způsobem.

$$\text{Vlastní daňová povinnost} = \text{základ daně} \times \text{sazba DPPO}$$

$$\text{Vlastní daňová povinnost} = 56\,420\,000 \times 0,19 = 10\,719\,800 \text{ Kč}$$

Základ daně se zaokrouhluje na celé tisíce směrem dolů a sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 %. Firma X tedy měla za rok 2013 odvést 10 719 800 Kč státu. Od rozhodného dne přechází veškerá aktivita zanikající společnosti na vrub nástupnické společnosti. Za rok 2014 bude podávat daňové přiznání pouze jedna firma, a to nástupnická společnost X.

3.7 Placení záloh na dani z příjmů

Je třeba určit, kdy se takové zálohy platí a také za jakých podmínek se musí platit. Tyto zálohy se platí v průběhu tzv. zálohového období. Standardně se za toto období považuje kalendářní (resp. hospodářský) rok. Tedy období od prvního dne, který následuje po minulém zdaňovacím období do posledního dne následujícího zdaňovacího období. V případě roku 2014 se tak jedná o období začínající 1. ledna a končící 31. prosince 2014.

Pro výpočet výše zálohy a z ní vyplívající splatnosti je potřeba znát poslední známou daňovou povinnost společnosti, kterou uvedla v daňovém přiznání za předcházející zdaňovací období. Platnost výše zálohy je až od následujícího dne ho po dni, kdy se podává daňové přiznání.

Jako poslední je nutné vymezit podmínky, za kterých je společnost povinna platit zálohy na daň. Jsou celkem tři a uvádí je § 38a ZDP, ovšem od roku 2016 bude platit novelizace, která tyto podmínky změní.

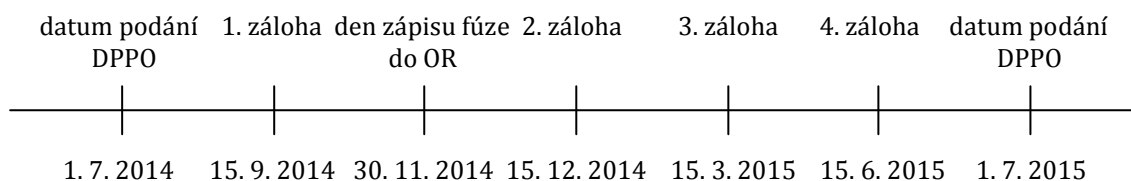
- 1) Poplatníci zálohy neplatí v případě, kdy jejich poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč a dále obce a kraje.
- 2) Poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč, avšak nepřesáhla 150 000 Kč, platí zálohy na daň na zdaňovací období, a to ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období a druhá je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.
- 3) S tříměsíční periodicitou platí poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč, a to ve výši $\frac{1}{4}$ poslední známé daňové povinnosti;

- první záloha je splatná do 15. dne třetího měsíce zdaňovacího období,
- druhá záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období,
- třetí záloha je splatná do 15. dne devátého měsíce zdaňovacího období a
- čtvrtá záloha je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

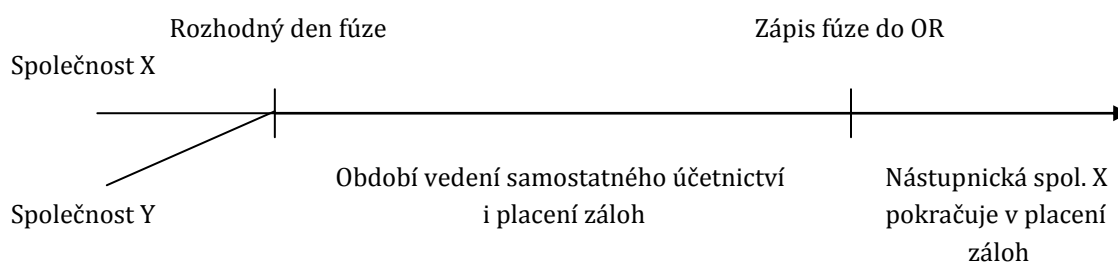
MODELOVÝ PŘÍKLAD

Pro možný výpočet záloh na dani je nutné znát vlastní daňovou povinnost za předcházející zdaňovací období, v tomto případě za rok 2013. V předchozí kapitole byla tato povinnost vyměřena jak společnosti X, tak i společnosti Y. Hodnoty vlastních daňových povinností poslouží k určení podmínek při placení záloh a k výpočtu jejich výše. V případě zanikající společnosti Y, která se nacházela ve ztrátě a její daňová povinnost vůči státu byla nulová, žádná povinnost platit zálohy nevzniká. To ale neplatí pro podnik X, který v roce 2013 vykazoval vlastní daňovou povinnost 10 719 800 Kč. Z této částky je patrné, že podniku v roce 2014 vzniká závazek platit zálohy na dani z příjmů a to následujícím způsobem. Jelikož tato suma značně převyšuje 150 000 Kč, je zřejmé, že se jedná o výše zmíněnou podmínku číslo 3. Společnost X je tak povinna platit zálohy na dani ve výši jedné čtvrtiny, které jsou splatné s tříměsíční periodicitou, jak znázorňuje osa (obrázek 1) níže. Záloha na daň se zaokrouhluje na celé stokoruny směrem nahoru. Hodnota jedné zálohy tak činí 2 680 000 Kč. Takto vypočtenou zálohu platí společnost pouze do dne zápisu fúze do OR. Poté platí zálohy nástupnická společnost a to ve výši a periodicitě odvozené od součtu posledních známých daňových povinností. V tomto případě nastane zápis fúze do obchodního rejstříku 30. 11. 2014. Následně bude platit nástupnická společnost X zálohy ze součtu poslední známe daňové povinnosti firmy X a Y. A protože společnost Y má tuto povinnost nulovou, bude nástupnická společnost platit zálohy ve stejné výši a se stejnou dobou splatnosti jako před zápisem fúze do OR.

Obr. 1 Osa placení záloh na dani z přidané hodnoty

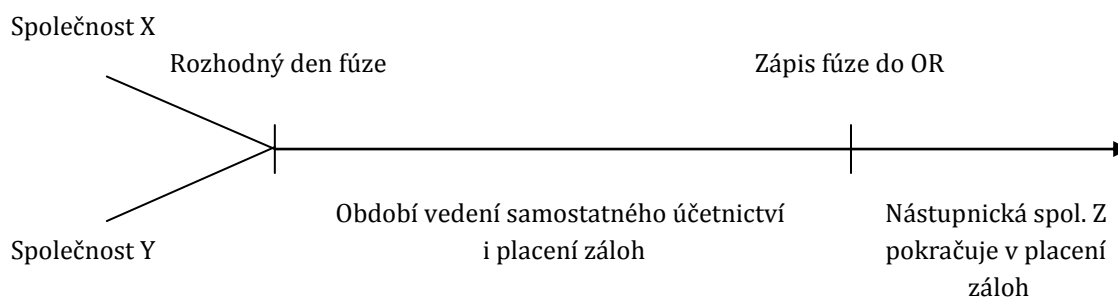


Obr. 2 Znázornění placení záloh při fúzi sloučením



V případě varianty fúze splynutím by se zálohy platily stejným způsobem jako u fúze sloučením. Jediný rozdíl je v tom, že by je neplatila pokračující společnost X, ale nově vznikající nástupnická společnost (například Z).

Obr. 3 Znázornění placení záloh při fúzi splynutím



4 Závěr

Jestliže společnosti zvažují spojení podniků pomocí fúze, mohou se rozhodovat mezi fúzí splynutím, či sloučením. Obě tyto metody v sobě skrývají své výhody i nevýhody. Fúze jako taková je velmi náročnou operací a to jak z hlediska časového, tak i finančního. Pro společnosti uvedené v bakalářské práci, je výhodnější zvolit fúzi sloučením, jelikož podnik, který bude i nadále pokračovat na trhu jako společnost nástupnická, má dlouhodobou tradici a vybudovanou značku.

Po seznámení se s určitými pojmy v úvodu bakalářské práce, bylo následně rozebráno právní, účetní, ekonomické a daňové hledisko dle platné legislativy, které s fúzí a spojováním podniku souvisí. Následovalo teoretické objasnění zkoumané problematiky. Cílem bakalářské práce bylo na základě komparační analýzy stanovit, zda je pro vybrané obchodní společnosti z daňového, účetního a ekonomického pohledu výhodnější uskutečnit fúzi splynutím či sloučením. Pro malé a střední podniky nebo pro společnosti, které jsou na trhu poměrně krátkou chvíli, je vhodnější zvolit fúzi splynutím. Naopak pro společnosti s velkými obraty a dlouhodobým působením na trhu je lepší využít fúzi sloučením. Právě na tuto variantu jsem se zaměřil v praktické části práce. Tedy na využití fúze sloučením zejména z daňového pohledu, se kterým souvisí i účetní a ekonomické hledisko. Jedná se tak o výhody, které mohou nástupnické společnosti při fúzi sloučením využít v daňové oblasti. I když je v práci popsáno, kdy a za jakých podmínek je vhodnější použít konkrétní typ fúze, praktická část je zaměřena spíše na daňovou optimalizaci a na daňové souvislosti spojené s fúzí sloučením. Na modelových příkladech jsou zhodnoceny dopady konkrétních případů.

Vybrané obchodní korporace si zvolily variantu fúze sloučením, kde firma X pokračuje jako nástupnická společnost. Vzhledem k výši obrátu firmy X, a poté i nástupnické společnosti, se jedná o měsíčního plátce daně z přidané hodnoty. Jako rozhodný den byl stanoven začátek kalendářního roku, tedy 1. ledna 2014. Od tohoto dne přechází veškeré aktivity na vrub nástupnické společnosti, avšak do dne zápisu fúze vedou účetnictví obě společnosti odděleně. Jelikož zanikající společnost měla nevyužitou daňovou ztrátu z předchozích let, může si ji firma X nyní uplatnit a snížit si tak vlastní daňovou povinnost až o 8 446 351 Kč. Vlastní daňová povinnost společnosti X přesahovala v roce 2013 hranici 150 000 Kč a tak vzniká povinnost platit zálohy na dani z příjmů, a to ve čtvrtletních intervalech. Výše zálohy činí 2 680 000 Kč a platí ji firma X do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku. Poté platí zálohy nástupnická společnost a to ve výši a periodicitě odvozené od součtu posledních známých daňových povinností. Úspěšně dokončená fúze končí dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku a do patnácti dnů musí nástupnická společnost oznámit o pokračování živnosti.

5 Literatura

- Bussinesinfo. *Daň z příjmů právnických osob*. [online]. c2015, [cit. 2015-4-2]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-3462.html>.
- DĚDIČ, J. A KOL. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi: praktická příručka pro přípravu a schvalování přeměn*. 1. vyd. Praha: Polygon, 2012, 368 s. ISBN 978-80-7273-170-1.
- DĚRGEL, M. *Využitelnost daňové ztráty při fúzi*. [online]. c2015, [cit. 2015-7-3]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39309v49328-vyuzitelnost-danove-ztraty-pri-fuzi/?search_query=\\$index=94](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39309v49328-vyuzitelnost-danove-ztraty-pri-fuzi/?search_query=$index=94).
- DVOŘÁKOVÁ, V. A KOL. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. 1. vyd. Praha: LINDE PRAHA, a.s., 2013. 328 s. Monografie. ISBN 978-80-7201-916-8.
- HLAVÁČ, J. *Fúze a akvizice: proces nákupu a prodeje firem*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 129 s. ISBN 978-80-245-1635-6.
- JOSKOVÁ, L. A KOL. *Fúze – právo, účetnictví a daně: praktická příručka pro realizaci vnitrostátních fúzí společností s ručením omezeným a akciových společností*. Praha: Linde, 2012. 151 s. ISBN 978-80-7201-885-7.
- MAŘÍK, M. *Metody oceňování podniku: proces ocenění - základní metody a postupy*. 2., upr. a rozš. vyd. Praha: Ekopress, 2007, 492 s. ISBN 978-808-6929-323.
- Oceňování věcí nemovitých [online]. [cit. 2015-3-6]. Dostupné z: <http://www.eqsa.cz/sluzby/ocenovani-nemovitosti/>.
- OTAVOVÁ, M. Daňové aspekty fúzí a rozdělení obchodních společností. In *Obchodní korporace a jejich přeměny: (právní, účetní a daňové aspekty)*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2014. Kapitola 2.3, s. 126-145. ISBN 978-80-7418-220-4.
- PELC, L. *Fúze a daňové odpisy hmotného majetku*. [online]. c2013, [cit. 2014-12-11]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/fuze-a-danove-odpisy-hmotneho-majetku-231-v.html>.
- Podnikové kombinace. *Podniková kombinace*. [online]. c2014, [cit. 2015-3-6]. Dostupné z: <http://www.spaudit.cz/podnikove-kombinace/>.
- SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. 258 s. ISBN 978-80-7357-967-8.
- VOMÁČKOVÁ, H. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí: (vyšší účetnictví)*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009, 553 s. ISBN 978-807-2731-572.
- Zákon o dani z přidané hodnoty. *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*. [online]. c2015, [cit. 2014-10-16]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/>.

- Zákon o daních z příjmů. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. [online]. c2015, [cit. 2014-10-15]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>.
- Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. *Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev* [online]. c2015, [cit. 2014-10-10]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/premeny-obchodnich-spolecnosti-a-druzstev/>.
- Zákon o účetnictví. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. [online]. c2015, [cit. 2014-10-14]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>.

6 Seznam tabulek

| | | |
|---------------|-------------------------------------------------------|-----------|
| Tab. 1 | Zjednodušená rozvaha společnosti X | 33 |
| Tab. 2 | Zjednodušená rozvaha společnosti Y | 34 |
| Tab. 3 | Zjednodušená rozvaha nástupnické společnosti X | 35 |
| Tab. 4 | Vymezení rozhodného dne dle varianty A | 36 |
| Tab. 5 | Vymezení rozhodného dne dle varianty B | 37 |
| Tab. 6 | Vymezení rozhodného dne dle varianty C | 38 |
| Tab. 7 | Vymezení rozhodného dne dle varianty D | 38 |
| Tab. 8 | Tabulka tvorby opravných položek | 39 |
| Tab. 9 | Nepromlčené pohledávky společnosti X a Y | 40 |

7 Seznam použitých zkratek

| | |
|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| DPH | daň z přidané hodnoty |
| DPPPO | daň z příjmů právnických osob |
| IFRS | International financial reporting standards – mezinárodní standardy finančního výkaznictví |
| OP | opravná položka |
| OR | obchodní rejstřík |
| PO | právnická osoba |
| s.r.o. | společnost s ručením omezeným |
| ZDP | zákon o daních z příjmů |
| ZDPH | zákon o dani z přidané hodnoty |
| ZoPS | zákon o přeměnách obchodních společností a družstev |
| ZoR | zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů |
| ZÚ | zákon o účetnictví |