

Daňové a účetní aspekty přeměn obchodních korporací

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Petra Ptáčková Mísařová, Ph.D.

Bc. Markéta Daňková

Brno 2017

Poděkování

Ráda bych ve své diplomové práci poděkovala svojí vedoucí Ing. Petře Ptáčkové Mísařové, Ph.D. za odborné vedení a cenné rady, které mi v průběhu zpracování práce poskytla. Dále bych chtěla poděkovat své rodině a všem blízkým za morální podporu v průběhu zpracování diplomové práce i po celou dobu mého magisterského studia.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem práci: **Daňové a účetní aspekty přeměn obchodních korporací** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace uvádím 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 vědoma, 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, 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 4. ledna 2017

Abstract

Daňková, M. Tax and Accounting Aspects of Transformation of Business Corporations. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2017.

This thesis focuses on the transformation of companies specifically the merger. The aim of this thesis is to suggest adequate procedure of fusion, on the basis the model examples of cross mergers of personal and capital companies. The procedure is suggested according to the described accounting and tax aspects of transformations of companies and identified problem areas.

Keywords

Merger, fusion, combination, transformation of companies, joint-stock company, limited liability company, partnership, limited partnership.

Abstrakt

Daňková, M. Daňové a účetní aspekty přeměn obchodních korporací. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Tato diplomová práce se zaměřuje na přeměny obchodních společností konkrétně na fúzi sloučením a splynutím. Cílem práce je na základě namodelovaných příkladů křížových fúzí osobních a kapitálových společností navrhnout vhodný postup fúze. Postup je navržen dle popsanych účetních a daňových aspektů přeměn obchodních společností a identifikovaných problémových oblastí.

Klíčová slova

Fúze, splynutí, sloučení, přeměny obchodních společností, akciová společnost, společnost s ručením omezeným, veřejná obchodní společnost, komanditní společnost.

Obsah

1	Úvod	15
2	Cíl a metodika práce	16
2.1	Cíl práce.....	16
2.2	Metodika práce.....	16
3	Literatura	18
3.1	Charakteristika obchodních společností.....	18
3.1.1	Veřejná obchodní společnost.....	18
3.1.2	Komanditní společnost.....	19
3.1.3	Společnost s ručením omezeným.....	20
3.1.4	Akciová společnost.....	22
3.2	Společné znaky přeměn obchodních korporací.....	24
3.2.1	Ochrana společníků.....	25
3.2.2	Ochrana věřitelů.....	27
3.2.3	Odpovědnost za škodu.....	27
3.2.4	Přístupnost přeměny.....	28
3.2.5	Projekt přeměny.....	29
3.2.6	Schvalování přeměny.....	30
3.2.7	Zpráva o přeměně.....	30
3.2.8	Znalecký posudek.....	31
3.2.9	Právní účinky přeměny.....	32
3.3	Fúze obchodních korporací.....	32
3.3.1	Motivy uskutečňování fúzí.....	32
3.3.2	Projekt fúze.....	36
3.3.3	Fúze veřejné obchodní společnosti.....	36
3.3.4	Fúze komanditní společnosti.....	37
3.3.5	Křížová fúze veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti.....	38
3.3.6	Fúze společnosti s ručením omezeným.....	38
3.3.7	Fúze akciové společnosti.....	39
3.3.8	Křížová fúze akciové společnosti se společností s ručením omezeným.....	40

3.4	Účetní souvislosti procesu přeměn	41
3.4.1	Účetní závěrka a rozhodný den.....	41
3.4.2	Zahajovací rozvaha	44
3.4.3	Ocenění majetku a závazků	46
3.4.4	Okamžik ocenění aktiv a pasiv	47
3.5	Daňové souvislosti procesu přeměn	48
3.5.1	Odložená daň.....	48
3.5.2	Daň z příjmů právnických osob	50
3.5.3	Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, odpisy	51
3.5.4	Další možnosti čerpání daňových výhod.....	52
3.5.5	Uplatnění daňové ztráty, odčitatelných položek a slev na dani	53
3.5.6	Ostatní daňové povinnosti	54
3.5.7	Správa daní	55
4	Vlastní práce	57
4.1	Fúze k. s. a v.o.s.....	57
4.1.1	Veřejná obchodní společnost.....	57
4.1.2	Komanditní společnost.....	58
4.1.3	Fúze sloučením – účetní aspekty.....	60
4.1.4	Fúze sloučením – daňové aspekty.....	62
4.1.5	Fúze splynutím – účetní aspekty	64
4.1.6	Fúze splynutím – daňové aspekty.....	66
4.1.7	Nástupnická v. o. s.....	69
4.2	Fúze s. r. o. a a. s.	70
4.2.1	Společnost s ručením omezeným.....	70
4.2.2	Akciová společnost	71
4.2.3	Fúze sloučením – účetní aspekty.....	73
4.2.4	Fúze sloučením – daňové aspekty.....	75
4.2.5	Fúze splynutím – účetní aspekty	77
4.2.6	Fúze splynutím – daňové aspekty.....	79
4.2.7	Nástupnická s. r. o.	82
4.3	Problémové oblasti při fúzích.....	83

4.3.1	Rozhodný den	83
4.3.2	Projekt fúze.....	84
4.3.3	Účetní aspekty	84
4.3.4	Daňové aspekty.....	85
5	Návrh postupu fúze a doporučení	87
5.1	Návrh postupu fúze	87
5.2	Harmonogram kroků fúze.....	88
5.3	Doporučení	93
6	Diskuze	95
7	Závěr	97
8	Literatura	99
8.1	Monografie.....	99
8.2	Internetové zdroje	101
8.3	Zákony	102
9	Seznam příloh	103

Seznam obrázků

Obrázek 1 Fúze sloučením	34
Obrázek 2 Fúze splynutím	35
Obrázek 3 Základní kroky fúze	41
Obrázek 4 Časový harmonogram fúze - RD před vypr. projektu	42
Obrázek 5 Časový harmonogram fúze - RD před vypr. projektu	43
Obrázek 6 Časový harmonogram fúze - RD po vypr. projektu	43
Obrázek 7 Časový harmonogram fúze - RD po vypr. projektu	44

Seznam tabulek

Tabulka 1 Případy vzniku odložené daňové pohledávky/závazku.	49
Tabulka 2 Rozvaha v. o. s. k 31. 12. 2015 před oceněním znalce (v tis. Kč)	58
Tabulka 3 Rozvaha k. s. k 31. 12. 2015 před oceněním znalce (v tis. Kč)	59
Tabulka 4 Rozvaha v. o. s. po přecenění k 31. 12. 2015 v tis. Kč	60
Tabulka 5 Rozvaha nástupnické komanditní společnosti	61
Tabulka 6 Rozvaha k. s. po přecenění k 31. 12. 2015 v tis. Kč	65
Tabulka 7 Rozvaha nově vzniklé komanditní společnosti	66
Tabulka 8 Rozvaha nově vzniklé veřejné obchodní společnosti	70
Tabulka 9 Rozvaha s.r.o. ke dni 31. 12. 2015 v tis. Kč	71
Tabulka 10 Rozvaha a. s. ke dni 31. 12. 2015 v tis. Kč	72
Tabulka 11 Rozvaha s. r. o. po přecenění k 31. 12. 2015 v tis. Kč	73
Tabulka 12 Rozvaha nástupnické akciové společnosti	74
Tabulka 13 Rozvaha a. s. po přecenění k 31. 12. 2015 v tis. Kč	78
Tabulka 14 Rozvaha nástupnické akciové společnosti	79
Tabulka 15 Rozvaha nově vzniklé společnosti s ručením omezeným	83
Tabulka 16 Harmonogram kroků fúze	91

Seznam použitých zkratek

a. s.	akciová společnost
DŘ	daňový řád
DPP	daň z příjmů právnických osob
k. s.	komanditní společnost
OP	opravné položky
RD	rozhodný den
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
ÚZ	účetní závěrka
v. o. s.	veřejná obchodní společnost
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZK	základní kapitál

1 Úvod

Globalizace ekonomických aktivit představuje propojení výroby. Dále globalizace představuje propojení trhů různých zemí, a to prostřednictvím obchodu se zbožím a službami, pohybu kapitálu či informací, vzájemně provázaných sítí vlastnictví a řízení nadnárodních společností. V podmínkách globalizované ekonomiky jsou pak přeměny obchodních společností a družstev stále častějším jevem. Také finanční objemy přeměn obchodních společností dosahují stále vyšších a vyšších čísel.

Ekonomické aspekty jsou jedním z častých motivů pro realizaci přeměn obchodních společností. Daňové aspekty přitom sehrávají významnou roli. Zde je nutné u zúčastněných společností brát v potaz tzv. daňové plánování neboli daňovou optimalizaci.

Daňové plánování představuje legitimní nástroj ke snížení daňové zátěže poplatníků s cílem maximalizovat jejich zisky, jedná se o snahu minimalizovat daňovou povinnost. Daň je zde chápána jako položka, která snižuje zisk daňového subjektu. Při volbě z několika alternativ je vždy vybrána taková, se kterou je spojeno nižší daňové zatížení. Pokud je tak činěno v souladu se zákonem, nelze takové postupy sankcionovat. V rámci daňového plánování jsou zvažována různá řešení vedoucí ke snížení daně, například: zvolení právní formy podnikání, volba daňové residence, způsob financování podnikatelského subjektu, volba odpisů, registrace k dani z přidané hodnoty a další. Daňové plánování, přestože je považováno za legitimní nástroj, v mnohých ohledech balancuje mezi vyhýbáním se daňové povinnosti a daňovým únikem.

Za předpokladu zvýšení celkové mobility obchodních společností by měla právní úprava přeměn efektivně přispět k tomu, že se budou jejich možnosti snadněji a více využívat, zejména v případech, kdy je spojování, rozdělování či transformace na jiný subjekt v daném místě a čase mnohem výhodnější, než řešení v podobě zrušení dosavadních společností s likvidací a založení nových.

Proces přeměny vyžaduje vypracování celé řady dokumentů právního a účetního charakteru, což klade vysoké nároky na všechny zúčastněné subjekty. Proces přeměn obchodních společností v podobě fúze by měl být doprovázen účastí odborníků včetně daňových poradců. Ti by měli na základě analýzy hospodářské situace zúčastněných společností zpracovat v souladu s cílem přeměny doporučení, která by vedla k dosažení daňové optimalizace a k zajištění a splnění daňových povinností. Jde o procesy, které jsou mnohdy časově a organizačně velmi náročné a rovněž jejich náklady nebývají zanedbatelné.

Nalezení optimálního řešení pro zdanění příjmů bude postaveno na znalostech, které souvisí s možností uplatnění daňových odpisů a dalších položek, které snižují daňový základ. Důležitou úlohu zde může sehrát převedení daňové ztráty na nástupnickou společnost, přičemž v některých případech může být tato možnost klíčovým důvodem pro realizaci přeměny. Nástupnická společnost, která hospodaří se ziskem a převezme daňovou ztrátu, sníží svůj základ daně a tím i daňovou povinnost.

2 Cíl a metodika práce

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem této diplomové práce je na základě namodelovaných případů fúzí mezi obchodními společnostmi, vyhodnotit možné chyby a problémové oblasti při těchto obchodních transakcích jak z daňového tak z účetního hlediska.

Ke splnění hlavního cíle, je zapotřebí také vypracovat cíle dílčí. Jedním z dílčích cílů je na základě identifikovaných rozdílů z daňového a účetního hlediska u jednotlivých typů přeměn obchodních korporací a namodelovaných příkladů křížových fúzí sloučením a splynutím pro veřejně obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciovou společnost navrhnout nejvhodnější a také nejúspornější postup, který mohou firmy při realizaci fúze sloučením nebo splynutím realizovat.

Z dostupných zdrojů je tedy nezbytné vymezit důležité pojmy, které se týkají dané problematiky a nastínit tak základní terminologii, která bude dále v textu využita. Také je potřeba nastudovat příslušnou legislativu, aby mohly být modelové příklady fúzí splynutím nebo sloučením rozebrány z účetního i daňového hlediska.

Ke zpracování modelových příkladů fúzí je třeba vybrat vhodná data a poté je zpracovat z účetního a daňového hlediska. Na základě zpracovaných modelových příkladů fúze budou identifikovány problémové oblasti při realizaci fúze splynutím nebo sloučením u obchodních společností.

Práce je určena pro vybrané společnosti, které se rozhodly realizovat proces fúze ať už sloučením nebo splynutím. Fúzující společnosti z práce mohou zjistit, jak postupovat v konkrétních případech křížových fúzí. Pro společnosti účastníci se na fúzi z této práce vyplyne nejvhodnější a také nejúspornější postup včetně harmonogramu jednotlivých kroků fúze společností.

2.2 Metodika práce

Zpracování této diplomové práce přecházelo nastudování odborné literatury a také odborných článků na internetu, které se týkají dané problematiky. Dále bylo také součástí přípravy nastudování platných legislativních norem České republiky.

Při zpracování závěrečné práce byly využity především metody typu deskripce, komparace, standardních matematických metod, abstrakce a metoda zjišťování, které se běžně při psaní závěrečných a odborných prací využívají. Dále bylo využito metod dedukce, indukce, analýzy a syntézy.

Tato diplomová práce je rozdělena do čtyř hlavních kapitol Literatura, Vlastní práce, Návrh postupu fúze a doporučení a Závěr. První kapitola je rozdělena na několik podkapitol, kde jsou nejprve popsány charakteristické rysy obchodních společností a poté se práce věnuje společným znakům přeměn obchodních korporací. V podkapitole 3.3 Fúze obchodních korporací se práce zabývá konkrétními fúzemi a křížovými fúzemi veřejně obchodní společnosti, komanditní společnosti,

společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti. Účetní a daňové souvislosti procesu fúze obchodních společností jsou rozebrány v podkapitolách 3.4 Účetní souvislosti procesu přeměn a 3.5 Daňové souvislosti procesu přeměn. Závěrem této kapitoly je popsáno, jaké povinnosti je třeba splnit při realizaci fúze vůči správci daně.

V uvedených kapitolách, které se věnují teorii, byla využita především metoda deskripce, tedy popis jednotlivých částí. V rámci této metody se vycházelo z odborné literatury, článků a platných legislativních norem, jejichž přehled je uveden na konci práce.

Další metoda, která byla využita v práci, je metoda analýzy. Analyzovat znamená svědomitě zkoumat detaily a rozložit předmět zkoumání na jednotlivé části, které se stávají předmětem dalšího zkoumání. Jak v teoretické části, tak v praktické části byla tato metoda aplikována v rámci zkoumání účetních a daňových souvislostí fúzí obchodních společností.

Fúze sloučením a splynutím u veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti, společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti jsou tématem čtvrté kapitoly, kde začíná praktická část závěrečné práce. V této kapitole jsou popsány na modelových příkladech křížové fúze sloučením nebo splynutím jmenovaných společností jak z účetního tak z daňového hlediska. Kapitola s názvem Vlastní práce se dělí na tři části. V první části je rozebrána křížová fúze veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti. Dále je řešena křížová fúze společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti a závěrem kapitoly Vlastní práce jsou rozebrány problémové oblasti fúzí jmenovaných obchodních společností z hlediska účetního a daňového.

V práci byly využity i další matematické metody, například při přecenění jmění a majetku znalcem, výpočtu odložené daně nebo celkových výsledků rozvah nástupnických společností. Výsledky jsou v práci vyobrazeny v jednotlivých tabulkách.

Hlavní metodou, která byla využívána v práci, je metoda dedukce. Díky této metodě bylo možné splnit definované cíle. Metoda je využita téměř ve všech kapitolách Vlastní práce, především při stanovení účetních a daňových aspektů fúzí obchodních společností. Výsledek těchto kapitol je naplnění hlavního cíle práce, tedy identifikování problémových oblastí fúzí a následně tedy navržení nevhodnějšího postupu procesu fúze obchodních společností. Metoda dedukce je použita také u kapitoly, kde je popsán návrh postupu fúze obchodních společností.

V závěrečné části práce je využívána taktéž metoda dedukce, která je procesem usuzování a přispívá tedy ke stanovení závěru práce. S metodou dedukce je spjata metoda indukce, která přispívá k zobecnění platných závěrů práce na všeobecnou úroveň. V této části byla využita i metoda syntézy, prostřednictvím ní jsou dílčí závěry a poznatky z celé práce sloučeny do komplexního vyjádření a výsledku diplomové práce.

3 Literatura

Z hlediska postavení společníků se společnosti dělí na osobní obchodní společnosti a kapitálové obchodní společnosti.

V *osobní obchodní společnosti* se předpokládá osobní účast společníků na podnikání společnosti. Společníci mají ze zákona předepsáno osobní, čili neomezené ručení a zároveň ručí společně a nerozdílně veškerým svým majetkem za závazky společnosti. Společnost nemá povinnost ze zákona vytvářet vlastní kapitál a společníci nemají vkladovou povinnost (Salachová, Vítek, 2013).

V *kapitálové obchodní společnosti* mají dle Pokorné et al. (2015) společníci postavení investorů a osobně se na činnosti společnosti podílet nemusí. Zisk i ztrátu nese primárně společnost. Dále má společnost povinnost ze zákona vytvářet základní kapitál a společníci povinně poskytují vklady do základního kapitálu.

3.1 Charakteristika obchodních společností

3.1.1 Veřejná obchodní společnost

Veřejná obchodní společnost je ve většině případů založena za účelem podnikání. Veřejnou obchodní společnost mohou založit nejméně dva společníci, kteří se podílejí na jejím podnikání a správě majetku, a to na základě společenské smlouvy. Všichni společníci mají stejné postavení a za dluhy společnosti ručí neomezeně, společně a nerozdílně. Vklady do společnosti nejsou dle zákona o obchodních korporacích povinné. Jako vklad je možné vložit i práci nebo služby společníků (Pokorná et al., 2015).

Statutárním orgánem společnosti je každý společník, ale ve společenské smlouvě lze stanovit konkrétní osobu. Osoba jako statutární orgán by měla být bezúhonná a společníkem veřejné obchodní společnosti. Dále nesmí být v insolvenci a neměla by mít překážku v provozování živnosti. Společník má povinnost vykonávat svou činnost s péčí řádného hospodáře a platí pro něj zákaz střetu vlastních zájmů se zájmy společnosti (Salachová et al., 2014).

Společenská smlouva a její změny musí mít podle Pokorné et al., (2015) písemnou formu a úředně ověřené podpisy zakladatelů. Společenská smlouva musí vždy obsahovat obchodní firmu, sídlo, předmět podnikání, ustanovení o statutárním orgánu a určení jeho prvních členů a také určení společníků. Změny ve společenské smlouvě musí mít písemnou formu, musí mít úředně ověřené podpisy a vyžaduje se souhlas všech společníků se zamýšlenou změnou společenské smlouvy.

Každý společník má podle Salachové a Vítka (2013) svá práva a povinnosti. Každý společník má právo na informace a možnost kontroly hospodaření společnosti. Zisk i ztráta společnosti se mezi společníky dělí rovným dílem, pokud není ve společenské smlouvě stanoveno jinak. Nově přistoupivší společník ručí i za dluhy vzniklé před přistoupením. Vystoupivší společník ručí za dluhy vzniklé do jeho odchodu ze společnosti. Převádění podílu je zakázáno.

Veřejná obchodní společnost zaniká rozhodnutím soudu, nebo pokud žádný ze společníků nesplňuje požadavky dle § 46 zákona o obchodních korporacích. V případě smrti společníka, výpovědi společníka, zániku právnické osoby, která je společníkem, konkursu na majetek společníka, exekuce na majetek společníka se mohou ostatní společníci dohodnout, že společnost bude dále pokračovat ve své činnosti (Salachová et al., 2014).

3.1.2 Komanditní společnost

V komanditní společnosti najdeme dva typy společníků, kapitálový (komanditista) a osobní společník (komplementář).

Komplementáři za závazky společnosti ručí neomezeně. Podíl komplementáře se nemůže převádět a zánik jejich účasti ve společnosti vede k zániku společnosti, pokud v komanditní společnosti nezůstane alespoň jeden komplementář. Komplementář může mít ve společenské smlouvě stanovenou vkladovou povinnost, ale jeho neomezené ručení se nijak nezmění. Po celou dobu existence společnosti musí být alespoň jeden komplementář a komanditista.

Komanditista za závazky společnosti ručí omezeně (dle aktuálního stavu zápisů ve veřejném rejstříku) a přináší do společnosti kapitálový vklad. Pokud je ručení komanditisty vyšší než vklad, jedná se o tzv. komanditní sumu¹. Podíl komanditisty je převoditelný a může být zastaven. Převod podílu musí být proveden písemně a s úředně ověřenými podpisy. Vklad komanditisty může být peněžitý nebo nepeňžitý nebo to mohou být služby a práce (Pokorná et al., 2015).

Podíl společníka podle Salachové a Vítka (2013) obsahuje práva a povinnosti, kam patří nemajetková práva (právo hlasovat, právo na informace) a majetková práva (podíl na zisku, podíl na likvidačním zůstatku, vypořádací podíl).

Statutárním orgánem je dle Salachové et al. (2014) komplementář, který by měl jednat loajálně, pečlivě a s péčí řádného hospodáře. Komplementářům přísluší obchodní vedení a ze zákona na ně dopadá zákaz konkurence. Statutárním orgánem mohou být jen osoby plně svéprávné, plnoleté a bez překážek k výkonu funkce. Soud může vyloučit společníka komanditní společnosti z funkce statutárního orgánu při závažném porušení povinností. Rozhodnutí ve věcech mimo působnost statutárního orgánu probíhá zvlášť hlasováním komanditistů a zvlášť hlasováním komplementářů.

Zisk nebo ztráta se dělí mezi společnost a komplementáře na polovinu. Komplementáři si svoji polovinu rozdělí mezi sebe a sami si svou část zdaní. Společnost svou část zdaní a poté ji rozdělí mezi komanditisty podle poměru jejich podílů, pokud není stanoveno jinak.

Účast komanditisty ve společnosti zaniká jeho smrtí, exekucí či konkursem na jeho majetek. Ukončení účasti komplementáře ve společnosti má stejné důsledky jako ukončení účasti společníka ve veřejné obchodní společnosti. Zrušení společ-

¹ Komanditní suma je většinou vyšší než vklad komanditisty a je to částka, do které komanditista ručí za dluhy společnosti. Se splácením vkladu se snižuje i komanditní suma.

nosti soudem může nastat, pokud společnost nesplňuje zákonné předpoklady, nemá orgány, provozuje nezákonnou činnost nebo i pro nepřekonatelné rozpory mezi společníky (Salachová et al., 2014).

3.1.3 Společnost s ručením omezeným

Podle Joskové et al. (2014) je společnost s ručením omezeným kapitálovou společností. Všichni společníci mají vkladové povinnosti a ručí za dluhy společnosti společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili své vkladové povinnosti. Každá společnost nese odpovědnost za své dluhy, ručení společníků nastává až sekundárně. Vklad společníka do společnosti může být peněžitý nebo nepeněžitý, ale nemůže být stanoven jako provedení prací nebo služeb. Ručení společníků zaniká zápisem úplného splacení všech vkladů všech společníků do veřejného rejstříku.

Povinně zřizované orgány společnosti jsou dle Dvořáka (2014) valná hromada a jednatel. Mezi nepovinně zřizované orgány patří dozorčí rada. Statutárním orgánem společnosti může být společník ale i osoba, která není společníkem (nemá hlasovací právo ve valné hromadě společnosti).

Podíl společníka je dle Pokorné et al. (2015) určen podle poměru jeho vkladu do základního kapitálu. Souhrn všech vkladů činí výši základního kapitálu. Dle zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích musí být vklady splaceny do 5 let. Společnost může vydávat různé druhy podílů, s některými mohou být spojena zvláštní práva, např.: právo na přednostní výplatu podílu na zisku, přednostní právo na převzetí vkladové povinnosti. Převádění obchodního podílu je nově možné pomocí kmenového listu. Kmenový list je obdobou akcie a může být vydán jen na jméno, nelze s ním veřejně obchodovat a nelze jej vydat jako zaknihovaný.

Společník má dle Salachové et al. (2014) právo na vypořádací podíl, na informace o společnosti, právo na podíl na likvidačním zůstatku, právo podílet se na řízení společnosti a na podíl na zisku. Podíl na zisku se vyplácí podle poměru podílů společníků, pokud není stanoveno jinak. Zisk k rozdělení vyplácí společnost na své vlastní náklady. Pokud jde o pevný podíl na zisku, který je stanoven už při založení společnosti a před ziskem samotným, není potřeba usnesení valné hromady. Právo podílet se na řízení společnosti společník vykonává na valné hromadě společnosti.

Náležitosti společenské smlouvy jsou podle Pokorné et al. (2015) stanoveny zákonem. Společenská smlouva by měla obsahovat název firmy, sídlo, předmět podnikání, určení společníků, označení druhů podílů každého společníka a k nim určený i rozsah práv a povinností. Uvádí se také výše vkladu na podíl, výše základního kapitálu, jednatelé a způsob jednání za společnost, lhůty pro splacení vkladů, uvedení správce vkladů a ocenění nepeněžitého vkladu. Společenská smlouva může být během existence společnosti změněna, buď rozhodnutím valné hromady nebo dohodou všech společníků.

Valná hromada společnosti je podle Dvořáka (2014) usnášení schopná, pokud jsou přítomní společníci mající alespoň polovinu všech hlasů. Dle zákona má každý společník jeden hlas na jednu Kč vkladu. Valná hromada rozhoduje prostou většinou, někdy je však dle zákona vyžadováno rozhodování kvalifikovanou většinou.

Valná hromada může také rozhodovat per rollam.² Pokud valná hromada rozhoduje o některém ze společníků, daný společník nehlasuje, např.: vyloučení společníka. Valnou hromadu svolává jednatel, nebo ji může svolat také kterýkoliv společník nebo dozorčí rada a to nejméně jednou za účetní období.

Do kompetencí valné hromady dle Dvořáka (2014) patří:

- Zvolení a odvolání osob do orgánů,
- zvolení likvidátora a prokuristy,
- rozhodování o změně ZK,
- schválení ÚZ, přeměny společnosti, prodeje a zástavy závodu, smlouvy o tiché společnosti,
- rozhoduje o připuštění nepeněžitého vkladu.

Statutárním orgánem společnosti je podle Joskové et al. (2014) jednatel nebo více jednatelů. Jednatel může být jak osoba fyzická, tak právnická a v tomto případě společnost zastupuje člen jejího statutárního orgánu. Každý jednatel má jeden hlas. Jednatel by měl být svéprávný, bezúhonný a neměl by mít překážku k provozování živnosti. Jednatel vykonává funkci s péčí řádného hospodáře. Jednatel má zákaz konkurence. Po odstoupení jednatel z funkce nebo jeho případném úmrtí, má valná hromada povinnost do jednoho měsíce zvolit nového. Při změně jednatel se nový jednatel ujímá funkce už svým zvolením a může tedy jednat již předtím, než je proveden zápis do veřejného rejstříku.

Úkolem dozorčí rady je podle Salachové a Vítka (2013) kontrolovat činnost jednatelů, nahlížet do obchodních a účetních knih, dokladů, účetních závěrek a kontrolovat obsažené údaje. Valnou hromadu informuje o své činnosti. Členem dozorčí rady by neměl být jednatel ani jakákoliv jiná osoba, která je oprávněna za společnost jednat. Člen dozorčí rady má také zákaz konkurence. V případě odstoupení nebo úmrtí člena dozorčí rady, je nový člen dozorčí rady volen obdobně jako jednatel. Počet členů dozorčí rady není pevně stanoven.

Zánik účasti společníka ve společnosti může být způsoben zánikem společnosti nebo společník může jednostranně vystoupit. Pokud se společník rozhodne jednostranně vystoupit ze společnosti, náleží mu vypořádací podíl. Dalším způsobem ukončení účasti společníka ve společnosti je dohoda všech společníků o ukončení účasti nebo typickým způsobem ukončení účasti je převod podílu. Může také dojít k vyloučení společníka valnou hromadou (např.: při prodlení se splácením vkladu). Společníka ze společnosti může také vyloučit soud (Salachová et al., 2014).

² Jde o rozhodování mimo valnou hromadu. Osoba oprávněná svolat valnou hromadu rozešle návrh rozhodnutí společníkům spolu s uvedenou lhůtou pro vyjádření. Pokud společník nedodrží lhůtu nebo se nevyjádří, automaticky se bere, že společník s návrhem nesouhlasí.

3.1.4 Akciová společnost

Akciová společnost je kapitálová společnost. Akcionáři za závazky společnosti neručí. Základní kapitál vždy tvoří akcie, společnost může vydávat i akcie bez jmenovité hodnoty (kusové). Základní kapitál je minimálně 2 miliony korun nebo 80 tisíc eur. Společnost se zakládá formou veřejné listiny, možnost založení s veřejným úpisem akcií byla zrušena. Zakladatelé rozhodují o struktuře orgánů a počtu osob – monistický nebo dualistický systém (Salachová, Vítek et al., 2013).

Při zakládání společnosti stačí podle Salachové et al. (2014) stanovy, které jsou tedy základním dokumentem. Stanovy obsahují základní náležitosti zakladatelského právního jednání, např.: firmu, předmět podnikání, základní kapitál, údaje o akciích, o počtech hlasů, systém vnitřní struktury. Stanovy mají formu veřejné listiny a o jejich změně rozhoduje valná hromada společnosti.

Podíly akcionářů jsou reprezentovány cenným papírem a společnost musí dodržovat zásadu rovného zacházení se svými akcionáři. S účastnickými cennými papíry jsou spojena práva akcionářů – právo na podíl na základním kapitálu a podíl na hlasovacích právech. Základní cenné papíry, které společnost vydává, jsou akcie, zatímni listy, dluhopisy a opční listy. Vnášen může být i nepeněžitý vklad, vkladem nemohou být práce nebo služby.

Akcie jsou cenné papíry a představují práva akcionářů jako společníků podílet se na řízení společnosti, na jejím zisku i likvidačním zůstatku. Řízení společnosti akcionáři vykonávají především na valné hromadě, kde mají právo hlasování, právo požadovat vysvětlení, uplatňovat návrhy a protinámvrhy a jiné přednostní práva a zvláštní práva dle zákona a stanov (Pokorná et al., 2015).

Zvláštní práva u akcie se podle Pokorné et al. (2015) mohou vztahovat na rozdílný, pevný nebo podřízený podíl na zisku, na podíl na likvidačním zůstatku nebo rozdílnou váhu hlasů. S prioritními akciemi jsou spojena přednostní práva, která se týkají podílu na zisku nebo likvidačním zůstatku společnosti.

Mezi základní práva a povinnosti akcionáře dle Salachové et al. (2014) patří:

- Splnění vkladové povinnosti řádně a včas,
- právo na podíl na zisku,
- právo na podíl na likvidačním zůstatku,
- hlasovací právo,
- právo na vysvětlení záležitostí o pravdivém obrazu dotazované skutečnosti,
- právo uplatňovat návrhy a protinámvrhy.

Systém vnitřní struktury společnosti může být dle Salachové et al. (2014) tvořen dvěma způsoby:

- *Systém dualistický* – zřízena dozorčí rada jako orgán kontroly a představenstvo jako statutární orgán.
- *Systém monistický* – zřízena správní rada a statutární ředitel jako statutární orgán. Monistický systém mohou zavést změnou stanov i společnosti založené před 1. 1. 2014.

U obou systémů je vždy nevyšším orgánem valná hromada. Svolaná valná hromada musí být usnášeníschopná, což je tehdy, pokud jsou přítomní akcionáři, kteří vlastní akcie se jmenovitou hodnotou nebo počtem přesahujícím 30 % základního kapitálu. Rozhodováno je na základě většiny přítomných hlasů. Pokud ale valná hromada rozhoduje např. o změně stanov, zvýšení či snížení základního kapitálu, vydání dluhopisů nebo zrušení společnosti musí být rozhodnutí přijato alespoň dvoutřetinovou většinou hlasů přítomných a provedeno veřejnou listinou. Pokud připouští stanovy, může být rozhodováno per rollam (Pokorná et al., 2015).

V *dualistickém systému* v akciové společnosti funguje představenstvo a dozorčí rada. Představenstvo je statutární orgán a zabezpečuje obchodní vedení společnosti. Nese odpovědnost za vedení účetnictví, valné hromadě předkládá ke schválení účetní závěrky, návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty, zprávu o podnikatelské činnosti a o stavu majetku. Statutární orgán musí jednat s péčí řádného hospodáře. Členy představenstva volí a odvolává valná hromada. Pokud v stanovách společnosti není stanoveno jinak, představenstvo by mělo mít tři členy.

Dozorčí rada je kontrolním orgánem společnosti a dohlíží na činnost představenstva, řídí se mimo jiné zásadami schválenými valnou hromadou. Dozorčí rada nahlíží do dokladů, kontroluje záznamy a účetní zápisy, přezkoumává účetní závěrky. Funkční období dozorčí rady trvá tři roky, pokud není stanoveno jinak. Rozhoduje se většinou hlasů a každý člen má jeden hlas (Salachová et al., 2014).

Monistický systém umožňuje podle Pokorné et al. (2015) jednodušší správu a řízení společnosti. Statutárním orgánem společnosti je statutární ředitel, kterého jmenuje správní rada. Správní rada v tomto systému vykonává i funkce dozorčí rady.

Členové správní rady nemohou společnost zastupovat. Správní rada je orgán, který ve společnosti zajišťuje řízení i kontrolu. Správní rada řeší obchodní vedení a dohlíží na výkon tohoto vedení, jak jej realizuje statutární ředitel. Správní rada rozhoduje o zvýšení základního kapitálu, schvaluje smlouvu o výkonu funkce statutárního ředitele. Jednání správní rady se účastní i statutární ředitel. Členy správní rady volí a odvolává valná hromada.

Statutární ředitel je statutární orgán a zajišťuje obchodní vedení společnosti. Statutárním orgánem může být jenom osoba, která splňuje podmínky členství v představenstvu, ale může jim být i předseda správní rady. Členové orgánů jsou povinni konat s péčí řádného hospodáře, respektovat zákaz konkurence. Ztratí-li

předpoklady k výkonu své činnosti, musí informovat o zániku své funkce (Salachová, Vítek 2013).

3.2 Společné znaky přeměn obchodních korporací

Pojem přeměna je používán v českém obchodním právu pro označení procesů vedoucích ke spojování či dělení obchodních společností včetně změny právní formy společnosti. Přeměny jsou v českém právním řádu upraveny v zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev a zahrnují fúze (sloučení, splynutí), převzetí jmění jediným společníkem, rozdělení (rozštěpení, odštěpení) a změnu právní formy (Skálová, 2015). Fúze a rozdělení lze za určitých okolností považovat za podnikové kombinace. Sloučení nebo splynutí bude podnikovou kombinací za předpokladu, že je realizováno nezávislými společnostmi. (Cassiman, Colombo, 2006).

Problematiku přeměn obchodních společností a družstev od 1. 1. 2000 do 30. 6. 2008 upravoval Zákon č. 513/1991 Sb. obchodní zákoník, po té vstoupil v účinnost zákon o přeměnách (Zákon č. 125/2008 Sb., zákon o přeměnách obchodních společností a družstev). Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev byl dosud šestkrát novelizován. Poslední novela zákona o přeměnách nabyla účinnosti datem 19. 9. 2016 (Skálová, 2015).

Právní úpravou přeměn se zabývá následující legislativa:

- Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
- Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob.
- Vyhláška č. 323/2013 Sb., o náležitostech formulářů na podávání návrhů na zápis, změnu nebo výmaz údajů do veřejného rejstříku.
- Zákon č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví (č. 563/1991 Sb.) pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví.
- České účetní standardy, zejména ČÚS č. 011 – Operace s podnikem.

3.2.1 Ochrana společníků

Dle zákona o přeměnách je kladen velký důraz na ochranu společníků, členů zúčastněných společností nebo družstev na přeměně. Každý společník, který si zažádá, má právo na informace. Dále má společník právo na informace, které se týkají ostatních osob zúčastněných na přeměně a přeměny jako takové, a to ode dne zveřejnění oznámení o uložení projektu přeměny do sbírky listin nebo uveřejnění projektu přeměny. Akcionáři zúčastněné akciové společnosti mohou požadovat tyto informace jen na valné hromadě, která schvaluje přeměnu.

Osoba zúčastněná na přeměně neposkytne informace, pokud by mohlo poskytnutí těchto informací způsobit újmu osobě zúčastněné na přeměně nebo jí ovládající či ovládané osobě. Osoba dále neposkytne informace, pokud jsou předmětem obchodního tajemství nebo se jedná o utajované informace dle zákona č. 412/2005 Sb. o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti (Salachová et al., 2014).

Povinnost zveřejnit nebo uveřejnit projekt přeměny je dána § 33 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen zákona o přeměnách). Je-li osoba zúčastněná na přeměně zapsána do veřejného rejstříku, uloží do sbírky listin veřejného rejstříku projekt přeměny alespoň jeden měsíc předtím, než má být schválena přeměna. Zveřejní oznámení o uložení projektu přeměny do sbírky listin a upozorní věřitele na jejich práva také alespoň jeden měsíc předtím, než má být schválena přeměna.

Osoba zúčastněná na přeměně může podle Dvořáka (2015) uveřejnit projekt přeměny a upozornění pro věřitele a jejich práva způsobem umožňujícím dálkový přístup, který by byl pro veřejnost bezplatný. Informace budou dostupné jednoduchým způsobem a po zadání elektronické adresy osoby zúčastněné na přeměně, aspoň po dobu jednoho měsíce předtím, než je schválena přeměna a až do doby 1 měsíce po schválení nebo neschválení přeměny.

K ochraně společníků patří i právo na zaplacení dorovnání. Jde o ochranu společníka obchodních společností v situaci, kdyby byl výměnný poměr jeho podílů nebo akcií nepřiměřený.

Například v níže uvedených situacích:

- Pokud je výměnný poměr podílů spolu s případnými doplatky uvedený v projektu fúze k rozhodnému dni nepřiměřený nebo
- nepřiznává-li projekt fúze sloučením společníkům nástupnické společnosti, kterým se jejich podíly nevyměřily, k rozhodnému dni přiměřený doplatek.

Ve výše uvedených případech mají společníci zúčastněné společnosti (oprávněné osoby) při fúzi vůči nástupnické společnosti (povinná osoba) právo na dorovnání v penězích. Na základě dohody lze dorovnání poskytnout i nepeněžitou formou např. jako podíl v nástupnické společnosti. Právo na dorovnání má oprávněná osoba pouze ve vztahu k podílu, který byl v jejím majetku v den schválení přeměny společníky nebo příslušným orgánem osoby zúčastněné na přeměně, v níž měla podíl.

Právo na dorovnání by mělo být uplatněno u povinné osoby alespoň jednou z oprávněných osob nejpozději do 6 měsíců od dne, kdy se zápis fúze do veřejného rejstříku stal účinným vůči třetím osobám, jinak právo zaniká. Při vzniku práva na dorovnání je dokonce povinná osoba zavázána platit úroky z dlužné částky, a to ode dne, kdy byla fúze zapsána do veřejného rejstříku (Skálová, 2015).

Práva na dorovnání je také možné se vzdát. Musí mít písemnou formu s úředně ověřeným podpisem nebo by mělo být uděleno na valné hromadě společnosti a. s. nebo s. r. o. Prohlášení o vzdání se práva se pak na valné hromadě uvede do notářského zápisu o rozhodnutí valné hromady (Josková, 2012).

Právo na odprodání svého podílu má dle Skálové (2015) osoba:

- Která byla společníkem zúčastněné společnosti ke dni schválení fúze,
- která hlasovala proti schválení fúze,
- v jejíž neprospěch se zhoršil výměnný poměr podílu,
- která od zápisu fúze do veřejného rejstříku nevykonávala práva společníka v nástupnické společnosti, krom práva na výměnu podílu za podíl v nástupnické společnosti.

Uplatnit právo na odprodání svého podílu v nástupnické společnosti lze, jestliže mezi rozhodným dnem fúze a zápisem fúze do veřejného rejstříku došlo k podstatné změně týkající se jmění společností zúčastněných na přeměně, jež by odůvodňovala jiný výměnný poměr podílů. Společník je oprávněn uplatnit právo na odkoupení podílu v nástupnické společnosti, se kterým hlasoval proti schválení fúze. Nástupnická společnost je povinna odkoupit podíl za cenu, která odpovídá reálné hodnotě podílu, zjištěné ke dni předcházejícímu dni zápisu fúze do veřejného rejstříku. Reálná hodnota by měla být stanovena posudkem znalce, kterého zajistí na své náklady společnost.

Společník může uplatnit právo na odkoupení podílu u nástupnické společnosti do dvou měsíců od zápisu fúze do veřejného rejstříku, jinak mu toto právo zaniká (Dvořák, 2015).

Společníci se podle Salachové et al. (2014) mohou dále vzdát:

- Práva na výměnu podílů při fúzi,
- práva na náhradu škody,
- práva na odkup svých akcií při fúzi,
- práva podat návrh na určení neplatnosti projektu přeměny a návrh na vyslovení neplatnosti rozhodnutí o schválení přeměny,
- jedná-li se o společníka s. r. o., práva na zaslání dokumentů při přeměně společnosti s. r. o.,

- jiných práv, a to i těch, která vzniknou v budoucnu, poskytuje-li mu je zákon o přeměnách v souvislosti s přeměnou společnosti.

Ve všech případech musí mít vzdání se práva písemnou formu s úředně ověřeným podpisem nebo být uděleno na valné hromadě s. r. o. nebo a. s. a musí být zapsáno do notářského zápisu o rozhodnutí valné hromady.

V případě, kdy společník nesouhlasí s přeměnou společnosti, připouští zákon možnost vystoupení ze společnosti a svoji účast tak ukončit. Je tak možno pokud společník zúčastněné společnosti je společníkem ke dni konání valné hromady, která schválila fúzi, a společník hlasoval proti. Vystoupení musí mít také písemnou formu s úředně ověřeným podpisem a musí být zúčastněné společnosti doručeno do 30 dnů ode dne, kdy byla fúze schválena její valnou hromadou. Vystoupení potom již nemůže být odvoláno (Skálová, 2015).

3.2.2 Ochrana věřitelů

Dle zákona o přeměnách je kladen velký důraz na ochranu věřitelů osob zúčastněných na přeměně. Věřitelé osob zúčastněných na přeměně, kteří přihlásí své nesplacené pohledávky do šesti měsíců ode dne, kdy se zápis přeměny do veřejného rejstříku stal účinným vůči třetím osobám, mohou požadovat poskytnutí dostatečné jistoty, jestliže se v důsledku přeměn zhorší dobytnost jejich pohledávek. Uplynutím této lhůty právo zaniká. Pokud mezi věřitelem a osobou zúčastněnou na přeměně nebo nástupnickou společností nedojde k dohodě o zajištění pohledávek, rozhoduje o zajištění soud (Salachová et al., 2014).

Pokud se podle Dolečka (2014) podaří věřiteli prokázat, že vlivem přeměny se dobytnost jeho pohledávek výrazně sníží a osoba zúčastněná na přeměně by neposkytla přiměřené zajištění, může požadovat poskytnutí dostatečné jistoty ještě před zápisem přeměny do veřejného rejstříku.

Právo na poskytnutí jistoty dle Skálové (2015) nemají věřitelé:

- Kteří mají právo na přednostní uspokojení svých pohledávek v insolvenčním řízení,
- kteří se pro účely insolvenčního řízení považují za zajištěné věřitele,
- jejichž pohledávky vznikly až po zápisu přeměny do veřejného rejstříku.

3.2.3 Odpovědnost za škodu

Osoby, které jsou:

- Členem statutárního orgánu, dozorčí rady, správní rady nebo kontrolní komise osob zúčastněných na přeměně,
- znalec nebo znalci pro přeměnu,
- znalec nebo znalci oceňující jmění osoby zúčastněné na přeměně a

- znalec přezkoumávající přiměřenost vypořádání poskytovaného ostatním společníkům při převodu jmění

odpovídají společně a nerozdílně za škodu, která vznikla porušením jejich povinností při přeměně osobě zúčastněné na přeměně, jejím společníkům nebo členům a věřitelům (Doleček, 2014).

Osoba odpovídající za škodu se může podle Dolečka (2014) zprostit odpovědnosti, jestliže prokáže, že jednala s právem předepsanou péčí. Právo na náhradu škody je promlčeno po uplynutí doby pět let ode dne, kdy byl zápis přeměny do veřejného rejstříku účinný pro třetí osoby. Od právní moci rozhodnutí soudu, jimž bylo přiznáno právo na náhradu škody, začíná běžet nová dvouletá promlčecí lhůta vůči všem oprávněným osobám, které nebyly účastníky řízení, v němž bylo o náhradě škody rozhodnuto.

3.2.4 Přístupnost přeměny

Přeměna obchodní společnosti je přípustná v každém okamžiku existence obchodní společnosti, i v tom případě kdy společnost vstoupila do likvidace nebo probíhá insolvenční řízení. Pokud ještě nebyl rozdělen likvidační zůstatek, je přeměna společnosti přípustná i v případě, že společnost vstoupila do likvidace rozhodnutím společníku nebo valné hromady. Dále uplynutím doby, na kterou byla založena nebo dosažením účelu, pro který byla založena anebo rozhodnutím soudu o zrušení společnosti s likvidací, jestliže soud zrušil své rozhodnutí o zrušení společnosti.

Statutární orgán zabezpečuje činnosti spojené s přeměnou společnosti, která je v likvidaci. Musí se tedy jednat o likvidaci dobrovolnou, nikoliv likvidaci na základě rozhodnutí soudu. Likvidace se ukončuje dnem schválení přeměny společníky nebo příslušným orgánem společnosti (Profispolečnosti.cz, 2013).

Likvidace může být podle Salachové et al. (2014) obnovena dnem právní moci rozhodnutí soudu o neplatnosti:

- Projekt přeměny,
- usnesení valné hromady nebo rozhodnutí společníků mimo valnou hromadu o schválení přeměny,
- dnem, kdy uplynulo 12 měsíců od rozhodného dne fúze, pokud v této době nebyl podán návrh na zápis fúze do veřejného rejstříku,
- nabytím právní moci rozhodnutí soudu, kterým byl zamítnut návrh na zápis přeměny do veřejného rejstříku.

Přeměna je přípustná i v případě průběhu insolvenčního řízení, jakož i v případě, že bylo vydáno rozhodnutí o úpadku. Jedním ze způsobů řešení úpadku v insolvenčním řízení je i reorganizace. Reorganizace je z pravidla postupné uspokojování pohledávek věřitelů při zachování provozu dlužníkovy podniku k ozdravení hospodaření podniku podle insolvenčním soudem schváleného reor-

ganizačního plánu s průběžnou kontrolou jeho plnění ze strany věřitelů. Fúze dlužníka může být jedním z opatření jak provést reorganizaci (Dvořák, 2015).

3.2.5 Projekt přeměny

Projekt přeměny je základním dokumentem celého procesu přeměny obchodních společností. Projekt vyhotovují osoby zúčastněné na přeměně nebo správní rada. Pokud je osobou zúčastněnou na přeměně právnická osoba, vyhotovit projekt je povinnost statutárního orgánu. Projekt pak podepisují všechny osoby na přeměně zúčastněné. Dnem vyhotovení projektu je den, kdy projekt splňuje všechny náležitosti právního jednání vyžadované zákonem o přeměnách (Skálová, Čouková, 2009).

Podle Skálové (2015) by měl projekt přeměny:

- Být schválen ve stejném znění společníky nebo členy osob zúčastněných na přeměně (jejich valnými hromadami),
- obsahovat zákonem stanovené údaje,
- být schválen ve znění, v jakém byl zveřejněn nebo uveřejněn.

Pokud není projekt přeměny schválen společníky nebo členy žádné z osob zúčastněných na přeměně, jejich valnými hromadami nebo pokud jde o projekt přeměny v. o. s. a k. s., musí mít projekt formu notářského zápisu.

Pokud je k přeměně vyžadován souhlas jednoho nebo více správních orgánů, může být návrh na zápis přeměny do veřejného rejstříku podán až po nabytí právní moci rozhodnutí, jimž udělil souhlas s projektem poslední z nich. Nabytím právní moci rozhodnutí kteréhokoliv příslušného správního orgánu, jimž nebyl udělen souhlas s přeměnou, se projekt přeměny ruší (Dvořák, 2013).

Projekt přeměny se podle Salachové et al. (2014) dále ruší i dnem:

- Nabytí právní moci rozhodnutí soudu, jimž se zamítá návrh na zápis přeměny do veřejného rejstříku,
- v němž uplyne doba dvanácti měsíců od rozhodného dne fúze, nebyl-li v této době podán návrh na zápis fúze do veřejného rejstříku,
- v němž uplyne doba tří měsíců ode dne nabytí právní moci rozhodnutí soudu, kterým odmítne návrh na zápis přeměny do veřejného rejstříku.

Osoba zúčastněná na přeměně, která způsobila zrušení projektu jedním z výše uvedených způsobů, odpovídá za škodu, která tím vznikla. Více k projektu fúze v kapitole 4. 3. 2. Projekt fúze.

3.2.6 Schvalování přeměny

Přeměna *veřejné obchodní společnosti* musí být schválena všemi společníky a podpis společníka musí být úředně ověřen. Přeměna *komanditní společnosti* musí být také schválena všemi společníky a podpis společníka musí být úředně ověřen.

Přeměna *společnosti s ručením omezeným* musí být schválena valnou hromadou. Přeměna musí být schválena alespoň třemi čtvrtinami hlasů společníků přítomných na valné hromadě, nestanoví-li zákon o přeměnách jinak. O rozhodnutí valné hromady o přeměně musí být pořízen notářský zápis, jehož přílohou je projekt přeměny. Pokud bude v důsledku fúze zasaženo do práv společníků nebo v důsledku fúze mají společníkům vzniknout nové povinnosti, vyžaduje se k fúzi souhlas všech společníků, jejichž právní postavení se takto bude měnit (Skálová, Čouková, 2009).

Přeměna *akciové společnosti* musí být schválena valnou hromadou akciové společnosti a to třemi čtvrtinami hlasů akcionářů přítomných na valné hromadě. Jestliže akciová společnost vydala více druhů akcií, vyžaduje se i souhlas alespoň tří čtvrtin hlasů přítomných akcionářů u každého druhu akcií. O rozhodnutí valné hromady musí být pořízen notářský zápis a jeho přílohou je projekt přeměny (Skálová, Čouková, 2009).

3.2.7 Zpráva o přeměně

Statutární orgán každé z právnických osob zúčastněných na přeměně je povinen zpracovat podrobnou písemnou zprávu o přeměně, kde bude vysvětlen projekt přeměny (Salachová et al., 2014).

Zpráva o přeměně podle Dvořáka (2015) musí obsahovat:

- Odůvodnění výměnného poměru podílů z ekonomického i právního hlediska, dochází-li k výměně podílů a objasnění kritéria použitého pro rozdělení podílů v nástupnických společnostech,
- odůvodnění výše případných doplatků,
- vysvětlení opatření ve prospěch vlastníků jednotlivých druhů cenných papírů emitovaných osobou zúčastněnou na přeměně,
- popis obtíží, které se vyskytly při oceňování, nebo údaj, že se žádné obtíže nevyskytly,
- změny ekonomického a právního postavení společníků nebo členů včetně změny rozsahu ručení společníků společností, pokud se rozsah ručení společníků mění,
- dopady přeměny na věřitele osoby zúčastněné na přeměně, zejména z hlediska dobytosti jejich pohledávek.

U akciové společnosti v případě monistického systému vnitřní struktury zpracovává zprávu o přeměně správní rada.

Zpráva o přeměně nemusí být podle Dvořáka (2013) zpracována v případě, kdy:

- Dochází k přeměně v. o. s. nebo k. s.,
- zanikající společnost s. r. o. nebo a. s. fúzuje se svým jediným společníkem,
- jsou všichni společníci zúčastněné společnosti s. r. o. jejími jednatelem,
- všichni společníci všech osob zúčastněných na přeměně udělili souhlas.

3.2.8 Znalecký posudek

Podle Dolečka (2014) musí být znalec jmenován soudem, pokud je vyžadováno:

- Ocenění jmění osoby zúčastněné na přeměně znalcem, a to na návrh této osoby,
- přezkoumání projektu přeměny znalcem, a to na návrh osoby zúčastněné na přeměně,
- přezkoumání výše přiměřeného vypořádání při převodu jmění zanikající společnosti s. r. o. nebo a. s. na přejímajícího společníka znalcem, a to na návrh zanikající společnosti,
- přezkoumání přiměřenosti výše kupní ceny akcií nebo přiměřenosti výše vypořádacího podílu poskytovaného akcionáři, jestliže má při fúzi právo na odkup svých akcií nebo právo vystoupit z a. s., a to na návrh osoby zúčastněné na přeměně, v níž účast akcionáře zaniká.

O návrhu na odvolání nebo jmenování znalce soud rozhoduje do 15 dnů od doručení návrhu. Osoba zúčastněná na přeměně je povinna poskytnout znalci, který vyhotovuje posudek, všechny informace a doklady, které jsou považovány znalcem za nezbytné (Salachová et al., 2014).

Posudek znalce pro ocenění jmění musí dle Skálové (2015) obsahovat:

- Popis jmění zanikající společnosti,
- použité způsoby a metody ocenění,
- částku, na kterou se jmění oceňuje a údaj o tom, zda částka jmění odpovídá alespoň výši nových vkladů společníků zanikající společnosti na společnosti nástupnické,
- znalec je povinen hodnotu jmění snížit o pořizovací cenu podílu nástupnické společnosti na zanikající společnosti nebo reálnou hodnotu vlastního podílu zanikající společnosti a reálnou hodnotu podílu zanikající společnosti na nástupnické společnosti.

3.2.9 Právní účinky přeměny

Přeměna obchodní společnosti nabývá právních účinků dnem zápisu přeměny do veřejného rejstříku. Účetní účinky nastávají k rozhodnému dni.

Osoba zúčastněná na přeměně, která způsobila, že nebyl včas podán návrh na zápis přeměny do veřejného rejstříku, odpovídá za škodu osobám, které byly připraveny tento návrh podat. Společně a nerozdílně s ní odpovídají za vzniklou škodu i osoby, které byly v rozhodné době jejím statutárním orgánem nebo jeho členy (Josková, 2012).

3.3 Fúze obchodních korporací

Pojem fúze představuje označení pro proces, ve kterém zaniká jedna nebo více společností a jejich jmění přebírá právní nástupce, který již existuje nebo fúzí vzniká. Fúze patří k nejčastěji realizovaným způsobům přeměn obchodních společností. Fúze mají obecně formu sloučení a splynutí (Gaughan a Mergeres, 2010).

Pozitivem fúze je podle Salachové et al. (2014) především dosažení úspor:

- Z rozsahu – jedná se o vyloučení fixních nákladů, racionalizaci,
- z měřítka – jedná se o snížení výrobních nákladů při společné výrobě různých výrobků,
- z učení – v důsledku nashromážděných zkušeností (vzájemné učení se v důsledku výměny zkušeností mezi dříve soutěžícími subjekty),
- zvyšování technologického pokroku,
- vzrůst vyjednávací síly spojených subjektů (získání množstevních slev, snadnější přístup k úvěrům),
- zvýšení efektivnosti řízení (úspory v oblasti řízení).

3.3.1 Motivy uskutečňování fúzí

K uskutečňování fúzí vedou vlastníky různé motivy. Záleží, zda se na ně díváme z pohledu nabyvatele nebo z hlediska společníků (Allen et al., 2014). Z pohledu nabyvatele můžeme rozlišovat podle Brzobohaté (2012) strategické, finanční a osobní motivy.

Ke *strategickým motivům* patří především snaha dosáhnout synergického efektu³ v důsledku fúze. Tyto motivy se těžko hodnotí jak teoreticky tak empiricky. Na jedné straně existují restriktce fúzí uvnitř státu, které zabraňují podnikatelům uspět na zahraničních trzích, na druhé straně panuje názor, že tato prosoutěžní politika vede podnikatele k soutěži na domácím trhu, kde se musí snažit zvyšovat

³ Synergický efekt vyjadřuje skutečnost, že součet hodnot jednotlivého majetku před provedenou fúzí je menší než hodnota spojeného celku. Synergické efekty se projevily například ve strojírenské výrobě nebo obchodu s cennými papíry.

a zefektivňovat výrobu, což je činí konkurenceschopnými také na zahraničních trzích. Rozlišujeme kvantitativní a kvalitativní strategické motivy (Brzobohatá, 2012).

Ke kvantitativním motivům je podle Brzobohaté (2012) řazeno:

- Úspory z měřítka – projevují se jako snížení nákladů na větší rozsah produkce, proto se také snižují dlouhodobé náklady na jednotku produkce,
- úspory z rozsahu – dosahujeme jich prostřednictvím soustředění a použití vstupních faktorů na produkci širšího sortimentu,
- odstranění řady transakčních nákladů (informačních, věcných, atd.),
- v důsledku fúze se zvyšují překážky vstupu na trh (větší tržní moc společnosti).

Ke kvalitativním motivům podle Brzobohaté (2012) patří:

- časovou úsporu (soustředění spojených aktivit v čase lze produkty nabídnout rychleji, než při jednotlivé aktivitě),
- zvýšení kvality produktu (ze stejných důvodů, jako u časové úspory; tento motiv je pro podnik zajímavý v případě, že trh umožní akceptovat vyšší cenu za kvalitnější zboží nebo službu).

Mezi strategické motivy je řazena dle Sedláčka (2013) také tržní synergie, kdy dochází ke zvýšení tržní moci nebo rozšíření trhu a souvisí s tím také dodatečné zisky. Dalším motivem je snížení rizika prostřednictvím diverzifikace produkce.

Z pohledu *finančních motivů* jde podle Sedláčka (2013) především o krátkodobé či střednědobé snahy o dosažení vyššího zisku nebo snížení daňové povinnosti. Díky fúzi může být také usnadněn přístup na kapitálové trhy přes zvýšení finančních zdrojů.

Mezi *osobní motivy* patří tzv. hypotéza velkých očí, kdy se manažeři snaží zvětšit společnost kvůli své moci a prestiži, přitom je často jejich ekonomická kalkulace fúze zcela nedostatečná. Motivы manažerů, vedoucích k fúzím, mohou být také snahy o rychlé získání peněžních prostředků.

Na druhé straně je pohled získávaných účastníků, k němuž jsou podle Brzobohaté (2012) řazeny vlastnické a podnikatelské motivy.

Mezi vlastnické motivy patří:

- finanční nouze prodávajícího,
- fúze je pro podnikatele výhodnější investicí, než vázání prostředků ve stávajícím podniku,
- profesionální vzestup (snaha o získání lepší pozice v nástupnické společnosti),
- radikální vyřešení sporů mezi společníky.

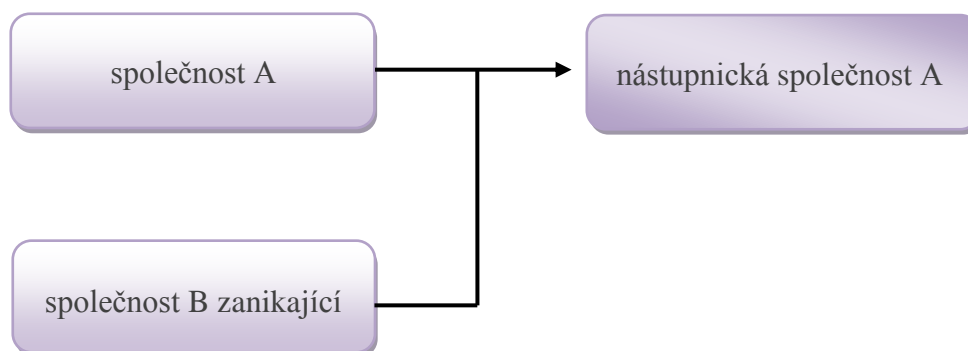
Mezi podnikatelské motivy patří:

- nedostatek finančních prostředků na růstové investice,
- odstranění zadluženosti,
- snížení kapitálových nákladů, získání daňových výhod,
- nová strategická podnikatelská strategie, atd.

Kislingerová (2010) uvádí tyto motivy fúzí:

- Zvýšení podílu společnosti na trhu,
- možnost proniknout na nové trhy a také do nových zemí,
- výhodné uložení disponibilních peněžních prostředků za účelem zhodnocení,
- získání nehmotných aktiv, jako jsou například různé technologie, licence, nebo know-how,
- možnost získání výjimečných a kvalitních zaměstnanců nebo celého týmu,
- diversifikace rizik spojených s činností kupujícího,
- odstranění konkurence na trhu,
- daňové zvýhodnění, například v podobě uplatnitelnosti ztráty jedné společnosti oproti zisku společnosti druhé,
- zjednodušení organizační struktury podniku,
- úspora administrativních nákladů v rámci skupiny firem.

Obrázek 1 Fúze sloučením

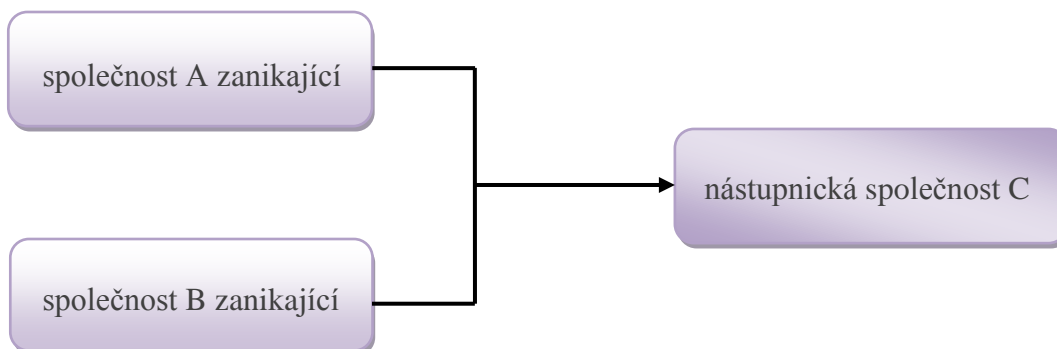


Zdroj: autorka, vlastní zpracování

Sloučení představuje formu fúze, kde jsou zúčastněny minimálně dvě společnosti, přičemž jedna z nich je považována za nástupnickou a druhá za zanikající (Podnikator, 2012). Fúzí sloučením dochází dle Dvořáka (2013) k zániku společnosti a přechodu jmění zanikající společnosti na nástupnickou společnost. Nástupnická společnost vstupuje do právního postavení zanikající společnosti. Skálová (2015)

uvádí, že společníkům zanikající společnosti jsou výměnou vydány cenné papíry nebo podíly představující základní kapitál nástupnické společnosti, případně jim může být vyplacena částečně i hotovost.

Obrázek 2 Fúze splynutím



Zdroj: autorka, vlastní zpracování

Fúzí splynutím dochází k zániku dvou nebo i více společností a přechodu jejich jmění na splynutím vzniklou nástupnickou společnost. Nástupnická společnost vstupuje do právního postavení zanikajících společností (Podnikator, 2012). Dvořák (2013) uvádí, že společníkům všech zanikajících společností jsou vydány cenné papíry představující základní kapitál této nově založené společnosti výměnou za cenné papíry zaniklých společností s případným doplatkem v hotovosti.

Fúze mohou být prováděny mezi společnostmi nezávislými, pak se jedná zpravidla o vlastnické změny anebo mezi společnostmi, které tvoří koncern, kdy jde jen o organizační změnu. Klíčovým krokem každé fúze je stanovení výše základního kapitálu nástupnické společnosti a výměnného poměru podílu v případě fúze mezi nespojenými osobami (Skálová, 2015).

3.3.2 Projekt fúze

Projekt fúze by měl podle Dědiče (2012) obsahovat:

- Firmu a sídlo všech zúčastněných a nových společností, právní formu, IČO,
- výměnný poměr podílů společníků zanikající společnosti na nástupnické společnosti (krom případů, kdy nedochází k výměně podílů) a případný doplatek s určením jeho výše a dobu splatnosti,
- rozhodný den fúze,
- práva, které nástupnická společnost poskytne vlastníkům dluhopisů, případně navrhovaná opatření,
- den, od kterého vzniká právo na podíl za zisku komanditistům nebo společníkům s . r . o . nebo a . s . z vyměněných podílů,
- zvláštní výhody, které zúčastněné společnosti poskytují členům statutárního orgánu, členům dozorčí rady, správní rady nebo kontrolní komise, pokud se zřizuje a znalci, kteří přezkoumávají projekt fúze,
- při fúzi sloučením také změny zakladatelského právního jednání nástupnické společnosti,
- při fúzi splynutím také zakladatelské právní jednání nástupnické společnosti a jména, bydliště nebo firmy a názvy, sídla a IČO členů statutárního orgánu nástupnické společnosti.

Výměnný poměr musí být vhodný a odůvodněný. Není-li výměnný poměr přiměřený podílu společníka nebo člena na zanikající společnosti, musí mu být poskytnut doplatek, krom případů, kdy se tohoto práva vzdal (Salachová et al., 2014).

Doplatek podle Dědiče (2012) nesmí být vyplacen před zápisem fúze do veřejného rejstříku a dříve, než budou zajištěny pohledávky věřitelů všech zúčastněných společností.

Při *fúzi sloučením* společnosti s. r. o. a a. s. je zanikající společnost povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce, dochází-li ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti. Při *fúzi splynutím* je každá zúčastněná společnost s. r. o. nebo a. s. povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce (Dědič, 2012).

3.3.3 Fúze veřejné obchodní společnosti

Projekt fúze veřejné obchodní společnosti při stanovení výměnného poměru musí obsahovat informaci o právním postavení společníka zanikající společnosti v nástupnické společnosti, pokud má dojít k výměně jeho podílu. Pokud nemá dojít k výměně podílů společníka zanikající společnosti za podíl v nástupnické společnosti nebo má podíl dosavadního společníka zaniknout a tyto skutečnosti jsou známé již v době vyhotovení projektu, musí být v projektu fúze odůvodnění, proč k výměně nedojde (Salachová et al., 2014).

Společníci nástupnické společnosti ručí po zápisu fúze do veřejného rejstříku i za dluhy, které nástupnické společnosti vznikly před tímto zápisem nebo které na ni tímto zápisem přešly. Pokud společník před zápisem fúze do veřejného rejstříku za takovýto dluh neručil, může požadovat náhradu, za poskytnutí takového plnění a nákladů s ním spojených, po osobách, které byly ke dni zápisu fúze do veřejného rejstříku společníky zúčastněné společnosti, o jejíž dluh se jedná. Pokud se společník vzdá práva na výměnu podílu, ručí jen za dluhy, které po zápisu fúze přešly na nástupnickou společnost ze zanikající společnosti (Dvořák, 2015).

3.3.4 Fúze komanditní společnosti

Při fúzi komanditní společnosti se používá podle Skálové (2015) stejné ustanovení jako u veřejné obchodní společnosti. V projektu fúze musí výměnný poměr obsahovat i určení, kteří společníci budou mít právní postavení komanditisty a kteří komplementáře. U každého komanditisty musí být uvedena výše vkladu do základního kapitálu nástupnické společnosti.

Jestliže měl společník před zápisem fúze do veřejného rejstříku postavení komanditisty a po tomto zápisu má v nástupnické společnosti postavení komplementáře, ručí za závazky před zápisem fúze do veřejného rejstříku v postavení komanditisty a jako komplementář v nástupnické společnosti ručí za dluhy všech společností ke dni zápisu do veřejného rejstříku neomezeně, společně a nerozdílně s ostatními komplementáři. Po zápisu fúze do veřejného rejstříku může požadovat na společnicích zúčastněné společnosti, kteří byli komplementáři i před zápisem fúze do veřejného rejstříku, náhradu plnění, které poskytl na dluh z důvodu ručení (v rozsahu jejich podílů na společnosti) (Salachová et al., 2014).

Ručení komplementářů zúčastněných společností za dluhy nástupnické společnosti je obdobné jako u veřejné obchodní společnosti. Společníci nástupnické společnosti ručí po zápisu fúze do veřejného rejstříku i za dluhy, které nástupnické společnosti vznikly před tímto zápisem nebo které na ni tímto zápisem přešly. Pokud společník před zápisem fúze do veřejného rejstříku za takovýto dluh neručil, může požadovat náhradu za poskytnutí takového plnění a nákladů s ním spojených po osobách, které byly ke dni zápisu fúze do veřejného rejstříku společníky zúčastněné společnosti, o jejíž dluh se jedná.

Pokud měl společník zúčastněné společnosti před zápisem fúze do veřejného rejstříku postavení komplementáře a po zápisu do veřejného rejstříku má postavení komanditisty, ručí jenom za dluhy zúčastněné společnosti, ve které byl komplementářem, trvající ke dni zápisu fúze do veřejného rejstříku neomezeně, společně a nerozdílně s komplementáři a neomezeně ručícími komanditisty po dobu 5 let, ode dne kdy se stal zápis fúze do veřejného rejstříku účinným vůči třetím osobám. Za dluhy, které vznikly po zápisu fúze do veřejného rejstříku, ručí jen, pokud nemá ještě splacený jeho vklad do základního kapitálu (Dvořák, 2015).

3.3.5 Křížová fúze veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti

Fúzi splynutím veřejných obchodních společností může vzniknout komanditní společnost. Fúzí sloučením veřejných obchodních společností může nástupnická společnost nabýt formu komanditní společnosti. Projekt fúze musí obsahovat společenskou smlouvu nástupnické komanditní společnosti.

S komanditní společností se může fúzí sloučit veřejná obchodní společnost nebo může komanditní společnost fúzí splynout s veřejnou obchodní společností do nástupnické komanditní společnosti.

Fúzí splynutím komanditních společností může vzniknout veřejná obchodní společnost. Fúzí sloučením komanditních společností může nástupnická společnost mít formu veřejné obchodní společnosti. Projekt fúze musí obsahovat společenskou smlouvu nástupnické veřejné obchodní společnosti (Dvořák, 2015).

3.3.6 Fúze společnosti s ručením omezeným

Podle Skálové (2015) musí projekt fúze společnosti s ručením omezeným při stanovení poměru obsahovat údaje o:

- Výši vkladu, rozsahu splnění vkladové povinnosti a výši podílu každého společníka v zúčastněné společnosti před zápisem fúze do veřejného rejstříku,
- tom, zda 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,
- tom, zda se mění výše vkladu nebo podílu dosavadního společníka nástupnické společnosti při fúzi sloučením,
- výši vkladu, rozsahu splnění vkladové povinnosti a výši podílu každého společníka, jehož podíl se vyměřuje, v nástupnické společnosti po zápisu fúze do veřejného rejstříku.

Ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti může podle Salachové et al. (2014) dojít ze jmění zanikající společnosti a to:

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

Současně platí, že při fúzi sloučením může být základní kapitál nástupnické společnosti zvýšen jak ze jmění zanikající společnosti, tak z jejích vlastních zdrojů.

Součástí fúze sloučením může být i snížení základního kapitálu nástupnické společnosti snížením vkladů dosavadních společníků nástupnické společnosti (Skálová, 2015).

3.3.7 Fúze akciové společnosti

Projekt fúze akciové společnosti dle Skálové (2015) musí obsahovat:

- V souvislosti s výměnným poměrem údaj o tom, kolik akcií nástupnické společnosti bude vyměněno za jednu akcii zanikající společnosti (s uvedením druhu, formy, převoditelnosti, jmenovité hodnoty nejde-li o akcie bez jmenovité hodnoty),
- zda bude akcie vyměněna za cenný papír, zaknihovaný cenný papír nebo imobilizovaný cenný papír,
- podrobných pravidel postupu při jejich výměně, jež obsahují alespoň způsob a dobu pro předložení akcií vydaných zanikající společností jako cenný papír k výměně,
- určení, jak budou při fúzi sloučením získány akcie nástupnické společnosti potřebné k výměně za akcie akcionářů zanikající společnosti,
- údaj o vlivu fúze sloučením na akcie dosavadních akcionářů nástupnické společnosti,
- práva, jež nástupnická společnost poskytne vlastníkům účastnických cenných papírů,
- postup pro případ, že akcionářům zúčastněné společnosti vznikne právo odprodat akcie nástupnické společnosti.

Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti může být při fúzi sloučením vydáním nových akcií nástupnické společnosti. Dále lze zvýšit základní kapitál nástupnické společnosti pro dosavadní akcionáře nástupnické společnosti zvýšením jmenovité hodnoty jejich akcií ze jmění zanikajících společností nebo vydáním nových akcií. Základní kapitál může být zvýšen také kombinací výše uvedených způsobů.

Základní kapitál nástupnické společnosti při fúzi lze snížit snížením jmenovité nebo účetní hodnoty akcií, jež vlastní dosavadní akcionáři nástupnické společnosti. Při fúzi sloučením může dojít též k souběžnému zvýšení a snížení základního kapitálu. Základní kapitál může být snížen i pod částku stanovenou zákonem, bude-li současně zvýšen tak, aby v době zápisu fúze do OR dosáhl alespoň minimální částky stanovené zákonem (Salachová et al., 2014).

3.3.8 Křížová fúze akciové společnosti se společností s ručením omezeným

Při fúzi společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti může mít nástupnická společnost podle Joskové (2012) kteroukoliv formu ze dvou jmenovaných.

Projekt fúze, kde se účastní společnost s ručením omezeným a nástupnická společnost bude mít formu akciové společnosti, musí obsahovat určení kolik akcií určitého druhu, formy, po případě jmenovité hodnoty, obdrží společník každé zúčastněné společnosti s ručením omezeným výměnou za svůj podíl a zda akcie budou vydány jako cenný papír s uvedením dob pro její převzetí nebo jako zaknihovaný cenný papír anebo zda dojde k imobilizaci akcií (tzn. uložení u osoby oprávněné vést samostatnou evidenci investičních nástrojů podle zákona upravujícího podnikání na kapitálovém trhu).

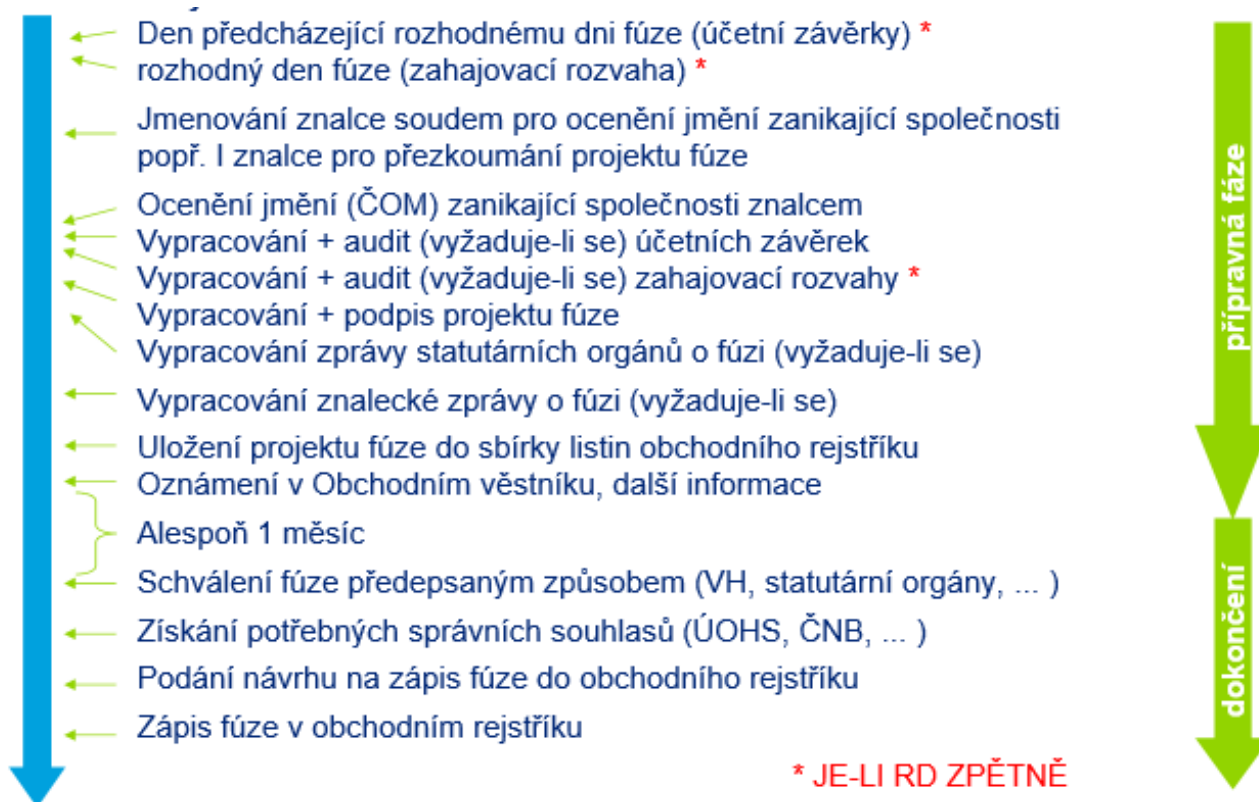
Projekt fúze, kde se účastní akciová a nástupnická společnost bude mít formu společnosti s ručením omezeným, musí obsahovat údaje o výši vkladů a výši podílů, který obdrží akcionář zanikající akciové společnosti výměnou za své akcie a pravidla pro vypořádání s akcionáři, kteří s fúzí nesouhlasili. Projekt by měl také obsahovat i upozornění pro akcionáře na možnost vystoupit ze společnosti a výši náhrady pro vlastníky jiných účastnických cenných papírů. Fúze společnosti s ručením omezeným s akciovou společností musí být schválena všemi účastníky společnosti s ručením omezeným (Dvořák, 2015).

Akcionář zanikající akciové společnosti, který podle Salachové et al. (2014) s fúzí do nástupnické společnosti s ručením omezeným nebo akcionář nástupnické akciové společnosti, která má nabýt právní formu společnosti s ručením omezeným, nesouhlasil, má právo ze společnosti vystoupit, jestliže:

- byl akcionářem zúčastněné akciové společnosti ke dni konání valné hromady, která schválila takovou fúzi
- a hlasoval proti schválení fúze.

Nástupnická společnost je povinna poskytnout akcionáři vypořádací podíl odpovídající reálné hodnotě akcií, kterých se týká vystoupení. Výše vypořádacího podílu musí být doložena posudkem znalce. Vypořádací podíl je splatný uplynutím jednoho měsíce ode dne zápisu fúze do veřejného rejstříku a bude vyplacen v penězích, pokud se účastníci nedohodnou jinak.

Obrázek 3 Základní kroky fúze



Zdroj: Deloitte. (2012)

3.4 Účetní souvislosti procesu přeměn

Základní povinnosti při vedení účetnictví u přeměn obchodních korporací jsou podle Salachové et al. (2014):

- Uzavření knih,
- vedení účetnictví,
- problematika oceňování,
- možnost převzetí účetních cen zanikajících společností nebo individuální ocenění jednotlivých položek,
- vykazování přečenovacích rozdílů k nabytému majetku a goodwillu.

3.4.1 Účetní závěrka a rozhodný den

Důležitým pojmem je především rozhodný den, který ovlivňuje účetní období, jejich délku a účtování zanikajících či nástupnických společností. Rozhodným dnem se rozumí den, od kterého se jednání zanikající společnosti považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti. Rozhodný den se

tedy považuje za okamžik zahájení účetnictví nově vzniklé společnosti (Dvořák, 2015).

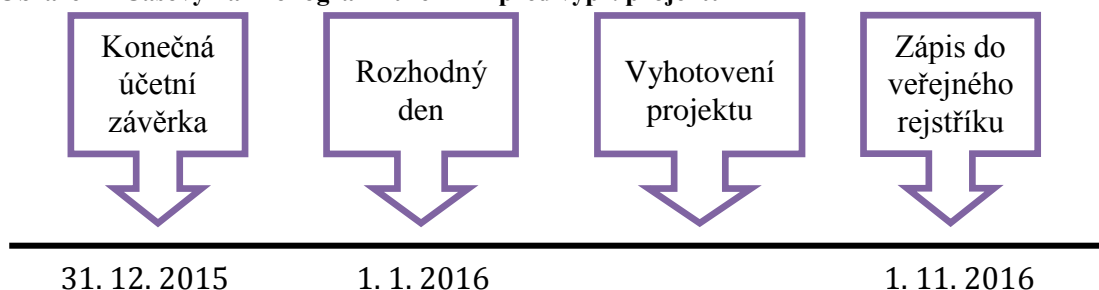
Rozhodný den musí být stanoven na konkrétní datum. Rozhodný den může být stanoven na kterýkoliv den v roce, neměl by ale předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do veřejného rejstříku. Rozhodný den je tedy možné stanovit na období předcházející vypracování projektu nebo na období následující po vypracování projektu, nejpozději však může být stanoven na den zápisu do veřejného rejstříku (Dvořák, 2015).

Rozhodný den je podle Skálové (2015) možné stanovit dvěma způsoby:

1) Na období předcházející vypracování projektu.

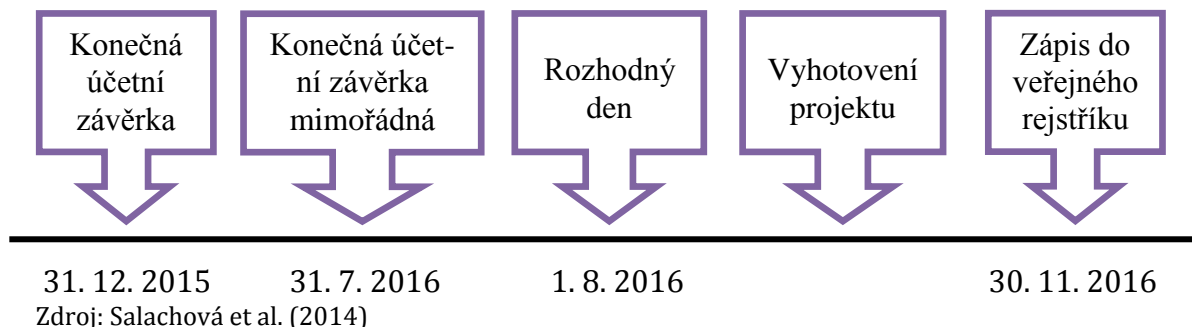
- a) Rozhodný den je na počátku klasického účetního období jednotky a zároveň následuje po běžném uzavření účetních knih kalendářního příp. hospodářského roku. Řádná účetní závěrka se stává konečnou účetní závěrkou a rozvahový den bude dnem pro ocenění jmění. Zahajovací rozvaha bude stanovena k rozhodnému dni. Právní a účetní účinky fúze budou odděleny a ke spojení účetnictví dojde zápisem fúze do veřejného rejstříku.

Obrázek 4 Časový harmonogram fúze - RD před vypr. projektu



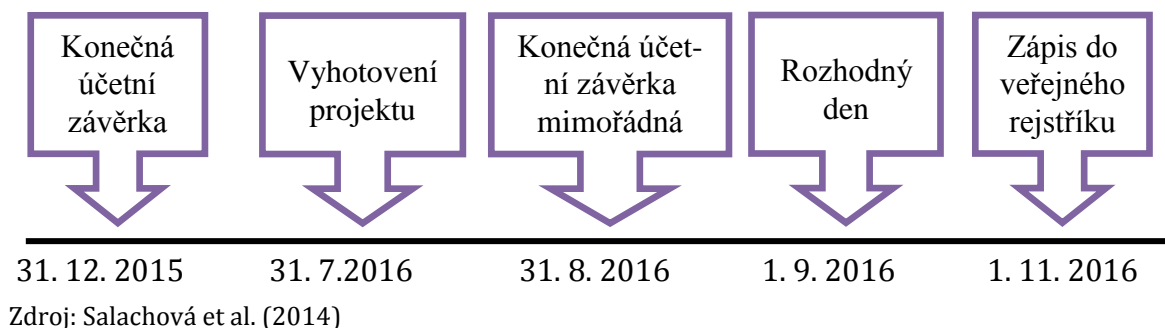
Zdroj: Salachová et al. (2014)

- b) Rozhodný den se neshoduje s počátkem kalendářního nebo hospodářského roku. V tomto případě účetní jednotka uzavírá účetní knihy ke dni přecházejícímu rozhodnému dni a konečná účetní závěrka bude sestavena jako mimořádná. Den konečné účetní závěrky bude den pro ocenění jmění. V tomto případě tedy může vzniknout tzv. zkrácené účetní období (období před rozhodným dnem) a prodloužené účetní období (období následující po zkráceném období a může být delší jak 12 měsíců). Účetní a právní účinky přeměny budou odděleny.

Obrázek 5 Časový harmonogram fúze - RD před vypr. projektu

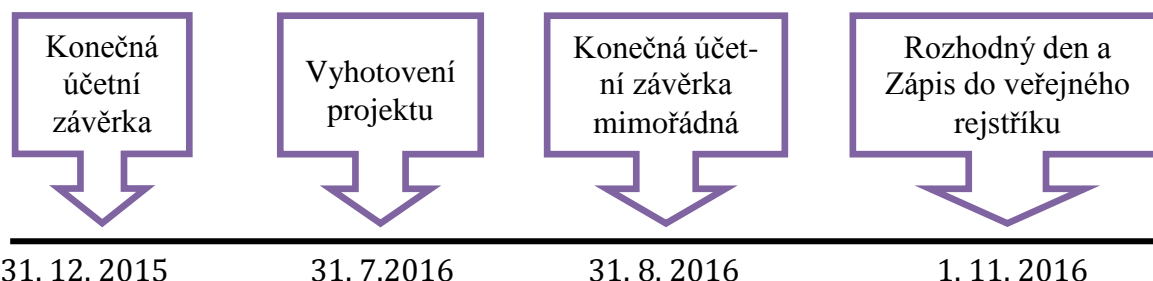
2) Na období následující po vypracování projektu.

- a) Rozhodný den je určen na den po vypracování projektu a zároveň před dnem zápisu do veřejného rejstříku. Rozhodný den se neshoduje se dnem otevírání účetních knih následujícím po rozvahovém dni pro účely ocenění. Rozvahový den je dnem poslední řádné účetní závěrky před vypracováním projektu. Další konečná závěrka jako mimořádná bude zpracována ke dni přecházejícímu rozhodný den. K rozhodnému dni bude zpracována zahajovací rozvaha. Účetní a právní účinky přeměny budou odděleny.

Obrázek 6 Časový harmonogram fúze - RD po vypr. projektu

- b) Pokud se rozhodný den shoduje se dnem zápisu fúze do veřejného rejstříku, právní a účetní účinky fúze se shodují.

Obrázek 7 Časový harmonogram fúze - RD po vypr. projektu



Zdroj: Salachová et al. (2014)

U *nástupnické společnosti* začíná podle Joskové (2012) rozhodným dnem nové účetní období a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis do veřejného rejstříku. Pokud je zápis proveden do konce roku, účetní období končí s koncem kalendářního nebo hospodářského roku. Pokud je zápis proveden až následující rok, jedná se o tzv. prodloužené účetní období.

U *zanikající společnosti* vždy záleží na určení rozhodného dne. Pokud je rozhodný den shodný s počátkem kalendářního nebo hospodářského roku, poslední sestavenou závěrkou, kterou zanikající společnost sestavuje, je konečná řádná závěrka ke dni předcházejícímu rozhodnému dni. Zanikající společnost k rozhodnému dni účtuje o novém ocenění na reálnou hodnotu a se zápisem přeměny do veřejného rejstříku přeúčtuje své jmění na nástupnickou společnost. Pokud není rozhodný den totožný se začátkem kalendářního nebo hospodářského roku, vzniká zanikajícímu subjektu nové účetní období, a to od počátku kalendářního nebo hospodářského roku do rozhodného dne přeměny.

Všechny osoby zúčastněné na přeměně ověřují konečnou účetní závěrku popřípadě mezitímní účetní závěrku auditorem, jestliže alespoň jedna z osob zúčastněných na přeměně má povinnost ověřit konečnou účetní závěrku auditorem (Josková 2012).

3.4.2 Zahajovací rozvaha

Zahajovací rozvaha je sestavována dle §11 zákona o přeměnách nástupnickou společností k rozhodnému dni. V zahajovací rozvaze jsou vykázána aktiva a pasiva nástupnické společnosti v ocenění převzatém od zanikající společnosti s případným přeceněním na reálnou hodnotu.

Zahajovací rozvaha je dle Skálové (2015) sestavována:

- Součtem všech aktiv z konečných závěrek zúčastněných společností,
- součtem všech závazků z konečných závěrek zúčastněných společností,
- zaúčtováním přecenění aktiv a závazků dle znaleckého ocenění, a to buď souhrnným způsobem s vyjádřením oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, nebo dle individuálního znaleckého ocenění s vyčíslením goodwillu,
- vytvořením struktury vlastního kapitálu podle projektu a komentáře k zahajovací rozvaze (v níž musí být popis, jak nástupnická společnost přebírá složky vlastního kapitálu zanikající společnosti),
- vyloučením akcií zanikající společnosti, nebo akcií nástupnické společnosti, které jsou použity k výměně, oproti vlastnímu kapitálu,
- vyloučením vzájemných pohledávek a závazků,
- zachycením závazku z vypořádání pro menšinové společníky při převzetí jmění nebo závazku z doplatku.

Struktura vlastního kapitálu je zobrazena v zahajovací rozvaze a její vznik a případné změny jsou podrobně popsány v komentáři k zahajovací rozvaze. Důležitost komentáře k zahajovací rozvaze je nutné podtrhnout, protože projekt neobsahuje jako nutný údaj strukturu, ve které došlo k převzetí položek vlastního kapitálu zanikající společnosti do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti. V komentáři je tak možné zjistit, k jakým přesunům mezi složkami vlastního kapitálu došlo (Dědič, 2012).

V zákoně o přeměnách dle §5a je stanoveno: Jestliže ze zahajovací rozvahy nástupnické společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti vyplývá, že celková ztráta nástupnické společnosti dosáhne následkem přeměny takové výše, že při jejím uhrazení z disponibilních zdrojů by neuhrazená ztráta dosáhla nejméně poloviny základního kapitálu nebo to lze předpokládat, nemůže rozhodný den přeměny následovat po vyhotovení projektu přeměny a přeměna může být zapsána do veřejného rejstříku, jen jestliže osoby zúčastněné na přeměně doloží znalecký posudek, z něhož vyplývá, že přeměna nezpůsobí úpadek nástupnické společnosti.

Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti jde při fúzi ze jmění zanikající společnosti prostřednictvím emise nových podílů či akcií pro přistupující společníky. Základní údaje jsou stanoveny v projektu a týkají se výměnného poměru podílů společníků zanikající společnosti za podíly nástupnické. Toto navýšení základního kapitálu je odvozeno od ocenění jmění zanikající společnosti, kdy výše jmění stanovená znaleckým posudkem je maximální výše zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti a dohodnutého výměnného poměru (tj. část hodnoty ocenění jmění zanikající společnosti může být promítnuta do ostatních složek vlastního kapitálu nástupnické společnosti). Ke snížení základního kapitálu nástupnické společnosti může dojít zejména při snaze vyrovnat neuhrazenou ztrátu

minulých let, prominout část nesplaceného vkladu společníkům anebo výplata části základního kapitálu původním společníkům (Skálová, 2015).

3.4.3 Ocenění majetku a závazků

Zákon o přeměnách ukládá povinnost ocenění jmění při přeměně společnosti. Na reálnou hodnotu se tedy oceňuje majetek a závazky a určí se okamžik účtování o ocenění na reálnou hodnotu (Salachová et al., 2014).

Ocenění jmění zanikající společnosti je povinné tehdy, pokud se základní kapitál nástupnické společnosti zvyšuje nebo tvoří ze zdrojů společnosti zanikající. K takové situaci může dojít na základě rozhodnutí zúčastněných společností, nebo v souvislosti s nastavením výměnného poměru (Josková, 2012).

Za reálnou hodnotu dle Skálové (2015) lze považovat:

- Tržní hodnotu,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce.

Předmětem ocenění je jmění zanikajících společností. O ocenění majetku a závazků na reálnou hodnotu účtuje k rozvahovému dni zanikající společnost. Zanikající společnost je povinná nechat svoje jmění ocenit posudkem znalce ke dni zpracování poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky, kterou sestavuje před nebo ve druhém případě po vyhotovení projektu fúze. Ocenění majetku zanikající společnosti se promítne v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti (Skálová, 2015).

Na účet *Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách společností* má účetní jednotka povinnost přecenit na reálnou hodnotu položky, které se běžně nepřeceňují např.: pozemky, stavby, stroje a zařízení, zásoby, pohledávky a závazky z obchodních vztahů. Při ocenění položek aktiv a pasiv, které přecházejí na nástupnickou společnost, musí mít účetní jednotka k dispozici celkové přecenění čistého obchodního majetku na reálnou hodnotu. Tak vznikne rozdíl mezi souhrnným oceněním a sumou aktiv a pasiv v určitém ocenění, ve kterém byla převzata do účetnictví nástupnickou společností. Rozdíl v ocenění může představovat buď *Goodwill* (individuální přecenění položek) nebo *Oceňovací rozdíl* k nabytému majetku (převzetí v účetních zůstatkových cenách původní účetní jednotky), (Salachová et al., 2014).

Goodwill je podle Dvořáka (2015) součástí nehmotných aktiv. Může mít pasivní nebo aktivní charakter. Aktivní goodwill znamená, že souhrnné přecenění je vyšší než suma individuálně přeceněných položek aktiv a pasiv. Aktivní goodwill se odepisuje 60 měsíců do provozních nákladů, pasivní do provozních výnosů. Odpis aktivního goodwillu se projevuje jako snížení aktiv v rozvaze nepřímo prostřednictvím oprávek ke goodwillu. Má dopad na snížení výsledku hospodaření, protože se také objeví v nákladech ve výkaze zisku a ztráty. Odpis pasivního goodwillu se projevuje jako zvýšení aktiv v rozvaze nepřímo prostřednictvím oprávek ke goodwillu. Má dopad na zvýšení výsledku hospodaření, protože se objeví ve výnosech ve výkaze zisku a ztráty.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku je dle Dvořáka (2015) součástí hmotných aktiv, může mít také aktivní a pasivní charakter. Odepisuje se po dobu

180 měsíců a dle charakteru do provozních nákladů nebo výnosů. Odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se projeví v rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty shodně jako odpis goodwillu.

Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (účet 418) zde se souvztažně s konkrétními účty aktiv a pasiv účtují rozdíly mezi účetními a reálnými hodnotami majetku zanikající společnosti k rozvahovému dni pro ocenění. Tento kapitálový fond může být v nástupnické společnosti použit na zvýšení základního kapitálu (Josková, 2012).

Rozdíly z přeměn společností (účet 417) se využívají k zachycení rozdílu, které vznikly v souvislosti s vyloučením vzájemných pohledávek a závazků, pokud se nerovnájí jejich rozvahové hodnoty. Dále může obsahovat opravnou položku k zaniklé pohledávce oproti závazku evidovaného u druhé zúčastněné společnosti nebo opravnou položku k zaniklým podílům či akciím, které byly vyloučeny oproti vlastnímu kapitálu (Skálová, 2015).

Rozdíly z ocenění při přeměnách společností (účet 416) používá se v případě, kdy rozhodný den nenásleduje po závěrce použité pro ocenění jmění zúčastněné společnosti. Tyto rozdíly vyjadřují úbytky tohoto majetku a závazků v období ode dne, který následuje po rozvahovém dni pro ocenění do rozhodného dne (Salachová et al, 2014).

3.4.4 Okamžik ocenění aktiv a pasiv

Josková (2012) tvrdí, že okamžik ocenění záleží na stanovení rozhodného dne, neboť rozhodný den je výchozím okamžikem pro zobrazení ocenění jmění zanikající společnosti do účetnictví.

- 1) Rozhodný den časově předchází datu vyhotovení projektu přeměny a současně navazuje na rozvahový den ocenění jmění.

Jmění zanikající společnosti bude oceněno k datu poslední konečné účetní závěrky, tzn. ke dni předcházejícímu rozhodný den. Zúčastněné účetní jednotky vedou účetnictví od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do veřejného rejstříku. Nástupnická účetní jednotka účtuje ke dni zápisu přeměny do veřejného rejstříku s účinky od rozhodného dne přeměny a má povinnost do svého účetnictví zahrnout všechny účetní případy, které jejím jménem uskutečnily všechny zanikající společnosti. K rozhodnému dni sestaví nástupnická společnost zahajovací rozvahu (Josková, 2012).

- 2) Rozhodný den časově následuje po datu vyhotovení projektu přeměny, tedy rozhodný den nenavazuje na rozvahový den ocenění jmění.

Jmění bude oceněno k datu sestavení poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky zanikající společnosti. Důsledkem tohoto postupu je, že ocenění jmění se projeví v účetní závěrce zpracované k 31. 12. a následující rok dojde teprve k vypracování projektu fúze a až po jeho schválení bude stanoven rozhodný den, kdy bude sestavena zahajovací rozvaha, kde se projeví ocenění jmění. Ocenění jmění ale už nemusí být aktuální a znovu přecenění aktiv a pasiv by vyžadovalo další náklady. V praxi se snaží účetní jednotky spojit rozhodný den se dnem zápisu

do veřejného rejstříku, potom nástupnická účetní jednotka účtuje o majetku a závazcích převzatých od zanikající společnosti v ocenění reálnou hodnotou po otevření účetních knih k rozhodnému dni (Dvořák, 2015).

Rozdíly z ocenění při přeměnách společností jsou v účetnictví zachyceny rozdílně, pokud je použita metoda goodwillu nebo metoda oceňovacích rozdílů k nabytému majetku. V případě goodwillu vznikne u nástupnické společnosti vztah mezi položkami Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností (účet 418) a Rozdíly z ocenění při přeměnách společností (účet 416). V případě použití oceňovacího rozdílu k nabytému majetku dochází k zachycení rozdílu jenom tehdy, když byl k rozhodnému dni vypracován aktuální znalecký posudek. Při zachycení rozdílu vzniká tedy vztah mezi položkami Oceňovací rozdíly k nabytému majetku (účet 027) souvztažně s účtem Rozdíly z ocenění při přeměnách společností (účet 416), (Skálová, 2015).

Volba metody ocenění znalcem je závislá zejména od předmětu ocenění a také od účelu ocenění. Obecně rozlišujeme tři základní kategorie metod ocenění. Podle Joskové (2012) se jedná o tyto metody:

- 1) *Porovnávací metody* jsou založeny na zkoumání cen realizovaných na trhu u stejných či obdobných aktiv. Komparace obdobných aktiv bývá prováděna pomocí indexů srovnatelnosti nebo tržních násobitelů.
- 2) *Výnosové metody* vycházejí z kvantifikace prospěchu, který vzniká či by mohl vzniknout vlastníkově aktiva z jeho provozování či užívání.
- 3) *Nákladové metody* vedou ke stanovení částky, kterou by bylo v daný okamžik zapotřebí vynaložit na pořízení aktiva s obdobnými vlastnostmi a funkčním využitím po zohlednění opotřebení, a to jak fyzického, technologického, tak i ekonomického.

3.5 Daňové souvislosti procesu přeměn

Pravděpodobně největší dopad na zúčastněné společnosti má daň z příjmu právnických osob, ale i ostatní daně nejsou zanedbatelné.

Fúzí se rozumí postup, při kterém veškerý majetek a dluhy jedné nebo více obchodních společností zanikajících přechází na jinou existující nástupnickou obchodní společnost. Fúzí se dále rozumí situace, kdy veškerý majetek a dluhy dvou nebo více zanikajících obchodních společností přechází na nově vzniklou obchodní společnost, kterou tyto obchodní společnosti založily či veškerý majetek a dluhy zanikající obchodní společnosti přechází na jinou obchodní společnost, která je jediným společníkem zanikající obchodní společnosti. (Heger, 2010)

3.5.1 Odložená daň

Odložená daň je nástroj podvojného účetnictví, který slouží k přiřazení nákladu na daň z příjmu ke správnému účetnímu období. Odložená daň tak naplňuje účetní zásadu aktuálnosti, správného přiřazení nákladů a výnosů do účetního období,

srovnatelnosti účetních informací i zásady opatrnosti. O odložené dani dle českých účetních předpisů účtují ty účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a ty účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.

Okamžikem účtování o odložené dani je rozhodný den. Rozhodný den je okamžikem, kdy je nutné vypočítat odloženou daň z přecenění, zaúčtovat a vykázat v zahajovací rozvaze. Pro první zaúčtování a zaúčtování odložené daně při přeměnách obchodních korporací byla zavedena položka *Jiný výsledek hospodaření minulých let* (Salachová et al., 2014).

O odloženém daňovém závazku se účtuje vždy, o odložené daňové pohledávce se účtuje jen v případě, že účetní jednotka očekává dosažení dostatečného základu daně, který umožní využití daňové ztráty. Pokud se účtování o odložené dani týká nástupnické společnosti při fúzi, kde došlo k ocenění jmění zanikající společnosti, je účtování o odložené dani důležité. Protože přeceněním jmění mohly vzniknout velké rozdíly mezi účetními hodnotami a daňovými základnami a odložený daňový závazek tedy může činit velmi významnou částku a neuvedení v účetní závěrce by mohlo některé uživatele účetní závěrky uvést v omyl (Skálová, 2015).

Tabulka 1 Případy vzniku odložené daňové pohledávky/závazku.

Zjištění z rozvahových účtů	
Odložený daňový závazek	<ul style="list-style-type: none"> - Vyšší účetní hodnota (zůstatková cena) než daňová zůstatková cena odpisovaného hmotného nebo nehmotného majetku, - Pohledávka z nezaplacené vystavené faktury za smluvní pokutu nebo za úroky z prodlení.
Odložená daňová pohledávka	<ul style="list-style-type: none"> - Vyšší daňová zůstatková cena než účetní hodnota odpisovaného hmotného nebo nehmotného majetku, - Vyšší daňová základna než účetní hodnota aktiv, způsobená tvorbou účetních opravných položek k aktivům, z nichž v budoucnu vznikne daňově uznatelný náklad, - Konečný zůstatek účetní rezervy na náklady, které budou v budoucnu daňově uznatelné, - Závazky ze zaúčtovaných daňově uznatelných nákladů, které však nebyly zaplacené a jejichž daňová uznatelnost závisí na zaplacení (př.: přijatá a nezaplacená faktura za smluvní pokutu či za úroky z prodlení, nezaplacené zdravotní a sociální pojištění za zaměstnance, úroky z úvěrů a půjček, kdy věřitelem není účetní jednotka, - Závazky z daňově neuznatelných nákladů, které budou v budoucnosti uhrazeny jinou osobou či s nimi budou souviset zdanitelné příjmy, které bude možno ze základu daně vyloučit.
Bez vlivu	<ul style="list-style-type: none"> - Konečný zůstatek účetní rezervy na náklady, které nebudou v budoucnosti daňově uznatelné, - Konečný zůstatek zákonné rezervy.

Zdroj: Skálová (2015)

3.5.2 Daň z příjmů právnických osob

Z pohledu poplatníka zúčastněného na fúzi, stejně jako u jiných poplatníků s daňovou povinností, je spojena povinnost podat v zákonných lhůtách daňové přiznání a daň zaplatit. Při samotném stanovení daně je důležitá správná úprava výsledku hospodaření na daňový základ a následné uplatnění odčitatelných položek od základu daně a samozřejmě také využití možných slev na dani (Salachová et al., 2014).

Lhůty pro podání daňového přiznání DPPPO

Základní povinností pro poplatníky je podat daňové přiznání v zákonem stanovených lhůtách a následně zaplatit vypočtenou daň. Daňové přiznání se podává vždy bez ohledu na výši příjmů nebo skutečnost, že zdaňovaný poplatník vykáže daňovou ztrátu. Daňové přiznání se podává nejpozději do 3 měsíců od konce měsíce, do kterého spadá datum rozhodné skutečnosti. Rozhodnou skutečností je u obchodní korporace např.: den rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace o fúzi, pokud je tento den pozdějším rozhodnému dni fúze.

Je třeba rozlišit daňové přiznání společnosti zanikající a nástupnické. Při fúzi má povinnost daňové přiznání podat za období předcházející rozhodnému dni zanikající společnost. Za zdaňovací období následující po rozhodném dni tuto povinnost zanikající společnost obecně nemá. Nástupnická společnost podává daňové přiznání jak za období předcházející rozhodnému dni, tak za období následující po rozhodném dni (Dvořák, 2015).

Významnou roli zde podle Skálové (2015) sehrává stanovení rozhodného dne:

1) Rozhodný den je prvním dnem účetního období.

Daňové přiznání se podává v obvyklých termínech, tzn. ve lhůtě 3 případně 6 měsíců. Zdaňovacím obdobím je období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna stala účinnou. Pokud tedy dojde k zápisu přeměny ještě tentýž rok, bude daňové přiznání podáno za běžný kalendářní nebo hospodářský rok. Pokud ale bude zápis o přeměně proveden až následující rok, daňové přiznání bude podáno za 24 měsíců – došlo ke spojení dvou zdaňovacích období.

2) Rozhodný den je stanoven na jiné datum v průběhu roku.

V tomto případě je nutné rozlišovat dvě dílčí období, a to *zkrácené období*, které předchází rozhodnému dni a zdaňovací období tímto dnem počínající. Za období od počátku kalendářního nebo hospodářského roku do rozhodného dne fúze podávají zúčastněné subjekty daňové přiznání každý sám za sebe zvlášť. Jedná se o období, které předchází fúzi a za které nebylo dosud podáno daňové přiznání. Termín pro podání daňového přiznání následně závisí na rozhodnutí nejvyššího orgánu společnosti o fúzi. Pokud rozhodnutí nejvyššího orgánu společnosti schvalujícího fúzi následuje po rozhodném dni nebo je s ním shodné, daňové přiznání se bude podávat nejpozději do 3 měsíců od konce měsíce, ve kterém nejvyšší orgán

společnosti fúzi schválil. Pokud rozhodnutí nevyššího orgánu společnosti schvaluje fúzi přechází rozhodnému dni, daňové přiznání se bude podávat nejpozději do 3 měsíců od posledního dne měsíce, do kterého spadá den předcházející rozhodnému dni fúze.

V případě, že fúze do konce roku nebude zapsána do veřejného rejstříku, zanikající i nástupnická společnost do dalšího účetního období vstoupí bez uzavřeného účetnictví. Nástupnická společnost může využít tzv. *prodloužené účetní období* v maximální délce 15 měsíců. Jedná se o období, kdy rozhodný den připadá na den v období tří měsíců přecházejících konci kalendářního nebo hospodářského roku a současně v tomto období dojde k zápisu fúze do veřejného rejstříku. Dále může být prodloužené účetní období využito, pokud je rozhodný den stanoven na den v prvních třech měsících po skončení kalendářního nebo hospodářského roku. Toto prodloužené účetní období je potom pro nástupnickou společnost také zdaňovacím obdobím. Důvod pro využití této možnosti je snížení nákladů na realizaci přeměny, např.: úspora financí ze sestavení účetní závěrky a její případné ověření auditorem (Josková, 2012).

Zálohy na daň z příjmů

Zálohy na daň z příjmů v průběhu zdaňovacího období až do dne přecházejícímu zápisu fúze do veřejného rejstříku platí za nástupnickou společnost zanikající společnost ve výši a periodicitě standardně stanovené. Výjimkou je pouze fúze sloučením, kdy společnost, která bude nástupnickou společností, hradí zálohy na daň z příjmů sama i před zápisem přeměny do veřejného rejstříku.

Ode dne zápisu přeměny do veřejného rejstříku platí zálohy pouze nástupnická společnost ve výši a periodicitě odvozené ze součtu posledních známých daňových povinností všech zúčastněných společností na fúzi. Zálohy zaplacené zanikajícími společnostmi v průběhu celého zdaňovacího období se započtou na celkovou daňovou povinnost nástupnické společnosti (Skálová, 2015).

3.5.3 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, odpisy

Hmotný majetek může vždy podle Salachové et al., (2014) odpisovat pouze jeden poplatník, kterým je odpisovatel. Při přeměně obchodních korporací je jako odpisovatel dle ZDP chápána nástupnická společnost zanikajících společností. Daňové odpisy hmotného majetku jsou uplatňovány v roční výši nebo ve výši jedné poloviny ročního odpisu.

Roční odpis je možné uplatnit pro zdaňovací období trvající dvanáct po sobě jdoucích měsíců tedy kalendářní nebo hospodářský rok, období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém byla fúze zapsána do veřejného rejstříku, trvá-li toto období alespoň 12 měsíců. Roční odpisy se uplatňují na majetek poplatníka, který eviduje na konci zdaňovacího období. Pro období předcházející rozhodnému dni, jestliže rozhodný den předčasně ukončí běžící zdaňovací období a daňové přiznání bude podáváno za období kratší jak dvanáct po sobě jdoucích měsíců, uplatní se odpis ve výši jedné poloviny ročního

odpisu. Poloviční odpis se použije také, pokud zdaňovací období započaté rozhodným dnem bude kratší jak 12 po sobě jdoucích měsíců.

Rozhodný den je stanoven jako počátek účetního (zdaňovacího) období po ukončeném kalendářním nebo hospodářském roce. Obě společnosti jak nástupnická tak zanikající si za období před rozhodným dnem uplatní odpis v plné roční výši. Nástupnická společnost je dále od rozhodného dne do dne zápisu fúze do veřejného rejstříku považována za odpisovatele a může si k hmotnému majetku uplatnit odpis v roční výši, bude však dodržovat započatý původní způsob odpisování (Dvořák, 2015).

Rozhodný den je stanoven v průběhu zdaňovacího období. Zdaňovací období bude tedy kratší než 12 po sobě jdoucích měsíců a nástupnická i zanikající společnost uplatní roční odpis v poloviční výši k hmotnému majetku evidovanému na začátku zdaňovacího období.

Uplatnění odpisů v účetním (zdaňovacím) období, které začíná rozhodným dnem. Zdaňovací období může být kratší jak 12 měsíců, u majetku bude nástupnickou společností uplatněn roční odpis ve výši jedné poloviny. Zdaňovací období může být delší jak 12 měsíců, nástupnická společnost bude uplatňovat plnou výši ročního odpisu (Skálová, 2015).

Nehmotný majetek je odpisován obdobně jako majetek hmotný. Nástupnická společnost bude pokračovat v započatém odpisování původním odpisovatelem, pokud u zanikající společnosti odpisy z nehmotného majetku mohly být uplatňovány (Salachová et al., 2014).

3.5.4 Další možnosti čerpání daňových výhod

Jedná se především o problematiku:

- a) Dlouhodobý majetek, který v ZDP není vymezen jako hmotný ani nehmotný.

Pokud majetek nesplňuje kritéria dle ZDP jako hmotný či nehmotný majetek, lze do daňových nákladů zahrnout účetní odpisy maximálně do výše zůstatkové ceny tohoto majetku evidovaného u zanikající nebo rozdělované obchodní korporace ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny bez vlivu ocenění reálnou hodnotou. Pokud dojde v rámci přeměny k přecenění tohoto majetku není odpis z této přeceněné hodnoty daňovým výdajem (Josková, 2012).

- b) Odpisování pohledávek a tvorba opravných položek k pohledávkám.

Dle ZDP je možné tvořit opravné položky a rezervy jako daňově uznatelné náklady v případě, že jsou v souladu s požadavky zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Pro odpis pohledávek nabytých při přeměně obchodní korporace pak platí, že nástupnická korporace může pokračovat v odpisu pohledávky nebo tvorbě opravné položky, jako by ke změně v osobách věřitele nedošlo, a to maximálně do výše v jaké by mohla odpis uplatnit zanikající korporace, tj. vychází z hodnoty pohledávky zjištěné u původní společnosti.

V případě pohledávek z obchodního styku je vhodnější převzetí již vytvořených opravných položek k pohledávkám. Pokud by byla využita možnost snížení

hodnoty pohledávek s využitím kapitálového účtu, konkrétně účet (418) Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností, mohlo by docházet k daňové nevýhodě (Salachová et al. 2014).

c) Tvorba zákonných rezerv.

Nástupnická společnost může podle Salachové et al., (2014) převzít rezervy vytvořené zanikající či rozdělovanou společností a pokračovat v jejich tvorbě.

d) Stanovení hodnoty výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti s prodejem nebo spotřebou majetku nabytého přeměnou.

Při prodeji nebo spotřebě majetku nabytého přeměnou, který se dle ZDP neodepisuje, může být jako související náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněna jen výše hodnoty tohoto majetku jaká byla evidovaná v účetnictví u zanikající společnosti před oceněním tohoto majetku na reálnou hodnotu. Hodnotu majetku lze zvýšit o opravné položky vytvořené k tomuto majetku, jejichž tvorba nebyla u zanikající společnosti daňovým nákladem.

Od roku 2014 platí, že v případě pozemku je pro právnické osoby možné uplatnit tzv. daňovou ztrátu z tohoto prodeje, tj. daňově uznatelným nákladem je nyní celá výše pořizovací ceny pozemku (Dvořák, 2015).

e) Nedokončené investice.

U nedokončených investic je nutné evidovat jejich původní hodnotu (nepřeceněnou hodnotu). K této hodnotě se připočítají další náklady na dokončení investice nástupnickou společností. Součet poté tvoří vstupní cenu pro daňové odpisování (Skálová, 2015).

f) Přecenění zásob.

Pokud se jedná o přecenění směrem nahoru, tato hodnota bude podle Salachové et al. (2014) daňově neuznatelná. Z daňového hlediska při následné spotřebě takové zásoby jako výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů, lze uplatňovat hodnoty, které byly evidovány u zanikající společnosti, tzn., účetní náklad se bude lišit od daňového. Při přecenění směrem dolů se nástupnické společnosti většinou doporučuje, aby uplatnila při spotřebě cenu zásob evidovanou u zanikající společnosti, tzn., účetní náklad se bude lišit od daňového.

3.5.5 Uplatnění daňové ztráty, odčitatelných položek a slev na dani

Nástupnická společnost je oprávněna převzít nevyužitý nárok na odečet *daňové ztráty* nebo část daňové ztráty zanikající společnosti. Je možné také převzít další odčitatelné položky jako např.: odpočet na projekty výzkumu a vývoje. Položky nelze převést, pokud hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů fúze je snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti, zejména pokud je zjevné, že pro fúzi společností neexistují řádné ekonomické důvody (Dvořák, 2015).

Nástupnická společnost může převzatou daňovou ztrátu odečítat od základu daně maximálně do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykoná-

vané poplatníkem, který zanikl, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně, do jejíž výše může právní nástupce poplatníka odčítat převzatou daňovou ztrátu, se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající společností v období, za které byla vyměřena daňová ztráta. Nástupnická společnost může odečítat daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena před přeměnou, maximálně do výše části základu daně připadající na činnosti, které vykonávala v období, za které byla daňová ztráta vyměřena (Dvořák, 2015).

Slevy na dani je možné při přeměnách společností uplatňovat jak u zanikajících, tak i u nástupnické společnosti. Jedná se o slevy dle § 35 ZDP, tj. o slevy, které souvisí se zaměstnáním občanů se zdravotním postižením (Salachová et al., 2014).

Odpisy oceňovacího rozdílu nabytého majetku vzniklého přeměnou společnosti nejsou daňovým nákladem ani výnosem. Základ daně lze snížit o oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí, to znamená, že se dá ze základu daně vyloučit zaúčtovaný výnos související s odpisováním záporného oceňovacího rozdílu při přeměnách. Nástupnická společnost může pokračovat v daňovém odpisování oceňovacího rozdílu vzniklého z minulých transakcí. Podmínkou je, že oceňovací rozdíl bude vykázán v zahajovací rozvaze a popsán v příloze (Skálová, 2015).

Při vzniku *Goodwillu* v důsledku přeměny společností odpisy také nejsou daňovým nákladem ani výnosem. Základ daně lze snížit o částky záporného goodwillu, tedy záporného rozdílu mezi oceněním podniku při nabytí přeměnou a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky, pokud jsou zaúčtovány ve prospěch výnosů. Nástupnická společnost může pokračovat v daňovém odpisování goodwillu vzniklého z minulých transakcí. Podmínkou je, že bude vykázán v zahajovací rozvaze a popsán v příloze (Skálová, 2015).

3.5.6 Ostatní daňové povinnosti

Jsou-li zúčastněné společnosti plátcí *daně z přidané hodnoty*, tak zanikající i nástupnická společnost podává daňová přiznání v období od rozhodného dne až do dne zápisu fúze do veřejného rejstříku samostatně za zdaňovací období každé ze zúčastněné společnosti. Po zápisu fúze do veřejného rejstříku, bude existovat pouze nástupnická společnost, která bude uskutečňovat všechna plnění, ve svém daňovém přiznání tedy potom může uplatnit nároky na odpočet, které se týkaly zanikající společnosti (Josková, 2012).

Za zdaňovací období, v němž je fúze zapsaná do veřejného rejstříku, je nástupnická společnost podle Dvořáka (2015) povinna podat tato přiznání k DPH:

1) Přiznání k DPH za zanikající společnosti (§ 240 ods. 1 DŘ)

Přiznání za jednotlivé zanikající společnosti se podávají za období od 1. dne zdaňovacího období do dne předcházejícího dni zániku zanikajících společností. Jedná se o přiznání podávané za zaniklé plátce.

2) Vlastní přiznání k DPH

V případě splnutí obsahuje plnění uskutečněná a přijatá ode dne zápisu splnutí do veřejného rejstříku. V případě sloučení obsahuje plnění uskutečněná a přijatá nástupnickou společností od začátku zdanitelného období.

Osoba povinná k dani, která se stává plátcem dnem zápisu přeměny do veřejného rejstříku, je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne zápisu přeměny. Při přeměně společnosti fúzí se zdaňovací období nástupnické společnosti stanoví ze součtu obrátů zúčastněných společností. Daňové přiznání se podává do 25. dne měsíce následujícího po zdaňovacím období. Daň je splatná ve stejném termínu (Josková, 2012).

V rámci *daně z nabytí nemovitých věcí* je nabytí vlastnického práva k nemovité věci přeměnou obchodní korporace vyloučeno z předmětu daně.

Zákon o *dani z nemovitých věcí* ukládá povinnost poplatníkům podat přiznání příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. Daň je stanovena k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována. Přiznání bude tedy podávat nástupnická společnost až za období, ve kterém bude k 1. lednu vlastníkem nemovitostí (Dědič, 2012).

Pokud byla zanikající společnost povinná k *silniční dani*, přechází tato daňová povinnost na nástupnickou společnost, která motorová vozidla jako součást jmění nabyla. Nabytí motorových vozidel nástupnickou společností se také odrazí na placení záloh na silniční daň. Nástupnická společnost je také povinná po zápisu fúze do veřejného rejstříku provést příslušná hlášení změn v evidenci vozidel a ve vztahu k pojištění vozidel (Salachová et al., 2014).

3.5.7 Správa daní

Zanikající subjekt je povinen oznámit správci daně změnu údajů, které je povinen daňový subjekt uvádět při registraci, přičemž ke splnění této povinnosti je stanovena lhůta 15 dnů ode dne, kdy nastala. Dále má povinnost požádat o zrušení registrace s doložením listiny prokazující zrušení (§ 127 odst. 1 DŘ).

Nástupnická společnost je povinna podat daňové tvrzení o daňové povinnosti zaniklých společností, a to za část zdaňovacího období ke dni zániku, za kterou dosud nebylo podáno. Lhůta k podání je stanovena do 30 dní po zániku zúčastněné společnosti (Salachová et al., 2014).

Daňový řád jednoznačně určuje, že v případě zániku právnické osoby, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce (§ 240 odst. 1 DŘ). Přechodem daňové povinnosti se v souladu s ustanovením

§ 239 daňového řádu rozumí přechod práv a povinností původního daňového subjektu, a to jak v rovině nalézací (např.: právo podat dodatečné tvrzení, povinnost evidovat doklady), tak také v rovině platební (např.: povinnost uhradit daň, právo na vrácení přeplatku).

4 Vlastní práce

V této kapitole budou zpracovány modelové případy křížových fúzí společností s. r. o., a. s., v. o. s. a k. s. dle zjištění z přehledu literatury. Modelové případy budou zpracovány s ohledem na daňové a účetní aspekty fúzí. Tématem této diplomové práce jsou fúze sloučením a splynutím jmenovaných společností, protože v praxi jsou tyto případy fúzí náročný proces a často je v nich chybováno. Fúzující společnosti z práce mohou zjistit, jak postupovat v konkrétních případech křížových fúzí. Pro společnosti, které se účastní fúze, z této práce vyplyne nejvhodnější a také nejúspornější postup včetně harmonogramu jednotlivých kroků fúze společností.

V podkapitole 4.1 Fúze k. s. a v. o. s. budou blíže popsány fúzující společnosti, tedy veřejná obchodní společnost a komanditní společnost. Budou zde uvedeny jejich konečné rozvahy, které jsou součástí řádné účetní závěrky k 31. 12. 2015 včetně přecenění jmění znalcem na reálnou hodnotu. Dále bude v této podkapitole rozebráno sloučení a splynutí společností z účetního a daňového hlediska a bude zde sestavena zahajovací rozvaha nástupnické komanditní společnosti.

V další podkapitole je rozebrána fúze sloučením a splynutím společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti. Jsou zde také uvedeny jejich konečné rozvahy k 31. 12. 2015 spolu s přeceněním jmění společností na reálnou hodnotu. Poté se tato kapitola bude věnovat sloučení a splynutí společností rovněž z účetního a daňového hlediska, kde bude také sestavena zahajovací rozvaha nástupnické akciové společnosti.

V poslední podkapitole 4.3 budou řešeny nejčastější chyby a problémové oblasti fúzí.

4.1 Fúze k. s. a v.o.s.

V této kapitole jsou charakterizovány společnosti, které se účastní fúze. Dále je přeceněno jejich jmění k 31. 12. 2015 na reálnou hodnotu metodou s goodwill. Poté je sestavena zahajovací rozvaha nástupnické komanditní společnosti s komentářem k účetním a daňovým aspektům fúze sloučením nebo splynutím.

Fúze veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti je namodelována s motivem zvýšení podílu na trhu a možnost proniknout na nové trhy, případně také do zahraničí.

4.1.1 Veřejná obchodní společnost

Veřejná obchodní společnost má sídlo v České republice a jejím předmětem podnikání je hostinská činnost a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Veřejná obchodní společnost má dva společníky (fyzické osoby), kteří se dohodli dle § 100 zákona o obchodních korporacích na vkladu do základního kapitálu ve výši 50 tis. Kč. Každý ze společníků má podíl 50% na základním kapitálu.

Veřejná obchodní společnost za účetní období dosáhla zisku 120 tis. Kč, který rozdělí mezi společníky rovným dílem. Společnost k 31. 12. 2015 eviduje pohledávku za komanditní společností ve výši 30 tis. Kč.

Společnost má v majetku cenné papíry v rámci dlouhodobého finančního majetku, které se ale netýkají podílu v komanditní společnosti. Zúčastněné společnosti nejsou nijak kapitálově ani personálně spojené.

Aktiva společnosti tvoří *fixní aktiva* v hodnotě 140 tis. Kč a *oběžná aktiva* v hodnotě 350 tis. Kč. Společnost má v hmotném majetku vybavení kancelářských prostor v pořizovací ceně 80 tis. Kč, oprávků tvoří 30 tis. Kč. Nehmotný majetek společnosti tvoří softwarové vybavení v pořizovací ceně 90 tis. Kč, oprávků tvoří 20 tis. Kč. Pasiva společnosti jsou tvořeny *vlastním kapitálem* v hodně 160 tis. Kč a dále *závazky* v hodnotě 330 tis. Kč. Veřejná obchodní společnost je měsíční plátce daně z přidané hodnoty. Položka v rozvaze *Stát – daňové závazky* je daňový závazek na daň z přidané hodnoty ve výši 50 tis. Kč.

Tabulka 2 Rozvaha v. o. s. k 31. 12. 2015 před oceněním znalce (v tis. Kč)

Rozvaha ke dni 31. 12. 2015 v tis. Kč			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	70	Základní kapitál	100
Dlouhodobý hmotný majetek	50	Ostatní kapitálové fondy	60
Dlouhodobý finanční majetek	20		
Fixní aktiva celkem	140	Vlastní kapitál celkem	160
Zásoby	70	Dlouhodobé závazky	50
Krátkodobé pohledávky	100	Závazky ke společníkům	120
Kr. pohledávky za k.s.	30	Krátkodobé závazky	110
Peníze a bankovní účty	150	Stát - daňové závazky	50
Oběžná aktiva celkem	350	Závazky celkem	330
Celkem	490	Celkem	490

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.2 Komanditní společnost

Komanditní společnost má také sídlo v České republice a předmětem podnikání společnosti je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Komanditní společnost má tři společníky (fyzické osoby), z toho je jeden komplementář a dva komanditisté. Komanditisté se dohodli dle zákona o obchodních korporacích na vkladu do základního kapitálu každý ve výši 60 tis. Kč. Každý komanditista má podíl 50% na základním kapitálu.

Komanditní společnost za účetní období dosáhla zisku 90 tis. Kč, který rozdělila rovným dílem mezi komplementáře a komanditisty. Komplementář si svoji polovinu ve výši 45 tis. Kč zdaní sám srážkovou daní. Polovina komanditistů je zda-

něna daní z příjmu a následně bude vyplacena. Společnost k 31. 12. 2015 eviduje závazek za veřejnou obchodní společností ve výši 30 tis. Kč.

Aktiva společnosti tvoří *fixní aktiva* v hodnotě 140 tis. Kč a *oběžná aktiva* v hodnotě 400 tis. Kč. Pasiva společnosti tvoří *vlastní kapitál* v hodně 216,45 tis. Kč a *závazky* v celkové hodnotě 323,55 tis. Kč. Společnost má v majetku jeden ojetý automobil s pořizovací cenou 100 tis. Kč, oprávky tohoto automobilu činí 20 tis. Kč. Nehmotný majetek společnosti tvoří softwarové vybavení v pořizovací ceně 90 tis. Kč, oprávky tvoří 30 tis. Kč. Komanditní společnost je měsíční plátce daně z přidané hodnoty a také plátce čtvrtletních záloh na silniční daň. Položka v rozvaze *Stát - daňové závazky* je tvořena částkou 8,55 tis. Kč, což je splatná daň z příjmu právnických osob, částkou zálohy na silniční daň v hodnotě 2 tis. Kč a částkou na dani z přidané hodnoty v hodnotě 48 tis. Kč.

Tabulka 3 Rozvaha k. s. k 31. 12. 2015 před oceněním znalce (v tis. Kč)

Rozvaha ke dni 31. 12. 2015 v tis. Kč			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	60	Základní kapitál	120
Dlouhodobý hmotný majetek	80	Ostatní kapitálové fondy	60
		Zisk běžného období	36
Fixní aktiva celkem	140	Vlastní kapitál celkem	216
Zásoby	90	Dlouhodobé závazky	50
Krátkodobé pohledávky	110	Závazky ke společníkům	45
Peníze a bankovní účty	200	Krátkodobé závazky	140
		Kr. závazky za VOS	30
		Stát - daňové závazky	59
Oběžná aktiva celkem	400	Závazky celkem	324
Celkem	540	Celkem	540

Zdroj: vlastní zpracování

Statutární orgány společností měly za úkol zpracovat harmonogram jednotlivých kroků fúze a během května 2016 také vypracovat projekt fúze. Šablona projektu fúze je přiložena v příloze D. Všechny zúčastněné společnosti během května projekt fúze také uložily do Sbírký listin rejstříkového soudu a rovněž zveřejnily informace o uložení návrhu smlouvy o fúzi do veřejného rejstříku v Obchodním věstníku na svých webových stránkách.

Za rozhodný den byl stanoven 1. leden 2016. Rozhodný den předchází vypracování projektu, je tedy na počátku účetního období jednotky a následuje po běžném uzavření účetních knih kalendářního roku. Řádná účetní závěrka je tedy konečnou účetní závěrkou k 31. 12. 2015 a rozvahový den bude dnem pro ocenění jmění. Společnosti nemají povinnost mít účetní závěrky ověřeny auditorem. Právní a účetní účinky fúze budou odděleny a ke spojení účetnictví dojde po zápisu fúze do veřejného rejstříku s účinky od rozhodného dne fúze.

Projekt fúze veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti byl schválen všemi společníky zúčastněných společností v červnu 2016.

4.1.3 Fúze sloučením – účetní aspekty

Vzhledem ke změně právní formy zanikající veřejné obchodní společnosti bylo k 31. 12. 2015 provedeno přecenění jmění. Projekt fúze byl vyhotoven v květnu 2016.

Pohledávky ani závazky nejsou po lhůtě splatnosti. Majetek není zatížen žádným věcným břemenem ani zástavním právem a není ani pořízen formou finančního pronájmu.

Tabulka 4 Rozvaha v. o. s. po přecenění k 31. 12. 2015 v tis. Kč

Rozvaha v. o. s. po přecenění v tis. Kč			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	75	Základní kapitál	100
Goodwill	25	Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obch. korporací	40
Dlouhodobý hmotný majetek	70	Jiný výsledek hospodaření min. let	-3
Dlouhodobý finanční majetek	25	Ostatní kapitálové fondy	60
Fixní aktiva celkem	195	Vlastní kapitál celkem	197
Zásoby	60	Odložený daňový závazek	3
Krátkodobé pohledávky	95	Dlouhodobé závazky	50
Kr. pohledávky za KS	30	Závazky ke společníkům	120
Peníze a bankovní účty	150	Krátkodobé závazky	110
		Stát - daňové závazky	50
Oběžná aktiva	335	Závazky celkem	333
Celkem	530	Celkem	530

Zdroj: vlastní zpracování

Jmění veřejné obchodní společnosti bylo přeceněno na 197 tis. Kč. V důsledku přecenění tedy vznikl *Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obchodních korporací* v hodnotě 40 tis. Kč a v majetku vznikl *Goodwill* v hodnotě 25 tis. Kč. Dále vlivem přecenění bylo od vzniku společnosti poprvé účtováno o odložené dani. Byl tedy zaúčtován *Jiný výsledek hospodaření minulých let a odložený daňový závazek* (19% z 15 tis. Kč) v hodnotě 2,85 tis. Kč. Tabulka s přeceněním jmění je v příloze A č. 1.

V projektu fúze byly vyobrazeny zúčastněné společnosti s uvedením sídla společnosti, základního kapitálu, formy nástupnické společnosti a společníků. Dále byla v projektu fúze zachycena struktura vlastního kapitálu a převedení jednotlivých složek vlastního kapitálu zanikající společnosti.

V projektu bylo stanoveno, že vlastní kapitál nástupnické společnosti bude tvořen prostým součtem jednotlivých složek vlastního kapitálu, přičemž základní kapitál bude tvořen součtem základních kapitálů společností a ostatním kapitálovým fondem zanikající společnosti. Výše základního kapitálu nástupnické komanditní společnosti se tedy navýší na 280 tis. Kč. Projekt fúze obsahoval také novou společenskou smlouvu, která zahrnuje změnu společníků.

Společníci ze zanikající veřejné obchodní společnosti přestoupili mezi komanditisty. Základní kapitál nástupnické komanditní společnosti byl zvýšen ze jmění zanikající veřejné obchodní společnosti. Stávajícím společníkům (komanditistům) se zvýšila nominální hodnota podílů a přistupujícím komanditistům ze zanikající veřejné obchodní společnosti byly vydány nové obchodní podíly výměnou za podíly na zanikající společnosti. Základní údaje a informace týkající se výměnného poměru podílů společníků byly stanoveny v projektu fúze.

Tabulka 5 Rozvaha nástupnické komanditní společnosti

Rozvaha nově vzniklé komanditní společnosti - sloučení			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	135	Základní kapitál	280
Goodwill	25	Jiný výsledek hospodaření min. let	-3
Dlouhodobý hmotný majetek	150	Ostatní kapitálové fondy	100
Dlouhodobý finanční majetek	25	Zisk běžného období	36
Fixní aktiva celkem	335	Vlastní kapitál celkem	413
Zásoby	150	Odložený daňový závazek	3
Krátkodobé pohledávky	205	Dlouhodobé závazky	100
Peníze a bankovní účty	350	Závazky ke společníkům	165
		Krátkodobé závazky	250
		Stát - daňové závazky	109
Oběžná aktiva celkem	705	Závazky celkem	627
Celkem	1040	Celkem	1040

Zdroj: vlastní zpracování

Po sloučení veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se nástupnické komanditní společnosti zvýšilo jmění na 413 tis. Kč. Nově činí *fixní aktiva* 335 tis. Kč a *oběžná aktiva* činí 705 tis. Kč. Z obou společností byly vyloučeny výnosy a náklady související se vzájemnými pohledávkami a závazky. Konkrétně z konečné účetní závěrky veřejné obchodní společnosti byla vyloučena pohledávka za komanditní společností a z konečné účetní závěrky komanditní společnosti byl vyloučen závazek za veřejnou obchodní společností v hodnotě 30 tis. Kč. *Vlastní kapitál* nástupnické komanditní společnosti má nyní hodnotu 413 tis. Kč a *Závazky* nástupnické společnosti jsou nyní v hodnotě 627 tis. Kč. Komentář k zahajovací rozvaze je přiložen v příloze B č. 5.

Při zahájení účtování v novém roce 2016 bylo žádoucí sjednotit účetní postupy a účtové osnovy, aby se dalo po zápisu fúze do veřejného rejstříku spojit účetnictví.

4.1.4 Fúze sloučením – daňové aspekty

Veškeré daňové povinnosti zanikající společnosti budou po jejím zániku převedeny na nástupnickou komanditní společnost. V květnu 2016 byla sestavena konečná účetní závěrka společností za rok 2015, vyhotoven projekt fúze a sestavena zahajovací rozvaha nástupnické komanditní společnosti.

Daň z příjmu právnických osob

Zanikající veřejná obchodní společnost nepodává přiznání k dani z příjmu právnických osob, zisk za období 2015 rozdělila mezi společníky, kteří si zisk daní sami ve svém daňovém přiznání. Zanikající komanditní společnost má ze zákona povinnost podat přiznání k dani z příjmu právnických osob na polovinu zisku komanditistů za rok 2015. Povinnost zaplatit daň přechází na nástupnickou společnost.

Rozhodný den je na začátku účetního období (1. 1. 2016) a zápis fúze sloučením do veřejného rejstříku proběhl v srpnu 2016. Nástupnická komanditní společnost bude tedy podávat daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za celé zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016.

Zálohy na daň z příjmu právnických osob zanikající veřejná obchodní společnost neplatí. Nástupnická komanditní společnost nezaniká, tudíž po celou dobu platí zálohy na daň z příjmu právnických osob sama za sebe dle poslední zjištěné daňové povinnosti. Po zápisu fúze sloučením do veřejného rejstříku se daňové povinnosti zúčastněných společností sečtou a vypočítá se nová zálohová povinnost. V tomto případě se však počítá jen s poslední zjištěnou daňovou povinností nástupnické komanditní společnosti.

Co se týká *hmotného a nehmotného majetku*, za rok 2015 si zanikající veřejná obchodní společnost uplatní roční odpis jak hmotného tak nehmotného majetku v plné výši. Za rok 2016 už bude odpis hmotného a nehmotného majetku zanikající veřejné obchodní společnosti v plné roční výši uplatňovat nástupnická komanditní společnost. Nástupnická společnost musí pokračovat v započatém odpisování odpisovatelem.

V případě fúze sloučením je reálná hodnota pohledávek za odběrateli upravena kapitálově, ale pro společnost by bylo výhodnější převzít případně dotvořit *opravné položky k pohledávkám a odpisy pohledávek* vytvořené zanikající společností. Pokud jsou pohledávky v rámci znaleckého posudku přeceněny například směrem dolů, netto hodnota pohledávek by se upravovala prostřednictvím opravných položek k pohledávkám. Pokud bude společnost přebírat opravné položky, které byly vytvořené dle zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen zákon o rezervách), k pohledávkám započteným se závazky společností a opravné položky nebudou rozpuštěny, zruší se vykázáním ve vlastním kapitále nástupnické společnosti jako *Rozdíly z přeměn obchodních korporací*.

Ocenění zásob zanikající veřejné obchodní společnosti na reálnou hodnotu dle znaleckého posudku směrem nahoru nebo dolů je při spotřebě pro nástupnickou společnost daňově neuznatelné. Po přecenění zásob směrem dolů, si nástupnická společnost při spotřebě nebo realizaci zásob může uplatnit původní hodnotu zásob od zanikající společnosti. Částka, o kterou si tedy může nástupnická komanditní společnost upravit daňové přiznání, je plus 10 tis. Kč.

Nástupnická komanditní společnost může převzít nevyužitý nárok na *odečet daňové ztráty* nebo část daňové ztráty zanikající veřejné obchodní společnosti. Je možné také převzít další *odčitatelné položky* jako například: odečet na projekty výzkumu a vývoje. Nástupnická společnost může převzatou daňovou ztrátu odečítat od základu daně jen do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané zanikající společností.⁴ Nástupnická společnost může odečítat daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena před přeměnou, jen do výše části základu daně připadající na činnosti, které vykonávala v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Uplatnění daňové ztráty se týká nástupnických společností, které splňují ekonomicky zdůvodnitelné kritérium podle § 38na zákona o dani z příjmu a 80 % tržeb mají ze stejné činnosti jako zanikající společnost.

$$\text{Uplatnitelná daňová ztráta} = \text{ZD} \times \frac{\text{tržby ze stejné činnosti}}{\text{celkové tržby}}$$

Slevy na dani je možné při přeměnách společností uplatňovat jak u zanikající, tak i u nástupnické společnosti. Jedná se o slevy dle § 35 ZDP, tj. o slevy, které souvisí se zaměstnáním občanů se zdravotním postižením.

Pro nástupnickou komanditní společnost nejsou *odpisy z Goodwillu* (oceňovacího rozdílu k majetku) daňovým nákladem ani výnosem.

Daň z přidané hodnoty

Obě společnosti v průběhu fúze sloučením od 1. 1. 2016 do 25. 08. 2016 podávaly daňová přiznání k dani z přidané hodnoty samostatně. Za měsíc srpen 2016 musí podat do 25. září 2016 daňové přiznání nástupnická komanditní společnost a to vlastní daňové přiznání za sebe a také daňové přiznání za veřejnou obchodní společnost za měsíc srpen 2016, kde bylo uvedené, že daňové přiznání se podává za zaniklého plátce. V srpnu 2016 ze zákona zaniká veřejná obchodní společnost a všechny její daňové povinnosti a dluhy přechází na nástupnickou komanditní společnost.

⁴ Část základu daně, do jejíž výše může nástupnická společnost odečítat převzatou daňovou ztrátu, 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 vyměřena daňová ztráta (Skálová, 2015).

Silniční daň

Za rok 2015 podala komanditní společnost daňové přiznání k silniční dani ke dni 31. 1. 2016. Zanikající veřejná obchodní společnost nemá v majetku automobil ani jiný dopravní prostředek, který by byl předmětem daně, daň silniční a zálohy tedy neplatí. Zálohu 15. 10. 2016 a 15. 12. 2016 už platila nástupnická komanditní společnost po sloučení s veřejnou obchodní společností.

Po zápisu fúze sloučením do veřejného rejstříku v srpnu 2016 nástupnická společnost nemusela hlásit převod vlastnictví motorových vozidel v evidenci dopravního inspektorátu a v evidenci pojišťoven, protože zanikající veřejně obchodní společnost žádné nevlastnila.

Zanikající společnost nevlastnila žádné nemovitosti, nástupnické společnosti tedy nevznikla z důvodu realizace fúze povinnost podávat daňové přiznání k dani z nemovitých věcí.

Návrh na zápis fúze sloučením do veřejného rejstříku byl podán v srpnu 2016 a dnem zápisu do veřejného rejstříku nastaly právní účinky fúze. Společnost oznámila fúzi sloučením také obchodním partnerům, dlužníkům a věřitelům zanikající společnosti se sdělením identifikačních údajů nástupnické společnosti, na niž přešly veškerá práva a povinnosti. Dále společnost oznámila uskutečnění fúze správci daně, živnostenskému úřadu, bankám a ostatním smluvním institucím.

4.1.5 Fúze splynutím – účetní aspekty

Při fúzi splynutím zanikají obě společnosti, jak veřejná obchodní společnost, tak komanditní společnost a vzniká zcela nová společnost, která bude mít formu komanditní společnosti. Vzhledem k zániku obou společností bylo společníky k 31. 12. 2015 rozhodnuto o přecenění jmění zanikajících společností. Přecenění jmění a tabulka č. 4 s Rozvahou po přecenění veřejné obchodní společnosti již byla zobrazena v kapitole 4.1.3. Tabulka č. 6 ukazuje rozvahu po přecenění zanikající komanditní společnosti. Projekt fúze byl vyhotoven v květnu 2016.

Pohledávky a závazky komanditní společnosti nejsou po lhůtě splatnosti a majetek není zatížen žádným věcným břemenem ani zástavním právem a není ani pořízen formou finančního pronájmu.

Tabulka 6 Rozvaha k. s. po přecenění k 31. 12. 2015 v tis. Kč

Rozvaha k. s. po přecenění v tis. Kč			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	70	Základní kapitál	120
Goodwill	30	Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obch. korporací	45
Dlouhodobý hmotný majetek	95	Jiný výsledek hospodaření min. let	-3
		Ostatní kapitálové fondy	60
		Zisk běžného období	36
Fixní aktiva celkem	195	Vlastní kapitál celkem	258
Zásoby	85	Odložený daňový závazek	3
Krátkodobé pohledávky	105	Dlouhodobé závazky	50
Peníze a bankovní účty	200	Závazky ke společníkům	45
		Krátkodobé závazky	140
		Kr. závazky za VOS	30
		Stát - daňové závazky	59
Oběžná aktiva celkem	390	Závazky celkem	327
Celkem	585	Celkem	585

Zdroj: vlastní zpracování

Jmění komanditní společnosti bylo přeceněno na 258 tis. Kč. Po přecenění jmění komanditní společnosti vznikl *Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obchodních korporací* v celkové hodnotě 45 tis. Kč a v majetku vznikl *Goodwill* v hodnotě 30 tis. Kč. Po přecenění jmění bylo poprvé od vzniku společnosti účtováno o odložené dani. Byl tedy zaúčtován *Jiný výsledek hospodaření minulých let a odložený daňový závazek* (19% z 15 tis. Kč) v hodnotě 2,85 tis. Kč. Tabulka s přeceněním jmění je přiložena v příloze A č. 2.

V projektu fúze byly charakterizovány zúčastněné společnosti s uvedením sídla společností, formy nástupnické společnosti, společníků a základního kapitálu. Dále byla v projektu fúze zachycena struktura vlastního kapitálu a převedení jednotlivých složek vlastního kapitálu zanikající společnosti.

V projektu bylo stanoveno, že vlastní kapitál nástupnické společnosti bude tvořen prostým součtem jednotlivých složek vlastního kapitálu, přičemž základní kapitál bude tvořen součtem základních kapitálů společností a oceňovacích rozdílů. Výše základního kapitálu nástupnické komanditní společnosti se tedy navýší na 300 tis. Kč. Projekt fúze obsahoval také novou společenskou smlouvu, která zahrnuje změnu společníků.

Společníci ze zanikající veřejné obchodní společnosti přestoupí do nástupnické komanditní společnosti mezi komanditisty. Ze zanikající komanditní společnosti ze společníků přestoupili komanditisté mezi komanditisty a komplementář mezi komplementáře. V rámci základního kapitálu nástupnické komanditní společnosti

se vydaly nové podíly pro nové společníky výměnou za staré. Základní údaje a informace týkající se výměnného poměru podílů společníků byly stanoveny v projektu fúze.

Tabulka 7 Rozvaha nově vzniklé komanditní společnosti

Rozvaha nově vzniklé komanditní společnosti - splynutí			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	145	Základní kapitál	300
Goodwill	55	Jiný výsledek hospodaření min. let	-6
Dlouhodobý hmotný majetek	165	Ostatní kapitálové fondy	125
Dlouhodobý finanční majetek	25	Zisk běžného období	36
Fixní aktiva celkem	390	Vlastní kapitál celkem	455
Zásoby	145	Odložený daňový závazek	6
Krátkodobé pohledávky	200	Dlouhodobé závazky	100
Peníze a bankovní účty	350	Závazky ke společníkům	165
		Krátkodobé závazky	250
		Stát - daňové závazky	109
Oběžná aktiva celkem	695	Závazky celkem	630
Celkem	1085	Celkem	1085

Zdroj: vlastní zpracování

Po splynutí veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se nově vzniklé komanditní společnosti zvýšilo jmění na 455 tis. Kč. Nově činí *fixní aktiva* 390 tis. Kč a *oběžná aktiva* činí 695 tis. Kč. Z obou společností byly vyloučeny výnosy a náklady související se vzájemnými pohledávkami a závazky. Konkrétně z konečné účetní závěrky veřejné obchodní společnosti byla vyloučena pohledávka za komanditní společností a z konečné účetní závěrky komanditní společnosti byl vyloučen závazek za veřejnou obchodní společností v hodnotě 30 tis. Kč. Nově *Vlastní kapitál* nástupnické komanditní společnosti činí celkem 455 tis. Kč a *Závazky* nástupnické společnosti jsou nyní v hodnotě 630 tis. Kč. Komentář k zahajovací rozvaze je přiložen v příloze B č. 6 a č. 7.

Při zahájení účtování v novém roce 2016 bylo rovněž jako u fúze sloučením žádoucí sjednotit účetní postupy a účtové osnovy, aby se dalo po zápisu fúze splynutím do veřejného rejstříku spojit účetnictví.

4.1.6 Fúze splynutím – daňové aspekty

Na nástupnickou komanditní společnost byly po zániku zanikajících společností převedeny veškeré daňové povinnosti. V květnu 2016 byla sestavena konečná účetní závěrka zanikajících společností za rok 2015, vyhotoven projekt fúze a sestavena zahajovací rozvaha nástupnické komanditní společnosti.

Daň z příjmu právnických osob

Zanikající veřejná obchodní společnost za období 2015 nepodává přiznání k dani z příjmu právnických osob, zisk rozdělila mezi společníky, kteří si zisk daní sami ve svém daňovém přiznání. Zanikající komanditní společnost má ze zákona povinnost za období 2015 podat přiznání k dani z příjmu právnických osob na polovinu zisku komanditistů. Povinnost zaplatit daň pak přechází na nástupnickou společnost.

Rozhodný den je na začátku účetního období (1. 1. 2016) a zápis fúze splynutím do veřejného rejstříku proběhl v srpnu 2016. Nástupnická komanditní společnost bude tedy daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob podávat za celé zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016.

Zálohy na daň z příjmu právnických osob zanikající veřejná obchodní společnost neplatila. Zanikající komanditní společnost zálohy na daň z příjmu právnických osob platí po celou dobu od rozhodného dne až do zápisu fúze splynutím do veřejného rejstříku dle poslední zjištěné daňové povinnosti. Po zápisu fúze do veřejného rejstříku se daňové povinnosti zúčastněných společností sečtou a vypočítá se nová zálohová povinnost. V tomto případě se však počítá jen s poslední zjištěnou daňovou povinností zanikající komanditní společnosti.

Co se týká *hmotného a nehmotného majetku*, zanikající společnosti si za období 2015 uplatní roční odpis jak hmotného tak nehmotného majetku v plné výši. Za rok 2016 bude roční odpis hmotného a nehmotného majetku za obě zanikající společnosti uplatňovat nástupnická komanditní společnost. Nástupnická společnost musí pokračovat v započatém odpisování odpisovatelem.

V případě fúze splynutím je reálná hodnota pohledávek za odběrateli upravena kapitálově přes účet 418, ale pro společnost by bylo výhodnější převzít nebo případně dotvořit *opravné položky k pohledávkám a odpisy pohledávek* vytvořené zanikající společností. Pokud jsou pohledávky v rámci znaleckého posudku přeceněny například směrem dolů, netto hodnota pohledávek by se upravovala prostřednictvím opravných položek k pohledávkám. Pokud by se přebíraly opravné položky, které byly vytvořené dle zákona o rezervách, k pohledávkám započteným se závazky společností a opravné položky nebudou rozpuštěny, zruší se vykázáním ve vlastním kapitále nástupnické společnosti jako *Rozdíly z přeměn obchodních korporací*.

Ocenění zásob zanikající veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti na reálnou hodnotu dle znaleckého posudku směrem nahoru je při spotřebě pro nástupnickou společnost daňově neuznatelné. Po přecenění zásob směrem dolů, si nástupnická komanditní společnost při spotřebě či realizaci zásob může uplatnit původní hodnotu zásob od zanikající společnosti. Částka, o kterou si nástupnická společnost upravila daňové přiznání, je plus 15 tis. Kč.

Nástupnická komanditní společnost může převzít nevyužitý nárok na *odečet daňové ztráty* nebo část daňové ztráty zanikajících společností. Je možné také převzít další *odčitatelné položky* jako například: odečet na projekty výzkumu a vývoje. Nástupnická společnost může převzatou daňovou ztrátu odečítat od základu daně jen do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané zanikající

společností. Uplatnění daňové ztráty se týká nástupnických společností, které splňují ekonomicky zdůvodnitelné kritérium dle § 38na zákona o dani z příjmu a 80 % tržeb mají ze stejné činnosti jako zanikající společnost. Vzorec pro uplatnění ztráty je znázorněn výše v kapitole 4. 1. 4.

Slevy na dani je možné při přeměnách společností uplatňovat jak u zanikající, tak i u nástupnické společnosti. Jedná se o slevy dle § 35 ZDP, tj. o slevy, které souvisí se zaměstnáním občanů se zdravotním postižením.

Pro nástupnickou komanditní společnost nejsou *odpisy z Goodwillu* (případně oceňovacího rozdílu k majetku) daňovým nákladem ani výnosem.

Daň z přidané hodnoty

Obě společnosti v průběhu fúze splynutím od 1. 1. 2016 do 25. 8. 2016 podávaly daňová přiznání k dani z přidané hodnoty samostatně. Za měsíc srpen 2016 měla povinnost podat do 25. září 2016 daňové přiznání pouze nástupnická komanditní společnost a to vlastní daňové přiznání za sebe a také daňové přiznání za zanikající společnosti, kde bylo uvedené, že daňové přiznání se podává za zaniklé plátce za měsíc srpen 2016. V srpnu 2016 zanikly veřejná obchodní společnost i komanditní společnost ze zákona a všechny daňové povinnosti a dluhy budou automaticky převzaty nástupnická společnost.

Silniční daň

Za rok 2015 podala zanikající komanditní společnost daňové přiznání k silniční dani ke dni 31. 1. 2016. Zanikající veřejná obchodní společnost nemá v majetku automobil ani jiný dopravní prostředek, který by byl předmětem daně, daň silniční a zálohy tedy neplatí. Zálohy na silniční daň od rozhodného dne až do 15. 7. 2016 za sebe platí sama zanikající komanditní společnost. Po zápisu do veřejného rejstříku platí zálohu na silniční daň 15. 10. 2016 a 15. 12. 2016 nástupnická komanditní společnost.

Po zápisu fúze splynutím do veřejného rejstříku v srpnu 2016 nástupnická společnost co nejdříve nahlásila převod vlastnictví motorových vozidel v evidenci dopravního inspektorátu a v evidenci pojišťoven. Dále se daňová povinnost automaticky převedla na nástupnickou společnost a ta v lednu 2017 podá daňové přiznání k dani silniční za období 2016.

Zanikající společnost nevlastnila žádné nemovitosti, nástupnické společnosti tedy nevznikla z důvodu realizace fúze povinnost podávat daňové přiznání k dani z nemovitých věcí.

Návrh na zápis fúze splynutím do veřejného rejstříku byl podán v srpnu 2016 a dnem zápisu fúze do veřejného rejstříku nastaly právní účinky fúze. Společnost oznámila fúzi sloučením také obchodním partnerům, dlužníkům a věřitelům zanikající společnosti se sdělením identifikačních údajů nástupnické společnosti, na niž přešly veškerá práva a povinnosti. Dále společnost oznámila uskutečnění fúze bankám, správci daně, živnostenskému úřadu a ostatním smluvním institucím.

4.1.7 Nástupnická v. o. s.

Pro fúze sloučením nebo splynutím s nástupnickou veřejnou obchodní společností platí stejné zadání modelových příkladů, jako s nástupnickou komanditní společností.

Při *fúzi splynutím* veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti s nástupnickou veřejnou obchodní společností vyšly stejné hodnoty v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti jako v modelovém příkladu fúze splynutím s nástupnickou komanditní společností (kapitola č. 4. 1. 5). Jmění nástupnické veřejné obchodní společnosti činí 455 tis. Kč.

Společníci ze zanikající komanditní společnosti a zanikající veřejné obchodní společnosti přestoupí mezi společníky nástupnické veřejné obchodní společnosti. V rámci zvýšeného základního kapitálu nástupnické veřejné obchodní společnosti se vydaly nové obchodní podíly pro nové společníky výměnou za staré. Základní údaje a informace týkající se výměnného poměru podílů společníků by měly být stanoveny v projektu fúze.

Zahajovací rozvaha nástupnické veřejné obchodní společnosti vzniklé fúzí splynutím je přiložena v příloze C č. 11.

V tabulce č. 8 je zahajovací rozvaha nástupnické veřejné obchodní společnosti vzniklé *fúzí sloučením*. Jmění nástupnické společnosti má po sloučení hodnotu 418 tis. Kč. Pokud bude zahajovací rozvaha nástupnické veřejné obchodní společnosti srovnána se zahajovací rozvahou nástupnické komanditní společnosti po fúzi sloučením (kapitola 4. 1. 3), jmění v zahajovacích rozvahách nástupnických společností se liší o 5 tis. Kč. Rozdíl 5 tis. Kč je způsoben především tím, že pro fúzi sloučením s nástupnickou veřejnou obchodní společností se počítá s rozvahou komanditní společnosti oceněnou znalcem, kde je ocenění jmění vyšší o 5 tis. Kč.

Společníci ze zanikající komanditní společnosti přestoupili mezi společníky nástupnické veřejné obchodní společnosti. Základní kapitál nástupnické veřejné obchodní společnosti byl zvýšen ze jmění zanikající komanditní společnosti. Stávajícím společníkům veřejné obchodní společnosti se zvýšila nominální hodnota podílů a přistupujícím komanditistům a komplementáři byly vydány nové obchodní podíly výměnou za podíly na zanikající společnosti. Základní údaje a informace týkající se výměnného poměru podílů společníků by měly být stanoveny v projektu fúze.

Tabulka 8 Rozvaha nově vzniklé veřejné obchodní společnosti

Rozvaha nově vzniklé vos - sloučení			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	140	Základní kapitál	260
Goodwill	30	Jiný výsledek hospodaření min. let	-3
Dlouhodobý hmotný majetek	145	Ostatní kapitálové fondy	125
Dlouhodobý finanční majetek	20	Zisk běžného období	36
Fixní aktiva celkem	335	Vlastní kapitál celkem	418
Zásoby	155	Odložený daňový závazek	3
Krátkodobé pohledávky	205	Dlouhodobé závazky	100
Peníze a bankovní účty	350	Závazky ke společníkům	165
		Krátkodobé závazky	250
		Stát - daňové závazky	109
Oběžná aktiva	710	Závazky celkem	627
Celkem	1045	Celkem	1045

Zdroj: vlastní zpracování

Fixní aktiva mají hodnotu 335 tis. Kč a *oběžná aktiva* činí 710 tis. Kč. Z obou společností byly také vyloučeny výnosy a náklady související se vzájemnými pohledávkami a závazky. *Vlastní kapitál* nástupnické veřejné obchodní společnosti má hodnotu 418 tis. Kč a *Závazky* nástupnické společnosti jsou nyní v hodnotě 627 tis. Kč.

4.2 Fúze s. r. o. a a. s.

V této kapitole jsou charakterizovány společnost s ručením omezeným a akciová společnost, které se účastní fúze sloučením nebo splynutím. Dále zde najdeme přecenění jmění jednotlivých společností k rozvahovému dni 31. 12. 2015 na reálnou hodnotu metodou s goodwillem a poté je sestavena zahajovací rozvaha nástupnické komanditní společnosti s komentářem k účetním a daňovým aspektům fúze.

Fúze společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti je namodelována s motivem zvýšení podílu na trhu a možnost proniknout na nové trhy, případně také do zahraničí. Je zde zahrnut i motiv daňového zvýhodnění v podobě uplatnitelné ztráty.

4.2.1 Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným má sídlo v České republice a jejím předmětem podnikání je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Společnost s ručením omezeným byla založena společenskou smlouvou dvou společníků (fyzické osoby) a vkladem do základního kapitálu každým společníkem 50 tis. Kč.

Společnost za účetní období dosáhla zisku 74 tis. Kč, který po zdanění daní z příjmu činil 59,94 tis. Kč. Zdaněný zisk byl později převeden na nerozdělený zisk minulých období. Společnost k 31. 12. 2015 eviduje závazek za akciovou společností ve výši 50 tis. Kč.

Aktiva společnosti tvoří *fixní aktiva* v hodnotě 50 tis. Kč a *oběžná aktiva* v hodnotě 400 tis. Kč. Společnost má v majetku jeden ojetý automobil s pořizovací cenou 100 tis. Kč, oprávkou tohoto automobilu činí 50 tis. Kč. Pasiva společnosti tvoří *vlastní kapitál* v hodně 315,94 tis. Kč a dále *závazky* v hodnotě 134,06 tis. Kč. Společnost s ručením omezeným je měsíční plátce daně z přidané hodnoty a platí také čtvrtletně zálohy na silniční daň. Položka v rozvaze *Stát – daňové závazky* je tvořena částkou 14,06 tis. Kč, což je splatná daň z příjmu právnických osob, částkou zálohy na silniční daň v hodnotě 2 tis. Kč a částkou na dani z přidané hodnoty v hodnotě 18 tis. Kč.

Tabulka 9 Rozvaha s.r.o. ke dni 31. 12. 2015 v tis. Kč

Rozvaha s.r.o. ke dni 31. 12. 2015 v tis. Kč			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý hmotný majetek	50	Základní kapitál	100
		Rezervní fond	60
		Ostatní kapitálové fondy	50
		Nerozdělený zisk	46
		Zisk běžného období	60
Fixní aktiva celkem	50	Vlastní kapitál celkem	316
Zásoby	70	Krátkodobé závazky	50
Krátkodobé pohledávky	130	Kr. závazky za AS	50
Peníze a bankovní účty	200	Stát - daňové závazky	34
Oběžná aktiva celkem	400	Závazky celkem	134
Celkem	450	Celkem	450

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Akciová společnost

Akciová společnost sídlí v České republice a jejím předmětem podnikání je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Akciová společnost má dva akcionáře (fyzické osoby), a každý se na základním kapitálu v hodnotě 2000 tis. Kč podílí jednou polovinou akcií. Akciová společnost za účetní období dosáhla zisku 70 tis. Kč, který později zdanila daní z příjmu a následně převedla na nerozdělený zisk minulých let. Společnost k 31. 12. 2015 eviduje pohledávku za společností s ručením omezeným ve výši 50 tis. Kč.

Aktiva společnosti tvoří *fixní aktiva* v hodnotě 750 tis. Kč a *oběžná aktiva* v hodnotě 1 750 tis. Kč. Společnost má v majetku několik ojetých automobilů, kancelářský nábytek a vybavení kanceláří s pořizovací cenou 600 tis. Kč, oprávkou to-

hoto majetku činí 150 tis. Kč. Společnost v rámci nehmotného majetku vlastní několik software. Jedná se o software účetní a software informačního systému firmy. Oprávky k nehmotnému majetku jsou v celkové hodnotě 100 tis. Kč.

Pasiva společnosti tvoří *vlastní kapitál* v hodně 2 216,70 tis. Kč a dále *závazky* v hodnotě 283,30 tis. Kč. Akciová společnost je měsíční plátce daně z přidané hodnoty a je také čtvrtletní plátce záloh na silniční dani. Položka v rozvaze *Stát – daňové závazky* je tvořena částkou 13,30 tis. Kč, což je splatná daň z příjmu právnických osob, částkou zálohy na silniční daň v hodnotě 12 tis. Kč a částkou na dani z přidané hodnoty v hodnotě 48 tis. Kč

Tabulka 10 Rozvaha a. s. ke dni 31. 12. 2015 v tis. Kč

Rozvaha a.s. ke dni 31. 12. 2015 v tis. Kč			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	300	Základní kapitál	2000
Dlouhodobý hmotný majetek	450	Rezervní fond	50
		Ostatní kapitálové fondy	60
		Nerozdělený zisk	50
		Zisk běžného období	57
Fixní aktiva celkem	750	Vlastní kapitál celkem	2217
Zásoby	450	Dlouhodobé závazky	70
Krátkodobé pohledávky	360	Krátkodobé závazky	140
Kr. pohledávky za SRO	50	Stát - daňové závazky	73
Peníze a bankovní účty	890		
Oběžná aktiva celkem	1750	Závazky celkem	283
Celkem	2500	Celkem	2500

Zdroj: vlastní zpracování

Statutární orgány obou společností měly za úkol vypracovat harmonogram jednotlivých kroků fúze a během května 2016 také zpracovat projekt fúze. Šablona projektu fúze je přiložena v příloze D. Všechny zúčastněné společnosti během měsíce května projekt fúze také uložily do Sbírký listin rejstříkového soudu a rovněž zveřejnily informace o uložení návrhu smlouvy o fúzi do veřejného rejstříku v Obchodním věstníku na svých webových stránkách.

Za rozhodný den byl stanoven 1. leden 2016. Rozhodný den předchází vypracování projektu a je na počátku účetního období, tedy následuje po běžném uzavření účetních knih kalendářního roku. Řádná účetní závěrka je v tomto případě konečnou účetní závěrkou k rozvahovému dni 31. 12. 2015, který bude dnem pro ocenění jmění. Ani jedna ze společností nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Právní a účetní účinky fúze budou odděleny a ke spojení účetnictví dojde po zápisu fúze do veřejného rejstříku s účinky od rozhodného dne.

Projekt fúze společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti byl schválen valnými hromadami zúčastněných společností v červnu 2016.

4.2.3 Fúze sloučením – účetní aspekty

Vzhledem ke změně právní formy zanikající společnosti s ručením omezeným bylo k 31. 12. 2015 provedeno přecenění jmění. Projekt fúze byl vyhotoven v květnu 2016.

Pohledávky a závazky nejsou po lhůtě splatnosti. Majetek není zatížen žádným věcným břemenem ani zástavním právem a není pořízen formou finančního pronájmu.

Tabulka 11 Rozvaha s. r. o. po přecenění k 31. 12. 2015 v tis. Kč

Rozvaha s. r. o. po přecenění v tis. Kč			
Aktiva		Pasiva	
Goodwill	24	Základní kapitál	100
Dlouhodobý hmotný majetek	70	Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obch. korporací	29
		Jiný výsledek hospodaření min. let	-1
		Rezervní fond	60
		Ostatní kapitálové fondy	50
		Nerozdělený zisk	46
		Zisk běžného období	60
Fixní aktiva celkem	94	Vlastní kapitál celkem	344
		Odložený daňový závazek	1
Zásoby	60	Krátkodobé závazky	50
Krátkodobé pohledávky	125	Kr. závazky za AS	50
Peníze a bankovní účty	200	Stát - daňové závazky	34
Oběžná aktiva celkem	385	Závazky celkem	135
Celkem	479	Celkem	479

Zdroj: vlastní zpracování

Jmění společnosti s ručením omezeným bylo přeceněno na 344 tis. Kč. V důsledku přecenění tedy vznikl *Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obchodních korporací* v hodnotě 29 tis. Kč a v majetku vznikl *Goodwill* v hodnotě 24 tis. Kč. Dále vlivem přecenění bylo od vzniku společnosti poprvé účtováno o odložené dani. Byl tedy zaúčtován *Jiný výsledek hospodaření minulých let a odložený daňový závazek* (19% z 5 tis. Kč) v hodnotě cca 1 tis. Kč. Tabulka s přeceněním jmění je v příloze A č. 3.

V projektu fúze byly stručně popsány zúčastněné společnosti s uvedením sídla společností, základního kapitálu, formy nástupnické společnosti a akcionářů. Dále

byla v projektu fúze popsána struktura vlastního kapitálu a převedení jednotlivých složek vlastního kapitálu zanikající společnosti.

V projektu bylo stanoveno, že vlastní kapitál nástupnické společnosti bude vytvořen prostým součtem jednotlivých složek vlastního kapitálu, přičemž základní kapitál bude stvořen součtem základních kapitálů společností a ostatním kapitálovým fondem zanikající společnosti s ručením omezeným. Výše základního kapitálu nástupnické akciové společnosti se tedy navýší na 2 140 tis. Kč. Projekt fúze obsahoval také novou společenskou smlouvu, která zahrnuje změnu společníků.

Společníci ze společnosti s ručením omezeným přestoupili mezi akcionáře do nástupnické akciové společnosti. Základní kapitál nástupnické akciové společnosti byl navýšen ze jmění zanikající společnosti s ručením omezeným prostřednictvím vydání nových akcií pro přistupující společníky výměnou za obchodní podíly na zanikající společnosti. Základní údaje a informace týkající se výměnného poměru podílů společníků byly stanoveny v projektu fúze.

Tabulka 12 Rozvaha nástupnické akciové společnosti

Rozvaha nově vzniklé akciové společnosti - sloučení			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	300	Základní kapitál	2140
Goodwill	24	Jiný výsledek hospodaření min. let	-1
Dlouhodobý hmotný majetek	520	Rezervní fond	110
		Ostatní kapitálové fondy	99
		Nerozdělený zisk	96
		Zisk běžného období	117
Fixní aktiva celkem	844	Vlastní kapitál celkem	2561
Zásoby	510	Odložený daňový závazek	1
Krátkodobé pohledávky	485	Dlouhodobé závazky	70
Peníze a bankovní účty	1090	Krátkodobé závazky	190
		Stát - daňové závazky	107
Oběžná aktiva celkem	2085	Závazky celkem	368
Celkem	2929	Celkem	2929

Zdroj: vlastní zpracování

Po sloučení společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti se nástupnické akciové společnosti zvýšilo jmění na 2 561 tis. Kč. Nově činí *fixní aktiva* 844 tis. Kč a *oběžná aktiva* činí 2 085 tis. Kč. Z obou společností byly vyloučeny výnosy a náklady související se vzájemnými pohledávkami a závazky. Z konečné účetní závěrky společnosti s ručením omezeným byl vyloučen závazek za akciovou společností a z konečné účetní závěrky akciové společnosti byla vyloučena pohledávka za společností s ručením omezeným v hodnotě 50 tis. Kč. *Vlastní kapitál* nástupnické akciové společnosti má nyní hodnotu 2 560,64 tis. Kč a *závazky* nástupnické společ-

nosti jsou nyní v hodnotě 368,36 tis. Kč. Komentář k zahajovací rozvaze je přiložen v příloze B č. 8.

Při zahájení účtování v novém roce 2016 bylo potřeba sjednotit účetní postupy a účtové osnovy, aby se dalo po zápisu fúze sloučením do veřejného rejstříku spojit účetnictví.

4.2.4 Fúze sloučením – daňové aspekty

Veškeré daňové povinnosti zanikající společnosti s ručením omezeným budou po jejím zániku převedeny na nástupnickou akciovou společnost. V květnu 2016 byla sestavena konečná účetní závěrka společností za rok 2015, vyhotoven projekt fúze a byla také sestavena zahajovací rozvaha nástupnické akciové společnosti.

Daň z příjmu právnických osob

Zanikající společnost s ručením omezeným podává k 1. srpnu 2016 přiznání k dani z příjmu právnických osob za období 2015. Zanikající akciová společnost má ze zákona také povinnost podat přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2015. Povinnost zaplatit daň pak přechází na nástupnickou akciovou společnost. Obě společnosti využívají služeb daňového poradce.

Rozhodný den je na začátku účetního období (1. 1. 2016) a zápis fúze sloučením do veřejného rejstříku proběhl v srpnu 2016. Nástupnická akciová společnost bude tedy podávat daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za celé zdaňovací období 2016.

Zálohy na daň z příjmu právnických osob zanikající společnost s ručením omezeným neplatila, vzhledem k nízké poslední známé daňové povinnosti. Nástupnická akciová společnost zálohy na daň z příjmu právnických osob platí po celou dobu sama dle poslední zjištěné daňové povinnosti. Po zápisu fúze do veřejného rejstříku se daňové povinnosti zúčastněných společností sečtou a vypočítá se nová zálohová povinnost.

Co se týká odpisů *hmotného a nehmotného majetku*, za rok 2015 si zanikající společnost uplatní odpis v plné roční výši hmotného majetku. Za rok 2016 už bude odpis hmotného majetku za zanikající společnost uplatňovat nástupnická akciová společnost v plné roční výši. Nástupnická společnost musí pokračovat v odpisování započatém odpisovatelem.

V případě fúze sloučením je reálná hodnota pohledávek za odběrateli upravena kapitálově, ale pro společnost by bylo daňově výhodnější převzít případně vytvořit *opravné položky k pohledávkám a odpisy pohledávek* vytvořené zanikající společnosti. Pokud jsou pohledávky v rámci znaleckého posudku přeceněny například směrem dolů, netto hodnota pohledávek by se upravovala prostřednictvím opravných položek k pohledávkám. Pokud by se přebíraly opravné položky, které byly vytvořené dle zákona o rezervách, k pohledávkám započteným se závazky společnosti a opravné položky nebudou rozpuštěny, zruší se vykázáním ve vlastním kapitále nástupnické společnosti jako *Rozdíly z přeměn obchodních korporací*.

Ocenění zásob zanikající společnosti s ručením omezeným na reálnou hodnotu dle znaleckého posudku směrem nahoru je při spotřebě pro nástupnickou akciovou společnost daňově neuznatelné. Po přecenění zásob zanikající společnosti směrem dolů si může nástupnická společnost při realizaci zásob uplatnit původní hodnotu zásob. Částka, o kterou tedy může nástupnická společnost upravit svoje daňové přiznání je plus 10 tis. Kč.

Nástupnická akciová společnost může převzít nevyužitý nárok na odečet *daňové ztráty* nebo část daňové ztráty zanikající společnosti s ručením omezeným. Je možné také převzít další *odčitatelné položky* jako například: odečet na projekty výzkumu a vývoje. Nástupnická společnost může převzatou daňovou ztrátu odečítat od základu daně jen do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané zanikající společností. Nástupnická akciová společnost může odečítat daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena před přeměnou, jen do výše části základu daně připadající na činnosti, které vykonávala v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Uplatnění daňové ztráty se týká nástupnických společností, které splňují ekonomicky zdůvodnitelné kritérium podle § 38na zákona o dani z příjmu a 80% tržeb mají ze stejné činnosti jako zanikající společnost. Vzorec pro uplatnění ztráty je znázorněn výše v kapitole 4. 1. 4.

Slevy na dani je možné při přeměnách společností uplatňovat jak u zanikající, tak i u nástupnické společnosti. Jedná se o slevy dle § 35 ZDP, tj. o slevy, které souvisí se zaměstnáním občanů se zdravotním postižením.

Pro nástupnickou akciovou společnost nejsou *odpisy z Goodwillu* (případně oceňovacího rozdílu k majetku) daňovým nákladem ani výnosem.

Daň z přidané hodnoty

Obě společnosti v průběhu fúze sloučením od 1. 1. 2016 do 25. 8. 2016 podávaly daňová přiznání k dani z přidané hodnoty samostatně. Za měsíc srpen 2016 má povinnost podat do 25. září 2016 daňové přiznání nástupnická akciová společnost, která musela podat vlastní daňové přiznání za sebe a také daňové přiznání za zanikající společnost za měsíc srpen 2016, kde bylo uvedené, že daňové přiznání se podává za zaniklého plátce. V srpnu 2016 zanikající společnost s ručením omezeným ze zákona zanikla a veškeré daňové povinnosti a dluhy byly automaticky převedeny na nástupnickou společnost.

Silniční daň

Za rok 2015 podala dne 31. 1. 2016 zanikající společnost s ručením omezeným daňové přiznání k silniční dani. Nástupnická akciová společnost také podala daňové přiznání k silniční dani za rok 2015 do konce ledna 2016. Zálohy na silniční daň od rozhodného dne až do 15. 7. 2016 za sebe platí sama zanikající společnost s ručením omezeným i nástupnická akciová společnost. Po zápisu do veřejného rejstříku musí platit zálohu na silniční daň 15. 10. 2016 a 15. 12. 2016 nástupnická akciová společnost.

Po zápisu fúze sloučením do veřejného rejstříku v srpnu 2016 nástupnická

společnost nahlásila převod vlastnictví motorových vozidel v evidenci dopravního inspektorátu a v evidenci pojišťoven. Dále se daňová povinnost automaticky převedla na nástupnickou akciovou společnost a ta v lednu 2017 podá daňové přiznání k dani silniční za období 2016.

Zanikající společnost nevlastnila žádné nemovitosti, nástupnické společnosti tedy nevznikla z důvodu realizace fúze povinnost podávat daňové přiznání k dani z nemovitých věcí.

Návrh na zápis fúze sloučením do veřejného rejstříku byl podán v srpnu 2016 a dnem zápisu fúze do veřejného rejstříku nastaly právní účinky fúze. Společnost oznámila fúzi sloučením také obchodním partnerům, věřitelům a dlužníkům zanikající společnosti s ručením omezeným se sdělením identifikačních údajů nástupnické společnosti, na niž přešly veškerá práva a povinnosti. Dále společnost oznámila uskutečnění fúze správci daně, živnostenskému úřadu, bankám a ostatním smluvním institucím.

4.2.5 Fúze splynutím – účetní aspekty

Při fúzi splynutím zanikají obě společnosti, jak společnost s ručením omezeným, tak akciová společnost a vzniká zcela nová společnost, která bude mít formu akciové společnosti. Vzhledem k zániku obou společností bylo společně k 31. 12. 2015 rozhodnuto o přecenění jmění zanikajících společností. Přecenění jmění a tabulka č. 11 s Rozvahou po přecenění společnosti s ručením omezeným je již komentována výše v kapitole 4.2.3. Tabulka č. 13 ukazuje přecenění zanikající akciové společnosti. Projekt fúze byl vyhotoven v květnu 2016.

Pohledávky a závazky nejsou po lhůtě splatnosti. Majetek není zatížen žádným věcným břemenem ani zástavním právem a není ani pořízen formou finančního pronájmu.

Tabulka 13 Rozvaha a. s. po přecenění k 31. 12. 2015 v tis. Kč

Rozvaha a. s. po přecenění k 31. 12. 2015 v tis. Kč			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	325	Základní kapitál	2000
Goodwill	25	Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obch. korporací	50
Dlouhodobý hmotný majetek	465	Jiný výsledek hospodaření min. let	-5
		Rezervní fond	50
		Ostatní kapitálové fondy	60
		Nerozdělený zisk	50
		Zisk běžného období	57
Fixní aktiva celkem	815	Vlastní kapitál celkem	2262
Zásoby	440	Odložený daňový závazek	5
Krátkodobé pohledávky	355	Dlouhodobé závazky	70
Kr. pohledávky za SRO	50	Krátkodobé závazky	140
Peníze	890	Stát - daňové závazky	73
Oběžná aktiva	1735	Závazky celkem	288
Celkem	2550	Celkem	2550

Zdroj: vlastní zpracování

Jmění akciové společnosti bylo přeceněno na 2 262 tis. Kč. V důsledku přecenění tedy vznikl *Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obchodních korporací* v hodnotě 50 tis. Kč a v majetku vznikl *Goodwill* v hodnotě 25 tis. Kč. Dále vlivem přecenění bylo od vzniku společnosti poprvé účtováno o odložené dani. Byl tedy zaúčtován *Jiný výsledek hospodaření minulých let a odložený daňový závazek* (19 % ze 25 tis. Kč) v hodnotě 4,75 tis. Kč. Tabulka s přeceněním jmění je přiložená v příloze A č. 4.

V projektu fúze byly nastíněny zúčastněné společnosti s uvedením sídla společností, základního kapitálu, formy nástupnické společnosti a akcionářů. Dále byla v projektu fúze zachycena struktura vlastního kapitálu a převedení jednotlivých složek vlastního kapitálu zanikající společnosti.

V projektu bylo stanoveno, že vlastní kapitál nástupnické akciové společnosti bude tvořen prostým součtem jednotlivých složek vlastního kapitálu, přičemž základní kapitál bude tvořen součtem základních kapitálů společností a oceňovacích rozdílů. Výše základního kapitálu nástupnické akciové společnosti se tedy navýší na 2 160 tis. Kč. Projekt fúze obsahoval také novou společenskou smlouvu, která zahrnuje změnu společníků.

Společníci ze zanikající společnosti s ručením omezeným a akcionáři ze zanikající akciové společnosti se nově stali akcionáři nástupnické akciové společnosti. V rámci základního kapitálu nástupnické akciové společnosti se vydaly nové akcie výměnou za akcie a obchodní podíly na zanikající akciové společnosti a společnosti

s ručením omezeným. Základní údaje a informace týkající se výměnného poměru podílů společníků byly stanoveny v projektu fúze.

Tabulka 14 Rozvaha nástupnické akciové společnosti

Rozvaha nově vzniklé akciové společnosti - splynutí			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	325	Základní kapitál	2160
Goodwill	49	Jiný výsledek hospodaření min. let	-6
Dlouhodobý hmotný majetek	535	Rezervní fond	110
		Ostatní kapitálové fondy	129
		Nerozdělený zisk	96
		Zisk běžného období	117
Fixní aktiva celkem	909	Vlastní kapitál celkem	2606
Zásoby	500	Odložený daňový závazek	6
Krátkodobé pohledávky	480	Dlouhodobé závazky	70
Peníze a bankovní účty	1090	Krátkodobé závazky	190
		Stát - daňové závazky	107
Oběžná aktiva celkem	2070	Závazky celkem	373
Celkem	2979	Celkem	2979

Zdroj: vlastní zpracování

Po společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti se nově vzniklé akciové společnosti zvýšilo jmění na 2 606 tis. Kč. Nově činí *fixní aktiva* 909 tis. Kč a *oběžná aktiva* činí 2 070 tis. Kč. Z obou společností byly vyloučeny výnosy a náklady související se vzájemnými pohledávkami a závazky. Konkrétně z konečné účetní závěrky akciové společnosti byla vyloučena pohledávka za společnosti s ručením omezeným a z konečné účetní závěrky společnosti s ručením omezeným byl vyloučen závazek za akciovou společností v hodnotě 50 tis. Kč. *Vlastní kapitál* nástupnické akciové společnosti má nyní hodnotu 2 605,89 tis. Kč a *Závazky* nástupnické společnosti jsou nyní v hodnotě 373,11 tis. Kč. Komentář k zahajovací rozvaze je přiložen v příloze B č. 9 a č. 10.

Při zahájení účtování v novém roce 2016 bylo žádoucí sjednotit účetní postupy a účtové osnovy, aby se dalo po zápisu fúze do veřejného rejstříku spojit účetnictví.

4.2.6 Fúze splynutím – daňové aspekty

Veškeré daňové povinnosti zanikající společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti budou po jejich zániku převedeny na nástupnickou akciovou společnost. V květnu 2016 byla sestavena konečná účetní závěrka zanikajících společností za rok 2015, vyhotoven projekt fúze a sestavena zahajovací rozvaha nástupnické akciové společnosti.

Daň z příjmu právnických osob

Zanikající společnost s ručením omezeným podává k 1. srpnu 2016 přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2015. Zanikající akciová společnost má ze zákona také povinnost podat přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2015. Povinnost zaplatit daň pak přechází na nástupnickou společnost. Obě společnosti využívají služeb daňového poradce.

Rozhodný den je na začátku účetního období (1. 1. 2016) a zápis fúze splynutím do veřejného rejstříku proběhl v srpnu 2016. Nástupnická akciová společnost bude tedy podávat daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za celé zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016.

Zálohy na daň z příjmu právnických osob zanikající společnost s ručením omezeným neplatila, vzhledem k nízké poslední známé daňové povinnosti. Zanikající akciová společnost zálohy na daň z příjmu právnických osob platila čtvrtletně. Měla tedy povinnost platit zálohy až do termínu 15. 6. 2016 dle poslední známe daňové povinnosti. Zálohu na daň z příjmu právnických osob k 15. 9. 2016 a 15. 12. 2016 platila už nástupnická akciová společnost za společnosti zanikající. Po zápisu fúze do veřejného rejstříku se daňové povinnosti zúčastněných společností sečtou a vypočítá se nová zálohová povinnost.

Co se týká *hmotného a nehmotného majetku* za rok 2015 si zanikající společnosti uplatní odpis hmotného i nehmotného majetku v plné roční výši. Za rok 2016 už bude odpis hmotného majetku za zanikající společnosti v plné roční výši uplatňovat nástupnická akciová společnost. Nástupnická společnost musí pokračovat v započatém odpisování odpisovatelem.

V případě fúze splynutím je reálná hodnota pohledávek za odběrateli upravena kapitálově přes účet 418, ale pro společnost by bylo daňově výhodnější převzít případně dotvořit *opravné položky k pohledávkám a odpisy pohledávek* vytvořené zanikající společnosti. Pokud jsou pohledávky v rámci znaleckého posudku přeceněny například směrem dolů, reálná hodnota pohledávek by se upravovala přes opravné položky k pohledávkám. Pokud by se přebíraly opravné položky, které byly vytvořené dle zákona o rezervách, k pohledávkám započteným se závazky společností a opravné položky nebudou rozpuštěny, zruší se vykázáním ve vlastním kapitále nástupnické společnosti jako *Rozdíly z přeměn obchodních korporací*.

Ocenění zásob zanikajících společností na reálnou hodnotu dle znaleckého posudku směrem nahoru je při spotřebě pro nástupnickou akciovou společnost daňově neuznatelné. Po přecenění zásob zanikající společnosti směrem dolů si může nástupnická společnost při realizaci zásob uplatnit původní hodnotu zásob. Částka, o kterou tedy může nástupnická společnost upravit svoje daňové přiznání je plus 20 tis. Kč.

Nástupnická akciová společnost může převzít nevyužitý nárok na odečet *daňové ztráty* nebo část daňové ztráty zanikajících společností. Je možné také převzít další *odčitatelné položky* jako např.: odečet na projekty výzkumu a vývoje. Nástupnická společnost může převzatou daňovou ztrátu odečítat od základu daně jen do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané zanikajícími společnostmi. Uplatnění daňové ztráty se týká nástupnických společností, které

splňují ekonomicky zdůvodnitelné kritérium podle § 38na zákona o dani z příjmu a 80% tržeb mají ze stejné činnosti jako zanikající společnost. Vzorec pro uplatnění ztráty je znázorněn výše v kapitole 4. 1. 4.

Slevy na dani je možné při přeměnách společností uplatňovat jak u zanikajících, tak i u nástupnické společnosti. Jde o slevy dle § 35 ZDP, tj. o slevy, které souvisí se zaměstnáním občanů se zdravotním postižením.

Pro nástupnickou akciovou společnost nejsou *odpisy z Goodwillu* (případně oceňovacího rozdílu k majetku) daňovým nákladem ani výnosem.

Daň z přidané hodnoty

Obě zanikající společnosti v průběhu fúze splynutím od 1. 1. 2016 do 25. 8. 2016 podávaly daňová přiznání k dani z přidané hodnoty samostatně. Za měsíc srpen 2016 má povinnost podat do 25. září 2016 daňové přiznání jenom nástupnická akciová společnost a to vlastní daňové přiznání za sebe a také daňové přiznání za zanikající společnosti za měsíc srpen 2016, kde bylo uvedené, že daňové přiznání se podává za zaniklé plátce. V srpnu 2016 zanikající společnost s ručením omezeným a akciová společnost ze zákona zanikly a veškeré jejich daňové povinnosti a dluhy přešly na nástupnickou akciovou společnost.

Silniční daň

Za rok 2015 podala zanikající společnost s ručením omezeným daňové přiznání k silniční dani ke dni 31. 1. 2016. Zanikající akciová společnost také podala daňové přiznání k silniční dani za rok 2015 do konce ledna 2016. Zálohy na silniční daň od rozhodného dne až do 15. 7. 2016 za sebe platí zanikající společnosti samy. Po zápisu do veřejného rejstříku platí zálohu na silniční daň 15. 10. 2016 a 15. 12. 2016 už nástupnická akciová společnost.

Po zápisu fúze splynutím do veřejného rejstříku v srpnu 2016 nástupnická společnost ihned nahlásila převod vlastnictví motorových vozidel v evidenci dopravního inspektorátu a v evidenci pojišťoven. Dále by měla nástupnická akciová společnost povinnost podat do konce ledna 2017 daňové přiznání k silniční dani za zanikající společnosti v roce 2016.

Zanikající společnost nevlastnila žádné nemovitosti, nástupnické společnosti tedy nevznikla z důvodu realizace fúze povinnost podávat daňové přiznání k dani z nemovitých věcí.

Návrh na zápis fúze splynutím do veřejného rejstříku byl podán v srpnu 2016 a dnem zápisu fúze do veřejného rejstříku nastaly právní účinky fúze. Společnost oznámila fúzi splynutím také obchodním partnerům, dlužníkům a věřitelům zanikajících společností se sdělením identifikačních údajů nástupnické akciové společnosti, na niž přešly veškerá práva a povinnosti. Dále společnost oznámila uskutečnění fúze správci daně, živnostenskému úřadu, bankám a ostatním smluvním institucím.

4.2.7 Nástupnická s. r. o.

Pro fúze sloučením nebo splynutím s nástupnickou společností s ručením omezeným také platí stejné zadání modelových příkladů, jako s nástupnickou akciovou společností.

Při *fúzi splynutím* společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti s nástupnickou společností s ručením omezeným vyšly stejné hodnoty v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti jako v modelovém příkladu fúze splynutím s nástupnickou akciovou společností (kapitola č. 4. 2. 5). Jmění nástupnické společnosti s ručením omezeným činí 2 606 tis. Kč.

Akcionáři ze zanikající akciové společnosti a společníci ze zanikající společnosti s ručením omezeným se nově stali společníky nástupnické společnosti s ručením omezeným. V rámci základního kapitálu nástupnické společnosti se vydaly nové obchodní podíly výměnou za akcie a obchodní podíly na zanikající akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným. Základní údaje a informace týkající se výměnného poměru podílů společníků byly stanoveny v projektu fúze.

Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti s ručením omezeným po fúzi splynutím je přiložena v příloze C č. 12.

V tabulce č. 15 je vložena zahajovací rozvaha nástupnické společnosti s ručením omezeným vzniklé *fúzí sloučením*. Jmění nástupnické společnosti má po sloučení hodnotu 2 578 tis. Kč. Pokud se zahajovací rozvaha nástupnické společnosti s ručením omezeným porovná se zahajovací rozvahou nástupnické akciové společnosti po fúzi sloučením (kapitola 4. 2. 3), jmění v zahajovacích rozvahách nástupnických společností se liší o 17 tis. Kč. Rozdíl 17 tis. Kč je způsoben především tím, že pro fúzi sloučením s nástupnickou společností s ručením omezeným se počítá s rozvahou akciové společnosti oceněnou znalcem. Rozdíl je tedy v položkách vlastního kapitálu, konkrétně se jedná o položky *Jiný výsledek hospodaření* a *Ostatní kapitálové fondy*.

Akcionáři ze zanikající akciové společnosti přestoupili mezi společníky do nástupnické společnosti s ručením omezeným. Základní kapitál nástupnické společnosti byl navýšen ze jmění zanikající akciové společnosti prostřednictvím vydání nových obchodních podílů pro nové společníky výměnou za akcie na zanikající společnosti. Stávajícím společníkům se zvýšila nominální hodnota podílů. Základní údaje a informace týkající se výměnného poměru podílů společníků byly stanoveny v projektu fúze.

Tabulka 15 Rozvaha nově vzniklé společnosti s ručením omezeným

Rozvaha nově vzniklé sro -sloučení			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	325	Základní kapitál	2140
Goodwill	25	Jiný výsledek hospodaření min. let	-5
Dlouhodobý hmotný majetek	515	Rezervní fond	110
		Ostatní kapitálové fondy	120
		Nerozdělený zisk	96
		Zisk běžného období	117
Fixní aktiva celkem	865	Vlastní kapitál celkem	2578
Zásoby	510	Odložený daňový závazek	5
Krátkodobé pohledávky	485	Dlouhodobé závazky	70
Peníze a bankovní účty	1090	Krátkodobé závazky	190
		Stát - daňové závazky	107
Oběžná aktiva	2085	Závazky celkem	372
Celkem	2950	Celkem	2950

Zdroj: vlastní zpracování

Fixní aktiva nástupnické společnosti s ručením omezeným činí 865 tis. Kč a *oběžná aktiva* mají hodnotu 2 085 tis. Kč. *Vlastní kapitál* nástupnické společnosti s ručením omezeným má hodnotu 2 577,89 tis. Kč a *Závazky* nástupnické společnosti jsou nyní v hodnotě 372,11 tis. Kč. Z obou společností byly také vyloučeny výnosy a náklady související se vzájemnými pohledávkami a závazky.

4.3 Problémové oblasti při fúzích

Obchodní společnosti se mohou lišit právní formou podnikání, způsobem financování podnikatelského subjektu, volbou odpisů, registrací k daním, ale také záze-
mím, procesy a organizační strukturou. Problémové oblasti a chyby při fúzích ob-
chodních společností jsou tedy v každé společnosti individuální.

4.3.1 Rozhodný den

Hned prvním problémem může být volba rozhodného dne. Je důležité si rozmyslet, jestli stanovíme rozhodný den na období před vypracováním projektu fúze nebo po vypracování projektu fúze. Pokud zvolíme období před vypracováním projektu a rozhodný den bude prvním dnem účetního období, je potřeba, aby byl projekt fúze schválen společníky případně valnými hromadami do šesti měsíců od konečné účetní závěrky, jinak se musí pro ocenění jmění společnosti udělat mezitímní účetní uzávěrka před zápisem fúze do veřejného rejstříku, což s sebou nese další náklady na sestavení mezitímní účetní závěrky a ocenění navíc. Pokud bude rozhodný den stanoven na kterýkoliv jiný den než počátek účetního období bez vlivu po-

řadí rozhodného dne a vypracování projektu, musí být den před rozhodným dnem vypracována mezitímní účetní závěrka.

Nástupnická účetní jednotka účtuje ke dni zápisu přeměny do veřejného rejstříku s účinky od rozhodného dne přeměny a její povinností je do svého účetnictví zahrnout všechny účetní případy, které jejím jménem uskutečnily zanikající společnosti.

4.3.2 Projekt fúze

Samozřejmě je potřeba věnovat patřičnou péči projektu fúze, aby obsahoval všechny povinné náležitosti a celý průběh fúze. Projekt přeměny by měl mimo jiné zahrnovat výměnný poměr akcií a podílů, vypočítaný poměr tržeb za vlastní výkony a zboží pro uznání daňové ztráty a také strukturu jmění a vlastního kapitálu nástupnické společnosti.

4.3.3 Účetní aspekty

Při ocenění jmění je také možné udělat chybu v *zaúčtování oceňovacího rozdílu* k nabytému majetku, goodwillu nebo ve výpočtu odložené daně. Je možné udělat chybu při *zaúčtování*, odpisování a délce odpisování pasivního nebo aktivního oceňovacího rozdílu k majetku/goodwillu. Odpisy oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklého přeměnou společností nejsou daňovým nákladem ani výnosem. Při vzniku Goodwillu v důsledku přeměny společností odpisy také nejsou daňovým nákladem ani výnosem.

Pokud máme *zaúčtovaný goodwill* podle českých účetních předpisů, nemá při ocenění jmění při přeměnách daňové dopady (nelze uplatnit daňové odpisy). Vzniká tak rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou základny a podle českých předpisů by se tedy měla počítat odložená daň z goodwillu, ale podle IAS 12 je to vyloučeno. Dalším problémem pro odloženou daň je zachycení ocenění jmění v účetnictví položkou aktiv vykázanou v dlouhodobém hmotném majetku jako *Oceňovací rozdíly k nabytému majetku*, kam se účtuje souvztažně s pasivní položkou *Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*. Tato položka v sobě zahrnuje části položkového přecenění jednotlivých aktiv a samotný goodwill.

Také je možné při účtování oceňování jmění splést účet pro *zaúčtování ocenění*. Účet *Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách* (418) se používá pro účtování v souvislosti s oceněním jmění zanikající společnosti k rozvahovému dni. Na účet *Rozdíly z přeměn společností* (417) se zachycují vzniklé rozdíly, které vznikly například při vyloučení vzájemných pohledávek a závazků. Na účet *Rozdíly z ocenění při přeměnách společností* (416) se účtuje, pokud rozhodný den nenásleduje po závěrce použité pro ocenění jmění zúčastněné společnosti. Rozdíly vyjadřují úbytek majetku a závazků v období ode dne, který následuje po rozvahovém dni pro ocenění do rozhodného dne.

S oceňovacími rozdíly souvisí také přecenění pohledávek na reálnou hodnotu. Pro zanikající společnosti zúčastněné na přeměně není vhodné účtovat změnu reálné hodnoty snížením pohledávky souvztažně s účtem 418. Například díky za-

úctování souvztažně s účtem 418 by v budoucnu mohly nástupnické společnosti tvořit opravné položky k pohledávce jen do výše její rozvahové hodnoty, která by byla nižší než v případě využití úpravy reálné hodnoty pohledávky prostřednictvím opravné položky. Nástupnická společnost může tvořit opravné položky do maximální výše pohledávky, do jaké by mohla tvořit zanikající společnost.

Při sestavování zahajovací rozvahy nástupnické společnosti musí být dodržena stanovená struktura vlastního kapitálu, která je specifikována v komentáři k zahajovací rozvaze. Jednou z dalších chyb může být špatné nebo vůbec žádné vyloučení vzájemných pohledávek a závazků nebo majetkových podílů.

4.3.4 Daňové aspekty

Pokud rozhodný den předchází vypracování a schválení projektu fúze, je schválení projektu fúze nejvyšším orgánem obchodních společností rozhodnou událostí pro *podání daňového přiznání*. Jakmile rozhodne valná hromada nebo společníci obchodních společností o schválení projektu fúze, je třeba správně vypočítat dobu pro podání daňového přiznání.

Při podávání daňového přiznání se účetní jednotky řídí § 38ma zákona o dani z příjmu a daňové přiznání se podává nejpozději do tří až šesti měsíců od konce měsíce, do kterého spadá datum rozhodné skutečnosti. Když účetní období začíná rozhodným dnem a do konce kalendářního nebo hospodářského roku bude fúze zapsána do veřejného rejstříku, daňové přiznání bude nástupnická společnost podávat za celé účetní období. Pokud ale bude zápis o fúzi do veřejného rejstříku proveden až následující rok, daňové přiznání se bude podávat za dvě zdaňovací období. Jestliže je rozhodný den stanoven na kterýkoli jiný den v účetním období je nutné rozlišit takzvané zkrácené období (předchází rozhodnému dni), kdy zanikající společnost musí podat daňové přiznání sama za sebe.

Dále mohou společnosti udělat chybu v daňovém *odpisování majetku*. Celý odpis v roční výši si může společnost uplatnit, jen pokud majetek evidovala na konci účetního období a po dobu dvanácti po sobě jdoucích měsíců. Pro kratší období jak dvanáct po sobě jdoucích měsíců si může společnost uplatnit poloviční odpis majetku. Také musí nástupnická společnost pokračovat v již započatém druhu odpisů.

Pro *odpisování pohledávek* nabytých při fúzi platí, že nástupnická společnost může pokračovat v odpisu pohledávky nebo tvorbě opravné položky, jako by ke změně v osobách věřitele nedošlo, a to maximálně do výše v jaké by mohla odpis uplatnit zanikající společnost, to znamená, vychází z hodnoty pohledávky zjištěné u původní společnosti.

Další chybu mohou společnosti udělat při *přeceňování zásob*. Ocenění zásob směrem nahoru nebo dolů je při spotřebě jako výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů daňově neuznatelné.

Jednou z dalších problémových oblastí může být také *uplatnění daňové ztráty a odčitatelných položek*. Nástupnická společnost je oprávněna převzít nevyužitý nárok na odečet daňové ztráty nebo část daňové ztráty zanikající společnosti. Je možné také převzít další odčitatelné položky jako například odpočet na projekty výzkumu a vývoje. Nástupnická společnost může převzatou daňovou ztrátu odečí-

tat od základu daně maximálně do výše části základu daně, připadajícího na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který zanikl a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně, do jejíž výše může právní nástupce poplatníka odečítat převzatou daňovou ztrátu, se stanoví na základě správně vypočteného poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající společností v období, za které byla vyměřena daňová ztráta. Nástupnická společnost může odečítat daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena před přeměnou, maximálně do výše části základu daně připadajícího na činnosti, které vykonávala v období, za které měla daňovou ztrátu.

Je také třeba správně a ve správný čas podat daňové přiznání k ostatním daňovým povinnostem. Jsou-li zúčastněné společnosti plátcí *daně z přidané hodnoty*, tak zanikající i nástupnická společnost podává daňová přiznání v období do dne zápisu fúze do veřejného rejstříku každá samostatně za zdaňovací období. Po zápisu fúze do veřejného rejstříku, bude existovat pouze nástupnická společnost, která bude uskutečňovat všechna plnění. Nástupnická společnost je povinna podat daňové tvrzení o daňové povinnosti zaniklých společností, a to za část zdaňovacího období ke dni zániku, za kterou dosud nebylo podáno.

Nástupnická společnost bude podávat v roce 2017 do konce ledna *daňové přiznání k dani silniční* i za zanikající společnost za období v roce 2016. Po nabytí nových motorových vozidel nástupnickou společností se také musí přepočítat zálohy na silniční daň. Nástupnická společnost nesmí zanedbat po zápisu fúze do veřejného rejstříku příslušná hlášení změn v evidenci vozidel a ve vztahu k pojištění vozidel.

Předejít výše jmenovaným chybám a eliminovat problémové oblasti se dá především s kvalitní pomocí daňového poradce.

5 Návrh postupu fúze a doporučení

Proces realizace fúze je velmi komplikovaný, na což bylo upozorněno ve většině publikací citovaných v této práci jak z teoretického tak praktického hlediska. V této kapitole budou uvedena doporučení pro fúzující společnosti, díky kterým bude celý proces fúzí jednodušší. Dále se v této kapitole fúzující společnosti dočtou, jak správně postupovat dle návrhu postupu fúze a jak vytvořit harmonogram jednotlivých kroků fúze.

5.1 Návrh postupu fúze

Prvním základním kamenem celého procesu je komunikace fúzujících společností. Komunikace je zejména důležitá jak pro sestavení harmonogramu, tak i pro provedení následujících prací. Dobře informování musí být i zaměstnanci fúzujících společností.

Před rozhodným dnem je třeba řádná příprava na uzavírání účetnictví týkající se předešlého období a příprava technickoekonomických opatření. Společnosti musí také podat žádost na místně příslušný soud o jmenování znalce pro ocenění jmění zanikajících společností. Jmenovaný znalec musí mít k dispozici veškeré údaje a soupis provedené inventarizace k rozvahovému dni předchozího období. Zanikající společnosti poté musí k rozvahovému dni zahrnout do účetnictví přecenění jmění a odložený daňový závazek z přecenění. Při zaúčtování ocenění jmění je nejednodušší a nejspornější postup v zaúčtování oceňovacím rozdílem k majetku jedním zápisem. Účtování ocenění jmění pomocí goodwillu je složitější na účetní zápis a také vyžaduje položkové ocenění majetku, což bývá značně náročnější na financování.

Je důležité si rozmyslet, na který den bude stanoven rozhodný den, jestli bude rozhodný den stanoven na období před vypracováním projektu fúze nebo po vypracování projektu fúze. Jestliže zvolíme období před vypracováním projektu fúze a rozhodný den bude stanoven na první den účetního období, je zapotřebí, aby byl projekt fúze schválen společníky případně valnými hromadami do šesti měsíců od konečné účetní závěrky, jinak je nutné znovu sestavit mezitímní účetní uzávěrku fúzujících společností před zápisem fúze do veřejného rejstříku, což s sebou nese další náklady na sestavení mezitímní účetní závěrky.

Pokud bude rozhodný den stanoven na jiný den než začátek účetního období bez vlivu pořadí rozhodného dne a vypracování projektu fúze, musí být den před rozhodným dnem vypracována mezitímní účetní závěrka. V případě, že bude rozhodný den stanoven na den před vypracováním projektu fúze, ode dne sestavení mezitímní účetní závěrky nesmí uplynout více jak 3 měsíce ke dni schválení projektu fúze. Sestavování mezitímní účetní závěrky je možné vynechat, pokud k tomu byl udělen souhlas všech společníků nebo osob zúčastněných na přeměně. Nejjednodušší a nejvýhodnější tedy bude pro fúzující společnosti stanovit rozhodný den na první den účetního období před vypracováním projektu fúze, pokud dodrží termín schválení projektu fúze do 6 měsíců od konečné účetní závěrky.

Co se týká projektu fúze, v příloze D je navržena jednotná šablona pro usnadnění vypracování tohoto dokumentu. Projekt fúze musí obsahovat tyto náležitosti: firmu a sídlo všech zúčastněných a nových společností, právní formu, IČO, výměnný poměr podílů společníků zanikající společnosti na nástupnické společnosti a případný doplatek s určením jeho výše a doby splatnosti. Dále rozhodný den fúze, formu a účel realizace fúze, datum zápisu do veřejného rejstříku a den, od kterého vzniká právo na podíl za zisku z vyměněných podílů.

Dále fúzující společnosti ve spolupráci a v návaznosti na projekt fúze sestaví zahajovací rozvahu nástupnické společnosti. K zahajovací rozvaze musí být také přiložen komentář k zahajovací rozvaze. Komentář k zahajovací rozvaze obsahuje údaje o struktuře vlastního kapitálu nástupnické společnosti, v níž musí být popis, jak nástupnická společnost přebírá složky vlastního kapitálu zanikající společnosti. Je zde tedy také uvedeno, jestli se zvyšuje či snižuje základní kapitál nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti. Při zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikajících společností je důležitou věcí výpočet výměnného poměru obchodních podílů nebo akcií. U fúzujících akciových společností je znalecký posudek klíčem pro vypořádání mezi společníky.

Další povinností fúzujících společností je zveřejnit informace o uložení projektu fúze do Sbírky listin rejstříkového soudu všech zúčastněných společností a o uložení návrhu smlouvy o fúzi do veřejného rejstříku v Obchodním věstníku alespoň po dobu jednoho měsíce. O měsíc později se na plánované schůzi valných hromad společností projedná a schválí projekt fúze.

Je také třeba správně a ve správný čas podat daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob, včetně zveřejnění Rozvahy, Výkazů zisků a ztráty a Příloh k účetním závěrkám a ostatním daňovým povinnostem zanikajících společností za minulé období, jak je uvedeno v harmonogramu kroků fúze společností v další podkapitole.

Zástupci fúzujících společností ve stanovený termín podají žádost o zápis fúze do veřejného rejstříku. V den zápisu fúze následuje tedy právní zánik zanikajících společností a definitivní ukončení aktivit. Zde nastávají právní účinky fúze společností.

Předejít chybám a eliminovat problémové oblasti, které jsou uvedené v kapitole 4.3, se dá především s kvalitní pomocí daňového poradce. S pomocí daňového poradce se nám termíny pro podání například daňového přiznání k dani z příjmu prodlouží o 3 měsíce a tak bude více času na projednání, naplánování a realizaci celého procesu fúze, avšak opět je třeba zvážit finanční náročnost služeb daňového poradce.

5.2 Harmonogram kroků fúze

V tabulce č. 16 je autorkou diplomové práce navržený harmonogram jednotlivých kroků fúze s rozhodným dnem 1. 1. daného roku a datem zápisu fúze do veřejného rejstříku ještě téhož roku v srpnu. Harmonogram fúze je velice důležitý, protože dává jednotlivým krokům a následně i celému procesu fúze řád a systém.

Prvním krokem, který předchází ještě před rozvahovým dnem, v navrženém harmonogramu fúze je příprava na uzavírání účetnictví za období předcházející rozhodnému dni fúze a dále příprava technickoekonomických opatření, aby k datu zápisu fúze do veřejného rejstříku bylo možné spojit účetnictví zúčastněných společností. Příprava na uzavírání účetnictví obnáší především operace týkající se konce účetního období. Příprava technickoekonomických opatření zahrnuje například sjednocení účetních metod a účetního rozvrhu společností. Dále se do konce předchozího roku podá žádost na místně příslušný soud o jmenování znalce pro ocenění jmění zanikající společnosti.

31. 12. předchozího roku je pro společnosti rozvahový den, po kterém následuje rozhodný den 1. 1. daného roku, ke kterému se sestavuje zahajovací rozvaha fúzujících společností.

Dle harmonogramu fúze znalec v dubnu daného roku obdrží údaje ke zpracování znaleckého posudku pro ocenění jmění zanikajících společností k 31. 12. předchozího roku. Znalec má k dispozici soupis provedené inventarizace k rozvahovému dni předchozího roku. Do účetnictví zanikajících společností se zaúčtuje přecenění jmění a odložený daňový závazek z přecenění.

V květnu daného roku zanikající i nástupnické společnosti sestaví konečnou účetní závěrku k 31. 12. předchozího roku, tuto službu zajišťuje daňový poradce. Dále následuje vyhotovení projektu fúze pro schválení projektu rozhodovacími orgány společností (např. valná hromada společnosti). Výsledkem tohoto kroku je projekt fúze společností, který je nutné sepsat a schválit nejpozději do šesti měsíců od poslední řádné účetní závěrky, jinak je třeba sestavit mezitímní účetní závěrku zanikajících společností, případně přecenit jmění zanikajících společností znovu (jak je popsáno v podkapitole 4. 3. 1 Rozhodný den, kapitola Problémové oblasti při fúzích).

Dále v květnu daného roku nástupnická společnost sestaví zahajovací rozvahu a také je oznámen termín pro konání valných hromad prostřednictvím pozvánek na schůzi valné hromady. Pro fúzující společnosti je také důležité v květnu daného roku zveřejnit informace o uložení projektu fúze do Sbírky listin rejstříkového soudu všech zúčastněných společností a o uložení návrhu smlouvy o fúzi do veřejného rejstříku v Obchodním věstníku alespoň po dobu jednoho měsíce.

V červnu daného roku se koná dle harmonogramu plánovaná schůze valných hromad zúčastněných společností, kde má být schválen projekt fúze. Výsledkem schůze valných hromad je usnesení o schválení projektu fúze a zápis z jednání valných hromad.

Daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za předchozí rok se podá prvního srpna tohoto roku za zanikající i nástupnickou společnost, termín je posunutý, protože účetní a daňové služby společností zajišťuje daňový poradce. S datem prvního srpna tohoto roku souvisí také zveřejnění Rozvahy, Výkazů zisků a ztráty a Příloh k účetním závěrkám zanikajících i nástupnických společností. Dále, pokud je vyžadován, by také proběhl audit účetních závěrek zanikající i nástupnické společnosti.

V srpnu daného roku společnosti podávají žádost o zápis fúze do veřejného rejstříku, v den zápisu fúze následuje tedy právní zánik zanikající společnosti a definitivní ukončení aktivit. Zde nastávají právní účinky fúze společností. Společnosti v den zápisu fúze do veřejného rejstříku spojí účetnictví po vyloučení vzájemných pohledávek a závazků z rozvah společností, vzájemných nákladů a výnosů a převzetí veškerých zbylých daňových nákladů a výnosů zanikajících společností jako například opravné položky, rezervy a odčitatelné položky.

Do 25. září daného roku za sebe musí ještě podat daňové přiznání k dani z přidané hodnoty zanikající společnost, ale daňové povinnosti a dluhy zanikající společnosti se v dalším období daného roku převádí na nástupnickou společnost. V následujícím roce se to pak týká daňového vypořádání silniční daně. Rozvahový den nástupnické společnosti za daný rok je 31. 12. tohoto roku.

Tabulka 16 Harmonogram kroků fúze

Krok	Termín pro počátek realizace kroku	Vazba na krok č.	Zákonná lhůta	Obsah kroku	Související dokumenty
1	Listopad př. r. ⁵			Příprava k uzavírání účetnictví za období předcházející rozhodnému dni fúze. Příprava technickoekonomických opatření, aby k datu zápisu fúze do veřejného rejstříku bylo možné spojit účetnictví zúčastněných společností.	dokumentace, inventarizace
2				Podání žádosti na místně příslušný soud o jmenování znalce pro ocenění jmění zanikající společnosti.	
3	31. 12. př. r.			Rozvahový den	
4	1. 1. d. r. ⁶			Rozhodný den	
5	Leden - Duben	2		Předání údajů znalci ke zpracování znaleckého posudku pro ocenění jmění zanikající společnosti.	inventarizace
6		5		Zaúčtování přecenění položek majetku do účetnictví zanikající společnosti, zaúčtování odloženého daňového závazku z přecenění.	
7	Květen	3		Sestavení konečné účetní závěrky zanikající a nástupnické společnosti k 31. 12. př. r. (zajišťuje daňový poradce)	RO, VZZ, Příloha
8		7	6 měsíců	Vyhotovení projektu fúze pro rozhodovací orgány společností (např.: valnou hromadu společnosti).	projekt fúze
10		7,8		Sestavení zahajovací rozvahy nástupnické společnosti.	zahajovací rozvaha

⁵ př. r. = předchozí rok⁶ d. r. = daný rok

11		8		Oznámení termínu konání valných hromad a uložení projektu fúze do Sbírký listin rejstříkového soudu všech zúčastněných společností.	pozdávka na VH
12		8	ale- spoň 1 měsíc	Zveřejnění informace o uložení návrhu smlouvy o fúzi do veřejného rejstříku v Obchodním věstníku.	
13	Červen	11	30 dní	Konání valných hromad zúčastněných společností schvalující projekt fúze.	usnesení o schválení projektu fúze + zápis z VH
14	Srpen	7		Podání DPPO př. r. za zanikající i nástupnickou společnost (zajišťuje daňový poradce). Audit účetních závěrek zanikající i nástupnické společnosti, pokud se vyžaduje.	DPPO
15		13	30 dní	Podání žádosti o zápis fúze do veřejného rejstříku.	žádost o zápis do VR
16		15		Právní zánik zanikající společnosti, definitivní ukončení aktivit.	
17		16		Spojení účetnictví, vyloučení vzájemných pohledávek a závazků v rozvaze a vzájemných nákladů a výnosů, převzetí veškerých daňových nákladů a výnosů zanikající společnosti (OP, rezervy, odčitatelné položky).	
18	Září	15,16	25 den	Vypořádání ostatních daňových povinností zanikající společnosti (DPH). Daně silniční se to bude týkat v novém roce.	DP DHP
19	31.12.			Rozvahový den nástupnické společnosti za období od 1. 1. do 31. 12.	

Zdroj: vlastní zpracování

5.3 Doporučení

Pro realizaci fúze je možné využít služeb kvalifikovaných odborníků, pro které je tato problematika denní chléb, neboť pro bezchybné zpracování právních, účetních a daňových náležitostí fúze je nutné mít dobře nastudované všechny předpisy, které se této problematice týkají. Dále nám odborníci mohou pomoci vypracovat vhodný a přesný harmonogram fúze, který dá celému procesu fúze řád. Ani odborníci se většinou do této problematiky nepouští sami, téměř vždy spolupracuje kolektiv odborníků z jednotlivých oblastí. Na trhu v České republice jsou za nejspěšnější společnosti zabývající se touto problematikou považovány například Deloitte, KPMG nebo EY a další. Práce odborníků může fúzujícím firmám velmi usnadnit celý proces fúze, ale jejich služby bývají často finančně náročné a realizace fúze společností bude tedy nákladnější.

Dalším doporučením pro fúzující společnosti je, aby společnosti před celým procesem fúze zhodnotily, jestli se jim i přes všechny vynaložené náklady vyplatí fúzi realizovat. Fúzující společnosti by také ve svém vlastním zájmu měly prozkoumat trh a zhodnotit pozitiva či negativa realizace fúze, získat co nejvíce informací ještě před rozhodnutím fúzi realizovat a s pomocí odborníků příslušné informace a data vyhodnotit. Úspěšnost fúze lze vyhodnotit i po realizaci fúze například poměrovými ukazateli.

Fúzujícím společnostem bylo také doporučeno z účetního i daňového hlediska velmi pečlivě zvážit metodu ocenění jmění. Zvážit zda použít metodu k zaúčtování ocenění jmění s goodwillem nebo metodu k zaúčtování ocenění jmění s oceňovacím rozdílem k majetku. Metodu ocenění jmění s goodwillem většinou používají pro oceňování jmění velké společnosti a metoda ocenění jmění s oceňovacím rozdílem k majetku je zase využívána pro svoji jednoduchost. Volba, týkající se metody ocenění jmění, může významně ovlivnit hospodářské výsledky nástupnických společností během následujících několika let. V této situaci je také vhodné vypracování finančního plánu pro nástupnické společnosti.

Co se týká projektu fúze, tak sjednocení vypracování jeho formuláře nebo alespoň jeho základních a povinných údajů, by bylo opravdovým přínosem do budoucna pro další realizované fúze. Navržená šablona projektu fúze autorkou diplomové práce je v příloze D.

Další doporučení je spíše ke změně zavedených pravidel pro fúze v situaci, kdy po dni pro ocenění jmění společnosti nenásleduje rozhodný den fúze. Jedná se tedy o situaci, kdy mezi rozhodným dnem a rozvahovým dnem pro ocenění jmění společnosti může uplynout nějaký časový úsek, v rámci kterého může dojít k významným změnám v účetní hodnotě jmění. Může jít například o dosažení zisku nebo ztráty z hospodaření společnosti. V takovém případě by bylo vhodné stanovit povinnost pro vypracování revizního znaleckého posudku k ocenění jmění a změny jmění zobrazit v účetnictví společností.

Dále v případě silného a známého obchodního jména bylo společnostem doporučeno, aby nějaký čas předem ohlásily veřejnosti fúzi společností. Například při

fúzi sloučením je pro zanikající společnost nevýhodné, že ztrácí své zavedené obchodní jméno. Při fúzi splynutím se ztráta obchodního jména týká všech zúčastněných společností. Při zavádění nového jména tak mohou vzniknout dodatečné náklady. V případě fúze splynutím, ale mohou společnosti zvolit kombinaci svých zavedených jmen, z čehož potom naopak může nástupnická společnost zase těžit.

6 Diskuze

Diplomová práce je zaměřena na problematiku křížových fúzí osobních a kapitálových společností. Realizace těchto fúzí je velmi komplikovaná a je zapotřebí sladit účetní, daňové i právní aspekty.

Přes modelové případy s datem zápisu fúze do veřejného rejstříku v roce 2016 se podařilo hlouběji proniknout do dané problematiky křížových fúzí a díky těmto případům také splnit cíl diplomové práce a navrhnout vhodný postup fúze i s harmonogramem jednotlivých kroků fúze. V průběhu zpracování praktické části diplomové práce vyvstaly jisté problémové oblasti.

Už při volbě rozhodného dne bylo třeba rozhodnout, co by bylo pro společností z modelových příkladů nejlepší. Rozhodný den tedy může být stanoven na počátek účetního období nebo může být stanoven na kterýkoliv den v roce a to před vypracováním projektu nebo po vypracování projektu fúze. Pokud bylo zvoleno období před vypracováním projektu a rozhodný den bude prvním dnem účetního období, je potřeba, aby byl projekt fúze schválen společností případně valnými hromadami do šesti měsíců od konečné účetní závěrky. Jinak se musí pro ocenění jmění společnosti udělat mezitímní účetní uzávěrka před zápisem fúze do veřejného rejstříku, což s sebou nese další náklady na sestavení mezitímní účetní závěrky navíc. Pokud bude rozhodný den stanoven na kterýkoliv jiný den než počátek účetního období bez vlivu pořadí rozhodného dne a vypracování projektu, musí být den před rozhodným dnem vypracována mezitímní účetní závěrka. V případě, kdy bude rozhodný den stanoven na počátek účetního období, společností ušetří další dodatečné náklady za případné sestavování mimořádné účetní závěrky a povinnost mít dle zákona ověřenou i mimořádnou účetní závěrku auditorem. Další dodatečné náklady na případné znalecké posudky a ocenění majetku na reálnou hodnotu by mohly společností ušetřit, pokud by se jednalo o realizaci přeměny společností, kde by byl spojený rozhodný den a den zápisu přeměny do veřejného rejstříku.

Vzhledem k tomu, že se diplomová práce zabývá křížovými fúzemi společností osobních a kapitálových, je tedy vyžadováno přecenění jmění na reálnou hodnotu. Při účtování ocenění jmění se dá postupovat v zaúčtování oceňovacího rozdílu jedním zápisem tedy oceňovacím rozdílem k majetku nebo pomocí goodwillu, který je složitější na účetní zápis a také vyžaduje položkové ocenění majetku, což bývá finančně náročnější. Na souvztažný účet Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností má účetní jednotka povinnost přecenit na reálnou hodnotu položky, které se běžně nepřeceňují např.: pozemky, stavby, zásoby, pohledávky a závazky z obchodních vztahů. Při ocenění položek aktiv a pasiv, které přecházejí na nástupnickou společnost, musí mít účetní jednotka k dispozici také celkové přecenění jmění společnosti na reálnou hodnotu.

Pokud tedy společností zaúčtují goodwill podle českých účetních předpisů, nemá při ocenění jmění při přeměnách daňové dopady (nelze uplatnit daňové odpisy). Vzniká tak rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou základny a podle českých předpisů by se měla počítat odložená daň z goodwillu, ale podle IAS 12 je to vylou-

čeno. Metodu ocenění s goodwillem používají především velké společnosti. Dalším problémem pro odloženou daň je zachycení ocenění jmění v účetnictví položkou aktiv vykázanou v dlouhodobém hmotném majetku jako Oceňovací rozdíl k nabytému majetku, kam se účtuje souvztažně s pasivní položkou Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací. Tato položka oceňovacího rozdílu k majetku v sobě totiž zahrnuje části položkového přecenění jednotlivých aktiv a samotný goodwill. Metoda ocenění jmění s oceňovacím rozdílem k majetku je více využívaná pro svoji jednoduchost.

Je možné si položit otázku, jestli je při fúzi výhodné zvyšovat základní kapitál nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti? Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti nemusí být pro fúzující společnosti vždy výhodné. Při zvýšení základního kapitálu je třeba přecenit jmění společností dle posudku znalce, což s sebou nese další náklady. Další důležitou věcí v případě zvýšení základního kapitálu ze jmění zanikajících společností je výpočet výměnného poměru a případné dorovnání obchodních podílů nebo akcií. Například u akciové společnosti je znalecký posudek k ocenění jmění společnosti klíčovým faktorem pro vypořádání mezi společníky. Na druhou stranu společnost s vyšším základním kapitálem na trhu může působit jako velice stabilní a důvěryhodná firma. V poradenském světě lze brát fúze společností jako nástroj převzetí moci a zbavení se nežádoucích společníků.

7 Závěr

V této diplomové práci byla rozebrána problematika přeměn obchodních společností, konkrétně se práce zaměřila na problematiku křížových fúzí sloučením a splynutím. Jednalo se o tyto společnosti: veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Fúze obchodních společností představuje provázaný proces několika oblastí, kde musí dojít k souladu hned několika částí, a to právní, účetní a daňové.

Z právního hlediska je nutné splnit několik kroků se všemi náležitostmi, což zahrnuje vyhotovení projektu fúze, splnění stanovených termínů a podmínek pro zápis do veřejného rejstříku a dalších podmínek důležitých ke schválení fúze. Nej důležitějším dokumentem je projekt fúze, neboť z něho se dozvíme informace o fúzujících společnostech a postupech vedoucích k uskutečnění přeměny.

Z účetního hlediska je potřeba zpracovat velké množství dat a podmínek, dle kterých je stanoveno co, jak a kdy uplatňovat. Vypracují se především účetní výkazy, jako účetní závěrky nebo zahajovací rozvahy. V účetnictví je třeba zachytit ocnovaci rozdíly, které vyplývají z ocenění jmění posudkem znalce. K ocenění jmění nemusí dojít vždy například v situaci, kdy se u akciové společnosti v důsledku fúze nezvyšuje základní kapitál, není třeba ocenění jmění společnosti posudkem znalce, proto je vždy důležité vyhledat všechna potřebná ustanovení, která by se mohla týkat konkrétních situací. Dále je třeba vyloučit všechny vzájemné pohledávky a závazky, náklady a výnosy zúčastněných společností ke sloučení účetnictví po zápisu fúze do veřejného rejstříku.

Z daňového hlediska je nutné dodržet všechny termíny pro podání, placení a registrování k dani. Jedním z pozitivních motivů při realizaci fúze může být daňová optimalizace, ale pozor tento motiv nesmí být jediný. Komplikace v této oblasti se týkají právě možnosti přenosu daňové ztráty ze zanikajícího subjektu na nástupnický subjekt.

Hlavním cílem této diplomové práce bylo prostřednictvím namodelovaných příkladů fúzí mezi obchodními společnostmi, identifikovat problémové oblasti a na základě těchto problémových oblastí navrhnout nejvhodnější a také nejúspěšnější postup, který mohou firmy při realizaci fúze sloučením nebo splynutím realizovat. V kapitole 5. Návrh postupu fúze a doporučení byl navržen postup fúze.

Pro navržení vhodného postupu fúze bylo třeba nejprve přes modelové příklady fúzí sloučením a splynutím, kde byly obsaženy všechny kroky fúze, jak z účetního tak z daňového hlediska, identifikovat problémové oblasti fúze. Problémové oblasti fúze jsou sepsány v podkapitole 4.3. V této podkapitole bylo rozebíráno mimo jiné ocenění jmění zanikajících společností a uznatelnost daňové ztráty pro nástupnické společnosti.

Při uplatnění nároku na odečet daňové ztráty nástupnickou společností, lze odečítat daňovou ztrátu od základu daně maximálně do výše části základu daně, připadajícího na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který zanikl v období, za které byla vyměřena daňová ztráta. Jak již bylo uvedeno v kapitole 4.3 Problémové oblasti při fúzi, je důležité správně identifikovat část základu daně, připadajícího

na stejné činnosti vykonávané zanikajícím poplatníkem. Dle právních předpisů je nutné při uplatnění nároku na odečet daňové ztráty splnit ekonomicky zdůvodnitelná kritéria a zároveň musí mít nástupnická společnost 80 % tržeb ze stejné činnosti jako zanikající společnost. V praxi však není vůbec jednoduché přesně vymezit ztrátu.

Pro ocenění jmění mohou společnosti použít metodu ocenění s goodwillem nebo metodu ocenění jmění s oceňovacím rozdílem k majetku. Metodu ocenění jmění s goodwillem většinou používají pro oceňování jmění velké společnosti a metoda ocenění jmění s oceňovacím rozdílem k majetku je více využívána pro svoji nenáročnost na účetní zápis. Jak bylo již uvedeno v podkapitole 5.3 Doporučení, je třeba opravdu zvážit, kterou metodu ocenění jmění společnosti zvolí, neboť může významně ovlivnit hospodářské výsledky nástupnických společností během následujících několika let.

Konkrétně v podkapitole 5.1 Návrh postupu fúze byly uvedeny základní kroky postupu pro fúze společností. Jde především o komunikaci, volbu rozhodného dne fúze a sepsání projektu fúze a jeho zveřejnění. Dále se společnosti dle návrhu postupu fúze musí zaměřit na vhodnou volbu ocenění jmění, sestavení zahajovací rozvahy a rozhodnutí ohledně zvýšení základního kapitálu ze jmění zanikající společnosti a také včasného podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob a ostatních daňových povinností včetně podkladů k účetní závěrce za minulé období.

Podrobný harmonogram jednotlivých kroků fúze pro zúčastněné společnosti byl navrhnout v podkapitole 5.2. Harmonogram jednotlivých kroků fúze byl navržen pro fúze s rozhodným dnem 1. 1. daného roku a datem zápisu fúze do veřejného rejstříku ještě téhož roku v srpnu. Harmonogram fúze je pro zúčastněné společnosti značným přínosem, protože dává jednotlivým krokům a následně i celému procesu fúze řád a systém.

V další podkapitole 5.3 byla uvedena doporučení pro společnosti, které se účastní fúze. Doporučení se týkaly průzkumu trhu a zhodnocení pozitiv či negativ pro realizaci fúze, metody ocenění jmění dle posudku znalce, ztráty obchodního jména, revizního znaleckého posudku a projektu fúze, jehož šablona byla v diplomové práci také navržena.

Fúze společností je velkým zásahem do života společností, jsou tedy velmi důležité přípravné a vyhodnocovací práce, zda fúzi provést či nikoliv. Dále je důležité stanovit si cíle, které je třeba splnit, zvážit možná rizika a dostatečně prozkoumat společnost, se kterou se má fúze realizovat. S časovým odstupem je také vhodné zhodnotit úspěšnost fúze, což vzhledem k množství ovlivněných skupin lidí není vůbec jednoduché. Zhodnotit úspěšnost fúze se dá například prostřednictvím poměrových ukazatelů nebo ekonomické přidané hodnoty, tyto ukazatele mohou ukázat průběh výkonnosti společnosti před a po fúzi.

8 Literatura

8.1 Monografie

ALLEN, F ., MYERS, S ., BREALEY, R . *Teorie a praxe firemních financí*. Brno: BizBooks, 2014. 1095 s . ISBN 978-80-265-0028-5 .

BEJČEK, J . *Soutěžní politika a fúze v evropském kontextu*. Brno: Masarykova univerzita, 2010, 389 s . ISBN 978-80-210-5067-9 .

ČOUKOVÁ, P . *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*. Bohušovice: Oswald, 2015. 408 s . ISBN 978-80-905690-8 -9 .

ČOUKOVÁ, P ., JOSKOVÁ, L ., PRAVDA, P ., PRAVDOVÁ, M ., ŠAFRANEK, J ., *Nová společnost s ručením omezeným: právo - účetnictví - daně*. Praha: Grada Publishing, 2014. Právo pro praxi. 208 s . ISBN 978-80-247-4445-2 .

DĚDIČ, J . *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi: praktická příručka pro přípravu a schvalování přeměn*. Praha: BOVA Polygon, 2012. 368 s . ISBN 978-80-7273-170-1 .

DĚDIČ, J ., LASÁK, J ., KRÍŽ, J . *Obchodní společnosti*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Judikatura k rekodifikaci. 416 s . ISBN 978-80-7478-852-9 .

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

DVOŘÁK, T . *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 486 s . ISBN 978-80-7357-970-8 .

DVOŘÁK, T . *Společnost s ručením omezeným*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Vědecká monografie. 696 s . ISBN 978-80-7478-633-4 .

HEGER, R . *Fúze obchodních společností a jejich přínos z hlediska růstu kapitálových výnosů*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2011. Teze disertační práce. 38 s . ISBN 978-80-7454-084-4 .

JOSKOVÁ, L. *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.

KISLINGEROVÁ, EVA. *Manažerské finance*. 3. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2010, xxxviii, 811 s. ISBN 978-80-7400-194-9.

POKORNÁ, J., VEČERKOVÁ, E., PEKÁREK, M. *Obchodní korporace a nekalá soutěž*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Meritum. 636 s. ISBN 978-80-7478-873-4.

SALACHOVÁ, B., VÍTEK, B. *Podnikání a jeho přeměny*. Ostrava: Key Publishing, 2013. Monografie (Key Publishing). 145 s. ISBN 978-80-7418-185-6.

SALACHOVÁ, B., VÍTEK, B., GLÁSEROVÁ, J., OTAVOVÁ, M. *Obchodní korporace a jejich přeměny (právní, účetní a daňové aspekty)*. 1. vyd. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2014. 147 s. Monografie. ISBN 978-80-7418-220-4.

SEDLÁČEK, J. *Účetnictví přeměn obchodních korporací*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 219 s. ISBN 978-80-7380-508-1.

SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2015. 258 s. ISBN 978-80-7357-967-8.

SKÁLOVÁ, J., ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 436 s. ISBN 978-80-7357-485-7.

ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti*. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně. 280 s. ISBN 978-80-247-4018-8.

ŠPATNÁ, B. *Přeshraniční a nadnárodní fúze obchodních společností z ČR a dalších členských států EU*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2010. 84 s. ISBN 978-80-7418-058-3.

VOMÁČKOVÁ, H. *Účetnictví akvizic, fúzí a jiných vlastnických transakcí: (vyšší účetnictví)*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. 560 s. ISBN 978-80-7273-157-2.

8.2 Internetové zdroje

BRZOBOHATÁ, I. *Účetní, daňové a právní aspekty fúzí obchodních korporací*. Mendelova univerzita v Brně. Provozně ekonomická fakulta. Ústav účetnictví a daní. Diplomová práce, 2012, 81 s. Dostupné z : <https://is.mendelu.cz/auth/lide/clovek.pl?id=2967;zalozka=13;studium=41781;zp=31559>

CASSIMAN, B., COLOMBO, M. *Mergers & Acquisitions: The Innovation Impact* [online]. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2006 [cit. 2016-09-04]. ISBN 10: 1 84542 659 2. Dostupné z : <http://books.google.cz/books?id=KH8zpajEYsC&printsec=frontcover&hl=cs#v=onepage&q&f=false>

DOLEČEK, M., *Přeměny obchodních korporací* [online]. CzechTrade, 2014 [cit. 2016-09-04]. Dostupné z : <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/premeny-obchodnich-korporaci-ppbi-51123.html#!&chapter=1>

GAUGHAN, P., MERGERS, A., *Acquisitions and Corporate Restructurings* [online]. 5. ilustr. vyd. New Jersey: John Wiley & Sons, 2010 [cit. 2016-09-04]. ISBN 978-0-470-56196-6. Dostupné z : <http://books.google.cz/books?id=cPZDpDMFdAC&printsec=frontcover&hl=cs#v=onepage&q&f=false>

JOSKOVÁ, L., *Nová právní úprava přeměn* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2008 [cit. 2016-09-04]. Dostupné z : <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3658v4985-nova-pravni-uprava-premen/>

Proces přeměny obchodních společností [online]. 2012 [cit. 2016-09-06]. Dostupné z : <http://www.podnikator.cz/zacatek-podnikani/podnikani-obecne/n:17003/Proces-premeny-obchodnich-spo>

Přeměny společností: Hlavní typy přeměn obchodních společností. Profispolecnosti.cz [online]. 2013 [cit. 2016-09-04]. Dostupné z : <http://www.profispolecnosti.cz/sluzby/premeny-spolecnosti>

Změny v oblasti přeměn obchodních společností [online]. Deloitte., 2012 [cit. 2016-09-04]. Dostupné z : http://www.stavebni-forum.cz/diskuse2012/prezentace/0117_deloitte.pdf

8.3 Zákony

Zákon č . 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění. Dostupné z :
<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Zákon č . 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dostupné z :
<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

Zákon č . 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z :
<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

Zákon č . 89/2012 Sb., občanský zákoník. Dostupné z :
<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

Zákon č . 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích. Dostupné z :
<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90>

Zákon č . 125/2008 Sb., zákon o přeměnách obchodních společností a družstev.
Dostupné z : <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2008-125>

Zákon č . 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Dostupné z :
<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>

Zákon č . 93/2009 Sb. o auditorech. Dostupné z :
<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93>

Zákon 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Dostupné z :
<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>

Zákon č . 16/1993 Sb., o dani silniční. Dostupné z :
<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-16>

Zákonné opatření Senátu č . 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí. Do-
stupné z : <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-340>

9 Seznam příloh

A	Podklady k přecenění majetku	105
B	Komentáře k zahajovacím rozvahám	107
C	Rozvahy nástupnických společností	109
D	Projekt fúze	110

Přílohy

A Podklady k přecenění majetku

Příloha 1 Přecenění majetku a jmění veřejné obchodní společnosti k 31. 12. 2015

Přeceňované položky	Původní hodnota	Přecenění	Vliv odložené daně	Nová účetní hodnota
Dlouhodobý nehm. majetek	70	5	5	75
Dlouhodobý hm. majetek	50	20	20	70
Dlouhodobý fin. majetek	20	5	5	25
Zásoby	70	-10	-10	60
Krátkodobé pohledávky	130	-5	-5	125
Peníze a bankovní účty	150	0	0	150
Dlouhodobé závazky	50	0	0	50
Krátkodobé závazky	110	0	0	110
Goodwill	0	25	-	25
Celkem	650	40	15	690

Příloha 2 Přecenění majetku a jmění komanditní společnosti k 31. 12. 2015

Přeceňované položky	Původní hodnota	Přecenění	Vliv odložené daně	Nová účetní hodnota
Dlouhodobý nehm. majetek	60	10	10	70
Dlouhodobý hm. majetek	80	15	15	95
Zásoby	90	-5	-5	85
Krátkodobé pohledávky	110	-5	-5	105
Peníze a bankovní účty	200	0	0	200
Dlouhodobé závazky	50	0	0	50
Krátkodobé závazky	170	0	0	170
Goodwill	0	30	-	30
Celkem	760	45	15	805

Příloha 3 Přecenění majetku a jmění společnosti s ručením omezeným k 31. 12. 2015

Přeceňované položky	Původní hodnota	Přecenění	Vliv odložené daně	Nová účetní hodnota
Dlouhodobý hm. majetek	50	20	20	70
Zásoby	70	-10	-10	60
Krátkodobé pohledávky	130	-5	-5	125
Peníze a bankovní účty	200	0	0	200
Krátkodobé závazky	100	0	0	100
Goodwill	0	24	-	24
Celkem	550	29	5	579

Příloha 4 Přecenění majetku a jmění akciové společnosti k 31. 12. 2015

Přeceňované položky	Původní hodnota	Přecenění	Vliv odložené daně	Nová účetní hodnota
Dlouhodobý nehm. majetek	300	25	25	325
Dlouhodobý hm. majetek	450	15	15	465
Zásoby	450	-10	-10	440
Krátkodobé pohledávky	410	-5	-5	405
Peníze a bankovní účty	890	0	0	890
Dlouhodobé závazky	70	0	0	70
Krátkodobé závazky	140	0	0	140
Goodwill	0	25	-	25
Celkem	2710	50	25	2760

B Komentáře k zahajovacím rozvahám

Příloha 5 Komentář k zahajovací rozvaze komanditní společnosti sloučení

Převzetí položek vlastního kapitálu ze zanikající vos			
Základní kapitál	100	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	100
Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obch. korporací	40	Převod do ost. kap. fondů	40
Jiný výsledek hospodaření min. let	-3	Jiný výsledek hospodaření	-3
Ostatní kapitálové fondy	60	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	60

Příloha 6 Komentář k zahajovací rozvaze komanditní společnosti splnutí

Převzetí položek vlastního kapitálu ze zanikající vos			
Základní kapitál	100	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	100
Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obch. korporací	40	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	40
Jiný výsledek hospodaření min. let	-3	Jiný výsledek hospodaření	-3
Ostatní kapitálové fondy	60	Ostatní kapitálové fondy	60

Příloha 7 Komentář k zahajovací rozvaze komanditní společnosti splnutí

Převzetí položek vlastního kapitálu ze zanikající ks			
Základní kapitál	120	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	120
Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obch. korporací	45	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	40
		Ostatní kapitálové fondy	5
Jiný výsledek hospodaření min. let	-3	Jiný výsledek hospodaření	-3
Ostatní kapitálové fondy	60	Ostatní kapitálové fondy	60
Zisk běžného období	36	Zisk běžného období	36

Příloha 8 Komentář k zahajovací rozvaze akciové společnosti sloučení

Převzetí položek vlastního kapitálu ze zanikající sro			
Základní kapitál	100	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	100
Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obch. korporací	29	Převod do ost. kap. fondů	29
Jiný výsledek hospodaření min. let	-1	Jiný výsledek hospodaření	-1
Rezervní fond	60	Rezervní fond	60
Ostatní kapitálové fondy	50	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	40
		Ostatní kapitálové fondy	10
Nerozdělený zisk	46	Nerozdělený zisk	46
Zisk běžného období	60	Zisk běžného období	60

Příloha 9 Komentář k zahajovací rozvaze akciové společnosti splynutí

Převzetí položek vlastního kapitálu ze zanikající sro			
Základní kapitál	100	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	100
Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obch. korporací	29	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	10
		Ostatní kapitálové fondy	19
Jiný výsledek hospodaření min. let	-1	jiný výsledek hospodaření	-1
Rezervní fond	60	Rezervní fond	60
Ostatní kapitálové fondy	50	Ostatní kapitálové fondy	50
Nerozdělený zisk	46	Nerozdělený zisk	46
Zisk běžného období	60	Zisk běžného období	60

Příloha 10 Komentář k zahajovací rozvaze akciové společnosti splynutí

Převzetí položek vlastního kapitálu ze zanikající as			
Základní kapitál	2000	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	2000
Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obch. korporací	50	Zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti	50
Jiný výsledek hospodaření min. let	-5	jiný výsledek hospodaření	-5
Rezervní fond	50	Rezervní fond	50
Ostatní kapitálové fondy	60	Ostatní kapitálové fondy	60
Nerozdělený zisk	50	Nerozdělený zisk	50
Zisk běžného období	57	Zisk běžného období	57

C Rozvahy nástupnických společností

Příloha 11 Rozvaha nově vzniklé veřejné obchodní společnosti

Rozvaha nově vzniklé veřejné obchodní společnosti - splynutí			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	145	Základní kapitál	300
Goodwill	55	Jiný výsledek hospodaření min. let	-6
Dlouhodobý hmotný majetek	165	Ostatní kapitálové fondy	125
Dlouhodobý finanční majetek	25	Zisk běžného období	36
Fixní aktiva celkem	390	Vlastní kapitál celkem	455
Zásoby	145	Odložený daňový závazek	6
Krátkodobé pohledávky	200	Dlouhodobé závazky	100
Peníze a bankovní účty	350	Závazky ke společníkům	165
		Krátkodobé závazky	250
		Stát - daňové závazky	109
Oběžná aktiva celkem	695	Závazky celkem	630
Celkem	1085	Celkem	1085

Příloha 12 Rozvaha nově vzniklé akciové společnosti

Rozvaha nově vzniklé akciové společnosti - splynutí			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý nehmotný majetek	325	Základní kapitál	2160
Goodwill	49	Jiný výsledek hospodaření min. let	-6
Dlouhodobý hmotný majetek	535	Rezervní fond	110
		Ostatní kapitálové fondy	129
		Nerozdělený zisk	96
		Zisk běžného období	117
Fixní aktiva celkem	909	Vlastní kapitál celkem	2606
Zásoby	500	Odložený daňový závazek	6
Krátkodobé pohledávky	480	Dlouhodobé závazky	70
Peníze a bankovní účty	1090	Krátkodobé závazky	190
		Stát - daňové závazky	107
Oběžná aktiva celkem	2070	Závazky celkem	373
Celkem	2979	Celkem	2979

D Projekt fúze

Šablona projektu fúze

Nástupnická společnost:

- název
- právní forma
- sídlo
- IČO
- statutární orgány
- základní kapitál

Zanikající společnosti:

- název
- právní forma
- sídlo
- IČO
- statutární orgány
- základní kapitál

Rozhodný den:**Forma a účel realizace fúze:****Datum zápisu do veřejného rejstříku:****Struktura jmění a vlastního kapitálu nástupnické společnosti:****Vypořádání pohledávek a závazků:****Výměnný poměr podílů společníků:****Práva vlastníků a navrhovaná opatření:****Harmonogram fúze:****Datum sepsání projektu:**