

FÚZE V ČESKÉ REPUBLICE

Problematika přeměn je v České republice regulována dle vzoru práva Evropské unie. Právní úprava je tedy srovnatelná s ostatními státy. Drobné odlišnosti je možno zcela jistě najít v účetní a daňové regulaci. Základní myšlenkou úpravy v oblasti daní je, aby daňové dopady na nástupnickou společnost byly neutrální, tedy nemělo by dojít k žádnému poškození nástupnické společnosti, ale také ne k jejími neoprávněnému daňovému zvýhodnění. Jak z textu vyplývá je zabráněno daňovým efektům z přecenění majetku při fúzích. Přesto se poradci v řadě prováděných fúzí zejména v rámci holdingových společností (fúze mateřských a dceřinných společností, fúze sesterských společností) snaží získat vedle ekonomických a hospodářských efektů pro své klienty také nějaké daňové výhody. Lze to. Ano občas se nějaká daňová výhoda najít dá

A. Možnosti fúzí v ČR

1. Právní úprava. Fúze jsou v České republice upraveny v obchodním zákoníku¹ (dále jen "ObchZ"). Mezi fúze se je možno zařadit sloučení, splynutí a převzetí jmění jediným společníkem. Současně platná právní úprava byla do českého práva zavedena rozsáhou novelizací k datu 1.1.2001 a odpovídá principům evropského práva.

Fúze mohou vzájemně relizovat kapitálové společnost nebo osobní společnosti. Jsou tedy možné kombinace

- Společnosti s ručením omezeným a akciové společnost , případně dvě a.s. nebo s.ro. s právním nástupcem s.r.o. nebo a.s.
- Komantitní společnost a veřejná obchodní společnosti, případně dvě k.s. nebo v.o.s. s právním nástupcem k.s. nebo v.o.s.

2. Zjednodušené procesy fúzí. Při fúzi osobních společností nebo při sloučení společností kapitálových, pokud nejsou emitovány nové akcie či obchodní podíly není nutno nechávat oceňovat majetek zanikající společnosti znalcem. Tento zjednodušený proces je možno také použít při sloučení společností se stejnými vlastníky.

3. Fúze se znaleckým přeceněním majetku. Při sloučení kapitálových společností s emisí nových akcií či podílů nebo při splynutí je nutno nechat ocenit jmění zanikající společnosti znalcem jmenovaným pro tento účel soudem. Toto znalecké přecenění majetku je zanikající společnost povinna zaúčtovat do svého účetnictví.

Při převzetí jmění jediným společníkem je nutno využít služeb znalce při ocenění hodnoty, která má být poskytnuta minoritním společníkům jako vypořádání. Na základě tohoto znaleckého posudku ale nedochází ke změnám v účetnictví zanikající a nástupnické společnosti.

¹ Obchodní zákoník, zákon č. 513/1991 Sb. § 69- 69b.

B. Postup kroků při fúzi

1. Stanovení rozhodného dne. Rozhodný den je vymezen § 220a, odst. 3, písm.a) ObchZ jako den, od něhož se jednání zanikajících společností považují z účetního hlediska za jednání společnosti nástupnické. Na ustanovení obchodního zákoníku navazují účetní předpisy, zejména zákon o účetnictví.

Zanikající společnosti uzavírají účetnictví ke dni předcházející rozhodný den fúze. Po rozhodném dnu je stále uložena povinnost vést účetnictví (pro případ, že by fúze nebyla zapsána do obchodního rejstříku). Pokud však dojde k úspěšnému zápisu fúze do obchodního rejstříku, nástupnická společnost upraví své účetnictví tak, že do něho zahrne i všechny účetní případy zanikající společnosti. Nástupnická společnost pak je jedinou účetní jednotkou po rozhodném dnu, sestavuje účetní závěrku (za spojené účetnictví) a podává daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob.

2. Příprava dokumentů k fúzi. Základním dokumentem upravujícím fúzi je návrh smlouvy o fúzi. Tento návrh obsahuje základní informace o plánované fúzi². Kromě identifikace zúčastněných společností je zde uvedeno také

- výměnný poměr akcií či podílů,
- den, od kterého se nově emitované akcie podílejí na zisku nástupnické společnosti,
- určení, v jaké struktuře nástupnická společnost přebírá složky vlastního kapitálu zanikající společnosti,
- rozhodný den fúze.

Dalším dokumentem je zpráva představenstva nebo jednatelů. Tato zpráva popisuje ekonomické i právní důvody vedoucí k fúzi, vysvětluje stanovení výměnných poměrů (akcie zanikající společnosti za akcie nástupnické), popisuje postup oceňování a způsobu výpočtu výměnného poměru.

Dalšími dokumenty jsou zpráva dozorční rady a přezkoumání fúze znalcem.

Tyto dokumenty musí být připraveny nejpozději 1 měsíc před plánaným termínem valné hromady. Návrh smlouvy o fúzi musí být uložen do Sbírký listin rejstříkového soudu a ostatní dokumenty musí být k dispozici v sídle společnosti k nahlédnutí pro akcionáře.

3. Valná hromada o fúzi. Valná hromada schvaluje návrh smlouvy o fúzi. O průběhu konání valné hromady musí být vyhotoven notářský zápis. Další notářský zápis je poté uzavřená smlouva o fúzi.

C. Účetní a daňové povinnosti

1. Sestavení konečných účetních závěrek. Všechny společnosti zúčastněné na fúzi jsou povinny sestavit ke dni předcházející rozhodný den fúze konečnou účetní závěrku. Tímto dnem může být standardní konec účetního období (31.12) nebo jakékoliv jiné zvolené datum. V konečné účetní závěrce zanikající společnosti je nutno zaúčtovat přecenění na reálnou hodnotu dle znaleckého posudku³.

Podle účetních předpisů je nutno zaúčtovat přecenění majetku na reálnou hodnotu vždy, pokud toto ocenění vyžaduje obchodní zákoník. Toto přecenění je účtováno rozvahovým způsobem (zvýšení hodnoty aktiva souvztažně se zvýšením hodnoty vlastního kapitálu v pasivech). Prakticky se využívá syntetického účtu Oceňovací rozdíly z přecenění z důvodu fúze, který je v konečné účetní závěrce vykázán ve vlastním kapitálu zanikající společnosti.

Při přecenění aktiv dle znaleckého posudku může dojít ke vzniku goodwillu, který je vykazován jako dlouhodobý nehmotný majetek.

2. Sestavení zahajovací rozvahy. K rozhodnému dni fúze je povinna nástupnická společnost sestavit zahajovací rozvahu⁴. Tato zahajovací rozvaha vychází z konečných účetních závěrek všech zúčastněných společností. Všechny účetní závěrky a zahajovací rozvaha musí být ověřeny auditerem, pokud je jednou za zúčastněných společeností akciová společnost.

V zahajovací rozvaze se objevuje již nová struktura vlastního kapitálu nástupnické společnosti. Existuje zde tedy provázanost mezi návrhem smlouvy o fúzi a zahajovací rozvahou. Do návrhu smlouvy o fúzi se uvádí, v jaké struktuře přebírá nástupnická společnost položky vlastního kapitálu. V zahajovací rozvaze se toto prakticky projevuje.

Přeceňovací rozdíly zaúčtované do kapitálu zanikající společnosti mohou sloužit k vytvoření dostatečně vysokého základního kapitálu či rezervního fondu.

3. Souhlas správce daně se zánikem společnosti. Správce daně – příslušný finanční úřad musí vydat souhlas s výmazem z obchodního rejstříku, tj. se zánikem zanikající společnosti. O tento souhlas je nutno požádat, správce daně má lhůtu 3 měsíců. Není vyloučeno, že zanikající společnost bude podrobena daňové kontrole před vydáním souhlasu.

V některých případech je nutno také předložit správci daně dokumenty osvědčující záměry vedoucí k fúzi.

D. Daňové důsledky v nástupnické společnosti

1. Vliv směrnice EU o fúzích

a) Poskytované daňové výhody

² Obchodní zákoník § 220a.

³ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 27, Vyhláška o účetnictví č. 500/2002, § 54, § 6 a § 7

⁴ Obchodní zákoník § 220d, odst. 2

Na základě implementace směrnice EU⁵ byly do zákona o daních z příjmů zakomponovány některá ustanovení, která odstraňují překážky spočívající v daňové nevýhodnosti fúzí. Základní principem je, že fúze nesmí vyvolat žádné daňové důsledky.

Dle ustanovení staršího znění zákona o daních z příjmů účinného do 31. 12. 2003 nepřecházela daňová ztráta vzniklá poplatníkovi zaniklému bez provedení likvidace (tj. mimo jiné i v případě fúze) na jeho právního nástupce. Prakticky nebylo možno daňovou ztrátu přenést jakýmkoliv způsobem na jiný subjekt.

Vlivem aplikace směrnice došlo k úpravě⁶ a daňová ztráta vzniklá za zdaňovací období započaté od 1. 1. 2004 **přechází na právního nástupce a to v případě fúzí či vkladu podniku**. Právní nástupce tedy přebírá vzniklou daňovou ztrátu. Nežže však převzatou daňovou ztrátu odčítat od svého základu daně neomezeně. Prakticky je možno odečítat daňovou ztrátu maximálně do výše části základu daně, připadajícího na stejné činnosti vykonávané zaniklým poplatníkem, v období za které daňová ztráta vznikla.

Praktický příklad: při fúzi ztrátové výrobní společnosti do nástupnické poradenské společnosti, může poradenská společnost v budoucnosti odečítat daňovou ztrátu zaniklé výrobní společnosti jen tehdy, pokud provozuje nadále výrobu. Pokud bude provozována souběžně výroba a poradenství a společnost skončí ziskem – daňovým základem, může být odečtena daňová ztráta jen z takové části daňového základu, který odpovídá zisku z výroby. Pokud nástupnická společnost výrobu zruší, není možno daňovou ztrátu využít.

Za další výhodu je možno označit převzetí zákonných rezerv a opravných položek nástupnickou společností.

b) Omezení použitelnosti těchto výhod

Výše uvedené výhody však není možno využít, pokud je ze všech okolností fúze zřejmé, že neměla řádné ekonomické důvody a že vedla jen k daňové úspoře. Jako vyratitelná právní domněnka je uvedeno, že se má za to, že neexistovaly hospodářské důvody fúze pokud jedna ze zúčastněných společností po dobu delší než 12 měsíců nevykonávala žádnou činnost.

2. Ostatní případy fúzí

a) Fúze osobních společností

Při fúzi osobních společností není možno převzít daňovou ztrátu vzniklou zanikající společnosti. Obchodní zákoník nevyžaduje znalecké ocenění majetku zanikající společnosti, nedochází tedy k žádnému přecenění v účetnictví fúzujících subjektů.

⁵ Směrnice o zdanování při fúzích

⁶ Zákon o daních z příjmů § 38na, odst. 4 a § 23c odst. 4 písm. b), v platném znění od 1.5.2004 .

3. Ustanovení zákona o daních z příjmů platné pro všechny typy fúzí

a) Pokračování v daňovém odpisování

V daňovém odpisování hmotného i nehmotného majetku pokračuje⁷ nástupnická společnost a to při zachování původních pořizovacích cen i způsobu odpisování. Přecenění majetku dle znaleckých posudků, které byla zaúčtováno do účetnictví nemění daňovou hodnotu majetku.

Nově je tedy majetek účetně odpisován z reálných hodnot. Tento rozdíl vede k povinnosti účtovat a vykazovat odložený daňový závazek.

b) Zákaz daňového přeceňování majetku

Pro veškerý majetek nabytý fúzí platí, že nástupnická společnost může jako daňový výdaj uplatnit pouze pořizovací ceny zachycené v účetnictví zanikající společnosti a to bez vlivu přecenění na reálnou hodnotu pro účely fúze. Toto platí pro zásoby, nedokončené investice, cenné papíry, atd.

c) Zákaz odpisování goodwillu

Pokud je při fúzi vykázán goodwill jako nehmotný majetek, staví předpisy o účetnictví povinnost odepsat tento goodwill v průběhu 60 měsíců rovnoměrně. Tyto odpisy jsou jen účetním nákladem. Pro daňové účely nejsou žádné odpisy daňově uznatelné.

4. Ostatní daňové povinnosti

a) Registrace nového subjektu u správce daně

Nástupnická společnost povinna⁸ do **15 dnů** od zápisu fúze do obchodního rejstříku oznámit finančnímu úřadu změny týkající se zaniklých a nástupnické společností, například čísla bankovních účtů, na kterých jsou soustředěny peněžní prostředky z podnikatelské činnosti, rozšíření okruhu daní, k nimž je nutné se registrovat, atd.

b) Daň z přidané hodnoty

Nástupnická společnost je povinna⁹ podat **příhlášku k registraci do dne zápisu přeměny** do obchodního rejstříku. Plátcem se stane dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Zdaňovací období se stanoví ze součtu obrátů zúčastněných společností.

Zanikající společnosti jsou plátcí daně z přidané hodnoty až do okamžiku výmazu z obchodního rejstříku. Zánik zanikající společnosti nevede k žádnému dodanění na straně DPH.

c) Daň z převodu nemovitostí

⁷ Zákon o daních z příjmů § 30 odst. 12 a § 32a odst. 4.

⁸ Zákon o správě daní a poplatků, č. 337/1991 Sb., § 33 odst. 7

⁹ Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb., § 95 odst. 4

Přesuny majetku provedené v rámci fúzí nejsou zdaňovány daní z převodu nemovitostí. Toto osvobození je bezpodmínečné. Nástupnické společnosti však vzniká povinnost podat daňové přiznání na daň z převodu nemovitostí. Termín je 3 měsíce od doručení výpisu z katastru nemovitostí osvědčující změnu vlastnictví nemovitosti (ze zaniklé společnosti došlo k přechodu na společnost nástupnickou).

LITERATÚRA:

1. *Dědič J., Čech P.* Evropské právo společností, Praha, Polygon, 2004.
2. *Vomáčková H.* Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí, III. Aktualizované vydání, Praha, Polygon 2005.
3. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
4. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
5. České účetní standardy pro podnikatele, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
6. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.