

# Daňová a účetní úprava fúzí na Slovensku<sup>#</sup>

*Jana Skálová\**

## Regulace fúzí v Evropské unii

Evropská komise pojala na počátku 60. let 20. století úmysl prosadit celkem čtrnáct směrnic, jež měly harmonizovat právo kapitálových společností. V této regulaci se zaměřila i na fúze obchodních společností, kdy přijala Třetí směrnice Rady č. 78/855/EHS ze dne 9. října 1978 o fúzích akciových společností (Úřední věstník Evropské unie, L 295, 20. 10. 1978, s. 36). Tato směrnice obsahuje základní zásady pro realizaci fúzí, které byly do českého obchodního zákoníku implementovány od 1. 1. 2001. Mezi ně patří např. koncepce rozhodného dne, tedy oddělení ekonomických aspektů (zobrazených v účetnictví) od právních účinků fúze. Další byla Šestá směrnice Rady č. 82/891/EHS ze dne 17. prosince 1982 o rozdělení akciových společností (Úřední věstník Evropské unie L 378, 31. 12. 1982, s. 47) a Desátá směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/56/ES ze dne 26. října 2005 o přeshraničních fúzích kapitálových společností (Úřední věstník Evropské unie L 310, 25. 11. 2005, s. 1). Tato směrnice vedla v České republice k vytvoření samostatného zákona o přeměnách obchodních společností.

Desátá směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2005/56/ES ze dne 26. října 2005 o přeshraničních fúzích kapitálových společností přinesla členským státům povinnost, aby upravily své právní řády tak, aby bylo možno provádět přeshraniční fúze obchodních společností. Členské státy měly za povinnost ji promítnout do svých právních řádů do 15. prosince 2007. Česká republika tak učinila samostatným zákonem o přeměnách, který vstoupil v účinnost ke dni 1. července 2008. V současnosti je směrnice transponována ve všech členských státech EU (Kuhn aj., 2010).

Tato implementace neproběhla ve všech státech bez komplikací. Také Česká republika musela přistoupit k rozsáhlé novele původního zákona k datu 1. 1. 2012, jejímž cílem bylo zejména odstranění některých chyb a lepší návaznost na právní úpravu okolních států pro přeshraniční fúze. Důvody pro novelizaci pro odstranění právních nesrovnalostí shrnuje Čech (2012), dále pak Dědič (2012). Nové přístupy k oceňování a nové úkoly pro znalce popisuje Hlaváč (2012) a účetní a daňové řešení rozebírá Josková (2012) a Skálová (2012b).

Cílem tohoto článku je zaměřit se na účetní a daňovou úpravu fúzí ve Slovenské republice. Z této země přichází nejvíce společností formou přeshraniční fúze do českých společností. Žádná jazyková bariéra a společné kořeny v účetních i daňových předpisech mohou vzbudit pocit, proces česko-slovenské přeshraniční fúze je snadný. Bohužel není tomu tak. Slovenská účetní a daňová úprava šla v posledních desetiletích svou cestou a je možno identifikovat řadu odlišných přístupů. Cílem dalšího textu tedy je zaměřit pozornost na některé významné odlišnosti slovenské úpravy od české, které mohou proces česko-slovenské přeshraniční fúze zkomplikovat.

Slovensko v minulých třech letech prošlo významnými změnami právních, účetních i daňových předpisů týkající se fúzí obchodních společností a to na základě řady kritických hlasů (Pala – Palová – Leontiev, 2010). Změny se dotkly zákona o účetnictví, Opatření Ministerstva financí Slovenské republiky z 16. 12. 2002 čj. 23054/2002-92, kterými se stanoví podrobnosti

<sup>#</sup> Tento článek byl připraven jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

<sup>\*</sup> Ing. Jana Skálová, Ph.D. – odborný asistent, Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <jana.skalova@vse.cz>.

o postupech účtování a rámcová účtová osnova, i zákona o daních z příjmů č. 504/2009 Zbierky zákonov (dále též „Z. z.“).

Odlišnosti v právní úpravě fúzí a zejména odlišnostem v přístupu k jejich účetnímu řešení mezi jednotlivými státy Evropské unie se v minulosti odborná literatura věnovala, zejména dvojice autorek ve výstupech řešení grantového úkolu Žárová – Skálová (2012), zkušenosti s přeshraničními fúzemi shrnují Podškubka – Skálová (2012), účetní a daňové řešení prvních česko-slovenských fúzí popisovali Tumpach – Skálová (2010). Odborný výzkum na Vysoké škole ekonomické v Praze přispěl také k řešení přístupu k účetnímu řešení v České republice, které bylo zakomponováno do novely zákona o přeměnách (Žárová, 2013). Na některé problematické oblasti nového řešení upozorňuje Vomáčková (2013).

### **Slovenská právní úprava rozhodného dne**

Pro účely účetnictví je účetní jednotka, která se zrušuje bez likvidace, povinna vést účetnictví do dne, který předchází rozhodnému dni. Rozhodný den je den určený ve smlouvě o sloučení nebo splynutí jako den, od něhož se úkony zanikající společnosti považují z hlediska účetnictví za transakce učiněné na účet nástupnické obchodní společnosti. Tento den nesmí být stanoven po dni nabytí právních účinků sloučení či splynutí, tj. nesmí být pozdější než den zápisu fúze do obchodního rejstříku.

Od rozhodného dne skutečnosti, které by byly předmětem účetnictví zanikající účetní jednotky, jsou součástí účetnictví nástupnické účetní jednotky. Při splynutí, pokud přechází jmění na nově založenou společnost a nástupnická společnost ještě nevznikla, vede účetnictví a sestaví zahajovací rozvahu za nástupnickou společnost zanikající účetní jednotka. Nástupnická společnost ode dne svého vzniku (zápisem fúze do obchodního rejstříku) pokračuje ve vedení účetnictví. Pro případ, že by nenastaly právní účinky sloučení nebo splynutí, tj. výmaz zanikající obchodní společnosti a zápis právního nástupce do obchodního rejstříku, je nutno vést účetnictví tak, aby bylo možné jednoznačně vyčíslit majetek, závazky a výsledek hospodaření všech zúčastněných společností.

Ke dni předcházející rozhodný den se uzavřou účetní knihy a sestaví se účetní závěrka zanikající účetní jednotky. Při sloučení nástupnická společnost nesestavuje účetní závěrku ke dni předcházející rozhodný den, ale pro účely sestavení zahajovací rozvahy pouze zjistí konečné zůstatky svých účtů. Tento princip platí pro nástupnickou společnost při sloučení v případě, že je rozhodný den stanoven na určité datum v rámci běžícího účetního období. Pokud bude rozhodný dne stanoven na první den účetního období, sestavuje před ním nástupnická účetní jednotka řádnou účetní závěrku. K prvnímu dni účetního období, který bude totožný s rozhodným dnem, pak sestaví zahajovací rozvahu a dále tato nástupnická účetní jednotka pokračuje ve vedení svého účetnictví, poté co doplní na své účty stavy aktiv a pasiv zanikající společnosti podle podkladů zahajovací rozvahy.

K rozhodnému dni sestavuje nástupnická společnost zahajovací rozvahu i v případě, že tento den předchází samotnému vzniku obchodní společnosti jako právnické osoby (při splynutí). Následně – v den vzniku obchodní společnosti – se již zahajovací rozvaha nesestavuje.

Zajímavostí je, že rozhodný den pro účely účetnictví nesmí být stanoven později než den nabytí právních účinků sloučení nebo splynutí, není však uvedena žádná lhůta omezující jak hluboko v minulosti může rozhodný den ležet. V České republice tato lhůta byla v minulosti 9 měsíců před podáním návrhu na zápis fúze do obchodního rejstříku, nyní je tato lhůta 12 měsíců.

## Oceňování majetku a závazků zanikající společnosti

Jednotlivé složky majetku a závazků účetní jednotky zrušené bez likvidace se ke dni zrušení bez likvidace oceňují pro účely slovenského účetnictví (§ 27 odst. odst. 1 písm. d) slovenského zákona o účetnictví č. 431/2002 Z. z.):

- tržní cenou,
- posudkem znalce nebo
- kvalifikovaným odhadem.

Slovenská úprava nenavazuje ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou v účetnictví na ustanovení obchodního zákoníku o ocenění jmění znalcem jmenovaným soudem či zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti emisí nových akcií či podílů pro společníky. Všechny společnosti zanikající z důvodu přeměny jsou tedy povinny ocenit svůj majetek a závazky reálnou hodnotou.

Při zrušení bez likvidace (při rozdělení, sloučení, splynutí) zanikající účetní jednotka ke dni předcházejícímu rozhodný den rozdílů vzniklé mezi reálnou hodnotou majetku a závazků dle § 27 odst. 1 písm. d) slovenského zákona o účetnictví a účetní hodnotou majetku a závazků zaúčtuje<sup>1</sup>:

- a) na účet opravných položek<sup>2</sup>, pokud je reálná hodnota majetku nižší než účetní hodnota tohoto majetku, přičemž se při účtování odhadují ekonomické užítky z majetku v účetní jednotce, která se stane právním nástupcem (tedy ekonomické využití majetku v nástupnické účetní jednotce),
- b) na účet rezerv; tvorba a zrušení rezerv se účtuje podle § 19 a zohledňuje potřeba rezerv v nástupnické účetní jednotce,
- c) výsledkově nebo na účet 414 – *Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov*, pokud jde o cenné papíry, podíly a deriváty, které jsou oceňovány reálnou hodnotou k rozvahovému dni, tedy při sestavení každé řádné účetní závěrky,
- d) v ostatních případech neuvedených v a) až c) na účet 416 – *Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení*; před účtováním oceňovacího rozdílu tímto způsobem se zruší opravná položka (pokud byla vytvořena).

Účetní hodnota, která je porovnávána s reálnou hodnotou, je hodnota majetku po zaúčtování odpisů, opravných položek i rezerv k rozvahovému dni. Nástupnická účetní jednotka v zahajovací rozvaze oceňuje majetek a závazky reálnou hodnotou převzatou z účetnictví zanikající společnosti.

Zůstatek účtu 416 se v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti vykazuje v účtových skupinách 41 – *Základné imanie a kapitálové fondy* a 42 – *Fondy zo zisku a prevedené výsledky hospodárenia* v souladu se smlouvou o sloučení nebo smlouvou o splynutí. Účetní úprava fondů ve vlastním kapitálu vzniklých přeceněním majetku zanikající společnosti je obdobná jako v ČR. Dle rozhodnutí vlastníků, které je vtěleno do základního dokumentu pro fúzi, je rozhodnuto o zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti (a část fondu ze 416 je převedena do základního kapitálu na 411). Druhou alternativou je i to, že část nebo celý fond je převeden do nerozděleného zisku. V návaznosti na zásadu opatrnosti je nutno také uvést, že na účtu 416 – *Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení* se účtuje také o případné o odložené dani, pokud vznikne v souvislosti se zaúčtováním reálné hodnoty majetku a závazků, a to souvztažně s účtem 481 – *Odložený daňový záväzok a odložená daňová*

<sup>1</sup> § 26 Opatrenie MF SR zo 16. 12. 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva.

<sup>2</sup> Tvorbu a rušení opravných položek upravuje § 18 Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92.

*pohládávka*<sup>3</sup>. Jedná se o případy, kdy účetní hodnota majetku je stanovena jako reálná hodnota, ale daňová základna zůstává v původní pořizovací ceně.

Nástupnická společnost ocení reálnou hodnotou majetek a závazky získané od zanikající zahraniční společnosti, a to i v případě, že ho zanikající společnost reálnou hodnotou oceněnou neměla. Znamená to tedy, že nástupnická společnost v zahajovací rozvaze bude vykazovat nově nabytý majetek v reálných hodnotách.

K rozhodnému dni je nástupnická společnost povinna převzít účetně majetek a závazky zanikající společnosti. V případě sloučení tato nástupnická společnost neuzavírá účetní knihy. Spojení účetnictví tedy není prostřednictvím zahajovací rozvahy (přestože je sestavena), ale postupem běžného zaúčtování položek aktiv a pasiv zanikající společnosti do nástupnické. Zůstatky na účtech se mohou převzít například prostřednictvím účtu 395 – *Vnútorne zúčtovanie* (viz Cenigová, 2012).

Ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku, ke dni předcházejícímu ani ke dni následujícímu po dni zápisu fúze do obchodního rejstříku se nesestavuje účetní závěrka.

### Soulad české a slovenské účetní úpravy

Jak je z Tab. 1 patrné zůstává „disharmonie“ v oblasti, kdy slovenská nástupnická společnost nemusí sestavovat konečnou účetní závěrku ke dni předcházející rozhodný dne fúze<sup>4</sup>. Pokud by tedy např. využívala slovenská společnost kalendářní rok a byl by zvolen rozhodný den fúze 1. 5., pak tedy ke dni 30. 4. uzavírá účetnictví a sestavuje účetní závěrku pouze zanikající společnost. Nástupnická společnost sestavuje k 1. 5. zahajovací rozvahu, ta je počátkem spojeného účetnictví. Není však oddělena část účetního období, kdy společnost nástupnická „byla sama“ od části účetního období, kdy „už jsou spojeny“. Účetní závěrka nástupnické společnosti ke konci účetního období tak bude obsahovat část údajů za samostatné období, část za spojené období, nelze ji tedy srovnávat ani s účetním obdobím přecházejícím, ani následujícím. Údaje z této účetní závěrky nejsou srovnatelné ani se zahajovací rozvahou.

**Tab. 1: Porovnání předpisů pro fúzi sloučením**

	Česká republika	Slovenská republika
<b>Vazba ocenění podle obchodního práva na účetnictví</b>	Ano.	Ne.
<b>Přecenění zanikající společnosti zobrazeno do účetnictví</b>	Pokud se zvyšuje základní kapitál nástupnické společnosti.	Vždy.
<b>Účetní zobrazení přecenění</b>	Účetní hodnoty zanikající plus oceňovací rozdíl k nabytému majetku nebo Reálné hodnoty plus goodwill.	Reálné hodnoty aktiv a závazků, Goodwill vzniká jen v případě sloučení mateřské a dceřiné společnosti.

<sup>3</sup> § 10 odst. 16 Opatrenie MF SF č. 23054/2002-92.

<sup>4</sup> Za předpokladu, že rozhodný den není prvním dnem účetního období a tedy nepředchází mu řádná účetní závěrka za předchozí účetní období.

	<b>Česká republika</b>	<b>Slovenská republika</b>
<b>Účetní období</b>	Pro právního nástupce vždy začíná rozhodným dnem.	Nemusí začínat rozhodným dnem (pokud není rozhodný den stanoven na počátek účetního období).
<b>Flexibilita stanovení rozhodného dne na počátku či na konci procesu přípravy přeměny</b>	Ano.	Ano.
<b>Účetní závěrka zanikající společnosti</b>	Ano, konečná ke dni předcházejícímu rozhodnému dni.	Ano, mimořádná ke dni předcházejícímu rozhodnému dni.
<b>Daňové přiznání z období předcházejícího rozhodnému dni, pokud rozhodný den nebyl prvním dnem zdaňovacího období</b>	Podává zanikající i nástupnická společnost.	Podává jen zanikající společnost, právní nástupce podává za celé zdaňovací období.
<b>Konečná účetní závěrka nástupnické společnosti</b>	Ano ke dni předcházejícímu rozhodnému dni.	Ne.
<b>Zahajovací rozvaha</b>	Ano k rozhodnému dni	Ano k rozhodnému dni.
<b>Ocenění reálnou hodnotou zanikající společnosti v konečné účetní závěrce</b>	Ne až v zahajovací rozvaze.	Ano.

### Příklad česko-slovenské fúze

Jako příklad si můžeme zvolit česko-slovenskou fúzi realizovanou v průběhu roku 2014. Nástupnická společnost bude slovenská akciová společnost B, zanikající česká akciová společnost A. Obě fúzující společnosti používají kalendářní rok, tj. 1. 1. 2014 začalo běžné účetní období. Rozhodný den fúze byl stanoven na datum 1. 5. 2014 a předchází přípravě dokumentů potřebných k fúzi. Valné hromady obou společností, které budou schvalovat fúzi, jsou plánovány na září 2014 a do konce roku 2014 bude fúze zapsána do obchodního rejstříku, tedy dojde k právním účinkům fúze a k zániku české společnosti.

Jak budou připraveny jednotlivé kroky v účetnictví, zobrazuje následující tabulka.

**Tab. 2: Seznam úkonů potřebných k realizaci fúze**

<b>Povinnosti subjektů</b>	<b>Komentář</b>
Konečná účetní závěrka zanikající české společnosti	Sestavuje se ke dni předcházející rozhodný den, tj. k 30. 4. 2014, k čemuž okamžiku je oceněno jmění zanikající společnosti
Konečná účetní závěrka slovenské nástupnické společnosti	Není sestavena, neuzavírají se účetní knihy
Zahajovací rozvaha	Sestavuje nástupnická společnost k 1. 5. 2014
Spojené účetnictví obou společností	Vede nástupnická společnost od 1. 5. 2014 Aktiva a pasiva zanikající společnosti jsou přiúčtovány do běžícího účetního období

Zanikající společnost (A) uzavře účetnictví za část účetního a zdaňovacího období trvajícího od 1. 1. do 30. 4. Za toto období podá daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob.

Nástupnická společnost (B) v účetním období roku 2014 bude mít v účetních knihách otevřených 1. 1. účetní operace týkající se pouze jí (a to do 30. 4.) a od 1. 5. bude mít v účetnictví spojeny své operace s operacemi zanikající společnosti. Nelze tedy údaje z účetní závěrky za rok 2014 srovnávat ani s předchozími účetními obdobími, ale ani s následujícími. Tyto údaje jsou natolik nekonzistentní, že vylučují jakoukoli srovnatelnost.

Následující účetní období roku 2015 už bude obsahovat údaje nástupnické společnosti (za celé účetní období). Tyto údaje jsou tedy první údaje spojených subjektů, které bude možno v budoucnosti srovnávat v delší časové řadě.

Pokud bychom celý příklad obrátili a fúzovali slovenskou společnost do české, měli bychom oddělené údaje za část účetního období (1. 1. až 30. 4.) za obě zúčastněné společnosti a česká nástupnická společnost by odstartovala spojené účetnictví rozhodným dnem. Pak by získané údaje za první účetní období nástupnické společnosti nebyly ovlivněny „samostatným“ obdobím předcházejícím rozhodný den fúze.

### **Podstata goodwillu dle slovenských účetních předpisů**

Dle slovenských účetních předpisů je možno zaúčtovat goodwill pokud vznikl:

- koupí, směnou či vkladem podniku nebo jeho části.
- rozdělením, splynutím nebo sloučením obchodních společností.

Goodwill se účtuje při koupi podniku nebo jeho části, pokud je kupní cena podniku vyšší než reálná hodnota jednotlivých složek majetku a závazků, kterou se tento majetek a závazky ocení v účetnictví kupujícího. Může vzniknout i záporný goodwill. Při účtování o goodwillu se zjišťuje, v jaké výši se v budoucnosti v souvislosti s goodwillem zvýší ekonomické užitky a v souvislosti se záporným goodwillem sníží ekonomické užitky. Po tomto posouzení je možno část goodwillu jednorázově odepsat. Vzniklý záporný goodwill se jednorázově odepíše pomocí účtu 551 – *Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku* se souvztázným zápisem 075 – *Oprávký ku goodwillu*.

Goodwill se účtuje při sloučení, splynutí nebo rozdělení pokud je účetní hodnota podílu jedné zúčastněné společnosti v druhé zúčastněné společnosti vyšší než reálná hodnota majetku a závazků připadající na tento podíl. Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti<sup>5</sup> (která byla původně mateřskou<sup>6</sup> společností) bude sestavena ve struktuře uvedené v Tab. 3.

Jak vyplývá z výše uvedených zásad ze slovenských účetních předpisů, je možno konstatovat, že se problematika fúzí spojených osob velmi odlišuje od české úpravy. Pokud budeme porovnávat, tak česká právní úprava:

- nemá automatické přecenění aktiv a závazků zanikající společnosti na reálné hodnoty,
- rozdíl mezi hodnotou podílu na zanikající společnosti a vlastním kapitálem zanikající společnosti ovlivňuje vlastní kapitál nástupnické společnosti.
- Při fúzích mateřských a dceřiných společností v České republice je největší hrozba vykázaní nízkého nebo záporného vlastního kapitálu v zahajovací rozvaze. To při stejné fúzi na Slovensku nehrozí. V zahajovací rozvaze může být vykázan vysoký goodwill, který následně při posuzování nástupnickou společností může být odepsán.

<sup>5</sup> Usmernenie DR SR k novele postupov účtovania v sústave podvojného účtovníctva účinné od 1. 1. 2010.

<sup>6</sup> Pojem „mateřská společnost“ v této souvislosti znamená, že vlastnila podíl na zanikající dceřiné společnosti. Procentní výše podílu není pro další posouzení podstatná.

**Tab. 3: Struktura rozvahy nástupnické společnosti s goodwillem**

<b>Aktiva</b>	<b>Pasiva</b>
Majetek zanikající společnosti oceněný v reálné hodnotě	Vlastní kapitál zanikající společnosti snížený o hodnotu připadající na vyloučenou majetkovou účast
Majetek nástupnické společnosti oceněný v účetní hodnotě snížený o vyloučenou majetkovou účast na zanikající společnosti (06x)	Vlastní kapitál nástupnické společnosti
Goodwill nebo záporný goodwill	Závazky zanikající společnosti oceněné v reálné hodnotě
<b>Aktiva celkem</b>	Závazky nástupnické společnosti oceněné v účetní hodnotě
	<b>Pasiva celkem</b>

**Příklad na vznik goodwillu u 100% dceřiné společnosti**

Pro přiblížení rozdílů mezi českou a slovenskou úpravu použijeme příklad na sloučení mateřské a dceřiné společnosti. Plánujeme tedy fúzi mateřské a dceřiné společnosti, údaje z rozvah jsou velmi zjednodušeny.

**Rozvaha nástupnické společnosti (mateřská)**

<b>Aktiva</b>		<b>Pasiva</b>	
Podíl na společnosti D	150	Základní kapitál	50
		Závazky	100
Celkem	150	Celkem	150

Pro účely zjednodušení obsahuje rozvaha mateřské společnosti pouze základní kapitál, závazky a jediné aktivum – podíl na dceřiné společnosti, který je oceněn pořizovací cenou.

**Rozvaha zanikající dceřiné společnosti**

<b>Aktiva</b>		<b>Pasiva</b>	
Fixní aktiva	160	Základní kapitál	20
		Nerozdělený zisk	60
Oběžná aktiva	40	<i>Vlastní kapitál celkem</i>	80
		Závazky	120
Celkem	200	Základní kapitál	20
		Celkem	200

V zahajovací rozvaze bude vyloučena pořizovací cena podílu na D (který zanikl) v pořizovací ceně ve výši 150. Tato hodnota bude odečtena z aktiv, částečně bude vyloučena proti převzatému vlastnímu kapitálu zanikající společnosti a rozdíl bude vykázán jako goodwill.

**Výpočet goodwillu:**

Goodwill = 150 (Cena podílu v M) – 200 (Aktiva z D) + 120 (Závazky z D) = 70.

### Zahajovací rozvaha nástupnické mateřské společnosti

Aktiva		Pasiva	
Fixní aktiva	160	Základní kapitál M	50
Oběžná aktiva	40	Závazky (100 + 120)	220
Goodwill	70		
Celkem	270	Celkem	270

### Příklad na výpočet goodwillu pokud není vlastněn 100% podíl

Akciová společnost M vlastní 60% podíl na dceřiné společnosti D, druhým vlastníkem je subjekt A, který vlastní 40% podíl. Je plánována fúze společnosti M a D, kdy společnost D bude zanikající společností. Tato fúze je připravována jako fúze se zvýšením základního kapitálu nástupnické společnosti, kdy je nutno emitovat akcie pro nově přistupujícího akcionáře A. Vlastníkem společnosti M je subjekt B, a to původně všech 100 % akcií.

### Rozvaha společnosti M – mateřská – nástupnická

Aktiva		Pasiva	
Podíl na společnosti D	400	Základní kapitál	40
		Ostatní kapitálové fondy	200
		Závazky	160
Celkem	400	Celkem	400

### Konečná rozvaha společnosti D – dceřiná – zanikající

Aktiva		Pasiva	
Fixní aktiva	500	Základní kapitál	100
		Nerozdělený zisk minulých let	180
		Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (416)	100
Oběžná aktiva	200	<i>Vlastní kapitál celkem</i>	<i>380</i>
		Odložený daňový závazek	20
		Závazky	300
Celkem	700	Celkem	700

### Výpočet goodwillu:

Goodwill = 400 (Pořizovací cena podílu ve společnosti M)

– 228 (VK připadající na 60% podíl) = 172.

Zvýšení základního kapitálu: Na základě dohody společníků je do smlouvy o fúzi zakotveno zvýšení původního základního kapitálu nástupnické společnosti ze 40 na 100, tj. o 60. Toto navýšení základního kapitálu bude rozděleno na 36 pro společníka společnosti M, kterým je společnost B a 24 pro společnost A, která vlastnila na původní společnosti D 40% podíl. Nová výše základního kapitálu tak bude rozdělena mezi vlastníky takto: společnost B 76 % a společnost A 24 %.



Vytvoření struktury vlastního kapitálu nástupnické společnosti: Základní kapitál a přecenění vykázané na účtu 416 bylo použito na vyloučení hodnoty podílu stejně jako část nerozděleného zisku. Dále z nerozděleného zisku byl navýšen základní kapitál nástupnické společnosti. Zbylá výše byla vykázána jako nerozdělený zisk ze společnosti D v zahajovací rozvaze.

#### Převzetí vlastního kapitálu zanikající společnosti do nástupnické

Původní vlastní kapitál zanikající společnosti		Jak s ním bylo naloženo při sestavení zahajovací rozvahy	
Základní kapitál	100	Vyloučení 60 % vlastního kapitálu připadajícího na zaniklý podíl	228
Nerozdělený zisk	180	Navýšení základního kapitálu	60
Oceňovací rozdíl z přecenění (416)	100	Převod na nerozdělený zisk	92
Celkem	380	Celkem použito	380

#### Zahajovací rozvaha společnosti M – nástupnická

Aktiva		Pasiva	
Fixní aktiva	500	Základní kapitál	100
Oběžná aktiva	200	Ostatní kapitálové fondy	200
Goodwill	172	Nerozdělený zisk z D	92
Celkem	872	<i>Vlastní kapitál celkem</i>	392
		Odložený daňový závazek	20
		Závazky (160 + 300)	460
		Celkem	872

#### Daňové souvislosti fúzí

Směrnice Rady č. 90/434/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převezech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států dovoluje členskému státu, aby zvolil daňovou kontinuitu bez zdanění kapitálových zisků nebo daňovou diskontinuitu se zdaněním kapitálových zisků (podrobněji Skálová, 2012a).

Slovenská právní úprava v platném zákoně o daních z příjmů nabízí obě možnosti, zúčastněné společnosti si tak mohou vybrat.

Podle § 17e slovenského ZDP<sup>7</sup> může být pro daňové účely realizováno sloučení, splynutí či rozdělení v původních cenách, což představuje postup obdobný české právní úpravě. Právní nástupce převezme všechny daňové hodnoty aktiv i závazků a přecenění na reálnou hodnotu v účetnictví nemá daňové dopady. Vykázaný goodwill se pro daňové účely neodpisuje.

Druhou možností je realizovat sloučení, splynutí nebo rozdělení pro daňové účely v reálných hodnotách (dle § 17c slovenského ZDP). Zanikající společnost upraví svůj základ daně o sumu oceňovacích rozdílů z přecenění, které byly zaúčtovány v účetnictví, může tak učinit i právní nástupce.

Nástupnická společnost pak převezme majetek v reálných hodnotách a začne jej odpisovat jako nově pořízený majetek. Zdanění oceňovacích rozdílů může proběhnout jednorázově (u zanikající nebo nástupnické společnosti) nebo v průběhu sedmi zdaňovacích období,

<sup>7</sup> Zákon č. 504/2009 Z. z., z 22. 10. 2009, ktorým sa mení a doplna zákon o dani z príjmov a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

nejméně však jednou sedminou ročně. Zákon definuje podmínky, kdy je nutno dodanit rozdíly jednorázově, a to např. při výplatě dividend, zvýšení základního kapitálu, prodej více než 50 % přeceněného majetku atd.

Pokud by tedy při česko-slovenské fúzi do České republiky zůstala na slovenském území stálá provozovna, pak je možno volit ze dvou možných daňových přístupů jak naložit s přeceněním majetku na reálnou hodnotu. Je možno zvolit jak původní hodnoty, tak reálné hodnoty.

Při obrácené fúzi, kdy zůstává stálá provozovna v České republice, pak majetek a závazky nabyté fúzí je nutno pro účely slovenského ZDP ocenit reálnou hodnotou a dodanit oceňovací rozdíly (není možno uplatnit postup dle § 17e). Uplatnění daňových výdajů v budoucnu při prodeji nebo spotřebě majetku bude vycházet z reálné hodnoty (Národní rada SR, 2009).

Poslední novela slovenského ZDP proběhla k 1. 1. 2011 a zavedla do § 17c možnost daňového odpisování goodwillu vzniklého při uplatnění reálných hodnot pro daňové účely při sloučení či splynutí. Goodwill vzniklý od roku 2011 je možno zahrnovat do základu daně jednorázově nebo postupně nejdéle však po dobu sedmi zdaňovacích období (rovnoměrně, ve výši 1/7 ročně), počínaje zdaňovacím obdobím, v němž byl rozhodný den. Goodwill musí být opraven o identifikovatelný nehmotný majetek oceněný reálnou hodnotou, kdy odpisy z tohoto nehmotného majetku jsou součástí základu daně z příjmů (Turóciová, 2011).

Pokud byl vykázán goodwill a je postupováno s použitím původních cen pro daňové účely (§ 17e), pak odpisy goodwillu ani vykázaného nehmotného majetku do základu daně nevstupují.

## **Odložená daň**

V důsledku sloučení, splynutí nebo rozdělení došlo v účetnictví k vykázání reálné hodnoty a pro daňové účely je používána odlišná daňová základna. Tato skutečnost vede k přechodným rozdílům, které vyústí v odloženou daň. Problematika účtování o odložené dani vznikající dle českých účetních předpisů je dostatečně rozebrána v literatuře (Skálová, 2012a), (Skálová – Mejzlík, 2013). O slovenském přístupu však v českém jazyce dosud publikováno nebylo.

Účetní postupy pro odloženou daň jsou ve slovenských prepisech mnohem podrobnější než v českých (§ 10 Opatrenie MF SR obsahuje 20 odstavců). Povinnost účtovat o odložené dani mají všechny účetní jednotky s povinným auditem. I po zániku povinnosti auditu jim zůstává povinnost účtovat o odložené dani. Postup zjištění odložené daňové pohledávky a jejího posouzení, stejně jako odloženého daňového závazku je totožný.

Odložená daň vznikající při přeměnách je účtována dle zásady, že při účetních případech, které se neúčtují jako náklad nebo výnos, ale na vrub nebo ve prospěch účtů vlastního kapitálu (414, 416, 428, 429) se odložená daň účtuje přímo na vrub nebo ve prospěch těchto účtů vlastního kapitálu.

Vztah odložené daně ke goodwillu je výslovně řešen. Účtování o odložené dani se nevztahuje na goodwill nebo záporný goodwill při jeho prvotním zaúčtování. Účtování o odložené dani se vztahuje na dočasný rozdíl u goodwillu nebo záporného goodwillu, který vznikl po jeho prvotním zaúčtování, např. z důvodu různých daňových odpisů a účetních odpisů, pokud při prvotním účtování nevznikl rozdíl mezi daňovou základnou a účetní hodnotou. Tato možnost by odpovídala českému případu nákupu podniku jako celku s následným vyčíslením goodwillu. Tento goodwill je pro daňové účely odpisován 15 let, pro účetní účely doba odpisování záleží na rozhodnutí účetní jednotky. Obvyklá doba v minulosti byla 5 let, ta může být v odůvodněných případech prodloužena. Z rozdílu mezi účetní hodnotou a daňovou základnou je možno dle slovenské účetní úpravy počítat odloženou daň.

## Závěr

Jak vyplývá z výše uvedeného, největším rozdílem mezi českou a slovenskou účetní úpravou je odlišný přístup ke goodwillu a v oblasti daní slovenská možnost volby daňového režimu, tedy zdanění přecenění při fúzi nebo nezdanění. Pro všechny zájemce o přeshraniční fúze je důležité seznámení se těmito souvislostmi, které by při opomenutí mohly vést k závažným problémům s realizací přeshraniční fúze.

## Literatura:

- [1] Cenigová, A. (2012): *Podvojný účtovníctvo podnikateľov*. Bratislava, Ceniga, 2012.
- [2] Čech, P. (2012): *Hlavní změny a novinky v zákoně o přeměnách*. Auditor, 2012, roč. 19, č. 1, str. 10-15.
- [3] Dědič, J. (2012): *Novinky v právní úpravě přeměn obchodních společností a družstev*. Obchodněprávní revue, 2012, ročník 4, č. 1, str. 9-17.
- [4] Hlaváč, J. (2012): *Nové úkoly a změny pro znalce v přeměnách*. Auditor, 2012, roč. 19, č. 1, str. 20-21.
- [5] Josková, L. – Šafránek, J. – Čouková, P. – Podškubka, T. (2012): *FÚZE, právo, účetnictví a daně*. Praha, Linde, 2012.
- [6] Kuhn, P. – Štenglová, I. – Bílá, I. – Havel, B. aj. (2010): *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. Komentář*. Praha, C. H. Beck, 2010.
- [7] Národná rada SR (2012): *Dôvodová správa k zákonu č. 504/2009 Z. z. z 22. 10. 2009, ktorým sa mení a doplna zákon o dani z príjmov a o zmene a doplnení niektorých zákonov*. [online], Bratislava, Národná rada Slovenskej republiky, c2009, [cit. 20. 8. 2014], <<http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=2978>>.
- [8] Pala, R. – Palová, I. – Leontiev, A. (2010): *Cezhraničné fúzie*. Praha, C. H. Beck, 2010.
- [9] Skálová, J. – Mejzlík, L. (2013): *Deferred Tax Arising from Revaluation*. In: Jirčíková, E. – Knápková, A. – Pastuszková, E. (eds.): *Finance and the Performance of Firms in Science, Education and Practice* [CD-ROM]. Zlín, Univerzita Tomáše Bati, 2013, s. 655-664.
- [10] Skálová, J. (2012a): *Odložená daň při přeměnách*. Český finanční a účetní časopis, 2012, roč. 7, č. 3, s. 28-41.
- [11] Skálová, J. (2012b): *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha, Wolters Kluwer, 2012.
- [12] Skálová, J. – Podškubka, T. (2012): *Experience with Cross-Border Mergers from the Czech Republic*. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci, 2012, roč. 69, č. 125, s. 103-119.
- [13] Skálová, J. – Tumpach, M. (2010): *Cezhraničné fúzie medzi kapitálovými spoločnosťami v Českej republike a v Slovenskej republike*. Účtovníctvo, Auditorstvo, Daňovníctvo, 2010, roč. 18, č. 9, s. 322-326.
- [14] Turóciová, J. (2011): *Goodwill*. [online], Žilina, Poradca podnikateľa, c2011, [cit. 20. 8. 2014], <<http://www.pp.sk/main/ArticleShow.aspx?ArtID=36472&print=1>>.
- [15] Vomáčková, H. (2013): *Oceňování a přeceňování při přeměnách (fúzí a rozdělování) obchodních společností a družstev v účetnictví v České republice. (Diskuse)*. Český finanční a účetní časopis, 2013, roč. 8, č. 3, s. 110-113.
- [16] Žárová, M. (2013): *Can the Academic Research Contribute to the Legislative Change in Accounting Topics?* Jirčíková, E. – Knápková, A. – Pastuszková, E. (eds.): *Finance and the Performance of Firms in Science, Education and Practice*. [CD-ROM], Zlín, Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2013, s. 827-836.
- [17] Žárová, M. – Skálová, J. (2012): *Překážky při realizaci přeshraničních fúzí v Evropské unii*. Současná Evropa, 2012, roč. 17, č. 2, s. 83-104.

## **Daňová a účetní úprava fúzí na Slovensku**

*Jana Skálová*

### **ABSTRAKT**

Přeshraniční fúze jsou regulovány v oblasti právní i daňové směnicemi Evropské unie. Cílem směrnic je odstranit překážky pro volný pohyb kapitálu mezi členskými státy. Přes tuto snahu jsou přeshraniční fúze zatím málo využívány. Důvodem pro to může být i odlišnost v účetní a daňové úpravě mezi jednotlivými zeměmi. V současnosti z celkového počtu realizovaných přeshraničních fúzí v České republice jsou nejčastější přeshraniční fúze mezi českými a slovenskými společnostmi. Článek rozebírá účetní a daňové souvislosti fúzí ve Slovenské republice. Pozornost je věnována zejména odlišnému přístupu k vykazování goodwillu a možnosti volby zdanění daní z příjmů rozdílů mezi účetní a reálnou hodnotou převáděných aktiv na nástupnickou společnost.

**Klíčová slova:** Přeshraniční fúze; Goodwill; Odložená daň.

## **Mergers in Slovak – Tax and Accounting Treatment**

### **ABSTRACT**

Cross-border mergers are regulated in directives of the European Union. The aim of the Directive is to eliminate obstacles to the free movement of capital between Member States. Despite this effort, cross-border mergers rarely used. The reason for this may be the difference in the accounting and tax treatment between countries. At present, the most common cross-border mergers are the mergers between Czech and Slovak companies. The paper analyzes the accounting and tax implications of mergers in the Slovak Republic. Attention is paid to the differences in approach to the reporting of goodwill and the option for taxation of the income tax differences between the carrying amount and fair value of the assets transferred to the acquiring company.

**Key words:** Cross-border merger; Goodwill; Deferred Tax.

**JEL classification:** M41.