



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Akvizice a fúze – právní, účetní a daňové aspekty v podmínkách ČR

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Autor:

Bc. Lenka Mašková

2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lenka MAŠKOVÁ**
Osobní číslo: **E12705**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Akvizice a fúze - právní, účetní a daňové aspekty v podmínkách ČR**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Zhodnocení účetních, daňových a právních aspektů akvizice a fúze v souladu s platnou legislativou České republiky (ČR).

Rámcová osnova:

1. Úvod
2. Literární přehled
 - definice akvizice a fúze
 - právní hledisko
 - účetní hledisko
 - daňové hledisko
3. Metodika
4. Praktická část
 - charakteristika vybraných účetních jednotek
 - akvizice vybrané účetní jednotky
 - fúze vybrané účetní jednotky
 - vyhodnocení, doporučení
5. Závěr
 - summary + keywords v AJ
 - seznam literatury
 - seznam obrázků, tabulek a grafů
 - seznam příloh
 - přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran


Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

VOMÁČKOVÁ, H. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví). Praha: Bova Polygon, 2005. 508 s. ISBN 80-7273-127-0
SKÁLOVÁ, J. Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 430 s. ISBN 978-80-7357-485-7
Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 1. března 2013
Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2014


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13
370 05 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to – v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypouštěním vyznačených částí archivovaných fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích, dne 23. dubna 2014

Lenka Mašková

Poděkování

Děkuji vedoucí práce Ing. Zitě Drábkové, Ph.D. za čas věnovaný konzultacím a za cenné rady a připomínky, které byly přínosné pro vypracování této práce. Dále poděkování patří mým rodičům za podporu po celou dobu mého studia.

Obsah

1	Úvod.....	3
2	Literární přehled	4
2.1	Definice akvizice a fúze	4
2.2	Motivy pro uskutečnění fúzí a akvizic	6
2.3	Typy fúzí a akvizic.....	7
2.4	Právní hledisko.....	8
2.4.1	Fúze.....	8
2.4.2	Kapitálové akvizice.....	12
2.4.3	Majetkové akvizice	13
2.5	Účetní hledisko.....	15
2.5.1	Fúze.....	15
2.5.2	Kapitálové akvizice.....	18
2.5.3	Majetková akvizice	18
2.5.4	Goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku	19
2.6	Daňové hledisko.....	21
2.6.1	Fúze – daň z příjmů právnických osob	21
2.6.2	Akvizice – daň z příjmů právnických osob	23
2.6.3	Daň z přidané hodnoty	24
2.6.4	Daň z nabytí nemovitých věcí	24
2.6.5	Daň z nemovitých věcí	24
2.6.6	Silniční daň	24
3	Metodika	26
4	Praktická část	27
4.1	Fúze vybraných účetních jednotek.....	27
4.1.1	Charakteristika vybraných účetních jednotek.....	27
4.1.2	Právní hledisko	29

4.1.3	Účetní hledisko	30
4.1.4	Daňové hledisko	42
4.2	Majetková akvizice vybrané účetní jednotky.....	47
4.2.1	Charakteristika vybraných účetních jednotek.....	47
4.2.2	Právní hledisko	48
4.2.3	Účetní hledisko	49
4.2.4	Daňové hledisko	52
4.3	Vyhodnocení	54
4.3.1	Fúze.....	54
4.3.2	Akvizice	57
5	Závěr	61
6	Summary.....	63
7	Seznam literatury	64
8	Seznam tabulek	
9	Seznam obrázků	
10	Přílohy	

1 Úvod

Akvizice a fúze patří mezi operace s obchodními společnostmi a družstvy, které vyžadují větší pozornost z důvodu jejich náročnosti a složitosti. Jedná se o výjimečné operace, které se pravidelně neopakují. Důvodů pro uskutečnění těchto přeměn a transakcí může být mnoho. Oba tyto procesy jsou jednou z možností jak posílit svoji pozici na trhu a zvýšit tak svoji konkurenceschopnost nebo jak se dostat z finančních problémů. Spojení podniků však s sebou nese i určitá úskalí, která mohou vyústit až v jejich neúspěšnost. Zda byla transformace podniku úspěšná, se obvykle projeví až s odstupem několika let. Proto tyto procesy vyžadují důkladnou přípravu a konzultaci s odborníky.

Rok od roku dochází ke zvyšování počtu fúzí a akvizic. Existuje několik poradenských společností, které poskytují své služby v oblasti fúzí a akvizic, například KPMG, Deloitte, Ernst&Young, PricewaterhouseCoopers a další.

Fúzi a akvizici upravuje několik zákonů. Tuto oblast zasáhla novelizace zákona o přeměnách společností a družstev s účinností od 1. ledna 2012. V této oblasti došlo k velkým změnám, kdy byl zrušen obchodní zákoník a vznikl nový občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích a zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob s účinností od 1. ledna 2014.

Tato práce je strukturována do dvou hlavních částí: teoretické a praktické. Teoretická část pojednává o fúzi a akvizici nejprve obecně. Poté je řešena zvlášť problematika fúzí a akvizic, každá z právního, účetního i daňového hlediska.

Informace obsažené v teoretické části jsou znázorněny na konkrétním příkladu fúze a akvizice firem. Následně je provedeno vyhodnocení fúze a akvizice a jejich porovnání, případně doporučení.

Cílem této práce je zhodnotit účetní, daňové a právní aspekty akvizice a fúze v souladu s platnou legislativou České republiky.

2 Literární přehled

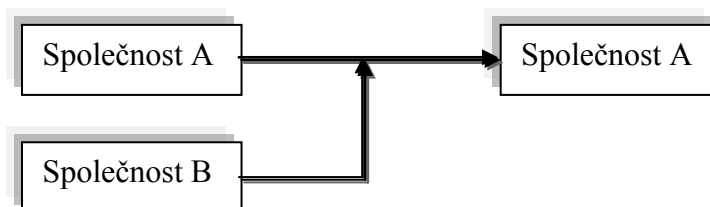
2.1 Definice akvizice a fúze

Akvizice a fúze patří do skupiny vlastnických transakcí. Jedná se o transakce, které nějakým způsobem ovlivňují bytí podniku. (5) K fúzím a akvizicím dochází, když dvě nebo více organizací spojují celou nebo část firmy (1). Při akvizici dochází k převzetí podniku nebo jeho části. Stává se tak obvykle na základě koupě. Rozlišujeme kapitálovou a majetkovou akvizici. (24) Fúze může vznikat dvěma způsoby, a to buď splynutím, nebo sloučením společností (10).

Fúze

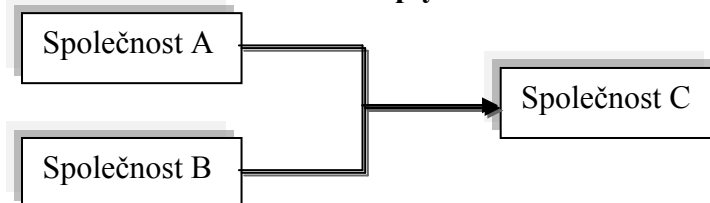
Fúze je jednou z přeměn obchodních společností. Vomáčková (5) uvádí, že „přeměny jsou v principu procesy, jejichž věcnou podstatou je spojování podniků nebo rozdělování podniků anebo kombinace těchto procesů a často současně změna mocenských poměrů mezi společníky zúčastněných společností“. Společnost, která nově vzniká nebo už existuje, je právním nástupcem. Tato společnost přebírá závazky a majetek zanikající společnosti. (5)

Obrázek 1: Schematické znázornění fúze sloučením



Zdroj: vlastní zpracování

Obrázek 2: Schematické znázornění fúze splynutím



Zdroj: vlastní zpracování

Dále rozlišujeme fúzi vnitrostátní a přeshraniční. O vnitrostátní fúzi se jedná, pokud dochází ke sloučení nebo splynutí obchodních společností, které mají sídlo na území České republiky. (4)

K fúzi může docházet jen mezi kapitálovými společnostmi (akciová společnost, společnost s ručením omezeným) nebo mezi osobními společnostmi (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost). Nelze tedy uskutečnit fúzi mezi komanditní společnostmi a společnostmi s ručením omezeným. (4)

Tabulka 1: Varianty fúzí mezi společnostmi

Původní společnosti	Nástupnická společnost
A. s. + a. s.	sloučení do a. s.
A. s. + a. s.	splynutí do a. s. i s. r. o.
s. r. o. + a. s.	sloučení i splynutí do a. s. nebo s. r. o.
k. s. + v. o. s.	sloučení i splynutí do k. s. nebo v. o. s.

Zdroj: Skálová, J., Čouková, P. (2009)

Kapitálové akvizice (share deal)

Při kapitálových akvizicích dochází ke spojování podniků do vyššího ekonomického celku. To znamená, že nedochází ke vzniku ani zániku žádné ze společností. Kapitálové akvizice představují proces, při kterém nabyvatel dosahuje určitého podílu na vlastním kapitálu společnosti, který mu umožňuje společnost ovládat. V tomto kontextu rozlišujeme **ovládající** a **ovládanou osobu**. Osobou ovládající je ten podnik, který nabyl rozhodujícího vlivu ve druhé společnosti, jedná se o mateřský podnik. Tento podnik rozhoduje o řízení a chodu ovládané osoby. Osobou ovládanou je pak dceřiná společnost. Kapitálové akvizice nepředstavují přímou koupi podniku, nýbrž nepřímou akvizici. Společnost získává podíl na vlastním kapitálu jiné společnosti, který jí dává možnost disponovat s aktivy a pasivy dané společnosti. Nezískává tedy přímo aktiva a pasiva, ale pouze vliv s nimi disponovat. (5)

Kapitálové akvizice se mohou uskutečňovat na přátelském nebo nepřátelském základě. V případě přátelského převzetí se obě společnosti domluví a s akvizicí souhlasí. Pokud kupující společnost neoznámí druhé společnosti záměr koupě, nebo s akvizicí druhá společnost nesouhlasí, jedná se o nepřátelskou akvizici. (25)

Způsoby uskutečňování kapitálové akvizice:

Koupě akcií na burze – jedná se o nejjednodušší způsob získání rozhodujícího vlivu. Aby mohl být tento způsob použit, musí být akcie obchodovatelné na burze. (3)

Akvizice na primárním kapitálovém trhu – tato akvizice se odehrává na primárním kapitálovém trhu, kde dochází k získání nově emitovaných akcií. Tento způsob akvizice se provádí při založení nové společnosti nebo při zvýšení základního kapitálu. (3)

Akvizice na sekundárním kapitálovém trhu – dochází k získání vlivu prostřednictvím nákupu akcií či obchodních podílů, které už byly obchodovány. (3)

Nabídka na převzetí akcií – jde o přátelskou akvizici, kdy se akvizitor dohodne s cílovou společností (3). Tento způsob je upravován zákonem č. 104/2008 Sb., o nabídkách převzetí. Zákon vymezuje nabídku převzetí jako „*veřejný návrh smlouvy na koupi nebo směnu účastnických cenných papírů, kterým navrhovatel projevuje vůli nabýt účastnické cenné papíry v rozsahu, který umožňuje ovládnutí cílové společnosti nebo který následuje po ovládnutí cílové společnosti*“. (9)

Majetkové akvizice (asset deal)

Koupě podniku může mít dvě formy: převod podniku jako celku nebo předání a převzetí jednotlivých aktiv a závazků podniku. Na to pak navazuje ocenění v podobě kupní ceny za podnik jako celek a ocenění jednotlivých aktiv a závazků převzatého podniku, např. v reálných cenách. Společnost přímo získává aktiva a pasiva jiné společnosti. (24)

Důvodem pro získání společností může být růstová strategie, defenzivní důvody či finanční důvody. Společnosti využívají fúzi a akvizici k růstu obrátu, podílu na trhu a zisku. Defenzivní důvody zahrnují potřebu reorganizace v rámci průmyslu, přičemž fúze a akvizice mohou napomoci k redukci jeho přetížení. (1)

Fúze a akvizice nejsou jednoduché transakce, proto je nutné se na ně podívat ze tří hledisek: právního, účetního a daňového.

2.2 Motivy pro uskutečnění fúzí a akvizic

Základní motivy pro uskutečnění fúzí a akvizic uvádí Kislíngrová (2):

Synergický motiv

Synergickému motivu se také říká „2+2=5 efekt“. Tento motiv spočívá v tom, že pokud dochází k přeměně společností, mají přeměňované společnosti celkově vyšší hodnotu než součet hodnot těchto společností. Synergického motivu je možno docílit

prostřednictvím úspor z rozsahu, úspor financí, diferenční výkonnosti, většího podílu na trhu či prostřednictvím koncentrace znalostí.

Daňový motiv

Daňový motiv k uskutečnění fúze představuje situaci, kdy jedna společnost má kladný základ daně a druhá společnost vykazuje daňovou ztrátu. V případě fúze těchto dvou společností může dojít k daňové úspoře. Avšak daňový motiv by neměl být prioritním motivem pro uskutečnění přeměny.

Diverzifikace

Při poklesu tržeb firmy z určitého odvětví ekonomiky je možné dosáhnout ustálení celkových tržeb tím, že dojde k nákupu firmy z jiného odvětví, ve kterém tržby rostou.

Osobní motivy manažerů

Fúzi mohou manažeři dosáhnout zvýšení jejich platu, odvíjí-li se od velikosti společnosti.

Motiv likvidační hodnoty

Je-li hodnota společnosti nižší než likvidační hodnota aktiv, je z tohoto hlediska výhodnější provést akvizici.

2.3 Typy fúzí a akvizic

Dle Kislingerové (2) rozlišujeme 4 typy fúzí a akvizic:

Horizontální fúze

Horizontální fúze probíhá mezi společnostmi, které se zabývají stejným oborem a na stejné úrovni.

Vertikální fúze

Tento typ fúze se týká společností, které mají mezi sebou dodavatelské či odběratelské vztahy.

Kongenerická fúze

O kongenerickou fúzi se jedná v případě, kdy dochází k fúzi mezi společnostmi, které podnikají v příbuzném oboru.

Konglomerátní fúze

Ke konglomerátní fúzi dochází, když společnost podnikající v daném oboru fúzuje se společností podnikající v jiném oboru.

2.4 Právní hledisko

2.4.1 Fúze

Z právního hlediska fúzi upravuje **zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev**. Tento zákon prošel mnoha novelami, přičemž poslední platná úprava nabyla účinnosti 1. ledna 2012. Tento zákon se člení na 7 částí. První část se zabývá obecnými ustanoveními týkající se přeměn. Druhá část se zabývá jak vnitrostátní, tak příhraniční fúzí. Vnitrostátní fúze je dále členěna dle právních forem podnikání. Třetí část zahrnuje rozdělení dle jednotlivých právních forem podnikání. Část čtvrtá se zabývá převodem jmění na společníka. Pátá část pojednává o změně právní formy právnických osob. V šesté části tohoto zákona jsou pak uvedena společná a přechodná ustanovení, sedmá část uvádí účinnost tohoto zákona. (10)

Při fúzi sloučením dochází k tomu, že jedna nebo více společností zaniká a jejich majetek přechází do vlastnictví nástupnické společnosti. Fúze splynutím představuje zánik dvou nebo více společností, které splynou do jedné nově vzniklé společnosti. (10)

Další normou, která do roku 2013 upravovala fúzi je **obchodní zákoník**. Obchodní zákoník v předešlých letech byl několikrát novelizován. Dosud největší změna nastala v roce 2012, kdy byl schválen zcela nový **zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)**. Zákon o obchodních korporacích nabyl účinnosti dne 1. ledna 2014. Se zákonem o obchodních korporacích nově vzniká pojem obchodní korporace. Obchodními korporacemi jsou myšleny obchodní společnosti a družstva (21).

Dále přeměny obchodních společností upravuje nový **zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník**, který také nabyl účinnosti 1. ledna 2014. Nový občanský zákoník uvádí základní informace o přeměně právnické osoby – co je přeměna, povinnosti spojené s přeměnou, fúze, rozdělení, změna právní formy.

Dále vznikl **zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob** účinný od 1. ledna 2014. Veřejnými rejstříky jsou spolkový rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík ústavů, rejstřík společenství vlastníků jednotek, obchodní rejstřík a rejstřík obecně prospěšných společností. (14)

Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob uvádí, že v případě, kdy právnická osoba zaniká fúzí, запиše se do obchodního rejstříku, že právnická osoba zanikla sloučením či splynutím s danou společností. Do obchodního rejstříku se dále

zapiše název společnosti, její sídlo a identifikační číslo nástupnické společnosti, případně zanikajících společností. Při sloučení či splynutí se u nástupnické společnosti zaznamená do obchodního rejstříku údaj o tom, že došlo ke sloučení nebo splynutí, údaje o převodu jmění zanikající společnosti, informace o firmě, sídlu, identifikační číslo a další změny týkající se nástupnické společnosti, pokud nastaly. (14)

Při této přeměně je potřeba:

- stanovit rozhodný den, který představuje věcný okamžik realizace transakce,
- sestavit projekt přeměny, jímž je transakce smluvně zajištěna,
- doložit finanční situaci zúčastněných společností ve formě účetní závěrky a zahajovací rozvahy,
- vymezit lhůty pro uskutečnění přeměny,
- akceptovat den zápisu přeměny do obchodního rejstříku jako den nabytí právní účinnosti přeměny. (6)

Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev upravuje následující oblasti.

Rozhodný den

Rozhodný den, je takový den, kdy začíná jednání zanikající společnosti na účet společnosti nástupnické. Rozhodný den může nastat nejdříve 12 měsíců před podáním návrhu zápisu fúze do obchodního rejstříku a zároveň nejpozději v den zápisu. (10)

Projekt fúze

Fúze je uskutečňována na základě **projektu fúze**, který má písemnou formu. Projekt fúze vyhotovují zúčastněné společnosti. Tento úkol připadá na statutární orgán. Projekt musí být podepsán všemi zúčastněnými společnostmi. Za den jeho vyhotovení je považován den, kdy splňuje všechny předepsané náležitosti. Není-li vyžadováno schválení všemi zúčastněnými osobami nebo jedná-li se o projekt fúze veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, má projekt fúze formu notářského zápisu. U veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti musí být přeměna schválena všemi společníky. U společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti přeměnu schvaluje valná hromada, přičemž přeměna je schválena alespoň třemi čtvrtinami přítomných společníků či akcionářů, neuvádí-li společenská smlouva nebo stanovy

vyšší počet hlasů. U družstva je přeměna schvalována členskou schůzí, přičemž musí být schválena alespoň dvěma třetinami přítomných členů, pokud stanovy neuvádí jinak.

(10)

Nebyla-li fúze příslušným správním orgánem schválena, projekt fúze se ruší. Projekt fúze se dále ruší na základě rozhodnutí soudu o zamítnutí návrhu zápisu fúze do obchodního rejstříku, dále se ruší, pokud uběhne více jak 12 měsíců od rozhodného dne fúze a zároveň v tomto období nebyl podán návrh zápisu či uběhnou-li více než 3 měsíce od pravomocného rozhodnutí soudu o zrušení návrhu zápisu do obchodního rejstříku, byl-li opětovně podán návrh na zápis. (10)

Pokud je zúčastněná společnost zapsána v obchodním rejstříku, má povinnost vložit do sbírky listin obchodního rejstříku a zveřejnit oznámení o vložení nejméně 1 měsíc před schválením přeměny projekt přeměny. Toto tvrzení neplatí, pokud zúčastněná společnost projekt zveřejní na svých internetových stránkách. (10)

V okamžiku, kdy je proveden zápis fúze do obchodního rejstříku, není možné dovolávat se neplatnosti projektu fúze (5).

Minimální požadavky na projekt fúze:

- firma a sídlo zúčastněných společností, právní forma, identifikační číslo,
- výměnný poměr podílů společníků zanikající společnosti na společnosti nástupnické, případně výše poplatku a jeho lhůta splatnosti,
- rozhodný den fúze,
- práva, která udělí nástupnická společnost vlastníkům dluhopisů,
- den, od kterého mají komanditisté či společníci společnosti s ručením omezeným právo na podíl na zisku z vyměněných podílů nebo akcií,
- výhody pro jednotlivé orgány společnosti nebo pro znalce prověřujícího projekt fúze, podmínky těchto výhod,
- změny ve společenské smlouvě nebo stanovách nástupnické společnosti, byla-li fúze uskutečněna sloučením,
- společenská smlouva nebo stanovy nástupnické společnosti, jména a bydliště nebo firmy či názvy, sídla a identifikační čísla členů nebo orgánů nástupnické společnosti, byla-li fúze uskutečněna splynutím. (10)

Zpráva o přeměně

Zprávu o přeměně musí vyhotovit statutární orgán každé zúčastněné společnosti písemně. Zpráva o přeměně je vysvětlením projektu přeměny. (10)

Minimální požadavky na zprávu o fúzi:

- právní a ekonomické zdůvodnění výměnného poměru podílů, pokud k výměně dochází,
- zdůvodnění výše případných doplatků,
- vysvětlení opatření ve prospěch vlastníků jednotlivých druhů cenných papírů emitovaných zúčastněnou společností,
- popsání problémů vzniklých při oceňování nebo uvedení, že k žádným problémům nedošlo,
- uvedení změny postavení společníků nebo členů z ekonomického či právního hlediska, změny rozsahu jejich ručení, mění-li se rozsah,
- následky fúze na věřitele zúčastněné společnosti, zejména co se týče dobytosti pohledávek. (10)

Jestliže by informace obsažená ve zprávě mohla vyvolat značnou škodu zúčastněným osobám, informace se neuvede, ale je vyžadováno odůvodnění. (10)

Zpráva není vyžadována, jedná-li se o přeměnu veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, dále pokud zanikající společnost s ručením omezeným či akciová společnost uskutečňují fúzi se svým jediným společníkem, dále jsou-li všichni společníci společnosti s ručením omezeným jejími jednateli nebo pokud s nevyhotovením zprávy všichni společníci nebo členové souhlasí. (10)

Návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku podávají všechny zanikající i nástupnické společnosti současně ke stejnému dni. Zanikající společnost zaniká v okamžiku výmazu z obchodního rejstříku. (20)

Tabulka 2: Důležité lhůty pro realizaci přeměny

Lhůta	Platí pro
12 měsíců	Maximální lhůta mezi rozhodným dnem přeměny a dnem podání návrhu na zápis přeměny do obchodního rejstříku.
6 měsíců	Byl-li projekt přeměny sestaven ke dni, od něhož uplynulo více než 6 měsíců ode dne, k němuž je sestavena konečná účetní závěrka, pak je nutno sestavit mezitímní účetní závěrku a předložit ji valné hromadě schvalující dokumenty k přeměně.
3 měsíce	Ode dne, k němuž je sestavena mezitímní účetní závěrka, do dne vypracování projektu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka nesmí uplynout více než 3 měsíce.
1 měsíc	V sídle každé ze zúčastněných akciových společností musí být k nahlédnutí pro akcionáře 1 měsíc před stanoveným datem konání valné hromady dokumenty související s fúzí.
2 týdny	Nejméně 2 týdny před konáním valné hromady společnosti s ručením omezeným, na které má být schválena vnitrostátní přeměna, musí být společníkům doručeny dokumenty související s fúzí.

Zdroj: Skálová, J., Čouková, P. (2009)

2.4.2 Kapitálové akvizice

Zákon o obchodních korporacích vymezuje ovládající osobu jako osobu jmenující nebo odvolávající většinu členů statutárního orgánu nebo dozorčího orgánu společnosti, která je jejím společníkem nebo je možné, aby tato osoba jmenování a odvolání prosadila. Zákon o obchodních korporacích také uvádí, že osoba ovládající je osoba, která vlastní minimálně 40 % hlasovacích práv, a také osoby jednající ve shodě, které vlastní minimálně 40 % hlasovacích práv, a to pokud žádná jiná osoba nevlastní stejné či vyšší procento hlasovacích práv. Osobou ovládající je také osoba, která sama nebo s osobami jednajícími ve shodě disponuje podílem na hlasovacích právech v minimální výši 30 % veškerých hlasů, za podmínky, že tento podíl tvořil za poslední tři po sobě jdoucí jednání nejvyššího orgánu ovládající osoby více než polovinu hlasovacích práv osob, které byly přítomny. (21)

Jednání ve shodě je jednáním dvou nebo více osob disponujících s hlasovacími právy s cílem ovlivnit, ovládat nebo jednotně řídit obchodní společnost či družstvo. (21)

Pokud není stanoveno jinak, ovládající osoba je osoba řídící a ovládaná osoba je osoba řízená. Řídící osoba jednotně řídí jednu nebo více osob, které jsou jí podřízeny. Tyto osoby tvoří tzv. holding (koncern). Řízení dle staré úpravy podle obchodního zákoníku bylo možné upravit ovládací smlouvou. V této smlouvě byly uvedeny povinnosti ovládající a ovládané osoby. Pokud tato smlouva nebyla uzavřena, musela ovládaná osoba do 3 měsíců po uplynutí účetního období vytvořit písemnou zprávu o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou. Dle nové úpravy podle zákona o obchodních korporacích se ovládací smlouvy neuzavírají, ale vypracovávají se již zmíněné zprávy o vztazích. Zpráva o vztazích je součástí výroční zprávy. (21)

Probíhá-li kapitálová akvizice prostřednictvím nákupu majetkových cenných papírů za peníze, pak je upravována **zákonem č. 591/1992 Sb. o cenných papírech v platném znění** a to zejména smlouvou o převodu cenného papíru. (5)

2.4.3 Majetkové akvizice

Přechodem z občanského zákoníku na nový občanský zákoník se mění v této oblasti mnoho věcí. Dosud bylo třeba uzavřít při prodeji podniku smlouvu o prodeji podniku. Nový občanský zákoník nezná pojem „podnik“, ale tento pojem je nahrazen jako „obchodní závod“. Tudíž se nyní neuzavírá smlouva o prodeji podniku, ale při prodeji podniku se užívá ustanovení o kupní smlouvě. Dále je tato oblast upravena zvláštním ustanovením o koupi závodu. (27)

Podle platné legislativy je možné uzavřít smlouvu o koupi závodu pouze ústně a není tedy vyžadována její písemná forma. (20)

Nový občanský zákoník uvádí: „*Obchodní závod (dále jen „závod“)* je organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu.“. (20)

Kupujícímu při koupi závodu náleží vše, co k závodu patří. V případě, že je z koupě vyloučena určitá položka, stále se jedná o koupi závodu, přitom závod jako celek tím neztrácí vlastnosti závodu. Koupí závodu převádí zaměstnavatel činnost, z čehož vyplývá, že se převádí a přechází pracovněprávní vztahy na nového zaměstnavatele, tedy kupujícího. Ustanovení o koupi závodu platí i na koupi části závodu. Předpokladem však je, že takto oddělená část podniku musí být samostatnou organizační složkou. Definice samostatné organizační složky však není vymezena a tak

se obecně považuje, že za tuto složku lze provozovat podnikatelskou činnost a vést samostatné účetnictví. (20)

Kupní cena závodu je sjednána podle informací o převáděném jmění závodu obsažených v účetnictví a uvádí se ve smlouvě ke dni, kdy strany smlouvu uzavřely. Jestliže smlouva nabude účinnosti později, může docházet ke změně kupní ceny podle zvýšení nebo snížení jmění. (20)

Při koupi závodu přechází na kupujícího pohledávky a závazky a stává se tedy věřitelem i dlužníkem. Na kupujícího nepřechází všechny dluhy, ale jen ty, o kterých věděl nebo jejich existenci musel rozumně předpokládat. Pokud však věřitel nesouhlasí s přechodem dluhu na kupujícího, má za vypořádání dluhu zodpovědnost prodávající závodu. Nabytí, resp. pozbytí pohledávek kupujícím, resp. prodávajícím se jinak řídí ustanoveními o postoupení pohledávek. Prodávající je nucen bezodkladně sdělit svým věřitelům a dlužníkům, že došlo k prodeji závodu a komu byl závod prodán. Pokud dojde k odstoupení od smlouvy některé ze stran, převádí se pohledávky a dluhy zpět na prodávajícího. Věřitel může nesouhlasit s převodem dluhu na prodávajícího, pak za vypořádání dluhu ručí kupující. Kupující musí bezodkladně informovat své věřitele a dlužníky o převodu pohledávek a dluhů zpět na prodávajícího odstoupením od smlouvy. (20)

Na kupujícího nesmí být převedeno právo průmyslového nebo duševního vlastnictví, je-li o jeho poskytnutí uzavřena smlouva nebo je to určené povahou práva. (20)

Seznam předávaného a chybějícího se uvede v zápisu o předání závodu. Do tohoto zápisu dále uvede prodávající vady předmětu prodeje, kterých si byl vědom, nebo o kterých vědět mohl a měl. V případě, že v zápisu prodávající některou věc, která k podniku náleží, neuvede, kupující ji spolu s podnikem získá. Pokud není uveden dluh, který musel kupující předpokládat, náleží kupujícímu. (20)

Kupující uvedený ve veřejném rejstříku získává vlastnické právo k závodu zveřejněním informace o uložení dokladu o koupi do sbírky listin. Kupující, který není zapsán ve veřejném rejstříku, získává vlastnické právo k závodu účinností smlouvy. (19) Podle staré úpravy kupující, který je zapsán v obchodním rejstříku, nabývá vlastnická práva účinností smlouvy o prodeji podniku. (17)

Při prodeji závodu může dojít ke zhoršení dobytnosti pohledávky. Pokud tento případ nastane, může věřitel nesouhlasící s prodejem podniku požadovat, aby soud rozhodl o neúčinnosti prodeje na tohoto věřitele. Tohoto práva se může věřitel dožadovat u soudu do jednoho měsíce ode dne, kdy byl o prodeji informován.

Nejpozději může toto právo uplatnit do tří let ode dne účinnosti smlouvy. (20) Podle staré úpravy se věřitel mohl domáhat, aby soud určil, že je vůči němu převod závazku neúčinný a to nejpozději do 60 dnů, kdy byl o prodeji informován, nejpozději do 6 měsíců, kdy byl prodej zapsán v obchodním rejstříku. (17)

2.5 Účetní hledisko

2.5.1 Fúze

Fúze je z účetního hlediska upravována **zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a Českými účetními standardy pro podnikatele.**

Ocenění jmění

Pokud je nařízeno ocenit obchodní jmění, majetek a závazky se k datu ocenění ocení reálnou hodnotou (18).

Jako reálná hodnota se použije:

- a) tržní hodnota, která je hodnotou uvedenou na burze,
- b) ocenění dle kvalifikovaného odhadu nebo znalce, pokud není možné tržní hodnotu zjistit či neodpovídá-li tržní hodnota reálné hodnotě,
- c) ocenění podle zvláštních předpisů, není-li možné stanovit reálnou hodnotu předchozími způsoby. (18)

Povinnost ocenit jmění znalcem mají zanikající kapitálové společnosti při fúzi sloučením, pokud nástupnická společnost vydává nové akcie společníkům zanikajících společností či pokud jim jsou přiznány vklady a z toho plyne obchodní podíl na nástupnické společnosti s ručením omezeným. Pokud dojde ke zvýšení vkladů společníků nástupnické společnosti s ručením omezeným, dojde-li ke zvýšení prostřednictvím majetku zanikající společnosti, je též nutné jmění ocenit. Dochází-li k fúzi splynutím, mají povinnost ocenit jmění znalcem všechny zúčastněné společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti. Ocenění jmění se uskutečňuje ke dni, který předchází rozhodný den. (4)

Obchodní jmění právnické osoby představuje její veškerý majetek.

Oceňovací rozdíly

Rozdíly, které vznikly přeceněním položek na reálnou hodnotu, jsou zaúčtovány na majetkové či závazkové účty souvztažně s účtem „Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností“ ve skupině 41, vyjma položek, kde se změna v ocenění promítne jako finanční náklad či finanční výnos, a položek, kde se změna v ocenění promítne pomocí účtu „Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“. (8)

Účetní období

V případě fúze je pro nástupnickou společnost začátek účetního období stanoven rozhodným dnem a konec účetního období je dán posledním dnem účetního období, v němž byl uskutečněn zápis do obchodního rejstříku. V případě zúčastněných společností účetní období končí dnem, který předchází rozhodný den. (18) K rozhodnému dni zúčastněné účetní jednotky otevírají účetní knihy a od této doby až do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku vedou účetnictví samostatně. Ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku se tyto účetní knihy neuzavírají. (7) V den zápisu fúze do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne otevírá účetní knihy nástupnická účetní jednotka, která vznikla při fúzi splynutím. (18)

Při odmítnutí zápisu fúze do obchodního rejstříku je nutné zabezpečit účetnictví zúčastněných účetních jednotek takovým způsobem, jako kdyby fúze nebyla uskutečněna. Pro tento případ je důležité oceňování výkonů, které v této souvislosti mohou být považovány za vnitropodnikové výkony nebo výkony pro jiné subjekty, se zřetelem na uskutečnění zápisu do obchodního rejstříku či jeho odmítnutí. (7)

V případě, že den zápisu fúze nastane až v příštím účetním období, nevyhotovují zanikající společnosti účetní závěrku k poslednímu dni účetního období po rozhodném dni. Pokud nastává rozhodný den a den zápisu fúze do obchodního rejstříku najednou, uzavírají zúčastněné účetní jednotky účetní knihy den před rozhodným dnem a v rozhodný den otevírají účetní knihy jen nástupnické účetní jednotky. (18)

V zahajovací rozvaze se zruší obchodní podíly a akcie v pořizovací ceně proti vlastnímu kapitálu, byly-li vydány zanikající účetní jednotkou účastníci se fúze a drží je jiná zúčastněná účetní jednotka. V zahajovací rozvaze se vykážou akcie, které byly emitovány nástupnickou účetní jednotkou, které drží jiná zúčastněná účetní jednotka a to v ocenění zachyceném v účetnictví jiné zúčastněné zanikající účetní jednotky. (7)

Rozhodný den

Jak již bylo uvedeno, od rozhodného dne zanikající účetní jednotka hospodaří na účet nástupnické společnosti.

Den před rozhodným dnem se sestavuje **konečná účetní závěrka** a to buď jako řádná nebo mimořádná. Pokud byla konečná účetní závěrka sestavena více jak 6 měsíců od uplynutí dne vyhotovení projektu fúze, sestavuje se **mezitímní účetní závěrka**. Sestavení mezitímní účetní závěrky nesmí předcházet den vyhotovení projektu fúze o více jak 3 měsíce. Mezitímní účetní závěrka se nevyžaduje, pokud s tím všichni společníci nebo členové zúčastněných společností souhlasí. K rozhodnému dni se vyhotovuje **zahajovací rozvaha** nástupnické společnosti. K zahajovací rozvaze se při přeměně přikládá komentář, ve kterém je uvedeno, do jaké položky byly položky konečné účetní závěrky zúčastněné společnosti převedeny. Pokud některá ze společností účastníci se přeměny má povinnost ověřovat svou účetní závěrku auditorem, musí být i konečná (mezitímní) účetní závěrka ostatních zúčastněných společností ověřena auditorem. Jestliže povinnost ověření konečné účetní závěrky auditorem mají všechny zúčastněné společnosti, musí být i zahajovací rozvaha ověřena auditorem. (10)

Zúčastněné účetní jednotky se dále musí rozhodnout, zda ponechají tyto položky:

- oceňovací rozdíl k nabytému majetku,
- goodwill,
- opravné položky,
- přechodná aktiva a pasiva,
- rezervy a zajišťovací deriváty,

přičemž svá rozhodnutí musí odůvodnit v příloze k účetním výkazům. (7)

Odložená daň

Tuto daň upravuje § 59 vyhlášky a Český účetní standard pro podnikatele č. 003 Odložená daň. Odložená daň vzniká ve chvíli, kdy je nahlíženo na účetní položky z daňového a účetního hlediska jiným pohledem a tím vzniká rozdíl.

Při přeceňování aktiv v rámci přeměn společností dochází k rozdílům, na jejichž základě vzniká odložená daň. Majetek je přeceněn na reálnou hodnotu, ale daňová základna je zachycena v pořizovací ceně. Český účetní standard pro podnikatele č. 003 Odložená daň uvádí, že *„aktiva, u nichž tyto rozdíly vznikají, účetní jednotka zahrne*

do výpočtu odložené daně následujícím způsobem. U těch položek, které jsou zúčtovány přímo ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu (tj. při přeměně u zanikající společnosti), se odložená daň zúčtuje přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu.“ (7)

Odložená daň se převádí na nástupnickou společnost. Může být však určena pouze z položek, které se převádí na nástupnickou společnost. (7)

2.5.2 Kapitálové akvizice

Účetní zachycení kapitálové akvizice závisí především na způsobu její úhrady. Úhrada penězi je účetně řešena jako nákup a prodej cenných papírů. Nepeněžní úhrada je zachycena jako úhrada výměnou, směnou akcií či obchodních podílů. (5)

Při kapitálových akvizicích vzniká vztah mateřského a dceřiného podniku, přičemž za tuto ekonomickou skupinu je nutné sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Vyhotovení konsolidované účetní závěrky se uskutečňuje k datu řádné účetní závěrky konsolidující účetní jednotky. Ovládající osoba je konsolidující účetní jednotkou a ovládaná osoba je konsolidovanou účetní jednotkou. Při konsolidaci vzniká tzv. konsolidační rozdíl. (5)

Konsolidační rozdíl = pořizovací cena podílů dceřiného podniku – ocenění podle podílu mateřského podniku na vlastním kapitálu v reálné hodnotě (rozdíl mezi reálnou hodnotou aktiv a reálnou hodnotou cizího kapitálu) ke dni akvizice (7)

Dnem akvizice se rozumí den, kdy mateřský podnik začíná ovládat dceřiný podnik. Doba odepisování konsolidačního rozdílu je stanovena na 20 let rovnoměrně. Doba odepisování je možné zkrátit, pokud pro to existují důvody. Konsolidační rozdíl se účtuje do nákladů (aktivní konsolidační rozdíl) nebo do výnosů (pasivní konsolidační rozdíl) z běžné činnosti. Konsolidační rozdíl i jeho odpis jsou pak vykázány v konsolidované účetní závěrce. (7)

2.5.3 Majetková akvizice

Majetková akvizice je řešena Českým účetním standardem č. 011 – Operace s podnikem.

Účtování z pohledu prodávajícího

Dojde-li k prodeji podniku, prodávající je povinen provést zrušení rezerv (vyjma rezerv, které vznikly podle zvláštních právních předpisů) a opravných položek, které souvisí s prodáváním majetkem. Tyto operace se zaúčtují do nákladů. Dále dochází k rušení oceňovacího rozdílu k nabytému majetku nebo goodwillu vzniklých při předcházejících transakcích. Tato operace se zaúčtuje na účet oprávek a na účet 55x - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti nebo na účet 64x – Jiné provozní výnosy, podle charakteru zůstatku. Dohadné položky aktivní se převádí na kupujícího ve formě pohledávek a dohadné položky pasivní ve formě závazků. (7)

Prodávající zaúčtuje prodávaný majetek na účet ostatních mimořádných nákladů a tržby z prodeje na účet ostatních mimořádných výnosů. Již zmiňované rezervy a závazky podle zvláštních zákonů se zaúčtují na účet ostatních mimořádných nákladů. (7)

Účtování z pohledu kupujícího

Kupující účtuje o kupní ceně podniku nebo jeho části. Předaný majetek, závazky a rezervy dle zvláštních právních předpisů, případně goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku kupující zahrne do svého účetnictví. (7)

Kupující ocení majetek prodávajícího dle ocenění, které zachycuje účetnictví prodávajícího či dle ocenění podle zákona o přeměnách (17). Pro zaúčtování závazku z koupě slouží účet 372 – Závazky z koupě podniku. (4)

2.5.4 Goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Při akvizicích a fúzích může vznikat nová položka rozvahy – tou je **goodwill**. Goodwill je vykázán na účtu 015 – *Goodwill* nabyvatelem podniku a je zařazen mezi dlouhodobá nehmotná aktiva. Nebo může vznikat **oceňovací rozdíl k nabytému majetku**, který je zařazen mezi dlouhodobá hmotná aktiva. (5)

Goodwill

Hodnota goodwillu se určuje jako rozdíl mezi kupní cenou podniku a čistými aktivy podniku (sumou cen jednotlivých aktiv a závazků). Hodnota goodwillu se uvádí jako odborný odhad, jelikož je kupní cena podniku ovlivněna mnoha faktory, které jsou

budoucími odhady. Goodwill je vnímán jako residuální položka rozvahy. Je to položka, která je ovlivněna dobrou či špatnou pověstí podniku. (5)

Goodwill = ocenění podniku nebo jeho části nabytého koupí, nebo ocenění majetku a závazků při přeměnách společnosti – (souhrn individuálně přeceněných složek majetku – převzaté závazky) (8)

Může vznikat kladný nebo záporný goodwill. Kladný goodwill vzniká, jestliže je hodnota získaných aktiv snížena o hodnotu získaných pasiv nižší než kupní cena. (4)

V některých případech je polemizováno, zda může být goodwill vykázán jako aktivum. Aktivum je definováno jako položka, u níž je pravděpodobný majetkový prospěch v budoucnu, je výsledkem minulých událostí a je spolehlivě ocenitelná. Někdy bývá požadováno, aby se aktivum dalo směnit za jiné peněžní či nepeněžní aktivum. (5)

Odepisování goodwillu

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., se goodwill odepisuje rovnoměrně po dobu 60 měsíců a to buď od okamžiku nabytí podniku, nebo od rozhodného dne. Odpisy kladného goodwillu se účtují do nákladů a odpisy záporného goodwillu se účtují do výnosů. Pokud by došlo ke změně kupní ceny, dojde i ke změně goodwillu, přičemž doba odepisování se nemění. (8)

Odpisy goodwillu do nákladů se účtují na účet 55x – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů a odpisy do výnosů se účtují na účet 64x – Jiné provozní výnosy a to souvztažně s účtem 075 – Oprávky ke goodwillu. (26)

Od 1. ledna 2004 není možné goodwill daňově odepisovat, neboť ho zákon o daních z příjmů nepovažuje za nehmotný majetek. (26)

Oceňovací rozdíl

Oceňovací rozdíl je vykázán jako položka hmotného majetku „B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku“. Může být buď kladný, nebo záporný. O oceňovacím rozdílu bude kupující podniku účtovat, pokud naváže na souhrn ocenění u prodávajícího. (4)

Oceňovací rozdíl = ocenění podniku nebo jeho části nabytého koupí, nebo ocenění majetku a závazků při přeměnách společností – souhrn účetního ocenění jednotlivých složek majetku prodávajícího nebo zanikající účetní jednotky snížený o převzaté závazky (4)

Kladný oceňovací rozdíl je odepisován po dobu 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne fúze. Odpisy jsou rovnoměrné a účtují se do nákladů. Záporný oceňovací rozdíl se odepisuje stejným způsobem jako kladný oceňovací rozdíl s tím, že se účtuje do výnosů. Odpisy se účtují souvztažně s účtem 098-Oprávký k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku. Část oceňovacího rozdílu, která není odepsána, se odepíše jednorázově při vyřazení poslední majetkové položky. Dojde-li ke změně kupní ceny podniku nebo jeho části, je o tuto změnu oceňovací rozdíl upraven, přičemž doba odepisování se nemění. (4)

2.6 Daňové hledisko

Významnými položkami z hlediska daní je rozdíl mezi eliminovanými hodnotami vzájemných pohledávek a závazků, konsolidační rozdíl, oceňovací rozdíl k nabytému majetku a goodwill.

Daňové záležitosti právnických osob upravuje **zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**.

2.6.1 Fúze – daň z příjmů právnických osob

Zdaňovací období

Období, za které je podáváno daňové přiznání, nastává od rozhodného dne a trvá do konce toho roku (kalendářního či hospodářského), v němž byla fúze zaznamenána do obchodního rejstříku. Pokud není rozhodný den fúze prvním dnem roku (kalendářního či hospodářského), pak období, za které se podává daňové přiznání, je období, které předchází rozhodnému dni. Zanikající subjekt není povinen podat daňové přiznání za dobu od rozhodného dne do zápisu fúze do obchodního rejstříku. Subjekt podává daňové přiznání za období předešlé rozhodnému dni nejdéle do konce následujícího měsíce po měsíci, v němž bylo o fúzi rozhodnuto a to za podmínky, že rozhodným dnem není první den kalendářního či hospodářského roku. (5)

Je-li zapsána fúze do obchodního rejstříku do konce téhož roku, ve kterém nastal rozhodný den, bude zdaňovací období trvat nejdéle 12 měsíců. Pokud by byl zápis fúze do obchodního rejstříku uskutečněn až následující období, bude zdaňovací období delší než 12 měsíců. Jestliže by se zápis fúze do obchodního rejstříku neuskutečnil, považuje se tato transakce za neuskutečněnou a společnost, která měla zaniknout, sestaví daňové přiznání k datu řádného zdaňovacího období. (5)

Základ daně

Do základu daně se nezahrnují příjmy (výnosy) nástupnické společnosti, které jsou spojeny s přeceněním majetku a závazků spojeného s fúzí. Do základu daně se nezahrnují ani příjmy (výnosy) zanikající společnosti, s výjimkou doplatku na dorovnání. (19)

Daňové položky, jako jsou daňové opravné položky, daňové rezervy, daňové odpisy, odčitatelné položky, které nebyly dosud uplatněny a další, přechází ze zanikající společnosti na nástupnickou společnost. Dle zákona o daních z příjmů, § 23c, odstavec 8, písmeno b) může případnou neuplatněnou **daňovou ztrátu** zanikající společnosti převzít nástupnická společnost a uplatnit ji jako odčitatelnou položku. Toto však není možné v případě, že je fúze uskutečněna z důvodu snížení nebo úniku před daňovou povinností, zvláště, neexistují-li řádné ekonomické důvody (např. restrukturalizace, zvýšení efektivity činnosti) pro fúzi. Pokud nejsou tyto podmínky splněny, jedná se o nesplnění daňové povinnosti. (5) Tuto daňovou ztrátu je možné uplatnit do pěti zdaňovacích období od zdaňovacího období, v němž ztráta zanikající společnosti vznikla. Nástupnická společnost může daňovou ztrátu zanikající společnosti uplatnit pouze do výše části základu daně připadající na totožné činnosti zanikající společnosti a to v období vyměření daňové ztráty. Výše základu daně se určí poměrem tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaného do výnosů vztahující se na totožné činnosti prováděné zanikající společností za období, kdy byla daňová ztráta vyměřena, a celkových tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaného do výnosů (19)

Dále nástupnická společnost přebírá odčitatelné položky zanikající společnosti, které zanikající společnost neuplatnila. (19)

Toto platí v případě, že nástupnická nebo zanikající společnost jsou poplatníky daně a jsou společnostmi s ručením omezeným, akciovými společnostmi nebo evropskými družstevními společnostmi. (19)

Nástupnická společnost pokračuje v odepisování převedeného majetku zanikající společnosti, přičemž vychází z původní vstupní ceny, nikoliv z reálné hodnoty.

Daňové přiznání

Pokud nepřipadá rozhodný den na první den kalendářního či hospodářského roku, zpracovávají zúčastněné společnosti ke dni předcházející rozhodný den daňové přiznání za období, které předchází rozhodnému dni fúze a za které nebylo daňové přiznání zatím podáno. Daňové přiznání je nutné podat do 3 měsíců následujících po měsíci,

v němž rozhodla valná hromada o fúzi, předchází-li rozhodný den dnu, kdy rozhodla valná hromada o fúzi, či shoduje-li se s ním, pokud nepřipadá rozhodný den fúze na první den kalendářního či hospodářského roku. Případně je nutné daňové přiznání podat do 3 měsíců následujících po měsíci, v němž je den předcházející rozhodnému dni fúze, nastává-li rozhodný den po dnu rozhodnutí valné hromady o fúzi, nepřipadá-li rozhodný den fúze na první den kalendářního či hospodářského roku. (19)

Nástupnická společnost má povinnost podat za zanikající společnost daňové přiznání k dané dani a to za část zdaňovacího období ke dni zániku, za které ještě daňové přiznání podáno nebylo. Toto daňové přiznání musí být podáno nejpozději do konce následujícího měsíce po zániku. Nástupnická společnost se stává právním nástupcem zanikající společnosti. (13)

Pokud rozhodný den fúze připadá na první den účetního období, může si nástupnická i zanikající společnost uplatnit odpisy majetku v plné výši. Zatímco v případě rozhodného dne, který nastal v průběhu účetního období, si nástupnická i zanikající společnost může uplatnit pouze poloviční odpis majetku. V tomto případě pak nástupnická společnost uplatní druhou polovinu odpisu. (4)

2.6.2 Akvizice – daň z příjmů právnických osob

Při určení daňové ztráty se postupuje obdobně jako při určení daňové ztráty u fúze.

Základem daně je výsledek hospodaření. Při kapitálové akvizici jsou osvobozeni od daně z příjmů právnických osob příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, pokud mateřská společnost disponuje minimálně 10% podílem na základním kapitálu dceřiné společnosti nepřetržitě minimálně 12 měsíců. (19)

Při majetkové akvizici se vychází z výsledku hospodaření upraveného podle zákona o dani z příjmů. Jak již bylo uvedeno, při koupi podniku dochází k převzetí rezerv, opravných položek, daňové ztráty a odčitatelných položek. To má samozřejmě vliv na základ daně z příjmů. S majetkovou akvizicí také souvisí odpisy nově nabytého majetku a oceňovacího rozdílu a goodwillu. Goodwill není možné daňově odepisovat. Podle toho, zda převažují daňové nebo účetní odpisy, se následně upraví základ daně. (4)

2.6.3 Daň z přidané hodnoty

Při zániku obchodní korporace za tuto obchodní korporaci je povinna podat daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém byl proveden zápis fúze do obchodního rejstříku, nástupnická společnost za část zdaňovacího období do zániku zanikající společnosti. Nástupnická společnost musí uvést informaci, že podává daňové přiznání za zanikající společnost. (12)

Podle zákona o dani z přidané hodnoty se prodej podniku nepokládá za dodání zboží nebo převod nemovitosti, ani za poskytnutí služby a není tedy předmětem této daně. (12)

2.6.4 Daň z nabytí nemovitých věcí

Do roku 2013 platil zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (16). Od 1. ledna 2014, ale nabývá účinnosti nová legislativa, která nahrazuje předchozí legislativu, a to zákonné opatření Senátu č. 340/3013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Nabytí vlastnického práva k nemovité věci je při přeměnách obchodních korporací vyloučeno z předmětu daně. Není tedy předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Daňové přiznání musí být podáno do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl uskutečněn vklad do katastru nemovitostí. (22)

2.6.5 Daň z nemovitých věcí

Za kalendářní rok, ve kterém byla uskutečněna fúze či akvizice, podává daňové přiznání prodávající v případě akvizice nebo zanikající společnost v případě fúze, jelikož se změny v průběhu zdaňovacího období neberou v úvahu a rozhodující je stav k 1. lednu zdaňovacího období. Nástupnická společnost nebo kupující podá daňové přiznání k nemovité věci až následující kalendářní rok. Termín pro podání daňového přiznání je 31. ledna. V případě, že zanikající společnost k tomuto datu již neexistuje, podává daňové přiznání nástupnická společnost. (15)

2.6.6 Silniční daň

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. V případě, že se v průběhu zdaňovacího období změní poplatník silniční daně, končí původnímu poplatníkovi povinnost odvést

daň v kalendářním měsíci, který předchází kalendářnímu měsíci začínající daňové povinnosti nového poplatníka. (11)

V tomto případě se pak daň vypočte jako součin jedné dvanáctiny roční daňové sazby a počtu kalendářních měsíců, do něhož se počítá období od kalendářního měsíce vzniku daňové povinnosti až do konce kalendářního měsíce zániku daňové povinnosti. (11)

3 Metodika

V praktické části jsou aplikovány informace uvedené v teoretické části. První část praktické části se zabývá fúzí vybraných účetních jednotek. Jako první je uvedena charakteristika účetních jednotek, které se podílely na této přeměně. Dále je tato část rozdělena do právního, účetního a daňového hlediska. V právním hledisku je posuzováno, co bylo zapotřebí vyhotovit v souvislosti s fúzí a v jakých termínech. Účetní hledisko je posouzeno prostřednictvím analýzy účetní závěrek zúčastněných společností, zahajovací rozvahy a vysvětlením transformačních kroků, které bylo třeba provést ve spojitosti s fúzí. V daňovém hledisku je řešena odložená daň, daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty, silniční daň a daň z nabytí nemovitých věcí.

Druhá část praktické části pojednává o akvizici vybraných účetních jednotek. Akvizice je posuzována z právního, účetního a daňového hlediska. Nejprve je uvedena charakteristika účetní jednotek, které akvizici provedly. Poté následuje zhodnocení právního hlediska v souvislosti se smlouvou o prodeji části podniku, v níž jsou uvedeny povinnosti kupujícího a prodávajícího. Účetní hledisko se zabývá zejména účtováním operací spojených s prodejem a koupí podniku. V případě daňového hlediska je posuzována daň z příjmů právnických osob, silniční daň a daň z přidané hodnoty.

Ve vyhodnocení je posuzováno, zda společnosti postupovaly při přeměně či transakci podle zákona a zda dodržovaly lhůty.

V závěru je shrnuta celá problematika fúzí a akvizic v podmínkách České republiky.

Informace o společnostech a jejich situaci pro zpracování praktické části jsou čerpány pouze z obchodního rejstříku z veřejně dostupných údajů. Názvy firem, analyzovaných v praktické části nejsou uváděny podle skutečnosti, ale mají fiktivní názvy. Účetní výkazy všech společností jsou umístěny v příloze.

4 Praktická část

4.1 Fúze vybraných účetních jednotek

V roce 2012 byla uskutečněna fúze tří následujících společností.

4.1.1 Charakteristika vybraných účetních jednotek

Společnost A a. s.

Společnost A je akciovou společností, která vznikla 1. října 2008. Sídli v Praze a je zapsána u Městského soudu v Praze. Tato společnost vznikla fúzí splynutím 5 společností.

Mezi její hlavní činnosti patří:

- obráběčství,
- opravy silničních vozidel,
- podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady,
- pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor,
- výroba, obchod a služby neuvedených v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- a další.

Její základní kapitál činí 499 833 994,- Kč a je celý splacen.

Společnost B a. s.

Tato akciová společnost byla zapsána do obchodního rejstříku 5. ledna 1994. Její sídlo bylo v Kladně a byla vedena u Městského soudu v Praze. Základní kapitál je zapsán ve výši 138 623 000 Kč.

Mezi její hlavní činnosti patří:

- podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady,
- kovoobrábění,
- kovoobráběčství,
- opravy motorových vozidel,
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej,
- silniční motorová doprava,

- a další.

Společnost C a. s.

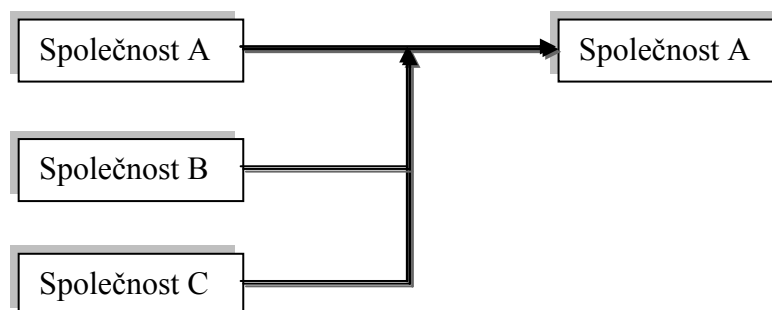
Společnost C má právní formu akciové společnosti a vznikla dne 31. srpna 1992. Její sídlo je zapsáno v Hradci Králové a je vedená u Krajského soudu v Hradci Králové. Základní kapitál společnosti je 41 210 550 Kč.

Její hlavní činností je:

- nákup a prodej paliv a rašeliny,
- výroba a prodej upravovaného palivového dřeva,
- silniční motorová doprava,
- provozování dráhy,
- vykládka a odvoz sypkých substrátů a kusových zásilek,
- poskytování služeb vlastními mechanizačními prostředky,
- a další.

Tyto tři společnosti se rozhodly uskutečnit přeměnu, která určitým způsobem měla vliv na existenci těchto podniků. Přeměna byla uskutečněna v roce 2012. Jedná se o vnitrostátní fúzi sloučením. Tudíž se jedna společnost stává nástupnickou společností a ostatní společnosti zanikají. Nástupnickou společností v tomto případě se stala společnost A. Společnost B a společnost C se stávají zanikajícími společnostmi. Všechny tři společnosti jsou zároveň zúčastněnými společnostmi na přeměně.

Obrázek 3: Schéma znázorňující fúzi těchto společností



Zdroj: vlastní zpracování

Hlavním motivem pro uskutečnění této přeměny bylo optimalizovat hospodářské, organizační a administrativní struktury zúčastněných společností.

4.1.2 Právní hledisko

Rozhodný den fúze byl stanoven na 1. ledna 2012. Od tohoto dne společnost B a společnost C jednají z účetního hlediska a z hlediska daně z příjmů právnických osob na účet společnosti A.

O fúzi byl vytvořen **projekt fúze**. Projekt fúze je součástí notářského zápisu, který pojednává o rozhodnutí valné hromady o fúzi sloučením. Jelikož se jedná o akciové společnosti, musel být projekt schválen valnými hromadami a podepsán statutárními orgány všech zúčastněných společností. Projekt fúze byl sestaven ke dni 18. června 2012. Byla tedy splněna lhůta 6 měsíců, do kterých musí být projekt fúze vypracován ode dne sestavení konečných účetních závěrek. Uložení projektu fúze do sbírky listin proběhlo k 21. červnu 2012. Po těchto činnostech byl podán návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku. Povinností zúčastněných společností bylo projekt fúze umístit do sbírky listin obchodního rejstříku, jak také učinily. V den, kdy fúze byla do obchodního rejstříku zapsána, se stává fúze právně účinnou a společnost B a C zanikají. Den zápisu fúze do obchodního rejstříku připadá na 1. října 2012. Byla tedy splněna podmínka, že rozhodný den může nastat nejdříve 12 měsíců před podáním návrhu zápisu fúze, nejpozději v den zápisu. Jejich jmění, včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů přechází na nástupnickou společnost A. Projekt fúze splňuje minimální požadavky dané zákonem o přeměnách. Obsahuje také výčet nemovitostí, které přechází do vlastnictví nástupnické společnosti ke dni pravomocnému zápisu fúze do obchodního rejstříku. Stanovy nástupnické společnosti změněny nebyly.

Zpráva o fúzi nebyla vyhotovena, jelikož všichni akcionáři s jejím nevyhotovením souhlasili. Prohlášení akcionářů je součástí notářského zápisu o rozhodnutí valné hromady. **Notářský zápis** o rozhodnutí valné hromady o fúzi byl sepsán ke dni 6. srpna 2012. Akcionáři zde prohlašují, že jim bylo umožněno nahlédnout do dokumentů spojených s fúzí (projekt fúze, účetní závěrky zúčastněných společností za poslední 3 roky, konečné účetní závěrky zúčastněných společností, zprávy auditora o ověření, zahajovací rozvaha) a to jeden měsíc před konáním valné hromady. Tato lhůta byla dle zákona splněna. V notářském zápisu je dále uvedeno schválení projektu fúze, konečných účetních závěrek a zahajovací rozvahy valnou hromadou.

Rozhodným dnem a dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku se řídí účetní období zúčastněných společností.

4.1.3 Účetní hledisko

Jak již bylo uvedeno, rozhodný den připadá na 1. ledna 2012. To znamená, že povinností účetních jednotek je sestavit **konečnou (řádnou) účetní závěrku** ke dni, který předchází 1. lednu 2012. Konečné účetní závěrky všech společností byly sestaveny k 31. prosinci 2011 jako řádné a byly ověřené auditorem. V případě nástupnické společnosti se však nejedná o účetní závěrku konečnou. 1. leden 2012 je také důležité datum pro sestavení zahajovací rozvahy.

Zahajovací rozvaha

Zahajovací rozvaha byla sestavena nástupnickou společností A a byla ověřena auditorem. K ní byl připojen komentář, který pojednává o postupech použitých při sestavování zahajovací rozvahy. Společnost A podléhá ověřování účetních závěrek auditorem. Tuto povinnost mají i společnost B a C, a tudíž i zahajovací rozvaha nástupnické společnosti musela být ověřena auditorem. I v případě, že by společnost B a C nepodléhaly auditu, vznikla by jim povinnost ověřit své konečné účetní závěrky auditorem, jelikož nástupnická společnost tuto povinnost má. Za sestavení zahajovací rozvahy má odpovědnost statutární orgán nástupnické společnosti. Jelikož byla fúze zapsána do obchodního rejstříku ke dni 1. října 2012, začalo účetní období nástupnické společnosti 1. ledna 2012 a jeho konec je dán 31. prosince 2012, tedy posledním dnem účetního období, v němž byl proveden zápis fúze do obchodního rejstříku. Účetní období ostatních zúčastněných společností končí dnem, který předchází rozhodnému dni, tedy 31. prosince 2011. Avšak k tomuto datu nepřestávají zanikající společnosti vést účetnictví. Tyto společnosti musí vést účetnictví i nadále a to až do 1. října 2012, pro případ, že by k fúzi nedošlo.

Dalším úkolem společností bylo rozhodnout, jaké položky budou přecházet na nástupnickou společnost. Společnosti B a C se rozhodly, že na společnost A budou převedeny veškeré opravné položky k jednotlivým druhům majetku a také přechodná aktiva a pasiva a rezervy. Jelikož byly na nástupnickou společnost převedeny i pohledávky, bylo nutné převést i opravné položky, které s převedenými pohledávkami souvisejí. Dále společnosti B a C oceňovací rozdíly k nabytému majetku, goodwill

a zajišťovací deriváty ve svém účetnictví nezaznamenaly a proto nedošlo k rozhodování, zda budou tyto položky na nástupnickou společnost převedeny.

Zahajovací rozvahu sestavila nástupnická společnost A k 1. lednu 2012. Zahajovací rozvaha byla sestavena na podkladech získaných z konečných rozvah obsažených v konečných účetních závěrkách sestavených k 31. prosinci 2011 všech zúčastněných společností. Všechny účetní jednotky vedly účetnictví podle českých předpisů. Ve způsobech oceňování, uspořádání a označování položek účetní závěrky, v jejich obsahu a použitých účetních metodách neexistují významné rozdíly mezi zúčastněnými společnostmi. Rozvahy všech třech společností byly sestaveny v plném formátu.

Oceňování jmění

K oceňování jmění zanikajících společností nedošlo. Rozhodla o tom valná hromada v notářském zápisu. Ke znaleckému ocenění nedošlo z důvodu toho, že nástupnická společnost A nevydala pro akcionáře společnosti B a C nové akcie na výměnu za akcie zanikající společnosti. Nástupnická společnost A bude tedy přebírat položky zanikajících společností v ocenění zachyceném v účetnictví zanikajících společností. V konečných účetních závěrkách tedy nedošlo k vykázání položky Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, kam by se účtovaly rozdíly mezi pořizovací cenou a reálnou hodnotou cenných papírů a derivátů. V případě, že by byl oceňován reálnou hodnotou i ostatní majetek jako jsou budovy, pozemky atd., byl by rozdíl mezi účetní a reálnou hodnotou zachycen na pasivním účtu Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách, který v konečných účetních závěrkách také nebyl vykázán.

Pro sestavení zahajovací rozvahy se uskutečnily určité transformační kroky, které jsou uvedeny níže.

Vlastní kapitál

Na nástupnickou společnost A přechází veškeré položky vlastního kapitálu zanikajících společností. Došlo však k určitým úpravám a to ve výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření běžného účetního období společnosti A, který v roce 2011 činil 43 028 tis. Kč, se přesunul v zahajovací rozvaze do pasiv a to do položky Nerozdělený zisk minulých let. To samé se provedlo se ziskem společnosti B a C.

Tabulka 3: Zisk zúčastněných společností za rok 2011 (v tis. Kč)

Společnost	Zisk za rok 2011	Položka, ve které byl zisk v konečné rozvaze vykázán	Položka, do které byl zisk v zahajovací rozvaze převeden
Společnost A	43 028	Výsledek hospodaření běžného účetního období	Nerozdělený zisk minulých let
Společnost B	727	Výsledek hospodaření běžného účetního období	Nerozdělený zisk minulých let
Společnost C	401	Výsledek hospodaření běžného účetního období	Nerozdělený zisk minulých let

Zdroj: vlastní zpracování

Do nerozděleného zisku minulých let došlo také k přesunutí částky ve výši 4 568 tis. Kč ze zákonného rezervního fondu. Důvodem pro tuto transformaci byla skutečnost, aby zákonný rezervní fond nepřekračoval hranici 20 % základního kapitálu v zahajovací rozvaze společnosti A.

Podíly

Další transformací v zahajovací rozvaze je vyloučení podílů vydaných společností B a C, které drží společnost A. K 1. lednu 2012 se jedná o podíly ve výši 82,16 % ve společnosti B, což představuje částku 102 185 tis. Kč a 90,20 % ve společnosti C v ocenění 18 040 tis. Kč. Zároveň společnost C drží podíl ve společnosti B ve výši 3,43 %, který je zachycen v aktivech společnosti C v položce Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly a činí 3 563 tis. Kč. V roce 2012 došlo k převodu tohoto podílu na nástupnickou společnost A na základě uzavřené smlouvy o převodu akcií. V roce 2012 došlo k přesunům i dalších podílů na nástupnickou společnost a to z položky Ostatní dlouhodobé cenné papíry do aktivní položky Podíly – ovládaná osoba. Na základě toho vznikly pohledávky a závazky, které ale nebyly vykázány v zahajovací rozvaze, protože byly vyloučeny jako vzájemný vztah mezi zúčastněnými společnostmi.

V roce 2012 dále nástupnická společnost nabyla ostatní účastnické cenné papíry na zanikajících společnostech poté, co došlo k přechodu cenných papírů na hlavního akcionáře a podle smluv o převodu či koupi akcií uzavřených s dalšími osobami. Takto společnost A dosáhla 100% podílu jak ve společnosti B, tak ve společnosti C. Tyto podíly jsou zachyceny v zahajovací rozvaze v předpokládané pořizovací ceně

20 059 tis. Kč. Tímto vznikl společnosti A budoucí závazek, který je vykázán v pasivní položce Dohadné účty pasivní ve výši 20 059 tis. Kč. Tuto situaci popisuje tabulka 4, 5 a 6.

Dne 24. dubna 2012 valná hromada zanikající společnosti B rozhodla, že na nástupnickou společnost A budou všechny akcie společnosti B převedeny do jejího vlastnictví. Za této podmínky byl sestaven projekt fúze. O přechodu účastnických cenných papírů byl vyhotoven notářský zápis, ke kterému byl připojen znalecký posudek o výši protiplnění. O svolání mimořádné valné hromady požádala společnost A, jakožto hlavní akcionář, dne 7. března 2012. Nástupnická společnost A se stává vlastníkem ostatních účastnických cenných papírů 1 měsíc po zveřejnění zápisu v obchodním rejstříku. Do sbírky listin byl tento dokument založen 18. května 2012. Předmětem vypracovaného znaleckého posudku je ocenění akcií vydaných společností B za účelem doložení protiplnění. Jmění bylo oceněno likvidační metodou, protože představovala nejvyšší hodnotu pro akcionáře.

Tabulka 4: Ostatní účastnické cenné papíry získané nástupnickou společností v roce 2012

Položka	Ocenění v nástupnické společnosti předpokládanou pořizovací cenou (v tis. Kč)	Aktivní položka rozvahy
Společnost B	15 735	Podíly – ovládaná osoba (brutto, netto)
Společnost C	4 324	Podíly – ovládaná osoba (brutto, netto)
Celkem	20 059	

Zdroj: Komentář k zahajovací rozvaze společnosti A

Tabulka 5: Budoucí závazky společnosti A

Položka	Ocenění v nástupnické společnosti (v tis. Kč)	Pasivní položka rozvahy
Společnost B	15 735	Dohadné účty pasivní
Společnost C	4 324	Dohadné účty pasivní
Celkem	20 059	

Zdroj: Komentář k zahajovací rozvaze společnosti A

Tabulka 6: Pořizovací ceny podílů určených k vyloučení

Položka	Podíly držené k 1. 1. 2012 (v tis. Kč)	Změna v roce 2012 (v tis. Kč)	Celkem (v tis. Kč)
Podíly v držení společností A ve společnostech:			
společnost B	102 185	19 298	121 483
společnost C	18 040	4 324	22 364
Podíly v držení společností C ve společnostech:			
společnost B	3 563	-3 563	0
Celkem	123 788	20 059	143 847

Zdroj: Komentář k zahajovací rozvaze společnosti A

Podíly vydané zanikajícími společnostmi vykázané v pasivní položce Základní kapitál ve výši celkem 179 834 tis. Kč byly v zahajovací rozvaze vyloučeny proti všem podílům v držení nástupnické společnosti vykázaných v aktivní položce Podíly-ovládaná osoba ve výši celkem 143 847 tis. Kč, jak uvádí tabulka 7 a 8.

Tabulka 7: Podíly vydané zanikajícími společnostmi

Zanikající společnost	Vydaný podíl ve jmenovité hodnotě (v tis. Kč)	Pasivní položka rozvahy
Společnost B	138 623	Základní kapitál
Společnost C	41 211	Základní kapitál
Celkem	179 834	

Zdroj: Komentář k zahajovací rozvaze společnosti A

Tabulka 8: Podíly v držení nástupnické společnosti

100% podíl ve společnosti	Ocenění v nástupnické společnosti (v tis. Kč)	Aktivní položka rozvahy
Společnost B	121 483	Podíly – ovládaná osoba
Společnost C	22 364	Podíly – ovládaná osoba
Celkem	143 847	

Zdroj: Komentář k zahajovací rozvaze společnosti A

Vyloučením podílů vznikl rozdíl ve výši 35 987 tis. Kč. Tento podíl byl vykázán v zahajovací rozvaze v položce pasiv Ostatní kapitálové fondy.

Po těchto úpravách vykázala společnost A v zahajovací rozvaze vlastní kapitál ve výši 1 005 643 tis. Kč. Jeho složky jsou znázorněny v následující tabulce.

Tabulka 9: Vlastní kapitál v zahajovací rozvaze sestavené k 1. 1. 2012

Položka vlastního kapitálu	Částka (v tis. Kč)
Základní kapitál	499 834
Ostatní kapitálové fondy	36 060
Zákonný rezervní fond	99 967
Nerozdělený zisk minulých let	369 782
Celkem	1 005 643

Zdroj: Komentář k zahajovací rozvaze společnosti A

Jelikož byly částky vykázány v pasivní položce Základní kapitál obou zanikajících společností vyloučeny v zahajovací rozvaze, je v zahajovací rozvaze vykázán pouze vlastní kapitál společnosti A v částce 499 834 tis. Kč.

Ostatní kapitálové fondy jsou tvořeny zmíněným rozdílem z vyloučení podílů zanikajících společností v částce 35 987 tis. Kč, dále částkou 23 tis. Kč vykázanou v konečné rozvaze k 31. 12. 2011 společnosti A v položce Ostatní kapitálové fondy a částkou 50 tis. Kč vykázanou v konečné rozvaze k 31. 12. 2011 společnosti C taktéž v položce Ostatní kapitálové fondy. Dohromady tedy 36 060 tis. Kč.

Společnost B v konečné rozvaze vykázala v položce Zákonný rezervní fond částku 3 953 tis. Kč a společnost C částku 615 tis. Kč, celkem 4 568 tis. Kč. Zákonný rezervní fond společnosti A dosahoval k 31. 12. 2012 výše 99 967 tis. Kč. Jak již bylo uvedeno, částka 4 568 tis. Kč byla přesunuta do položky Nerozdělený zisk minulých let, aby nebyla překročena hranice 20 % základního kapitálu.

Nerozdělený zisk minulých let k 31. 12. 2011 ve společnosti A dosahoval výše 317 441 tis. Kč, ve společnosti B 1 484 tis. Kč a ve společnosti C 2 133 tis. Kč. Dále je tato položka tvořena částkou 4 568 tis. Kč, která byla přesunuta ze zákonných

rezervních fondů a částkou 44 156 tis. Kč, která tvoří součet položky Výsledek hospodaření běžného účetního období všech zúčastněných společností.

Vzájemné závazky a pohledávky

K 1. lednu 2012 existují mezi zúčastněnými společnostmi vzájemné závazky a pohledávky, které byly v zahajovací rozvaze navzájem vyloučeny. Hodnoty těchto závazků a pohledávek jsou totožné a proto nevznikl žádný rozdíl. Jedná se o krátkodobé pohledávky a krátkodobé závazky z obchodních vztahů. K pohledávkám nebyly vytvořeny žádné opravné položky. Vzájemné pohledávky z obchodních vztahů ve výši 60 605 tis. Kč zaznamenané v položce Pohledávky z obchodních vztahů byly vyloučeny oproti vzájemným závazkům z obchodních vztahů ve výši 60 605 tis. Kč zaznamenaných v položce Závazky z obchodních vztahů. Kdyby k vyloučení těchto závazků a pohledávek nedošlo, přešly by na nástupnickou společnost a ta by se stala dlužníkem a věřitelem zároveň. Z tohoto důvodu dochází k jejich vyloučení. Touto operací dojde ke snížení zůstatků účtů 311-Pohledávky z obchodních vztahů a 321-Závazky z obchodních vztahů. Přehled vzájemných závazků a pohledávek uvádí tabulka 10.

Tabulka 10: Přehled vzájemných krátkodobých pohledávek z obchodních vztahů a krátkodobých závazků z obchodních vztahů

Zúčastněná společnost	Pohledávky z obchodních vztahů (v tis. Kč)	Závazky z obchodních vztahů (v tis. Kč)
Vzájemné vztahy společnosti A vůči:		
společnosti B	174	59 674
společnosti C	0	757
Celkem vztahy společnosti A	174	60 431
Vzájemné vztahy společnosti B vůči:		
společnosti A	59 674	174
společnosti C	0	0
Celkem vztahy společnosti B	59 674	174
Vzájemné vztahy společnosti C vůči:		
společnosti A	757	0
společnosti B	0	0
Celkem vztahy společnosti C	757	0
CELKEM vzájemné vztahy	60 605	60 605

Zdroj: Komentář k zahajovací rozvaze společnosti A

Kdyby se však vytvořil rozdíl mezi hodnotou vzájemných závazků a pohledávek, byl by rozdíl zachycen v rozvaze v položce „A.II.5 Rozdíly z přeměn společností“.

Rezervy

Na nástupnickou společnost A přechází také rezervy zanikajících společností B a C, jak bylo rozhodnuto. Výši rezerv zúčastněných společností uvádí tabulka 11, 12 a 13.

Tabulka 11: Rezervy v rozvaze nástupnické společnosti A

Druh rezervy	Částka v tis. Kč
Rezerva na daň z příjmů	9 603
Ostatní rezervy	9 339
Rezervy celkem	18 942

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z účetních výkazů

Tabulka 12: Rezervy v konečné rozvaze zanikající společnosti B

Druh rezervy	Částka v tis. Kč
Ostatní rezervy (na nevybranou dovolenou)	359
Rezervy celkem	359

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z účetních výkazů

Tabulka 13: Rezervy v konečné rozvaze zanikající společnosti C

Druh rezervy	Částka v tis. Kč
Rezerva na daň z příjmů	259
Rezervy celkem	259

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z účetních výkazů

Částky rezerv v zahajovací rozvaze bylo dosaženo součtem jednotlivých částek rezerv zúčastněných společností. Rezervy vykázané v zahajovací rozvaze uvádí následující tabulka.

Tabulka 14: Rezervy v zahajovací rozvaze

Druh rezervy	Částka v tis. Kč
Rezerva na daň z příjmů	9 862
Ostatní rezervy	9 698
Rezervy celkem	19 560

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z účetních výkazů

Přechodná aktiva a pasiva

Společnost B a C rozhodly, že přechodná aktiva jako jsou náklady a příjmy příštích období, přejdou na společnost A. Ze společnosti B dochází také k převodu přechodných pasiv, tj. výdaje a výnosy příštích období. Účetní jednotka C o přechodných pasivech neúčtovala. Výši těchto položek uvádí tabulka 15 a 16.

Tabulka 15: Přechodná aktiva přecházející na nástupnickou společnost

Přechodná aktiva společností	Částka v tis. Kč
Náklady příštích období společnosti A	4 758
Náklady příštích období společnosti B	18
Náklady příštích období společnosti C	90
Částka celkem vykázaná v zahajovací rozvaze	4 866

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z účetních výkazů

Tabulka 16: Přechodná pasiva přecházející na nástupnickou společnost

Přechodná pasiva společností	Částka v tis. Kč
Výdaje příštích období společnosti A	7 549
Výdaje příštích období společnosti B	1 635
Částka celkem vykázaná v zahajovací rozvaze	9 184

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z účetních výkazů

Následující dvě tabulky jsou shrnutím změn, které proběhly v rámci transformace položek konečných rozvah společností B a C a rozvahy společnosti A do zahajovací rozvahy společnosti A. Změny souvisejí hlavně s vyloučením podílů, vzájemných pohledávek a závazků a budoucích závazků společnosti A. V tabulkách jsou uvedeny stavy položek zachycených v rozvahách sestavených k 31. prosinci 2011, dále hodnoty eliminace a následně částka vykázaná v zahajovací rozvaze. V aktivech došlo k celkové eliminaci v částce 184 393 tis. Kč a v pasivech v částce 256 367 tis. Kč.

Tabulka 17: Transformace aktiv z rozvah společností do zahajovací rozvahy

v tis. Kč					
Položka	Společnost A	Společnost B	Společnost C	Úprava	Zahajovací rozvaha
Dlouhodobý hmotný majetek	1 056 490	81 147	25 363	0	1 163 000
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 082	0	0	0	1 082
Dlouhodobý finanční majetek	196 494	805	3 563	- 123 788 ¹⁾	77 074
Dlouhodobý majetek celkem	1 254 066	81 952	28 926	- 123 788	1 241 156
Zásoby	195 850	19 668	3 344	0	218 862
Dlouhodobé pohledávky	618	78	0	0	696
Krátkodobé pohledávky	492 049	63 216	5 445	- 60 605 ²⁾	500 105
Krátkodobý finanční majetek	26 104	918	13 292	0	40 314
Oběžná aktiva celkem	714 621	83 880	22 081	- 60 605	759 977
Časové rozlišení	5 019	18	90	0	5 127
Aktiva celkem	1 973 706	165 850	51 097	- 184 393	2 006 260

Zdroj: vlastní zpracování

¹⁾ Vyloučení podílů, viz tabulka 6.²⁾ Vyloučení vzájemných pohledávek a závazků, viz tabulka 10.

Tabulka 18: Transformace pasiv z rozvah společností do zahajovací rozvahy

v tis. Kč					
Položka	Společnost A	Společnost B	Společnost C	Úprava	Zahajovací rozvaha
Základní kapitál	499 834	138 623	41 211	- 179 834 ³⁾	499 834
Kapitálové fondy	23	0	50	- 35 987 ⁴⁾	36 060
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	99 967	3 953	615	- 4 568 ⁵⁾	99 967
Výsledek hospodaření minulých let	317 441	1 484	2 133	+ 4 568 ⁵⁾ + 44 156 ⁶⁾	369 782
Výsledek hospodaření běžného účetního období	43 028	401	727	- 44 156 ⁶⁾	0
Vlastní kapitál	960 293	144 461	44 736	-215 821	1 005 643
Rezervy	18 942	359	259	0	19 560
Dlouhodobé závazky	208 291	1 902	41	0	210 234
Krátkodobé závazky	388 997	17 493	6 061	-60 605 ⁷⁾ + 20 059 ⁸⁾	372 005
Bankovní úvěry a výpomoci	389 634	0	0	0	389 634
Cizí zdroje	1005 864	19 754	6 361	- 40 546	991 433
Časové rozlišení	7 549	1 635	0	0	9 184
Pasiva celkem	1 973 706	165 850	51 097	- 256 367	2 006 260

Zdroj: vlastní zpracování

- ³⁾ Vyloučení podílů vydaných zanikajícími společnostmi, viz tabulka 7.
- ⁴⁾ Rozdíl z vyloučení podílů ($179\,834 - 143\,847 = 35\,987$).
- ⁵⁾ Přesunutí částky ze zákonného rezervního fondu do nerozděleného zisku minulých let tak, aby výše zákonného rezervního fondu nepřesahovala 20 % hodnoty základního kapitálu.
- ⁶⁾ Přesun z výsledku hospodaření běžného účetního období do výsledku hospodaření minulých let.
- ⁷⁾ Vyloučení vzájemných pohledávek a závazků, viz tabulka 10.
- ⁸⁾ Vznik budoucích závazků ze získání ostatních účastnických cenných papírů, viz tabulka 5.

4.1.4 Daňové hledisko

Odložená daň

Toto sloučení proběhlo bez přecenění jmění znalcem zanikajících společností. Protože nedošlo k přecenění jmění znalcem, nedošlo ani v důsledku fúze k rozdílům, ze kterých by se počítala odložená daň. Nedošlo ani ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti A, protože nebyly emitovány nové akcie.

Kdyby bylo jmění zanikajících společností přeceňováno, vznikla by pravděpodobně vyšší odložená daň, jelikož by vznikaly rozdíly mezi účetní (reálnou) a daňovou hodnotou, přičemž účetní hodnota by byla zřejmě vyšší než daňová. Odložená daň z přecenění v důsledku fúze by se promítla v konečné účetní závěrce společností B a C.

Odložená daň zanikajících účetních jednotek byla převedena na nástupnickou společnost. Na odloženou daň zanikající společnosti B vykázanou k 31. prosinci 2011 poukazuje následující tabulka.

Tabulka 19: Odložená daň společnosti B v tis. Kč

Přechodné rozdíly	Stav k 31. 12. 2011	Stav k 31. 12. 2010
Rozdíl účetní a daňové hodnoty majetku	-12 859	-11 877
Opravné položky k dlouhodobému majetku	0	249
Opravné položky k zásobám	2 490	508
Ostatní rezervy	359	0
Nevyužité daňové ztráty a odpočty	0	3 078
Základ daně	-10 010	-8 042
Sazba daně	19 %	19 %
Odložená daň (+ aktivní, -pasivní)	-1 902	-1 528

Zdroj: Účetní závěrka k 31. 12. 2011 společnosti B

V roce 2011 vznikl společnosti B přechodný rozdíl mezi účetním a daňovým zachycením majetku. Oproti roku 2010 došlo ke zvýšení tohoto rozdílu o 982 tis. Kč, přičemž daňová hodnota majetku je nižší než účetní hodnota. Jedná se tedy o odložený daňový závazek. Rozdíl v zachycení opravných položek k zásobám činil 1 982 tis. Kč a jedná se o odloženou daňovou pohledávku. Přechodný rozdíl ostatních rezerv se zvýšil o 359 tis. Kč, taktéž se jedná o odloženou daňovou pohledávku. Ostatní rozdíly nebyly zaznamenány. Po součtu všech rozdílů za rok 2011 dostaneme výsledek -10 010 tis. Kč. Sazba daně pro rok 2012 činí 19 %. Po vynásobení základu daně a daňové sazby dostaneme odložený daňový závazek ve výši -1 902 tis. Kč.

Ve společnosti C vznikl v roce 2011 dočasný rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou majetku ve výši 218 tis. Kč. Tato částka se vynásobí sazbou daně 19 %. V rozvaze sestavené k 31. 12. 2011 je vykázán odložený daňový závazek ve výši 41 tis. Kč.

Společnost A zachytila přechodné rozdíly znázorněné v následující tabulce.

Tabulka 20: Odložená daň společnosti A v tis. Kč

Přechodné rozdíly	Stav k 31. 12. 2011	Stav k 31. 12. 2010
Rozdíl účetní a daňové hodnoty majetku	-59 906	-33 116
Opravné položky k zásobám	10 083	7 433
Rezervy	9 339	10 175
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	-366 073	-399 376
Základ daně	-406 557	-414 884
Sazba daně	19 %	19 %
Odložená daň (+aktivní, -pasivní)	-77 246	-78 828

Zdroj: Výroční zpráva 2011 společnosti A

Na nástupnickou společnost přechází celé částky odložené daně zanikajících společností z důvodu toho, že souvisejí s položkami, které daly za vznik odložené dani. V zahajovací rozvaze je tedy vykázána pasivní položka Odložený daňový závazek ve výši 79 189 tis. Kč.

O odloženém daňovém závazku všechny tři zúčastněné společnosti účtovaly na vrub účtu 592-Daň z příjmů z běžné činnosti a ve prospěch účtu 481-Odložený daňový závazek a pohledávka. Pokud by účetním jednotkám vznikla odložená daňová pohledávka, bylo by účtování opačné.

Daň z příjmů právnických osob

Zdaňovacím obdobím je období od rozhodného dne až do konce roku, v němž byla fúze zapsána do obchodního rejstříku. To znamená, že zdaňovací období začalo 1. ledna 2012 a trvalo do 31. prosince 2012. Za toto období společnosti B a C neměly povinnost podávat daňové přiznání. Tuto povinnost měla pouze nástupnická společnost A. Za zanikající společnosti podává nástupnická společnost A daňové přiznání a to za část zdaňovacího období od 1. ledna 2012 do 1. října 2012. Daňové přiznání za zaniklé společnosti muselo být podáno do konce listopadu. Společnost B a C ale stále musely až

do dne zápisu fúze do obchodního rejstříku platit zálohy na daň z příjmů, pro případ, že by k fúzi nedošlo. Tyto zálohy jsou poté převedeny na nástupnickou společnost A. Všechny zúčastněné společnosti ale musely podat konečné daňové přiznání k 31. prosinci 2011, tedy ke dni, který předchází rozhodnému dni. Lhůty pro podání daňového přiznání a odvedení daně jsou tedy standardní a to 3 měsíce, případně 6 měsíců při účasti daňového poradce.

Pokud by rozhodný den nepřípadl na první den kalendářního roku, ale nastal by v průběhu roku, např. 1. března 2012, bylo by nutné, podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období, které předchází 1. březnu 2012, za které dosud nebylo podáno daňové přiznání.

Základem této daně je výsledek hospodaření, který je dále upravován.

Nástupnická společnost A pokračuje v odepisování převzatého majetku zanikajících společností a vychází z původní vstupní ceny a ze stejné metody odepisování, jakou používaly zanikající společnosti. I kdyby byl majetek přeceněn v důsledku fúze, pro účely odepisování by se vycházelo z původního ocenění. Výši daňového odpisu ovlivňuje také rozhodný den. Jelikož byl stanoven na první den kalendářního roku, nástupnická společnost A uplatnila daňový odpis v plné výši. V případě, že by ale rozhodný den nepřípadl na první den kalendářního roku (např. 1. 6. 2012), bylo by možné uplatnit pouze polovinu daňového odpisu. Od 1. ledna 2012 je společnost A považována za vlastníka majetku.

V případě pohledávek nástupnická společnost A dále pokračuje v jejich odepisování i tvoření opravných položek. Avšak maximálně si může uplatnit odpis nebo opravnou položku do takové výše, do které by je mohla uplatnit zanikající společnost B a C.

Společnost A převzala od zanikajících společností také pozemky. Za daňový náklad je považována i hodnota takto získaných pozemků vyjádřená pořizovací cenou.

Daňová ztráta

Daňovou ztrátu v tomto příkladu fúze zanikající společnosti nevyměřily. Proto u nástupnické společnosti A nedošlo k jejímu uplatnění v podobě odčitatelné položky od základu daně.

Daň z přidané hodnoty

Všechny 3 zúčastněné společnosti jsou plátcí DPH, přičemž zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.

Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty podávají jednak zanikající společnosti a jednak i nástupnická společnost samy za sebe a to za období od rozhodného dne 1. ledna 2012 do dne, který předchází zápisu fúze do obchodního rejstříku, tj. 30. září 2012. Avšak za měsíc září podává za zanikající společnosti daňové přiznání nástupnická společnost A, protože se stává jejich právním nástupcem. Toto daňové přiznání musí podat do 25. října 2012. Za období od 1. října 2012 podává daňové přiznání k dani z přidané hodnoty už pouze nástupnická společnost A. V případě, že by zápis fúze připadl například na 15. října, vznikla by povinnost nástupnické společnosti podat daňové přiznání za tuto část zdaňovacího období za zanikající společnosti, s tím, že by musela uvést, že podává daňové přiznání za tyto zaniklé společnosti. Termín podání tohoto daňového přiznání je klasický a to do 25. dne následujícího měsíce po zdaňovacím období.

Veškeré jmění, které přechází ze společnosti B a C na společnost A v rámci fúze není předmětem daně z přidané hodnoty, protože jeho přechod se nepovažuje za dodání zboží nebo převod nemovitosti.

Silniční daň

Nástupnická společnost A byla povinna podat daňové přiznání k silniční dani za zanikající společnosti B a C do konce listopadu 2012 za zdaňovací období trvající od 1. ledna 2012 do 30. září 2012. Od října se stává poplatníkem společnost A.

Daň z převodu nemovitostí (dle nové úpravy daň z nabytí nemovitých věcí)

Vlastnická práva k nemovitostem, k jejímž převodům dochází v souvislosti s fúzí, jsou od této daně osvobozeny. Podle platné úpravy nejsou vůbec předmětem daně. Jelikož ale fúze byla provedena v roce 2012, postupovalo se podle staré úpravy, a tudíž nástupnická společnost musela podat daňové přiznání, ve kterém si nárok na osvobození mohla uplatnit.

Daň z nemovitostí (dle nové úpravy daň z nemovitých věcí)

Poslední daňové přiznání k této dani podaly zanikající společnosti B a C do 31. ledna 2012, pokud nastaly změny, které jeho podání vyžadovaly (např. výměra pozemku). Rozhodující je stav k 1. lednu. Společnost A se stává z těchto nemovitostí poplatníkem k 1. lednu 2013 a tedy za zdaňovací období 2013 je třeba podat nové daňové přiznání, protože došlo ke změně v osobě poplatníka a to do 31. ledna 2013.

4.2 Majetková akvizice vybrané účetní jednotky

4.2.1 Charakteristika vybraných účetních jednotek

Společnost X, a. s.

Tato společnost vznikla dne 19. března 2003 a je vedená u Krajského soudu v Českých Budějovicích. V Českých Budějovicích také sídlí. Společnost X má právní formu akciové společnosti.

Mezi její předmět podnikání patří:

- silniční motorová doprava osobní,
- zprostředkování služeb,
- zprostředkování obchodu,
- realitní činnosti,
- pronájem a půjčování věcí movitých,
- reklamní činnost a marketing,
- provozování cestovní kanceláře,
- velkoobchod,
- opravy silničních vozidel,
- a jiné.

Její základní kapitál dosahuje výše 89 000 000 Kč a je celý splacen.

Společnost Y, s. r. o.

Vznik této společnosti se datuje k 23. lednu 1995. Společnost Y je vedená u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Sídlo této účetní jednotky je umístěno ve Vodňanech. Právní forma této společnosti je společnost s ručením omezeným.

Mezi její předmět podnikání patří:

- silniční motorová doprava,
- opravy silničních vozidel,
- činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Základní kapitál této společnosti dosahuje výše 34 326 000 Kč.

Mezi společnostmi X a společností Y proběhla v roce 2011 majetková akvizice, která se týkala prodeje části podniku. Pozici prodávajícího zastupuje společnost Y a pozici kupujícího společnost X. Akvizice proběhla na základě přátelského převzetí.

4.2.2 Právní hledisko

Jelikož se akvizice konala v roce 2011, postupovalo se podle staré úpravy a to podle obchodního zákoníku, který již není platný. Nyní se postupuje podle zákona o korporacích a občanského zákoníku. Na základě staré úpravy musely společnosti uzavřít smlouvu o prodeji části podniku, jak se stalo i v tomto případě. Nyní by se uzavírala smlouva podle ustanovení pro kupní smlouvu, avšak již není vyžadována písemná forma. Stačí, aby byla uzavřena pouze ústně. Smlouva o prodeji části podniku upravuje vztah mezi společnostmi X a společností Y.

K prodávajícímu podniku Y náleží i jeho část Středisko autobusové dopravy, které je předmětem smlouvy. Součástí tohoto střediska jsou tři složky: hmotné, nehmotné, osobní. Hmotnou složku tvoří vozidla a přípojná vozidla a doklady k nim náležející. V nehmotné složce jsou zařazena práva a povinnosti vyplývající ze smluv o autobusové dopravě a informace související s podnikáním v autobusové dopravě. Osobní složku představují zaměstnanci prodávající společnosti. Část podniku může být prodána pouze za podmínky, že je organizačně samostatná, což potvrzuje prodávající společnost ve smlouvě.

Předmětem smlouvy o prodeji části podniku je převod vlastnického práva k zmíněné části podniku na kupujícího. Povinností kupujícího je uhradit prodávajícímu kupní cenu. Ta je sjednána přímo ve smlouvě, ale její výše byla pro veřejnost utajena. Na část kupní ceny vozidel získal prodávající dotaci od Ministerstva dopravy. Podmínkou použití dotace bylo, že prodávající začne provozovat veřejnou linkovou dopravu. Kdyby tak neučinil, bylo by jeho povinností dotaci vrátit. Tato podmínka přechází s převodem vozidel na kupujícího.

Vlastnické právo je na kupujícího převedeno okamžikem účinnosti této smlouvy, který je stanoven na 1. března 2011. Kupující se zavázal uhradit kupní cenu bezhotovostním převodem na účet prodávajícího. V případě, že by tak v termínu neučinil, byla sjednána smluvní pokuta ve výši 0,05 % z dlužné částky a to za každý den prodlení. Povinností prodávajícího je oznámit kupujícímu, zda věci obsahují nějaké

vady. Pokud obsahují, nebo zcela tyto věci chybějí, má kupující společnost právo na slevu z kupní ceny.

Prodávající ve smlouvě prohlašuje, že si není vědom dluhů nebo jiných práv vůči třetím osobám, které se k části podniku vážou a dále uvádí, že technický stav hmotného majetku odpovídá jejich stáří a opotřebení. Zároveň kupující prohlašuje, že se seznámil se stavem vozidel.

Co se týče pohledávek a závazků, je povinností kupujícího informovat věřitele o převzetí závazků, které vyplynuly z této smlouvy. Prodávající oznámí dlužníkům převod pohledávek na kupujícího. Od věřitelů není schválení k přechodu závazků vyžadováno, ale za jejich splnění prodávající ručí.

Mezi další povinnosti prodávajícího a kupujícího na základě smlouvy o prodeji části podniku patří tyto činnosti:

- informovat dopravní odbor příslušného obecního úřadu obce s rozšířenou působností o převodu práv k vozidlům,
- podat návrh na zápis prodeje části podniku do obchodního rejstříku rejstříkovému soudu,
- sjednat s leasingovou společností dodatek k leasingové smlouvě, kde dojde ke změně leasingového nájemce z prodávajícího na kupujícího a k převodu práv a povinností, které vychází z této smlouvy na kupujícího,
- uzavřít smlouvu o pronájmu nebytových prostor pro provoz části podniku, dodatek ke smlouvě o průjezdu nádraží ve vlastnictví prodávajícího, smlouvu o koupi movitých věcí.

4.2.3 Účetní hledisko

Účtování u prodávajícího

Všechny položky majetku a závazků, které souvisejí s částí podniku, která je předmětem prodeje, přechází na kupujícího. Jejich vyřazení se účtuje v souvislosti s účtem 588-Ostatní mimořádné náklady. Dále prodávající účtuje o pohledávce z prodeje podniku. O těchto operacích bude účtováno k datu nabytí účinnosti smlouvy, tedy k 1. březnu 2011.

<u>Položka</u>	<u>MD</u>	<u>Dal</u>
Zůstatková cena autobusů a přípojných vozidel	588	082
Vyřazení autobusů a přípojných vozidel – pořizovací cena	082	022
Rozpuštění opravných položek k dlouhodobému hmotnému majetku	092	558
Převod pohledávek	588	3xx
Rozpuštění opravných položek k pohledávkám	391	558
Převod závazků	3xx	588
Převod závazků za zaměstnanci	331	588
Převod závazků ze zdravotního a sociálního pojištění	336	588
Pohledávka z prodeje části podniku – kupní cena	371	688
Úhrada pohledávky z prodeje	221	371

Dále by bylo možné účtovat o rozpuštění rezerv na opravu dlouhodobého hmotného majetku (strana MD 451, Dal 552), ale prodávající účetní jednotka o těchto rezervách neúčtovala. V případě, že by společnost Y měla vytvořený oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který se k akvizici vztahuje, bylo by nutné rozpustit i tuto položku.

Když by se jednalo o prodej podniku jako celku, po vyřazení a převodu položek by prodávajícímu zbyla v aktivech akorát pohledávka z prodeje podniku.

Tato operace ovlivňuje zejména mimořádný hospodářský výsledek prodávajícího, protože je účtováno o mimořádných nákladech a mimořádných výnosech.

Účtování u kupujícího

Společnost X nabývá v roce 2011 část společnosti Y. Účtování akvizice se odvíjí od toho, jakým způsobem kupující společnost oceňuje majetek prodávajícího. Na výběr má ze dvou možností:

- ocenění, kterým ocenil prodávající svá aktiva a pasiva → vzniká **oceňovací rozdíl k nabytému majetku**,
- individuální přecenění na základě posudku znalce → vzniká **goodwill**.

V tomto konkrétním příkladě přebrala společnost X aktiva a pasiva společnosti Y v účetním ocenění prodávajícího, přecenění tedy nebylo provedeno. Kupující účtuje o převodu položek, které souvisejí s částí podniku, která je předmětem koupě v souvislosti s účtem 372-Závazek z koupě podniku, na který se zachytí kupní cena.

<u>Položka</u>	<u>MD</u>	<u>Dal</u>
Převzetí autobusů a přípojných vozidel	022	372
Převzetí pohledávek	3xx	372
Převzetí závazků	372	3xx
Převzetí závazků k zaměstnancům	372	331
Převod závazků ze zdravotního a sociálního pojištění	372	336
Vznik oceňovacího rozdílu k nabytému majetku	097	372
Úhrada závazku z koupě části podniku – kupní cena	372	221

Zaučtování těchto operací neovlivňuje hospodářský výsledek kupujícího z toho důvodu, že se neučtuje ve spojitosti s náklady, ani s výnosy.

Jelikož společnost X přebrala majetek společnosti Y v zůstatkových cenách prodávajícího, vznikl **oceňovací rozdíl k nabytému majetku**. Tento rozdíl činí 19 045 tis. Kč a vyjadřuje rozdíl mezi kupní cenou a oceněním u prodávajícího. Tuto položku tak vykáže kupující ve své rozvaze. Ke změně ceny od uzavření smlouvy nedošlo, tudíž nedošlo ani ke změně oceňovacího rozdílu.

Vezmeme-li v úvahu, že část podniku přechází na kupujícího ke dni 1. března 2011, tedy ke dni, kdy smlouva nabyla platnosti, bude se oceňovací rozdíl k nabytému majetku odepisovat již v měsíci nabytí, tudíž v březnu. V případě této akvizice se jedná o kladný oceňovací rozdíl, tedy rozdíl, kdy kupní cena převyšuje souhrn účetního ocenění majetku prodávajícího sníženého o převzaté závazky. Odpisy jsou lineární a doba odepisování je stanovena na 180 měsíců, takže standardně se bude tento oceňovací rozdíl odepisovat až do února 2026. Odpis se zaúčtuje na účet 557-Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku na straně Má dáti a na účet 098-Oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku na straně Dal.

Výpočet měsíčního odpisu oceňovacího rozdílu:

$$\text{Měsíční odpis} = \frac{19\,045 \text{ tis. Kč}}{180 \text{ měsíců}} = 105,81 \text{ tis. Kč} \doteq 106 \text{ tis. Kč}$$

V roce 2011 se bude oceňovací rozdíl odepisovat po dobu 10 měsíců.

$$\text{Odpisy za rok 2011} = 106 \text{ tis. Kč} \times 10 \text{ měsíců} = 1\,060 \text{ tis. Kč}$$

Zaučtování odpisů oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklého akvizicí v roce 2011 je následující:

<u>Položka</u>	<u>Částka</u>	<u>MD</u>	<u>Dal</u>
Odpisy oceňovací rozdílu	106 tis. Kč	557	098

Roční odpis od roku 2012 až do roku 2025 bude činit 1 272 tis. Kč. Poslední rok odepisování, rok 2026, bude oceňovací rozdíl odepisován pouze po dobu 3 měsíců a odpis bude činit 318 tis. Kč. Odpisy jsou daňově účinné.

4.2.4 Daňové hledisko

Daň z příjmů právnických osob

Do základu daně z příjmů právnických osob zahrnula společnost X kladný oceňovací rozdíl vzniklý koupí. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku se do základu daně z příjmů dostane ve formě odpisů. Oceňovací rozdíl se daňově i účetně odepisuje stejným způsobem. Základ daně v roce 2011 si tedy společnost X mohla snížit o částku 1 060 tis. Kč.

Odepisovat převzatý majetek začíná kupující od začátku. Nenavazuje tedy na odepisování prodávajícího, ale vychází z nové kupní ceny. Při vyřazení majetku nabytého koupí, je nutné jednorázově do nákladů odepsat i oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Jak již bylo výše zmíněno, rezervu na opravy hmotného majetku prodávající k prodávajícímu majetku nevytvořil. V případě, že by ale vytvořena byla, musel by daňovou rezervu zrušit

Daňové přiznání k této dani podávají kupující i prodávající standardně s lhůtou 3 měsíců, resp. 6 měsíců při účasti daňového poradce.

Silniční daň

Na kupujícího přechází vozidla a přípojná vozidla 1. března 2011. Prodávajícímu končí daňová povinnost k silniční dani v kalendářním měsíci, který předchází kalendářní měsíc vzniku daňové povinnosti kupujícího. Důležitý je okamžik zapsání do technického průkazu. Daňová povinnost společnosti Y končí v měsíci únoru a kupujícímu daňová povinnost vzniká v březnu. Silniční daň je daňově uznatelný náklad. První daňové přiznání k silniční dani z převzatých vozidel podá kupující nejdéle k 31. lednu 2012.

Jelikož se jedná o vozidla, která jsou používána pro provoz veřejné linkové vnitrostátní dopravy, jsou od silniční daně osvobozena. Ale i za těchto podmínek musí být podáno daňové přiznání k dani silniční.

Budeme uvažovat autobus, který prodávající pořídil v roce 2001. Den jeho registrace není znám, proto budeme uvažovat například červen 2001. Až do května 2010 prodávající využíval snížené sazby. Od této doby se silniční daň vypočítává s plnou sazbou daně. Ačkoliv je toto vozidlo od daně osvobozené, musí se uvést v daňovém přiznání a vypočítat osvobození v Kč.

Uvažujeme-li, že vozidlo váží 11 000 kg a má 3 nápravy, pak roční sazba daně činí 7 200 Kč. Jelikož ale na kupujícího vozidlo přechází až k 1. březnu 2011, bude tato částka krácena. Výpočet částky silniční daně, kterou kupující uvede v daňovém přiznání za rok 2011 je následující:

$$\text{Daň za rok 2011} = \frac{7\,200}{12} \times 10 = 6\,000 \text{ Kč}$$

U ostatních vozidel takto získaných bude výpočet podobný.

Daň z přidané hodnoty

V našem případě je kupující plátcem DPH. Pokud by ale plátcem DPH nebyl a prodávající plátcem byl, musel by se ke dni nabytí majetku plátcem stát. Akvizice není předmětem daně z přidané hodnoty, takže společnost X, ani společnost Y daň z přidané hodnoty v souvislosti s touto akvizicí neřešily.

Daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí

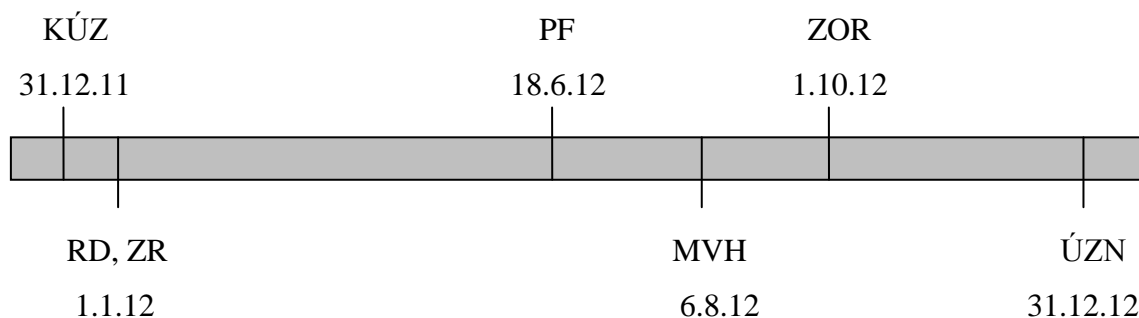
Jelikož byla koupě části podniku uskutečněna v roce 2011, postupovalo se dle staré legislativy a jednalo se o daň z nemovitostí a o daň z převodu nemovitostí. Protože ale nemovitosti nebyly předmětem této koupě, nebyly tyto daně v této souvislosti řešeny.

4.3 Vyhodnocení

4.3.1 Fúze

Jelikož je fúze z časového hlediska náročným procesem, je třeba vyhodnotit, jaký měla průběh a zda byly společnostmi dodrženy lhůty, které jsou dány zákonem. To uvádí obrázek 4 a tabulka 21.

Obrázek 4: Časový harmonogram fúze



Zdroj: vlastní zpracování

Vysvětlivky:

KÚZ – konečná účetní závěrka

MVH – mimořádná valná hromada

RD – rozhodný den

ZOR – zápis do obchodního rejstříku

ZR – zahajovací rozvaha

ÚZN – účetní závěrka nástupnické

PF – projekt fúze

společnosti

Tabulka 21: Porovnání lhůt

Období	Zákonná lhůta	Dosažená lhůta	Splněno
Období mezi rozhodným dnem a dnem podání návrhu na zápis fúze do obchodního rejstříku	maximálně 12 měsíců	10 měsíců	ANO
Období mezi sestavením konečné účetní závěrky a projektu fúze	maximálně 6 měsíců	6 měsíců	ANO
Období mezi možností nahlédnout akcionáři do dokumentů a dnem konání valné hromady	minimálně 1 měsíc	1 měsíc	ANO

Období mezi uložení a oznámením o uložení projektu fúze do sbírky listin a dnem předcházející den rozhodnutí valné hromady	minimálně 1 měsíc	1,5 měsíce	ANO
--	----------------------	------------	-----

Zdroj: vlastní zpracování

Právní aspekty

V následující tabulce jsou zhodnoceny právní aspekty fúze, které ukládají zúčastněným společnostem povinnosti. Tyto povinnosti jsou dány zákonem o přeměnách.

Tabulka 22: Splnění právních povinností daných zákonem

Povinnost	Skutečnost	Splněno dle zákona
Stanovení rozhodného dne fúze	Stanoven na první den kalendářního roku.	ANO
Sestavení konečné účetní závěrky	Zúčastněné společnosti sestavily řádnou účetní závěrku k 31. 12. 2011.	ANO
Ověření konečné účetní závěrky auditorem	Účetní závěrky všech společností byly ověřovány auditorem.	ANO
Sestavení zahajovací rozvahy	Zahajovací rozvaha byla sestavena k 1. 1. 2012, tedy k rozhodnému dni.	ANO
Ověření zahajovací rozvahy auditorem	Na základě povinnosti ověřit účetní závěrky auditorem, byla i zahajovací rozvaha ověřena auditorem.	ANO
Sestavení projektu fúze a splnění jeho minimálních požadavků	Projekt fúze byl sestaven ve formě notářského zápisu a splňuje minimální požadavky.	ANO
Sestavení mezitímní účetní závěrky	Nebylo potřeba, období mezi vyhotovením účetní závěrky a sestavením projektu fúze nepřesáhlo 6 měsíců.	ANO
Schválení fúze valnou	Schváleno 100 % hlasů. Rozhodnutí valné	ANO

hromadou (alespoň 3/4 většiny hlasů)	hromady o fúzi bylo zaznamenáno v notářském zápisu s prohlášením notáře.	
Vyhotovení zprávy o přeměně	Zpráva o přeměně vyhotovena nebyla, jelikož s tím souhlasili všichni akcionáři.	ANO
Ocenění jmění znalcem	Ke zvýšení základního kapitálu nedošlo, proto jmění nebylo oceněno znalcem.	ANO

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové aspekty

Protože daňová povinnost, kterou měly zaniklé společnosti, přechází na nástupnickou společnost, vznikly jí v tomto důsledku některé daňové povinnosti. Těmi se zabývá tabulka 23.

Tabulka 23: Daňové aspekty fúze společností

Aspekt	Skutečnost	Dle nové úpravy
Odložená daň zanikajících společností	Odložená daň zanikajících společností přešla na nástupnickou společnost.	stejně
Odepisování majetku	Nástupnická společnost pokračuje v odepisování majetku zanikajících společností.	stejně
Daňová ztráta vyměřená zanikajícími společnostmi	Daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku si společnost A uplatnit nemohla, protože společnost B a C daňovou ztrátu nevyměřily.	stejně
Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob	Společnost A měla povinnost podat daňové přiznání za zaniklé společnosti za zdaňovací období od rozhodného dne do zániku společností a to do konce následujícího měsíce.	stejně
Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty	Za zdaňovací období září 2012 musela podat daňové přiznání společnost A za zaniklé společnosti B a C, jelikož v termínu pro jeho podání už neexistovaly.	stejně

Daňové přiznání k dani silniční	Za zdaňovací období od 1. ledna 2012 do 30. září 2012 měla povinnost společnost A podat daňové přiznání k silniční dani za zaniklé společnosti a to do konce listopadu 2012.	stejně
Daň z nabytí nemovitých věcí	Přechod vlastnických práv k nemovitým věcem byl od této daně osvobozen.	Vlastnická práva k nemovitostem nejsou předmětem této daně.
Daň z nemovitých věcí	Společnost A musela podat daňové přiznání do 31. ledna 2013, protože došlo ke změně v osobě poplatníka.	stejně

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2 Akvizice

Právní aspekty

Jelikož akvizice proběhla v roce 2011, postupovalo se podle obchodního zákoníku. Právní aspekty této akvizice uvádí tabulka 24.

Tabulka 24: Právní aspekty akvizice společnosti X a Y

Aspekt	Skutečnost	Dle nové úpravy
Smlouva o prodeji části podniku	Předmětem je Středisko autobusové dopravy. Uzavřena dne 28. 2. 2011 s účinností od 1. 3. 2011.	Uzavření smlouvy o koupi části závodu.
Nabytí vlastnického práva	Ke dni účinnosti smlouvy 1. 3. 2011.	Zveřejněním údaje o uložení dokladu o koupi do sbírky listin.
Samostatná organizační složka	Smlouva obsahuje prohlášení, že je část podniku samostatnou organizační složkou.	stejně
Kupní cena	Stanovena jako souhrn věcí, práv	stejně

	a závazků uvedených v účetnictví.	
Oznamovací povinnost	Oznámit převod práv k vozidlům dopravnímu odboru, podání návrhu na zápis o prodeji části do obch. rejstříku, jednat s leasingovým pronajímatelem vozidel pro uzavření smlouvy, uzavřít další smlouvy. Kupující oznámí věřitelům přechod závazků, prodávající oznámí dlužníkům přechod pohledávek.	Prodávající oznámí věřitelům a dlužníkům přechod pohledávek a závazků.

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní aspekty

Posouzení majetkové akvizice společnosti X a Y z účetního hlediska uvádí tabulka 25.

Tabulka 25: Účetní aspekty akvizice společnosti X a Y

Aspekt	Skutečnost
Ocenění jmění znalcem	Neproběhlo, majetek byl převzat v hodnotách zachycených v účetnictví u prodávajícího. Vznikl oceňovací rozdíl k nabytému majetku.
Účtování u prodávajícího	Prodávající zaúčtoval vyřazení majetku, přechod pohledávek a závazků a pohledávku z prodeje části podniku v kupní ceně. Ovlivňuje mimořádný výsledek hospodaření.
Účtování u kupujícího	Kupující zaúčtoval pořízení majetku, převzetí pohledávek a závazků a závazek z koupě části podniku v kupní ceně. Neovlivňuje výsledek hospodaření.
Odepisování nabytého majetku	Kupující začíná odepisovat nabytý majetek od začátku a vychází z kupní ceny.

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové aspekty

Na daňové aspekty této akvizice upozorňuje tabulka 26.

Tabulka 26: Daňové aspekty akvizice společnosti X a Y

Aspekt	Skutečnost
Právní nástupnictví	Kupující se nestává právním nástupcem prodávajícího.
Daň z příjmů právnických osob	Daňové přiznání se podává standardně do 3 měsíců, resp. 6 měsíců při účasti daňového poradce.
Daň z přidané hodnoty	Není předmětem této daně.
Silniční daň	Součástí převedeného majetku byla vozidla. Prodávajícímu v souvislosti se silniční daní zanikly daňové povinnosti v únoru 2011 a kupujícímu vznikly v březnu 2011.
Daň z nabytí nemovitých věcí a daň z nemovitých věcí	Předmětem koupě nebyly nemovitosti. Tyto daně tedy nebyly řešeny.

Zdroj: vlastní zpracování

V porovnání fúze s akvizicí je zřetelné, že fúze je náročnější z hlediska přípravných prací a dodržení termínů. U fúze je dáno velké množství termínů a povinností, které účetní jednotky musí splnit. V případě jejich nesplnění vznikají společnostem další povinnosti, např. sestavit mezitímní účetní závěrku. Povinností zanikajících společností bylo sestavit konečnou účetní závěrku a nástupnická společnost musela sestavit zahajovací rozvahu. Takovéto povinnosti u akvizice nejsou. Při akvizici není nutné sestavovat účetní závěrku. Zvláště důležité je u fúze stanovení rozhodného dne, od kterého se odvíjí, jakou účetní závěrku budou společnosti sestavovat, zda řádnou, mimořádnou či mezitímní. U fúze je potřebné vyhotovit velké množství dokumentů jako je například projekt fúze, znalecký posudek v případě přeceňování, atd. I z hlediska administrativy je tedy fúze náročnější. Povinnosti a lhůty v souvislosti s fúzí byly zúčastněnými společnostmi v tomto konkrétním případě dodrženy. Stanovení rozhodného dne a dne zápisu fúze do obchodního rejstříku ovlivňuje délku účetního období, čili účetní období může trvat i více než 12 měsíců.

Jak při fúzi, tak při akvizici může docházet k přecenění majetku. V některých případech to přímo ukládá zákon, v jiných případech přecenění záleží na rozhodnutí účetní jednotky. Na základě způsobu ocenění mohou také vznikat dvě položky:

goodwill či oceňovací rozdíl k nabytému majetku. V konkrétním případě akvizice a fúze k přecenění na reálnou hodnotu nedošlo. Nebyly tedy vyhotoveny ani znalecké posudky. V obou případech byla aktiva a pasiva převzata v ocenění zanikající nebo prodávající společnosti. Z hlediska nákladů a složitosti je lepší majetek nepřeceňovat. Při přecenění by bylo nutné vyžádat si znalecký posudek, čímž by byla potřeba vynaložit na jeho získání náklady. Nevýhodou je, že společnost, která chce podnik nabýt, přebírá položky v historickém ocenění, které nemusí odpovídat jejich reálné hodnotě. Výhodou převzetí majetku v účetních cenách je snadnost jejich zjištění. Zatímco u reálného ocenění je výhodou, že více odpovídá skutečné hodnotě a nevýhodou je jeho složitost a ovlivnitelnost osobním názorem.

Z hlediska daňového se v případě akvizice kupující nestává právním nástupcem prodávajícího. To znamená, že na rozdíl od fúze, kupující společnost nemá povinnost podat daňová přiznání za prodávajícího a jiné daňové povinnosti. V obou případech je však možné si neuplatněnou daňovou ztrátu vyměřenou zanikající (prodávající) společností uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně z příjmů, což lze považovat za výhodu, protože si tím společnosti mohou snížit základ daně. V analyzovaném případě fúze a akvizice však k využití této výhody nedošlo.

5 Závěr

Cílem této práce bylo zhodnotit účetní, daňové a právní aspekty akvizic a fúzí v souladu s platnou legislativou České republiky. K dosažení tohoto cíle bylo vybráno několik společností, které se v minulosti účastnily fúze či akvizice. Na těchto příkladech bylo účetní, daňové a právní hledisko analyzováno. Vypracováním této práce bylo poukázáno na odlišnosti v postupu fúzí a akvizic.

Legislativa upravuje akvizici méně na rozdíl od fúze, která je upravena přímo zákonem o přeměnách. Akvizicím není přidělen přímo samostatný zákon. Jejich úprava je obsažena v zákonu o korporacích, občanském zákoníku, případně zákonu o cenných papírech. Vzhledem k tomu, že od roku 2014 platí nové zákony, došlo i v této oblasti k určitým změnám oproti staré úpravě.

Důležitým aspektem při přípravě fúze je stanovit rozhodný den. Od tohoto dne se pak odvíjí další průběh fúze a povinnosti s tím spojené. Od tohoto dne zúčastněné společnosti vedou účetnictví na účet nástupnické společnosti, proto je důležité, aby se účty zanikajících společností a nástupnické společnosti postupně sjednotily. Co se týká problematiky určení zdaňovacího období u fúzí, nejoptimálnější by bylo, aby rozhodný den byl stanoven na první den hospodářského či kalendářního roku. Pak odpadá povinnost podat několik daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Při uskutečňování akvizic vyplývají společnostem povinnosti ze smlouvy o převodu obchodního podílu či akcií, nebo ze smlouvy o koupi závodu či jeho části. Důležitým aspektem je vymezit předmět smlouvy.

Kapitálovou akvizicí přechází na kupujícího vlastnické právo k podílu, zatímco u majetkové akvizice dochází k přechodu vlastnického práva k majetku. Při porovnání kapitálové a majetkové akvizice je kapitálová z hlediska daní výhodnější. Je to z toho důvodu, že je osvobozená od daně z příjmů právnických osob (za určitých podmínek), od daně z nabytí nemovitých věcí a daně z přidané hodnoty. Také přechod vlastnického práva k podílu je rychlejší než při majetkové akvizici v případě, že dochází k přechodu nemovitých věcí. U nemovitých věcí přechází vlastnictví až dnem zápisu do katastru nemovitostí. Kdežto u přechodu podílu přechází vlastnictví dnem účinnosti smlouvy.

Společnosti se v průběhu své existence setkávají s různými situacemi. Při řešení svých problémů mohou využít například fúzi či akvizici. Fúze a akvizice jsou velmi složité transakce s podniky ať už z hlediska časové náročnosti či nákladovosti. Jejich

uskutečnění má také účetní a daňové dopady. Je důležité vyřešit, jaké položky budou přecházet na nabyvatele.

Dle statistik se počet fúzí a akvizic rok od roku zvyšuje. Tímto způsobem si mohou firmy rozšířit obor svého podnikání a tím vstup na nové trhy a stát se tak na trhu více konkurenceschopní. Zároveň si tím mohou zajistit růst hodnoty podniku, je-li transakce úspěšná. Fúze a akvizice jsou pro firmy atraktivní také z hlediska daňové úspory. Tím, že si mohou společnosti, které dosahují zisku při transakci se společností, která vykazuje ztrátu, uplatnit její daňovou ztrátu, dosahují nemalých daňových úspor. Podmínkou ale je, že hlavním důvodem spojování podniků není získání daňových výhod.

Je důležité, aby společnost důkladně zvážila, který podnik či jeho část nabýt a jakým způsobem. Společnost by měla vzít v úvahu právní, účetní a daňové dopady, které vzniknou v důsledku nabytí jiného podniku. Pro jejich zjištění se využívá due diligence, prostřednictvím které lze zjistit nespočet informací o prověřovaném podniku ať už formou účetní, daňové či jiné analýzy. Podniky by měly konzultovat tyto kroky s odborníky.

6 Summary

The aim of this thesis is to evaluate the accounting, tax and legal aspects of acquisition and merger in conformity with valid legislation of the Czech republic.

This thesis consists of two parts. The first part, which is the theoretical one, deals with accounting, tax and legal aspects of merger and acquisition. In the practical part the theoretical knowledge is applied to specific example of merger and acquisition. The companies that have executed the merger or acquisition act according to the law.

Acquisition can have more forms: purchase of company or its part (asset deal), purchase of shares (share deal). Acquisition can be friendly or hostile. Merger can be only friendly.

The companies can make stronger in the market, increase their competitive ability or solve their financial problems by merger and acquisition. But some transactions can be unsuccessful. The success of the transaction demonstrate for several years. The important aspect of this area is valuation of assets. These operations are very complicated and costly.

The merger and acquisition are the specific operation with companies. Legislation of merger is more well worked-out than legislation of acquisition. The company, which mergers has to fulfil a lot of obligations and meet the deadlines.

Keywords

merger, acquisition, asset deal, share deal, legal, accounting, tax aspects

7 Seznam literatury

Knižní publikace, články:

- (1) COYLE, Brian. *Mergers and acquisitions*. Library ed. Chicago: Fitzroy Dearborn, c2000, 124 p. ISBN 18-889-9880-6.
- (2) KISLINGEROVÁ, E. *Manažerské finance*. Praha: C. H. Beck, 2004, 714 s. ISBN 80-7179-802-9.
- (3) MASOPUSTOVÁ, T. *Analýza fúzí a akvizic v českém finančním prostoru a vyhodnocení jejich efektů*. Praha, 2012. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.
- (4) SKÁLOVÁ, J., ČOUKOVÁ, P. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 430 s. ISBN 978-80-7357-485-7.
- (5) VOMÁČKOVÁ, H. *Účetnictví akvizic, fúzí a jiných vlastnických transakcí*. 4. aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2009, 553 s. ISBN 978-80-7273-157-2.
- (6) VOMÁČKOVÁ, H. Změny účetního řešení přeměn obchodních společností a družstev od začátku roku 2012. *Účetnictví*. 2013, č. 3. ISSN 0139-5661.

Zákony, normy:

- (7) České účetní standardy pro podnikatele
- (8) 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
- (9) Zákon č. 104/2008 Sb., o nabídkách převzetí
- (10) Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
- (11) Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
- (12) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- (13) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- (14) Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob
- (15) Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí
- (16) Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- (17) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
- (18) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

- (19) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- (20) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- (21) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
- (22) Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

Internetové zdroje:

- (23) Daně 2014: dědická se ruší, darovací podraží, z převodu nemovitostí se zjednoduší. *Peníze.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-01-03]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/dan-z-prijmu/277429-dane-2014-dedicka-se-rusi-darovaci-podrazi-z-prevodu-nemovitosti-se-zjednodusi>
- (24) *Fúze a akvizice*. [online]. [cit. 2013-11-30]. Dostupné z: skola.spectator.cz/5_SEMESTR/.../Fúze%20a%20akvizice.ppt
- (25) Fúze, akvizice a převzetí. *EAKcie* [online]. © 2007 - 2013 [cit. 2014-01-09]. Dostupné z: <http://www.eakcie.cz/fuze-akvizice-a-prevzeti/>
- (26) PASEKOVÁ, M. Goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku z pohledu účetního a daňového. *Daňáři online* [online]. 2006 [cit. 2013-11-23]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d115v91-goodwill-a-ocenovaci-rozdil-k-nabytemu-majetku-z-pohledu-ucet/>
- (27) Ptáte se: prodej podniku v r. 2014. *Zákonyvkapse.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-01-03]. Dostupné z: <http://zakonyvkapse.cz/ptate-se-prodej-vaseho-podniku-v-r-2014>

8 Seznam tabulek

Tabulka 1: Varianty fúzí mezi společnostmi

Tabulka 2: Důležité lhůty pro realizaci přeměny

Tabulka 3: Zisk zúčastněných společností za rok 2011 (v tis. Kč)

Tabulka 4: Ostatní účastnické cenné papíry získané nástupnickou společností v roce 2012

Tabulka 5: Budoucí závazky společnosti A

Tabulka 6: Pořizovací ceny podílů určených k vyloučení

Tabulka 7: Podíly vydané zanikajícími společnostmi

Tabulka 8: Podíly v držení nástupnické společnosti

Tabulka 9: Vlastní kapitál v zahajovací rozvaze sestavené k 1. 1. 2012

Tabulka 10: Přehled vzájemných krátkodobých pohledávek z obchodních vztahů a krátkodobých závazků z obchodních vztahů

Tabulka 11: Rezervy v rozvaze nástupnické společnosti A

Tabulka 12: Rezervy v konečné rozvaze zanikající společnosti B

Tabulka 13: Rezervy v konečné rozvaze zanikající společnosti C

Tabulka 14: Rezervy v zahajovací rozvaze

Tabulka 15: Přechodná aktiva přecházející na nástupnickou společnost

Tabulka 16: Přechodná pasiva přecházející na nástupnickou společnost

Tabulka 17: Transformace aktiv z rozvah společností do zahajovací rozvahy

Tabulka 18: Transformace pasiv z rozvah společností do zahajovací rozvahy

Tabulka 19: Odložená daň společnosti B v tis. Kč

Tabulka 20: Odložená daň společnosti A v tis. Kč

Tabulka 21: Porovnání lhůt

Tabulka 22: Splnění právních povinností daných zákonem

Tabulka 23: Daňové aspekty fúze společností

Tabulka 24: Právní aspekty akvizice společnosti X a Y

Tabulka 25: Účetní aspekty akvizice společnosti X a Y

Tabulka 26: Daňové aspekty akvizice společnosti X a Y

9 Seznam obrázků

Obrázek 1: Schematické znázornění fúze sloučením

Obrázek 2: Schematické znázornění fúze splynutím

Obrázek 3: Schéma znázorňující fúzi těchto společností

Obrázek 4: Časový harmonogram fúze

10 Přílohy

Příloha 1: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011 společnosti A

Příloha 2: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011 společnosti B

Příloha 3: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011 společnosti C

Příloha 4: Zahajovací rozvaha k 1. 1. 2012 společnosti A

Příloha 5: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011 společnosti X

Příloha 6: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011 společnosti Y

Příloha 1: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011 společnosti A

ROZVAHA

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2011

(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název úč. jednotky

[REDAKCE]

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání, lišili-li se od bydliště

[REDAKCE]

[REDAKCE]

Rok	Měsíc	IČO
2011	12	[REDAKCE]

Označ.	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé úč. období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	3 010 756	- 1 037 050	1 973 706	1 917 779
B.	Dlouhodobý majetek	2 247 703	- 993 637	1 254 066	1 307 704
B I	Dlouhodobý nehmotný majetek	15 986	- 14 904	1 082	1 577
3	Software	15 921	- 14 904	1 017	1 512
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	65		65	65
B II.	Dlouhodobý hmotný majetek	2 035 223	- 978 733	1 056 490	1 118 670
B.II. 1	Pozemky	104 741		104 741	104 463
2	Stavby	742 172	- 335 735	406 437	426 320
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	672 208	- 537 422	134 786	139 974
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	182		182	182
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	44 270		44 270	50 195
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	471 650	- 105 576	366 074	397 536
B III	Dlouhodobý finanční majetek	196 494		196 494	187 457
B.III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	196 106		196 106	186 569
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem				500
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	388		388	388
C.	Oběžná aktiva	758 034	- 43 413	714 621	604 230
C I	Zásoby	206 704	- 10 854	195 850	163 558
C.I. 1	Materiál	205 234	- 10 084	195 150	162 858
6	Poskytnuté zálohy na zásoby	1 470	- 770	700	700
C II.	Dlouhodobé pohledávky	618		618	
C.II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	537		537	
7	Jiné pohledávky	81		81	
C.III.	Krátkodobé pohledávky	524 608	- 32 559	492 049	392 973
C.III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	489 465	- 31 445	458 020	327 534
6	Slát - daňové pohledávky	16 038		16 038	62 060
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	2 325		2 325	1 502
8	Dohadné účty aktivní	3 453		3 453	1 474
9.	Jiné pohledávky	13 327	- 1 114	12 213	403
C IV	Krátkodobý finanční majetek	26 104		26 104	47 699
C.IV 1	Peníze	4 988		4 988	4 483
2	Účty v bankách	21 116		21 116	43 216
D.I.	Časové rozlišení	5 019		5 019	5 845
D.I 1	Náklady příštích období	4 758		4 758	5 571
3.	Příjmy příštích období	261		261	274

Označ.	PASIVA	Stav v běžném účet. období	Stav v min. účet. období
a	b	5	6
	PASIVA CELKEM	1 973 706	1 917 779
A.	Vlastní kapitál	960 293	917 283
A.I.	Základní kapitál	499 834	499 834
A.I. 1.	Základní kapitál	499 834	499 834
A II	Kapitálové fondy	23	41
2	Ostatní kapitálové fondy	23	23
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků		18
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	99 967	99 967
A.III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	99 967	99 967
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	317 441	230 215
A.IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	317 441	230 215
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	43 028	87 226
B.	Cizí zdroje	1 005 864	999 396
B.I	Rezervy	18 942	14 026
3	Rezerva na daň z příjmů	9 603	3 851
4.	Ostatní rezervy	9 339	10 175
B II	Dlouhodobé závazky	208 291	205 844
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	129 371	126 736
5.	Dlouhodobě přijaté zálohy	70	70
9.	Jiné závazky	1 604	210
10.	Odloužený daňový závazek	77 246	78 828
B.III	Krátkodobé závazky	388 997	679 526
B.III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	255 156	270 733
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	86 166	367 546
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	2 763	2 767
5.	Závazky k zaměstnancům	8 055	7 874
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	4 553	6 658
7.	Stát - daňové závazky a dotace	1 366	2 156
8.	Krátkodobě přijaté zálohy	394	451
9.	Vydané dluhopisy		2 022
10.	Dohadné účty pasivní	20 473	18 441
11.	Jiné závazky	10 071	878
B.IV	Bankovní úvěry a výpomoci	389 634	100 000
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	389 634	100 000
C.I.	Časové rozlišení	7 549	1 100
C.I. 1.	Výdaje příštích období	7 549	1 100

Sestaveno dne, hodin, minut:

03.04.2012, 12:00

Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky

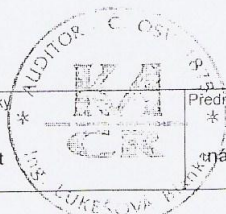
nebo podpisový

Právní forma účetní jednotky *

akciová společnost

Předmět podnikání *

obchodní nákup, prodej a úprava kovového odpadu



Podpisový záznam
statutárního orgánu
účetní jednotky

03.04.2012

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2011

(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název úč. jednotky

[REDAKCE]

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání, liší-li se od bydliště


[REDAKCE]

[REDAKCE]

Rok	Měsíc	IČO
2011	12	[REDAKCE]

Označ. a	TEXT b	Skutečnost v běžném účetním období	
		sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	727 191	646 221
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	715 008	634 025
+	Obchodní marže	12 183	12 196
II.	Výkony	3 477 765	2 974 828
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	3 428 186	2 928 437
3.	Aktivace	49 579	46 391
B.	Výkonová spotřeba	3 166 301	2 563 074
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	2 869 245	2 289 426
2.	Služby	297 056	273 648
+	Přidaná hodnota	323 647	423 950
C.	Osobní náklady	183 048	177 743
C. 1.	Mzdové náklady	129 667	125 783
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	1 416	1 884
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	44 439	43 171
4.	Sociální náklady	7 526	6 905
D.	Daně a poplatky	6 034	5 447
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	79 420	93 973
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	53 834	31 962
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	32 518	11 295
2.	Tržby z prodeje materiálu	21 316	20 667
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	48 345	26 799
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	27 874	7 253
2.	Prodaný materiál	20 471	19 546
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	- 45 327	- 26 208
IV.	Ostatní provozní výnosy	241 857	243 666
H.	Ostatní provozní náklady	288 612	289 498
*	Provozní výsledek hospodaření	59 206	132 326

Označ. a	T E X T b	Skutečnost v běžném účetním období	
		sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	12 000	
J.	Prodané cenné papíry a podíly	60	
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	3 000	
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	3 000	
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	5 051	
X.	Výnosové úroky	63	58
N.	Nákladové úroky	25 397	46 031
XI.	Ostatní finanční výnosy	10 213	15 872
O.	Ostatní finanční náklady	2 495	2 015
*	Finanční výsledek hospodaření	- 7 727	- 32 116
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	8 451	12 984
Q. 1.	- splatná	10 033	7 415
2.	- odložená	- 1 582	5 569
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	43 028	87 226
***	Výsledek hospodaření za účetní období	43 028	87 226
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	51 479	100 210

Sestaveno dne, hodin, minut: 03.04.2012, 12:00		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou 	
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání nákup, prodej a úprava kovového odpadu		

S. J. A. S. S. J. A. S. S. J. A. S.
 S. J. A. S. S. J. A. S. S. J. A. S.
 S. J. A. S. S. J. A. S. S. J. A. S.
 S. J. A. S. S. J. A. S. S. J. A. S.

Zdroj: Výroční zpráva 2011 společnosti A

Příloha 2: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011 společnosti B

Označ.		AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
a	b					
	AKTIVA CELKEM	279 308	- 113 458	165 850	160 129	
B.	Dlouhodobý majetek	185 043	- 103 091	81 952	85 191	
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	6	- 6			
3	Software	6	- 6			
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	184 232	- 103 085	81 147	84 386	
B. II. 1.	Pozemky	18 792		18 792	18 792	
2.	Stavby	101 934	- 45 079	56 855	60 402	
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	62 803	- 58 006	4 797	5 021	
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	703		703	171	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	805		805	805	
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	805		805	805	
C.	Oběžná aktiva	94 247	- 10 367	83 880	74 927	
C. I.	Zásoby	22 158	- 2 490	19 668	17 125	
C. I. 1.	Materiál	22 158	- 2 490	19 668	17 125	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	78		78	410	
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy				291	
7.	Jiné pohledávky	78		78	119	
C. III.	Krátkodobé pohledávky	71 093	- 7 877	63 216	46 117	
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	67 566	- 7 877	59 689	44 529	
6.	Stát - daňové pohledávky	2 904		2 904	1 531	
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	292		292	51	
8.	Dohadné účty aktivní	21		21		
9.	Jiné pohledávky	310		310	6	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	918		918	11 275	
C. IV. 1.	Peníze	328		328	516	
2.	Účty v bankách	590		590	10 759	
D. I.	Časové rozlišení	18		18	11	
D. I. 1.	Naklady příštích období	18		18	11	

ROZVAHA

v plném rozsahu
ke dni 31.12.2011


(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČO
2011	12	

Obchodní firma nebo jiný název úč. jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Označ.	PASIVA	Stav v běžném účet. období	Stav v min. účet. období
a	b	5	6
	PASIVA CELKEM	165 850	160 129
A.	Vlastní kapitál	144 461	144 060
A.I.	Základní kapitál	138 623	138 623
A.I. 1	Základní kapitál	138 623	138 623
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	3 953	3 944
A.III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	3 953	3 944
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	1 484	1 318
A.IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	1 484	1 318
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	401	175
B.	Cizí zdroje	19 754	16 069
B.I.	Rezervy	359	
4.	Ostatní rezervy	359	
B.II.	Dlouhodobé závazky	1 902	1 528
10.	Odložený daňový závazek	1 902	1 528
B.III.	Krátkodobé závazky	17 493	14 541
B.III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	12 432	11 266
5.	Závazky k zaměstnancům	849	769
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	729	460
7.	Stát - daňové závazky a dotace	641	111
10.	Dohadné účty pasivní	2 048	1 170
11.	Jiné závazky	794	765
C.I.	Časové rozlišení	1 635	
C.I. 1.	Výdaje příštích období	1 635	

Sestaveno dne, hodin, minut		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
12.3.2012 18:16			
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání	Pozn.	
akciová společnost	nakládání s odpady		

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

v plném rozsahu
ke dni 31.12.2011

(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název úč. jednotky

████████████████████

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání, liší-li se od bydliště

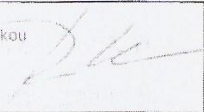
████████████████████

████████████████████

Rok	Měsíc	IČO
2011	12	██████████

Označ. a	TEXT b	Skutečnost v běžném účetním období	
		sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží		777
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží		660
+	Obchodní marže		117
II.	Výkony	351 656	243 373
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	343 306	236 588
3.	Aktivace	8 350	6 785
B.	Výkonová spotřeba	319 124	222 640
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	279 783	194 328
2.	Služby	39 341	28 312
+	Přidaná hodnota	32 532	20 850
C.	Osobní náklady	19 296	17 049
C. 1.	Mzdové náklady	14 119	12 487
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	36	82
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	4 815	4 222
4.	Sociální náklady	326	258
D.	Daně a poplatky	828	739
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	5 625	3 895
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	160	90
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	45	90
2.	Tržby z prodeje materiálu	115	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	20	43
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	20	43
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	5 046	220
IV.	Ostatní provozní výnosy	1 033	4 128
H.	Ostatní provozní náklady	1 792	4 309
•	Provozní výsledek hospodaření	1 118	- 1 187

Označ. a	T E X T b	Skutečnost v běžném účetním období	
		sledovaném 1	minulém 2
X.	Výnosové úroky	2	378
XI.	Ostatní finanční výnosy	458	249
O.	Ostatní finanční náklady	393	551
*	Finanční výsledek hospodaření	67	76
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	784	- 1 286
Q. 1.	- splatná	410	
2.	- odložená	374	- 1 286
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	401	175
***	Výsledek hospodaření za účetní období	401	175
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	1 185	- 1 111

Sestaveno dne, hodin, minut: 12.3.2012 18:16		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou 
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání nakládání s odpady	Pozn.:

Zdroj: Účetní závěrka 2011 společnosti B

Příloha 3: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011 společnosti C

Označ.		AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	a	b				
		AKTIVA CELKEM	70 349	- 19 252	51 097	47 170
B.		Dlouhodobý majetek	47 895	- 18 969	28 926	26 443
B. I.		Dlouhodobý nehmotný majetek	59	- 59		
	3	Software	59	- 59		
B. II.		Dlouhodobý hmotný majetek	44 273	- 18 910	25 363	26 443
B. II. 1.		Pozemky	18 852		18 852	18 852
	2	Stavby	14 915	- 8 616	6 299	6 737
	3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	10 506	- 10 294	212	854
B. III.		Dlouhodobý finanční majetek	3 563		3 563	
	3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	3 563		3 563	
C.		Oběžná aktiva	22 364	- 283	22 081	20 642
C. I.		Zásoby	3 344		3 344	6 387
C. I. 1.		Materiál	5		5	18
	5	Zboží	3 339		3 339	6 359
	6.	Poskytnuté zálohy na zásoby				10
C. III.		Krátkodobé pohledávky	5 728	- 283	5 445	4 702
C. III. 1.		Pohledávky z obchodních vztahů	5 552	- 283	5 269	4 371
	2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba				235
	6	Stat - daňové pohledávky	74		74	
	7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	86		86	91
	8.	Dobadné účty aktivní	16		16	
	9.	Jiné pohledávky				5
C. IV.		Krátkodobý finanční majetek	13 292		13 292	9 553
C. IV. 1.		Peníze	51		51	58
	2	Účty v bankách	13 241		13 241	9 495
D. I.		Časové rozlišení	90		90	85
D. I. 1.		Náklady příštích období	90		90	85

ROZVAHA

v plném rozsahu
ke dni 31.12.2011


(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČO
2011	12	

Obehdnli firma nebo jiný název úč. jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Označ.	PASIVA	Stav v běžném účet. období	Stav v min. účet. období
a	b	5	6
	PASIVA CELKEM	51 097	47 170
A.	Vlastní kapitál	44 736	44 009
A.I.	Základní kapitál	41 211	41 211
A.I. 1	Základní kapitál	41 211	41 211
A.II.	Kapitálové fondy	50	50
2.	Ostatní kapitálové fondy	50	50
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	615	613
A.III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	615	613
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	2 133	2 098
A.IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	2 133	2 098
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	727	37
B.	Cizí zdroje	6 361	3 161
B.I.	Rezervy	259	572
B.I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů		572
3.	Rezerva na daň z příjmů	259	
B.II.	Dlouhodobé závazky	41	128
10.	Odloužený daňový závazek	41	128
B.III.	Krátkodobé závazky	6 061	2 461
B.III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	559	1 217
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	3 563	
5.	Závazky k zaměstnancům	79	62
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	48	76
7.	Stát - daňové závazky a dotace	390	100
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	91	116
10	Dohadné účty pasivní	417	117
11	Jiné závazky	914	773

Sestaveno dne, hodin, minut.		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
20.03.2012, 14 hod. 30 min.			
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání	Pozn.	
akciová společnost	Koupe zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, silniční motorová doprava nákladní		

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

v plném rozsahu
ke dni 31.12.2011

(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název úč. jednotky

████████████████████

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání, lišili se od bydliště

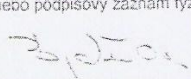
████████████████████

████████████████████

Rok	Měsíc	IČO
2011	12	██████████

Označ. a	TEXT b	Skutečnost v běžném účetním období	
		sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	29 982	34 118
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	26 641	30 128
+	Obchodní marže	3 341	3 990
II.	Výkony	5 236	4 746
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5 171	4 674
3.	Aktivace	65	72
B.	Výkonová spotřeba	4 772	4 208
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	2 142	2 189
2.	Služby	2 630	2 019
+	Přidaná hodnota	3 805	4 528
C.	Osobní náklady	3 174	3 004
C. 1.	Mzdové náklady	2 281	2 177
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	731	681
4.	Sociální náklady	162	146
D.	Daně a poplatky	309	305
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 191	1 214
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	520	
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	520	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	- 572	286
IV.	Ostatní provozní výnosy	594	309
H.	Ostatní provozní náklady	130	159
*	Provozní výsledek hospodaření	687	- 131

Označ. a	TEXT b	Skutečnost v běžném účetním období	
		sledovaném	minulém
		1	2
X.	Výnosové úroky	258	236
O.	Ostatní finanční náklady	46	53
*	Finanční výsledek hospodaření	212	183
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	172	15
Q. 1.	- splatná	259	97
2.	- odložená	- 87	- 82
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	727	37
***	Výsledek hospodaření za účetní období	727	37
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	899	52

Sestaveno dne, hodin, minut: 20.03.2012, 14 hod. 30 min.		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou 
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, silniční motorová doprava nákladní	Pozn.:

Zdroj: Výroční zpráva 2011 společnosti C

Příloha 4: Zahajovací rozvaha k 1. 1. 2012 společnosti A

ZAHAJOVACÍ ROZVAHA

v plném rozsahu

ke dni 1.1.2012

(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

[REDACTED]

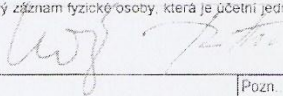
Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště

[REDACTED]

Rok	Měsíc	IČO
2012	1	[REDACTED]

Označ. a	AKTIVA b	Běžné účetní období		
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	AKTIVA CELKEM	3 176 020	-1 169 760	2 006 260
B.	Dlouhodobý majetek	2 356 853	-1 115 697	1 241 156
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	16 051	-14 969	1 082
3.	Software	15 986	-14 969	1 017
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	65	0	65
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	2 263 728	-1 100 728	1 163 000
B.II. 1.	Pozemky	142 385	0	142 385
2.	Stavby	859 021	-389 430	469 591
3.	Samostatně movité věci a soubory movitých věcí	745 517	-605 722	139 795
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	182	0	182
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	44 973	0	44 973
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	471 650	-105 576	366 074
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	77 074	0	77 074
B.III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	75 881	0	75 881
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	1 193	0	1 193
C.	Oběžná aktiva	814 040	-54 063	759 977
C.I.	Zásoby	232 206	-13 344	218 862
C.I. 1.	Matériál	227 397	-12 574	214 823
5.	Zboží	3 339	0	3 339
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	1 470	-770	700
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	696	0	696
C.II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	537	0	537
7.	Jiné pohledávky	159	0	159
C.III.	Krátkodobé pohledávky	540 824	-40 719	500 105
C.III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	501 978	-39 605	462 373
6.	Stát - daňové pohledávky	19 016	0	19 016
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	2 703	0	2 703
8.	Dohadné účty aktivní	3 490	0	3 490
9.	Jiné pohledávky	13 637	-1 114	12 523
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	40 314	0	40 314
C.IV. 1.	Peníze	5 367	0	5 367
2.	Účty v bankách	34 947	0	34 947
D.I.	Časové rozlišení	5 127	0	5 127
D.I. 1.	Náklady příštích období	4 866	0	4 866
3.	Příjmy příštích období	261	0	261

Označ.	PASIVA	Běžné účetní období
a	b	4
	PASIVA CELKEM	2 006 260
A.	Vlastní kapitál	1 006 643
A.I.	Základní kapitál	499 834
A.I. 1.	Základní kapitál	499 834
A.II.	Kapitálové fondy	36 060
2.	Ostatní kapitálové fondy	36 060
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	99 967
A.III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	99 967
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	369 782
A.IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	369 782
B.	Cizí zdroje	991 433
B.I.	Rezervy	19 560
3.	Rezerva na daň z příjmů	9 862
4.	Ostatní rezervy	9 698
B.II.	Dlouhodobé závazky	210 234
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	129 371
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	70
9.	Jiné závazky	1 604
10.	Odložené daňové závazek	79 189
B.III.	Krátkodobé závazky	372 005
B.III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	207 542
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	89 729
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	2 763
5.	Závazky k zaměstnancům	8 983
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	5 330
7.	Stát - daňové závazky a dotace	2 397
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	485
10.	Dohadné účty pasivní	42 997
11.	Jiné závazky	11 779
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	389 634
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	389 634
C.I.	Časové rozlišení	9 184
C.I. 1.	Výdaje příštích období	9 184

Sestaveno dne, hodin, minut: 18. června 2012, 9:00 h	Podpis nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou 
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání nákup, prodej a úprava kovového odpadu
	Pozn.

Zdroj: Zpráva nezávislého auditora o ověření zahajovací rozvahy a komentáře k ní sestavených k 1. 1. 2012

Příloha 5: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011 společnosti X

Zpracováno v souladu s vyhláškou č.
500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA (BILANCE)

ke dni 31.12.2011
(v celých tisících Kč)

IČ

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	579 577	-294 282	285 295	244 234
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	550 802	-292 658	258 144	216 165
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	1 580	-1 237	343	227
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0
3	Software	007	1 342	-1 082	260	4
4	Ocenitelná práva	008	238	-155	83	123
5	Goodwill	009	0	0	0	0
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
7	Ne dokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	100
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	549 222	-291 421	257 801	215 938
B. II. 1	Pozemky	014	871	0	871	886
2	Stavby	015	36 080	-12 644	23 436	25 195
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	413 337	-237 843	175 494	155 100
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0
5	Základní stádo a tažná zvířata	018	0	0	0	0
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	63	-52	11	11
7	Ne dokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	10 534	0	10 534	870
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0	0	0
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	88 337	-40 882	47 455	33 876
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III. 1	Podíly - ovládaná osoba	024	0	0	0	0
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0
4	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0
6	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0


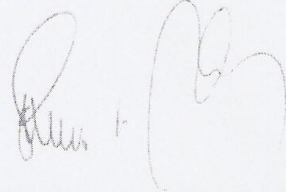
Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, Vodňanského 4, Praha 6-Břevnov, tel. 233 356 811

označ	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Min.úč. období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
a	b	c	1	2	3	4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	24 727	-1 624	23 103	24 082
C. I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	4 057	0	4 057	3 520
C. I. 1	Materiál	033	4 057	0	4 057	3 520
	2 Nedokončená výroba a polotovary	034	0	0	0	0
	3 Výrobky	035	0	0	0	0
	4 Zvířata	036	0	0	0	0
	5 Zboží	037	0	0	0	0
	6 Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	89	0	89	89
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
	2 Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041	0	0	0	0
	3 Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
	4 Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043	0	0	0	0
	5 Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	89	0	89	89
	6 Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
	7 Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
	8 Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	17 310	-1 624	15 686	15 815
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	7 012	-1 529	5 483	4 244
	2 Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050	0	0	0	0
	3 Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
	4 Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	0	0	0	0
	5 Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
	6 Stát - daňové pohledávky	054	4 287	0	4 287	4 299
	7 Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	2 882	0	2 882	2 313
	8 Dohadné účty aktivní	056	2 833	0	2 833	4 746
	9 Jiné pohledávky	057	296	-95	201	213
C. IV.	Finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	3 271	0	3 271	4 658
C. IV. 1	Peníze	059	510	0	510	558
	2 Účty v bankách	060	2 761	0	2 761	4 100
	3 Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
	4 Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	4 048	0	4 048	3 987
D. I. 1	Náklady příštích období	064	3 307	0	3 307	3 408
	2 Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
	3 Příjmy příštích období	066	741	0	741	579

označ	PASIVA	řád	Běžné úč.	Min.úč.
a	b	c	období 5	období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118)	067	285 295	244 234
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	179 969	171 258
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	89 000	89 000
1	Základní kapitál	070	89 000	89 000
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
3	Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073	14 977	14 977
A. II. 1	Emisní ážio	074	1 977	1 977
2	Ostatní kapitálové fondy	075	13 000	13 000
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	0	0
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	40 337	34 970
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	40 337	34 970
3	Statutární a ostatní fondy	080	0	0
A. IV.	Výsledek hospodáření minulých let (ř. 82 + 83)	081	16 208	16 208
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	082	16 208	16 208
2	Neuhrazená ztráta minulých let	083	0	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) /ř.01 - (+ 69 + 73 + 78 + 81 + 85 + 118)/	084	19 447	16 103
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	103 716	72 032
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	788	0
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087	0	0
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	088	0	0
3	Rezerva na daň z příjmů	089	788	0
4	Ostatní rezervy	090	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	32 616	24 440
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	092	0	0
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	093	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	094	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095	0	0
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	096	0	0
6	Vydané dluhopisy	097	0	0
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	098	0	0
8	Dohadné účty pasivní	099	0	0
9	Jiné závazky	100	9 215	0
10	Odložený daňový závazek	101	23 401	24 440

označ	PASIVA	řad	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	26 761	20 536
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	103	9 476	6 226
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	104	140	2
3	Závazky - podstatný vliv	105	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	0	0
5	Závazky k zaměstnancům	107	5 286	5 847
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	2 883	3 202
7	Stát - daňové závazky a dotace	109	652	816
8	Krátkodobé přijaté zálohy	110	479	233
9	Vydané dluhopisy	111	0	0
10	Dohadné účty pasivní	112	3 102	3 803
11	Jiné závazky	113	4 743	409
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	43 551	27 054
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	28 432	12 547
2	Bankovní úvěry krátkodobé	116	15 119	14 507
3	Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0
C. I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118	1 610	944
C. I. 1	Výdaje příštích období	119	213	377
2	Výnosy příštích období	120	1 397	567

Právní forma účetní jednotky :	
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :	

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
20.01.12		

Zpracováno v souladu s vyhláškou č.
500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

ke dni 31.12.2011
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název
účetní jednotky

██████████ ██████████
██████████ ██████████

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky



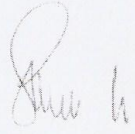
██████████ ██████████
██████████ ██████████
██████████

IČ
██████████

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	3 650	2 494
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	3 524	2 422
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	126	72
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	184 737	164 335
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	184 439	164 335
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0	0
3	Aktivace	07	298	0
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	161 897	142 236
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	101 212	79 610
B. 2	Služby	10	60 685	62 626
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	22 966	22 171
C.	Osobní náklady	12	111 078	106 692
C. 1	Mzdové náklady	13	80 288	76 949
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	27 015	25 985
C. 4	Sociální náklady	16	3 775	3 758
D.	Daně a poplatky	17	3 936	3 370
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	34 895	32 415
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	2 799	2 638
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	2 795	2 611
2	Tržby z prodeje materiálu	21	4	27
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	777	337
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	23	777	313
F. 2	Prodaný materiál	24	0	24
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	5 961	3 977
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	161 828	147 785
H.	Ostatní provozní náklady	27	4 909	4 538
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	26 037	21 265
	/(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/			

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, Vodňanského 4, Praha 6-Břevnov, tel. 233 356 811

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	0
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	10	26
N.	Nákladové úroky	43	907	747
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	274	493
O.	Ostatní finanční náklady	45	939	1 041
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření /(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))	48	-1 562	-1 269
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	5 028	3 893
Q. 1	-splatná	50	6 067	4 303
Q. 2	-odložená	51	-1 039	-410
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	19 447	16 103
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1	-splatná	56	0	0
S. 2	-odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	19 447	16 103
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	24 475	19 996

Okamžik sestavení 20.01.12	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky 	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou  
-------------------------------	---	--

Fomulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, Vodňanského 4, Praha 6-Břevnov, tel. 233 356 811

Zdroj: Účetní závěrka 2011 společnosti X

Příloha 6: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2011 společnosti Y

Obsahuje závazný výčet informací uvedený ve vyhlášce MF 500/2002 Sb.

ROZVAHA
v plném rozsahu

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
[REDAKCE]

Účetní jednotka [REDAKCE] ke dni 31.12.2011
účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů (v celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště
[REDAKCE]

1 x příslušnému finančnímu úřadu

Rok	Měsíc	IČ
2011	12	[REDAKCE]

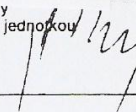
Označení a	AKTIVA b	řádek c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	124929	-33723	91206	104319
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003	52766	-24134	28632	30897
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	340	-266	74	0
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	340	-266	74	0
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	43330	-23868	19462	21954
B. II. 1.	Pozemky	014	2568		2568	2568
2.	Stavby	015	20018	-7727	12291	12637
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	20354	-16141	4213	6599
4.	Pěstительské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	390		390	150
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	9096		9096	8943
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	9096		9096	8943
4.	Půjčky a úvěry - ovládaná osoba nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý fin. maj.	030				

Tisk: Atlas consulting spol. s r.o. Olomouc

Označení a	AKTIVA b	řádek c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva	031	71144	-9589	61555	64112
C. I.	Zásoby	032	5915		5915	5838
C. I. 1	Materiál	033	4056		4056	4325
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034				
	3. Výrobky	035				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
	5. Zboží	037	1859		1859	1513
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	371		371	314
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	371		371	314
	6. Dohadné účty aktivní	045				
	7. Jiné pohledávky	046				
	8. Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	60271	-9589	50682	51025
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	45856	-9589	36267	40265
	2. Pohledávky- ovládaná nebo ovládající osoba	050	1682		1682	496
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	369		369	
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
	6. Stát - daňové pohledávky	054				
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	998		998	885
	8. Dohadné účty aktivní	056	7734		7734	6227
	9. Jiné pohledávky	057	3632		3632	3152
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	4587		4587	6935
C. IV. 1.	Peníze	059	1054		1054	1408
	2. Účty v bankách	060	3533		3533	5527
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení	063	1019		1019	9310
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	990		990	8077
	2. Komplexní náklady příštích období	065				
	3. Příjmy příštích období	066	29		29	1233

Označení a	PASIVA b	řádek c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM	067	91206	104319
A	Vlastní kapitál	068	20567	6357
A. I	Základní kapitál	069	34326	34326
A. I. 1	Základní kapitál	070	34326	34326
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II	Kapitálové fondy	073	-1989	-2142
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075	4673	4673
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-3024	-3177
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti	077	-3638	-3638
	5. Rozdíly z přeměn společnosti	078		
A. III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	079	6149	6149
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	5051	5051
	2. Statutární a ostatní fondy	081	1098	1098
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	082	-31976	-30126
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	083	0	0
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	084	-31976	-30126
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	14057	-1850
B.	Cizí zdroje	086	66710	82636
B. I.	Rezervy	087		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
	3. Rezerva na daň z příjmů	090		
	4. Ostatní rezervy	091		
B. II	Dlouhodobé závazky	092	1026	1533
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	093		
	2. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	094		
	3. Závazky - podstatný vliv	095		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
	6. Vydané dluhopisy	098		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
	8. Dohadné účty pasivní	100		
	9. Jiné závazky	101		
	10. Odložený daňový závazek	102	1026	1533

Označení a	PASIVA b	řádek c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
B. III.	Krátkodobé závazky	103	40515	53560
B. III. 1.	Závazky z obchodního styku	104	29827	38216
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	105		
3.	Závazky - podstatný vliv	106		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
5.	Závazky k zaměstnancům	108	808	579
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	1518	2757
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	635	872
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111	648	378
9.	Vydané dluhopisy	112		
10.	Dohadné účty pasivní	113	3439	1914
11.	Jiné závazky	114	3640	8844
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	115	25169	27543
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	0	35
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117	25169	27508
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C. I.	Časové rozlišení	119	3929	15326
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120	3929	15326
2.	Výnosy příštích období	121		

Sestaveno dne 26.6.2012		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou 
Právní forma účetní jednotky: společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání: mezinárodní doprava	Pr 2011

Obsahuje závazný výčet
informací uvedený ve vyhlášce
MF 500/2002 Sb

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

ke dni 31.12.2011

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

(v celých tisících Kč)

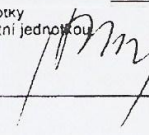
1 x příslušnému finančnímu
úřadu

Rok	Měsíc	IČ
2011	1 2	● ● ● ● ● ● ● ● ● ●

28-10-2012

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	24377	21370
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	23115	20037
+	Obchodní marže	03	1262	1333
II	Výkony	04	206866	255684
II 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	206866	255684
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba	08	164575	210937
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	103576	128434
2.	Služby	10	60999	82503
+	Přidaná hodnota	11	43553	46080
C	Osobní náklady	12	27745	35786
C 1.	Mzdové náklady	13	19937	26087
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	7698	9586
4.	Sociální náklady	16	110	113
D	Daně a poplatky	17	26265	29709
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	938	3493
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	44713	35968
III 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	1602	845
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	43111	35123
F	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	41214	33426
F 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	6	2
2.	Prodaný materiál	24	41208	33424
G.	Změna stavu rezerv a opr. pol. v prov. oblasti a komplex NPO	25	1959	1196
IV	Ostatní provozní výnosy	26	14888	31260
H	Ostatní provozní náklady	27	8648	8933
V	Prevod provozních výnosů	28		
I.	Prevod provozních nákladů	29		
	Provozní výsledek hospodaření	30	-3615	765

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osob. a v úč. jedn. pod podst. vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	85	560
N.	Nákladové úroky	43	1767	1418
XI	Ostatní finanční výnosy	44	2432	2633
O	Ostatní finanční náklady	45	2512	3319
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P	Převod finančních nákladů	47		
	Finanční výsledek hospodaření	48	-1762	-1544
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	-506	1106
Q. 1.	- splatná	50		
2.	- odložená	51	-506	1106
	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	-4871	-1885
XIII.	Mimořádné výnosy	53	31681	80
R	Mimořádné náklady	54	12753	45
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55		
S. 1.	- splatná	56		
2.	- odložená	57		
	Mimořádný výsledek hospodaření	58	18928	35
T	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	14057	-1850
	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	13551	-744

Sestaveno dne: 26.6.2012		Podpisový záznam statutárnímu orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou. 	
Právní forma účetní jednotky: společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání: mezinárodní doprava	Pozn.:	

Tisk Atlas consulting spol. s r. o. Ostrava

Zdroj: Účetní závěrka 2011 společnosti Y