

**Západočeská univerzita v Plzni**

Fakulta ekonomická

Bakalářská práce

**Aspekty přeshraničních fúzí**

**Aspects of cross-border mergers**

**Pavel Matoušek**

Plzeň 2020



ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2019/2020

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	<b>Pavel MATOUŠEK</b>
Osobní číslo:	<b>K17B0089P</b>
Studijní program:	<b>B6208 Ekonomika a management</b>
Studijní obor:	<b>Podniková ekonomika a management</b>
Téma práce:	<b>Aspekty přeshraničních fúzí</b>
Zadávací katedra:	<b>Katedra financí a účetnictví</b>

### Zásady pro vypracování

1. Vymezte právní rámec přeshraničních fúzí.
2. Zpracujte postup řešení přeshraničních fúzí pro účely účetnictví.
3. Zpracujte postup řešení přeshraničních fúzí pro daňové účely.
4. Na základě zjištěných informací proveďte přeshraniční fúzi.

Rozsah bakalářské práce: **40 – 60**  
Rozsah grafických prací: **neuveden**  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

**Seznam doporučené literatury:**

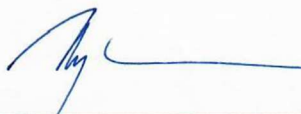
- Česká republika. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.* In: Sbíрка zákonů ČR. 1991.
- Česká republika. *Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.* In: Sbíрка zákonů ČR. 2008.
- Česká republika. *Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů.* In: Sbíрка zákonů ČR. 1992.
- *Vyhláška č. 500/2002 Sb., Novela vyhlášky pro podnikatele účtující o soustavě podvojného účetnictví.* In: Sbíрка zákonů ČR. 2002.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marie Černá, Ph.D.**  
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **22. října 2019**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **22. dubna 2020**



**Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.**  
děkanka



**Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.**  
vedoucí katedry

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

*„Aspekty přeshraničních fúzí“*

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucího/vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 11. 5. 2020

---

Pavel Matoušek

## **Poděkování**

Tímto bych rád poděkoval paní Ing. Marii Černé, Ph.D. za přínosné konzultace a podněty při zpracování této bakalářské práce. Dále bych rád poděkoval panu Ing. Lukáši Poulíkovi za cenné rady a připomínky, týkající se dané problematiky z praktického hlediska a podporu v průběhu psaní celé bakalářské práce.

<b>Úvod .....</b>	<b>9</b>
<b>1. Vymezení pojmů Fúze, Přeshraniční fúze a Akvizice .....</b>	<b>11</b>
<b>2. Motivy fúzí .....</b>	<b>12</b>
<b>3. Právní aspekty .....</b>	<b>15</b>
3.1. Projekt přeměny .....	18
3.2. Notifikační povinnost.....	19
3.3. Rozhodný den.....	19
3.3.1. Rozhodný den předchází schválení a zhotovení projektu fúze.....	19
3.3.2. Rozhodný den se shoduje se zápisem do OR .....	22
3.3.3. Rozhodný den následuje po zhotovení a schválení projektu přeměny, ale předchází zápisu do OR.....	23
3.4. Schválení antimonopolním úřadem.....	24
<b>4. Účetní aspekty .....</b>	<b>25</b>
4.1. Rozhodný den pro účely účetnictví.....	25
4.2. Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti a metody sestavení.....	26
4.3. Odložená daň v souvislosti s přeceněním majetku .....	27
4.4. Goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku.....	29
4.4.1. Goodwill .....	29
4.4.2. Oceňovací rozdíl .....	30
<b>5. Daňové aspekty .....</b>	<b>32</b>
5.1. Daňové přiznání .....	32
5.1.1. Rozhodný den se shoduje se začátkem běžného účetního (zdaňovacího) období .....	33
5.1.2. Rozhodný den je stanovený v průběhu účetního (zdaňovacího) období ..	33
5.2. Odpisy majetku: .....	35
5.3. Finanční investice.....	35

5.4. Převzetí daňové ztráty .....	36
5.5. DPH .....	37
5.6. Aspekt stálé provozovny .....	37
5.7. Exit tax.....	38
<b>6. Praktická aplikace vybraných aspektů při přeshraniční fúzi.....</b>	<b>40</b>
6.1. Postup sestavení zahajovací rozvahy společnosti Gama .....	43
<b>7. Závěr .....</b>	<b>50</b>
<b>Seznam použitých zdrojů.....</b>	<b>51</b>
<b>Seznam obrázků .....</b>	<b>53</b>
<b>Seznam použitých zkratk a značek .....</b>	<b>54</b>
<b>Seznam příloh .....</b>	<b>55</b>
<b>Přílohy .....</b>	<b>56</b>
<b>Abstrakt.....</b>	<b>72</b>
<b>Abstract.....</b>	<b>73</b>



## Úvod

V současné době, kdy dochází k postupné ekonomické integraci v rámci zemí evropské unie, se přeshraniční fúze stávají poměrně běžnou záležitostí. Zároveň ani rostoucí trend přeshraničních fúzí, ať již z České republiky do Evropské unie nebo naopak, nenasvědčuje žádnému poklesu.

Jedním z důvodů může být usnadnění právních aspektů, kdy součástí dané integrace je i sbližování legislativ jednotlivých členských zemí. Ale především díky „smazávání“ státních hranic pro účely obchodu, které bylo v minulých letech, a stále ještě přetrvává, a nadále podporuje ekonomický růst Evropské unie. Pro firmy je tak snazší expandovat do jiného státu a rozšířit své podnikatelské aktivity formou převzetí společnosti, která je již na daném trhu zažita.

Dalším velice podstatným důvodem týkajícím se fúzí a akvizic obecně může být to, že v 90. letech 20. století vzniklo mnoho společností, které za 20 – 30 let své působnosti značně vyrostly, mají velmi zajímavé finanční výsledky, know-how (mnohdy i vlastní vývoj) a na trhu dokáží konkurovat i zavedené zahraniční konkurenci. V jiných případech mohou být naopak důležitou součástí dodavatelského řetězce zahraničních společností. Vlastníci těchto firem jsou však nyní ve věku, kdy nechtějí pokračovat ve vedení společnosti a hledají, komu by své místo předali. Na straně jejich obchodních partnerů či konkurentů je pak logicky zájem koupit takto společnost a získat příslušné know-how, patenty, podíly na trhu nebo kvalifikovanou pracovní sílu. Koupit celou společnost může být mnohdy levnější a efektivnější, než dobývat srovnatelný tržní podíl a vyvíjet příslušné know-how.

Jiné nadnárodní společnosti naopak ve fúzi mohou spatřovat vidinu synergických efektů ze sloučení či další finanční a daňové motivy. Tím nejdůležitějším a velmi častým motivem může být restrukturalizace skupiny za účelem snížení nákladů a administrativy, což je případ, který bude rozebrán v praktické části.

Jelikož se i v následujících letech bude s nejvyšší pravděpodobností jednat o aktuální záležitost, především z důvodu stále rostoucího počtu fúzí a akvizic na českém trhu, je na místě podívat se na ty nejdůležitější aspekty (účetní, daňové a právní) přeshraničních fúzí ve vzájemných souvislostech.

Cílem této bakalářské práce je sumarizovat informace, které se týkají přeshraničních fúzí s jejich základními aspekty a problémy, zpracovat případovou studii a jejím prostřednictvím demonstrovat jednotlivé kroky transformace dvou společností v novou nástupnickou společnost.

Začátek práce bude zaměřený na teoretický rozbor dané problematiky. První část bude věnována definici přeshraniční fúze, jejím motivům, možným dopadům a srovnání s akvizicí. Další části budou teoreticky rozebírat jednotlivé aspekty, tedy postupně daňové, účetní a právní. Vzhledem ke skutečnosti, že výchozím předpokladem přeshraniční fúze v této bakalářské práci je sloučení zahraniční dceřiné společnosti do české mateřské společnosti, výše zmíněné právní aspekty se budou primárně řídit platnou českou legislativou.

Poslední část bakalářské práce bude část praktická, kdy se na zjednodušeném příkladu využije kombinace všech výše zmíněných teoretických postupů a aspektů, spolu s ukázkou sestavení zahajovací rozvahy ze dvou účetních závěrek po účely přeshraniční fúze dvou společností. Obě společnosti podnikají v oboru energetiky. Záměrně nebyly zvoleny bankovní a pojišťovací instituce, jelikož ty podléhají v celé Evropské unii přísné regulaci a působnost těchto institucí je regulována specifickými právními normami. Zároveň používají účetní postupy specifické pouze pro tento obor činnosti.

Výchozí literaturou pro zpracování dané problematiky bude především platná česká legislativa: zákon o daních z příjmů, zákon o DPH, Nový občanský zákoník, Zákon o obchodních korporacích. Cenným zdrojem informací pro zpracování bakalářské práce byly odborné články vztahující se k dané problematice, výkladu jednotlivých částí zákona a konzultace s odborníkem, jenž má dlouholeté zkušenosti v oboru a pomohl tak do práce vnést „pohled z praxe“.

Z důvodu zpracovávání většího množství účetních záznamů bylo nezbytné využití účetního programu pro zajištění přehlednosti, kontroly správnosti bilanční sumy a snazší manipulaci při úpravách nutných k demonstraci vybraných aspektů v praktické části.

## 1. Vymezení pojmů Fúze, Přeshraniční fúze a Akvizice

**Fúze** bývá obecně definována jako splynutí nebo sloučení dvou a více společností do jedné ekonomicky silnější entity, přičemž jmění zanikající či zanikajících (bez provedení likvidace) obchodních společností přechází na jejich právního nástupce. Stěžejní podmínkou pro realizaci je zejména stejná právní kategorie všech zúčastněných stran. V České republice se můžou navzájem fúzovat pouze společnosti v rámci kategorie kapitálových společností (tj. akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným) nebo v rámci osobních společností (tj. veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti), přičemž fúze kapitálové společnosti a osobní společnosti není podle českého práva přípustná. Pokud by skutečně bylo záměrem fúzovat kapitálové a osobní společnosti, musí takové fúzi nejdříve předcházet změna právní formy jedné či více zúčastněných společností a to tak, aby všechny společnosti zúčastněné na dané fúzi měly stejnou právní kategorii.

Výsledkem může být v jednom případě „**fúze splynutím**“, kdy dojde k zániku zúčastněných společností a vzniku zcela nové obchodní společnosti, která sice může použít název některé ze zaniklých společností, avšak nikoliv převzít její identifikační číslo (dále jen „IČO“), na které se u dané zanikající společnosti mohla vázat určitá specifická práva (např. veřejné licence) nezbytná pro provozování podnikatelské činnosti. Fúzí splynutím by tedy došlo k pozbytí těchto práv a jejich opětovné získání nástupnickou společností by mohlo být velmi nákladné. Zejména z těchto důvodů je fúze splynutím méně častou formou fúze.

V druhém případě může dojít k „**fúzi sloučením**“, kdy zúčastněné společnosti splynou s jednou z nich, Z té se stává nástupnická společnost, která existovala již před samotnou fúzí.

V obou případech tak dochází k přechodu veškerého majetku, závazků, vlastního kapitálu, práv (až na specifické výjimky v podobě již zmíněných veřejných licencí) i povinností na nástupnickou společnost.

**Přeshraniční fúze** se liší tím, že alespoň jedna ze zúčastněných stran má sídlo v jiném členském státě Evropské unie a každá ze společností podléhá platné legislativě v příslušném státě. Pro účely přeshraniční fúze se ovšem všechny zúčastněné společnosti

budou primárně řídit právní úpravou státu, v němž se bude nacházet nástupnická společnost.

Pojem **akvizice**, naopak označuje převzetí podniku, ať již se souhlasem nebo bez, na základě jeho koupě. Tato situace však může být chápána v několika rovinách. První z nich je rozdíl majetkové a kapitálové akvizice.

První zmíněná možnost představuje převzetí celého majetku podniku bez změny vlastnické struktury. Bývá tak často dosaženo po vzájemné dohodě obou stran a následného odkoupení.

Naopak kapitálová akvizice znamená nabytí majoritního podílu v dané společnosti a možností rozhodovat o jejím budoucím vývoji či chodu. Této situace může být dosaženo cestou se souhlasem, ale i bez něj. V případě akciových společností se hovoří o odkupu majoritního podílu akcií či úplatném převodu nadpolovičního podílu na společnosti.

Další roviny představují kontrast vertikální, horizontální a konglomerátní akvizice. Při vertikální akvizici dochází k převzetí společnosti, která je potenciálním dodavatelem surovin, služeb či výrobků a představuje součást obchodního řetězce společnosti, která ji přejímala.

V horizontální akvizici se obě společnosti nacházejí na stejné úrovni a vzájemně poskytují konkurenční služby či výrobky. Jedním z výstupů této akvizice je tedy zvýšení tržního podílu o část, ovládanou převzatou společností.

Poslední, tedy konglomerátní akvizicí, se označuje převzetí, v němž každá společnost podniká v jiném oboru, vzájemně si nekonkurují a výsledkem je rozšíření podnikatelských aktivit nástupnické společnosti.

## **2. Motivy fúzí**

Aby fúze měla reálné opodstatnění, měla by nástupnické společnosti přinést užitek v podobě zvýšení zisku, efektivnosti či tržního podílu a možnosti dalšího rozvoje, který by bez zdrojů fúzované společnosti byl velmi obtížně dosažitelný. Z krátkodobého hlediska se mohou samozřejmě objevit zvýšené náklady a možná rizika plynoucí ze samotné podstaty fúze, která budou rozebrána dále, ale je potřeba zajistit fungování těchto pozitivní efektů z dlouhodobého hlediska. K takovým podnětům patří motivy finanční, daňové či synergický efekt z fúze. Je zde však ještě jedna možnost. Splynutí

dvou majetkově propojených osob. Cílem je především restrukturalizace celé skupiny za účelem snížení nákladů plynoucích z neefektivního využívání zdrojů, především snížení administrativních nákladů, lepší kontrola nad chodem celého podniku a rozšířená možnost využívání zdrojů, ať již lidských, finančních nebo majetkových.

### **2.1. Daňová optimalizace**

Zahraniční obchodní společnosti mohou zároveň využívat fúzi ke snížení své daňové zátěže. Má-li společnost, do které se bude fúzovat jiný zahraniční subjekt, kladný výsledek hospodaření, a potažmo kladný základ daně, a ona druhá společnost naopak daňovou ztrátu, nástupnická společnost si ji může, v souladu s platnou daňovou legislativou, uplatnit vůči svému základu daně. Tato situace ovšem platí za předpokladu, že si nástupnická společnost uplatní ztrátu nejdéle v pěti po sobě jdoucích obdobích, následujících po období, ve kterém daná daňová ztráta vznikla u zanikající společnosti. Druhým bodem, na který si musí nástupnická společnost dávat pozor je „zachování stejné činnosti“ které říká, že uplatnění ztráty je možné pouze vůči té části základu daně nástupnické společnosti, která plyne z provozování činnosti klasifikované stejně, jako je ta, ze které vznikla daňová ztráta zanikající zahraniční společnosti.

Daňový aspekt ovšem nesmí být prokazatelně tím jediným či hlavním motivem, za kterým se fúze dvou a více společností uskutečňuje. Finanční úřad by mohl v takovém případě nástupnické společnosti doměřit dosaženou daňovou úlevu.

### **2.2. Synergický efekt**

Jinými slovy, snaha obchodní společnosti o efektivnější fungování z hlediska návratnosti a využití vložených prostředků. Lze předpokládat situaci, kdy má společnost zabezpečené zdroje a kvalitní vybavení, ovšem výroba či činnosti nejsou dostatečně efektivní a kapacita není plně využita. Na druhé straně, zanikající subjekt může disponovat zdroji či technologiemi využitelnými zároveň pro nástupnickou společnost.

Mezi prvky, které pomohou k dosažení tohoto žádoucího efektu pro nástupnickou společnost je bezesporu know-how druhé strany, které může nástupnické společnosti pomoci upevnit svoji pozici na trhu s přihlédnutím k jejím dodatečně dostupným zdrojům získaným fúzí.

### **2.3.Diverzifikace činností**

Sloučení dvou společností z rozdílných oborů podnikání může pomoci upevnit finanční stabilitu celé nástupnické společnosti. Kromě synergického efektu, který může v této situaci přetrvávat, lze spatřit primární pozitivum v eliminaci rizika plynoucího z neočekávaných tržních výkyvů či sezónních vlivů. Část nástupnické společnosti tak může finančně podporovat a přesunout určitou část jejího majetku na její druhou část z rozdílného oboru do doby, než se dostane zpět do uspokojivé finanční situace.

### 3. Právní aspekty

Přeshraniční fúze a jejich náležitosti (daňové, právní a účetní), které je nutné v celém procesu obsáhnout upravuje primárně následující platná legislativa:

- Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev, tj. zákon č. 125/2008 Sb. ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZoP“. Zde je přesně vymezen postup, lhůty a podstatné činnosti, týkající se vnitrostátních a přeshraničních fúzí. Poslední úpravou tohoto zákona byla implementace směrnice Evropského parlamentu a Rady 2011/35/EU ze dne 5. 4. 2011, která vstoupila v platnost 1. 1. 2012.
- Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dále jen „Zákon č. 586/1992 Sb.“ Tato legislativa upravuje záležitosti vztahující se převážně k přebírání daňové povinnosti nástupnické společnosti, uznatelnosti odpisů, zdaňovacímu období, osvobození od daně z příjmu či výměnným podílům.
- Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „Zákon č. 563/1991 Sb.“ Ten se zabývá způsoby ocenění nabytého majetku, otevíráním a uzavíráním účetních knih či povinnostmi dodržování směrné účetní osnovy při přeměně společností.
- Vyhláška 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví, dále jen „Vyhláška 500/2002 Sb.“, podrobněji rozebírá oceňovací rozdíl k nabytému majetku, kapitálové fondy, dlouhodobý nehmotný majetek a ocenění majetku a závazků.
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů, stanoví obecné předpisy ohledně přeměn právnických osob, které jsou blíže upraveny dalšími, již výše uvedenými zákony.

Z právního hlediska lze, jak již bylo zmíněno v předešlých kapitolách, provést fúzi výhradně mezi obchodními společnostmi stejné právní kategorie. U přeshraniční fúze je navíc nutné si uvědomit, že ji lze provést pouze mezi českou společností a zahraniční společností, která je však rezidentem jednoho z členských států Evropské unie. Nelze proto například uskutečnit přeshraniční fúzi české a švýcarské společnosti. Základní pravidla platící pro všechny kategorie a typy společností, které vstupují do procesu jakékoliv přeměny, upravuje §4 a násl., blíže pak vnitrostátní fúzi upravuje § 61 a násl.

a specificky pro přeshraniční fúzi jsou pravidla zakotvena ještě v § 180 a násl. zákona č. 125/2008 Sb. Dále jsou pravidla přeměn společností upřesněna v § 174 až § 184 zákona č. 89/2012 Sb.

Těmi základními pravidly pro fúzi (domácí i přeshraniční) jsou zejména:

- 1) Fúze společností je přípustná i v období, kdy se jedna společnost nachází v likvidaci, ale dosud nedošlo k rozdělování likvidačního zůstatku, rozhodnutím soudu či statutárního, popř. příslušného, orgánu společnosti.
- 2) Fúze obchodních společností mimo jejich rozdělení je přípustná, je-li společnost v úpadku nebo v ní probíhá insolvenční řízení.
- 3) Rozhodnutí o zrušení fúze se přijímá stejným způsobem jako rozhodnutí o jejím přijetí.
- 4) Pro účely fúze je nutné vypracovat tzv. Projekt přeměny (fúze), ve kterém se, mimo jiného, stanoví rozhodný den.

Ke dni předcházejícímu rozhodný den musí každá ze zúčastněných společností vypracovat konečnou účetní závěrku a k rozhodnému dni musí nástupnická společnost sestavit zahajovací rozvahu včetně komentáře, ve kterém specifikuje, jakým způsobem došlo k převzetí jednotlivých položek aktiv a pasiv dané zanikající společnosti, případně jaké další úpravy se v souvislosti s fúzí provedly.

- 5) Pokud minimálně jedna ze zúčastněných společností podléhá povinnému auditu, jsou všechny zúčastněné společnosti povinny nechat ověřit své konečné účetní závěrky auditorem a nástupnická společnost je navíc povinna nechat auditorem ověřit také svoji zahajovací rozvahu.

U přeshraniční fúze je v této oblasti určité specifikum, a sice dle § 59e odst. 3 ZoP má zahraniční zanikající společnost povinnost sestavit konečnou účetní závěrku a nechat ji ověřit auditorem, pouze pokud tak stanoví zahraniční právo, kterým se tato společnost řídí.

Je zde na místě zmínit také další speciální aspekt přeshraniční fúze. Někteří odborníci zastávají názor, že audit zahajovací rozvahy nástupnické společnosti v České republice pro účely přeshraniční fúze je potřebný vždy, bez ohledu na fakt, zda povinnému ověření auditorem podléhají konečné účetní závěrky zúčastněných společností. Je tomu tak v důsledku doslovného výkladu ustanovení § 59e odst. 4 ZoP. Záleží proto



na individuálním posouzení notáře, který fúzi zapisuje, který výklad považuje za správný, aby nenastal problém se zápisem fúze do obchodního rejstříku.

6) Pokud by ze zahajovací rozvahy nástupnické společnosti vyplývalo nebo existovalo důvodné podezření, že výše neuhrazené ztráty nástupnické společnosti následkem fúze dosáhne poloviny základního kapitálu i po využití všech disponibilních zdrojů k jejímu splacení, není možné, aby rozhodný den následoval po vyhotovení projektu přeměny. Do obchodního rejstříku (dále uvedený také zkratkou „OR“) může být taková fúze zapsána pouze ve chvíli, kdy osoby zúčastněné na přeměně doloží znalecký posudek, ze kterého vyplývá, že daná fúze nezpůsobí úpadek nástupnické společnosti.

7) Má-li dojít důsledkem fúze ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti, je tato zanikající společnost (byť jde o zahraniční subjekt) povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce dle Zákona o přeměnách. Návrh na znalce podává zúčastněná osoba, jejíž jmění má být pro účely fúze oceněno, a pokud se tato skutečnost týká všech zúčastněných společností, podávají návrh společně.

Právní stránkou ocenění jmění znalcem se zabývají následující ustanovení: § 59zb a § 73 Zákona o přeměnách obchodních společností a družstev:

- Ocenění probíhá ke dni zpracování poslední řádné, mimořádné či konečné účetní závěrky před vyhotovením projektu přeměny.
- Při fúzi sloučením je každá společnost povinna nechat ocenit své jmění znalcem, dochází-li v důsledku přeměny ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti. Toto navýšení však nesmí přesáhnout hodnotu znaleckého posudku.

Pro účely přeshraniční fúze je zde opět jisté specifikum. Dle § 59zb odst. 3 může být ocenění jmění zahraniční zanikající společnosti provedeno také podle pravidel státu, v němž je daná zanikající společnost rezidentem, za předpokladu, že takové ocenění odpovídá požadavkům příslušných evropských předpisů pro oceňování nepeněžitých vkladů v akciových společnostech.

Znalecký posudek musí být součástí projektu fúze, který je schvalovaný na valné hromadě. Nedochozí tak pouze ke schválení vypracovaného projektu, ale zároveň všech účetních záznamů zúčastněných společností a zahajovací rozvahy nástupnické společnosti.

### 3.1. Projekt přeměny

Každá přeměna obchodních společností, ať již přeshraniční nebo vnitrostátní, se musí řídit písemným dokumentem, projektem přeměny. V zákonem stanovených případech má formu notářského zápisu. Musí obsahovat zákonem požadované údaje a být schválen valnými hromadami nebo členskými schůzemi.

Projekt fúze musí dle § 70 ZoP obsahovat alespoň následující:

- a) Rozhodný den přeměny
- b) Obchodní jméno a sídlo všech zúčastněných a nástupnických společností, právní formu a identifikační číslo zúčastněných společností.
- c) V případě, že dochází k výměně podílů, je povinnost zahrnout výměnný poměr podílů společníků na zanikající společnosti a případný doplatek s určením výše a data splatnosti.
- d) Práva, jež nástupnická společnost poskytne vlastníkům dluhopisů, případně opatření pro ně navrhovaná.
- e) Den, kterým vzniká akcionářům či společníkům nárok na podíl na zisku a zvláštní podmínky na toto právo se vztahující, pokud existují.
- f) Zakladatelské právní jednání nástupnické společnosti a jeho změny, pokud nějaké jsou. Při fúzi sloučením nemusí být tento bod obsažený, nemění-li se zakladatelské právní jednání. Při fúzi sloučením musí být vždy uvedeno spolu se jmény, bydlištěm či firmou a sídlem a identifikačním číslem členů statutárního orgánu nástupnické společnosti a dozorčí nebo správní rady.

Projekt přeshraniční fúze navíc k těmto bodům, závazným pro běžnou vnitrostátní fúzi společností, dle § 191 ZoP, vyžaduje následující:

- g) Údaje o postupu zapojení zaměstnanců do záležitostí nástupnické společnosti.
- h) Údaje o ocenění aktiv převáděných na nástupnickou společnost.
- i) Údaje o plánovaném propouštění zaměstnanců a možné pravděpodobné dopady přeshraniční fúze na zaměstnance.
- j) Den účetních závěrek fúzujících společností použitý pro stanovení podmínek přeměny.

## **3.2. Notifikační povinnost**

Před procesem schvalování na příslušných valných hromadách, členských schůzích či souhlasy společníků je nutné mít alespoň 1 měsíc přede dnem schvalování zveřejněný projekt fúze ve sbírce listin obchodního věstníku. Zároveň musí být všem zainteresovaným třetím stranám umožněn přístup k zákonem stanoveným údajům a dokumentům dle § 93 ZoP týkajícím se přeměny, aby mohly vznést námitky, pokud nějaké mají. Po uplynutí doby 1 měsíce již na ně nebude brán zřetel. Všechny dokumenty musí být přítomné na schvalovacím řízení k nahlédnutí. Bude-li se přeshraniční fúze schvalovat mimo valnou hromadu společníky postupem dle § 19 odst. 1. ZoP, prodlužuje se doba vyjádření pro společníka na dobu 1 měsíce na základě ustanovení § 197 ZoP.

## **3.3. Rozhodný den**

Rozhodný den je okamžik, od kterého je přeměna účinná pro účely účetnictví a daně z příjmů právnických osob a v těchto oblastech se jednání zúčastněných společností od rozhodného dne považuje za jednání uskutečněného na účet nástupnické společnosti. Datum rozhodného dne si společnosti při fúzi volí libovolně sami a může jím být kterýkoliv den v roce, avšak v rámci určitých mezí, jež jsou rozebírány dále. Je však obecně doporučováno, aby jím byl první den řádného účetního období, jelikož lze využít data řádné účetní závěrky a nemusí se sestavovat mimořádná účetní závěrka pro účely fúze.

Rozhodný den nemůže v žádném případě následovat po zápisu fúze do obchodního rejstříku a zároveň nemůže předcházet okamžik podání návrhu na zápis do OR o více než 12 měsíců. Zakázáno je také stanovení rozhodného tak, aby předcházel datům vzniku kterékoliv ze společností zúčastněných na fúzi.

Stanovení rozhodného dne může mít i důsledky na dokumenty, které mohou být předmětem schvalování na valných hromadách a členských schůzích. Dohromady lze nalézt 3 možnosti, jak stanovit rozhodný den pro účely přeměny.

### **3.3.1. Rozhodný den předchází schválení a zhotovení projektu fúze**

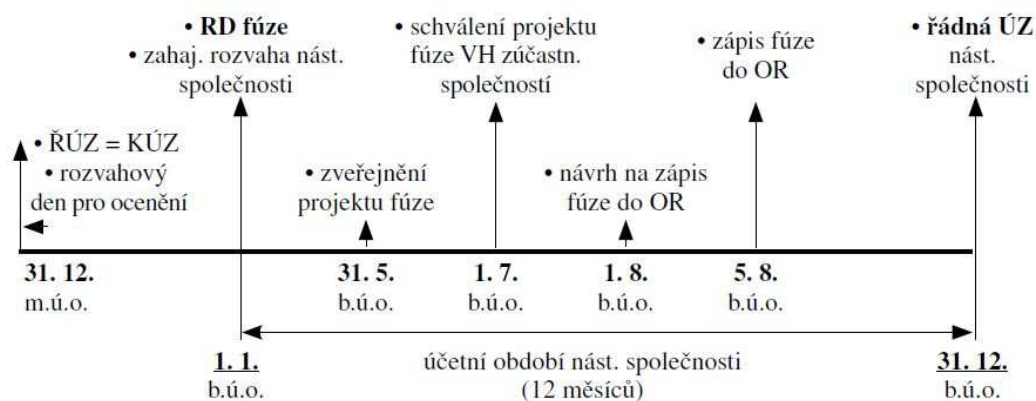
Tato varianta bývá v praxi nejpoužívanější a zpravidla bývá rozhodný den stanoven na první den kalendářního nebo hospodářského roku. To má své logické opodstatnění nejen z hlediska délky účetního období, ale i hlediska daňového. Rozhodný den je tak v souladu s počátkem příprav projektu přeměny, který je poté valnými hromadami

předkládán a schvalován v době, kdy jsou k dispozici všechny dokumenty potřebné pro uskutečnění. Za předpokladu, že řádným účetním obdobím zúčastněných společností je kalendářní rok, celý postup by se dal shrnout do následujících systematických (nikoliv nutně chronologických) bodů:

- Sestavení konečné účetní závěrky jako řádné závěrky k 31. 12. X a její následné využití pro znalecké ocenění zanikající společnosti (je-li vyžadováno).
- Sestavení zahajovací rozvahy nástupnické společnosti k 1. 1. X+1, tj. okamžitě po datu sestavení konečné účetní závěrky zúčastněných společností.
- Audit konečných účetních závěrek a zahajovací rozvahy, je-li vyžadován.
- Vypracování a schválení projektu přeměny a jeho zveřejnění alespoň po dobu jednoho měsíce.
- Následné schválení přeměny valnými hromadami po uplynutí lhůty pro zveřejnění projektu přeměny.
- Podání návrhu na zápis přeměny do OR (nejpozději do 12 měsíců po rozhodném dni).
- Zápis přeměny do OR do konce roku X+1.
- K 31. 12. X+1 sestavení řádné účetní závěrky nástupnické společnosti.

Pro lepší představu by celý výše popsaný proces mohl vypadat následovně (data jsou uváděna pouze indikativně):

**Obrázek č.1 Rozhodný den fúze předchází schválení projektu fúze a navazuje na den ocenění**



(Zdroj: Šebestíková, 2019)

Rozhodný den však nemusí být stanoven na první den běžného účetního období (tj. kalendářního nebo hospodářského roku), ale v jeho průběhu, a tím může dojít ke vzniku zkráceného účetního období před rozhodným dnem fúze a ke vzniku zkráceného nebo prodlouženého účetního období po rozhodném dni fúze. Pokud by se tak stalo a rozhodný den se stanovil například k 1.3., postup by byl následující (opět je nutné předpokládat, že standardním účetním obdobím zúčastněných společností je kalendářní rok):

- Začátek kalendářního roku k 1. 1. X
- Uzavření účetních knih a vytvoření mimořádné konečné účetní závěrky k 28. 2. X (od 1. 1. X do 28. 2. X vzniká zkrácené účetní období před rozhodným dnem) a její následné využití pro znalecké ocenění zanikající společnosti (je-li vyžadováno).
- 1. 3. rozhodný den přeměny a sestavení zahajovací rozvahy nástupnické společnosti.
- Audit konečných účetních závěrek a zahajovací rozvahy, je-li vyžadován.
- Vypracování projektu přeměny.
- Schválení projektu přeměny valnými hromadami a jeho zveřejnění po dobu alespoň jednoho měsíce.
- Schválení přeměny valnými hromadami po uplynutí lhůty pro zveřejnění projektu přeměny.
- Podání návrhu na zápis přeměny do OR (nejpozději do 12 měsíců od rozhodného dne přeměny).
- Zápis přeměny do OR. Pokud by zápis přeměny byl proveden do 31. 12. X, nástupnické společnosti vznikne po rozhodném dni zkrácené účetní období, a to od 1. 3. X do 31. 12. X. V opačném případě, pokud by zápis do OR nabyl platnosti po Novém roce (tj. v roce X+1), vzniklo by nástupnické společnosti účetní období přesahující 12 měsíců a trvající od 1. 3. X do 31. 12. X+1, v tomto případě trvající 22 měsíců.

Následující dva případy jsou komplikovanější z hlediska absence informací, jelikož v těchto případech rozhodný den přeměny následuje po vypracování projektu přeměny. Valným hromadám tak při procesu schvalování nemůže být předložena zahajovací rozvaha nástupnické společnosti a ani konečné účetní závěrky zúčastněných společností,

které je nutné sestavit ke dni předcházejícímu rozhodný den (který však následuje až po vypracování projektu přeměny).

Pokud jsou tedy tyto záznamy postrádány, je pro účely schválení přeměny nutné vycházet z jiných reálných dat. K nim patří zejména znalecký posudek (je-li vyžadován), který se v těchto případech vypracovává k datu poslední řádné účetní závěrky zanikající společnosti a před datem zpracování projektu fúze, a dále poslední dostupné řádné (mimořádné), popř. mezitímní, účetní závěrky zúčastněných společností.

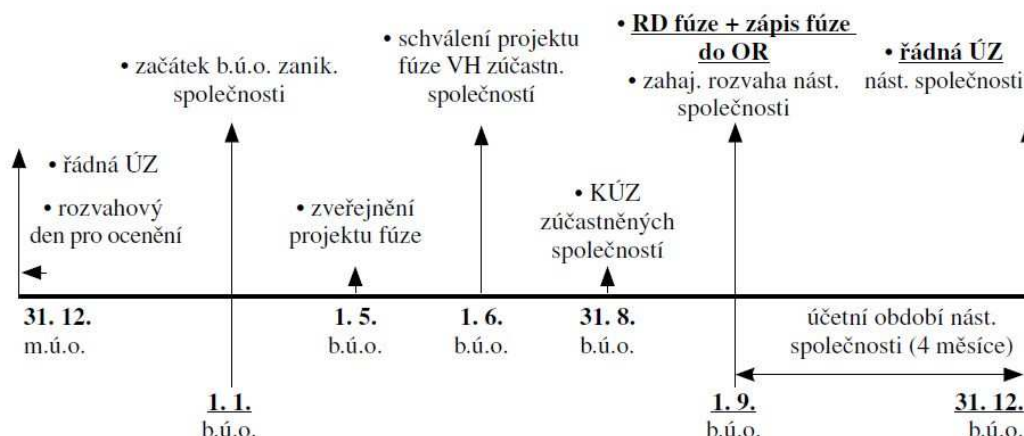
Dalším problémem je skutečnost, že po řádné (mimořádné) účetní závěrce otevírá zanikající společnost účetnictví v nepřeceněných hodnotách. Ke dni předcházejícímu rozhodný den sestavuje zanikající společnost konečnou účetní závěrku, jejíž údaje navazují na nepřeceněné hodnoty z poslední řádné (mimořádné) účetní závěrky. Údaje k rozvahovému dni mohou být zastaralé (v některých případech i v řádech měsíců) a způsobí, že vykazovaná hodnota majetku, který nástupnická společnost přejímá, neodpovídá reálné současné hodnotě. V případě zásadních rozdílů může dojít k zamítnutí fúze valnými hromadami (Šebestíková, 2019).

### **3.3.2. Rozhodný den se shoduje se zápisem do OR**

V tomto prvním případě je den zápisu do OR spojen s rozhodným dnem fúze. Ke dni předcházejícímu den zápisu, zároveň i rozhodný den, sestaví zúčastněné společnosti konečné účetní závěrky a od data zápisu do konce příslušného kalendářního nebo hospodářského roku účtuje již nástupnická společnost sama za sebe a je-li vyžadováno přecenění, tak také v přeceněných hodnotách.

Na schématu by celý proces mohl vypadat následovně (data jsou uváděna pouze indikativně):

## Obrázek č. 2 Rozhodný den se shoduje s dnem zápisu do OR



(Zdroj: Šebestíková, 2019)

Zde je vhodné poukázat na nesoulad mezi rozvahovým dnem pro ocenění (31. 12. .X) a rozhodným dnem (1. 9. X+1). Nástupnická společnost má v zásadě dvě možnosti, jak tento nesoulad zohlednit v zahajovací rozvaze, a to:

- 1) Pro účely zahajovací rozvahy udělat aktualizaci znaleckého ocenění na základě konečné účetní závěrky k 31. 8. nebo
- 2) Vykázat původní znalecké ocenění postupem dle § 14a odst. 3 vyhlášky 500/2002 Sb. To znamená, že v zahajovací rozvaze bude muset nástupnická společnost vykázat přírůstky/úbytky majetku a závazků zanikající společnosti (která byla oceněna posudkem k 31. 12. X) za období od 1. 1. X+1 do 31. 8. X+1. Nelze totiž použít jen znalecké ocenění ke dni 31. 12. X pro účely sestavení zahajovací rozvahy k 1. 9. X+1.

### 3.3.3. Rozhodný den následuje po zhotovení a schválení projektu přeměny, ale předchází zápisu do OR

Hlavní rozdíl v tomto případě spočívá v tom, že mezi rozhodným dnem a zápisem fúze do rejstříku je nějaký časový interval, který může stačit k tomu, aby se vypracovaly: konečné účetní závěrky, aktualizace znaleckého ocenění (je-li samotné znalecké ocenění nutné), zahajovací rozvaha a audit (je-li vyžadován). Proto v okamžiku zápisu do OR mohou být již tyto dokumenty dostupné a dokládat tak, že § 5a zákona o přeměnách je naplněn a fúze může být zapsána.

### **3.4.Schválení antimonopolním úřadem**

V určitých případech je nutné schválení fúze společností Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže (ÚOHS). Podstatným faktorem pro posouzení, zda fúze podléhá schválení či nikoliv, je aspekt „relevantního trhu“. Tímto termínem se rozumí trh zboží, který je svými charakteristikami nebo cenami shodný, srovnatelný či vzájemně zaměnitelný s tím, ve kterém působí druhý subjekt účastníci se přeměny. K posouzení dochází zejména u těch největších fúzí na daném trhu a jsou nastavené limity, od kterých tyto přeměny podléhají schválení. Těmi jsou:

- a) celkový čistý obrat všech spojujících se soutěžitelů je vyšší než 1,5 miliardy Kč, a zároveň alespoň dva ze spojujících se soutěžitelů dosáhli čistého obratu vyššího než 250 milionů Kč,
- b) čistý obrat dosažený alespoň jedním ze soutěžitelů je vyšší než 1,5 miliardy Kč, a zároveň celosvětový čistý obrat dosažený dalším ze soutěžitelů je vyšší než 1,5 miliardy Kč.

Pokud zúčastněné společnosti splňují bod a) či b), podléhá jejich spojení schválení ÚOHS. Pokud úřad nemá důvodné podezření, že by přeměnou došlo k narušení hospodářské soutěže, ve lhůtě do 30 dnů od zahájení řízení vydá rozhodnutí o schválení. V opačném případě, pokud by došlo k výraznému posílení moci již tak dominantní společnosti na trhu, oznámí úřad do této lhůty účastníkům, že nadále pokračuje v řízení, jehož rozhodnutí je ÚOHS povinen vydat do 5 měsíců od zahájení řízení (CzechTrade, 2018).



## 4. Účetní aspekty

### 4.1. Rozhodný den pro účely účetnictví

Jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, dle platné české legislativy je rozhodný den okamžikem, kdy vstupují v platnost účetní účinky fúze, zatímco právní účinky nabývají platnosti okamžikem zápisu přeměny do OR. Z pohledu vnitrostátní fúze je výklad práva jasný a nedochází k nesouladu právních a účetních účinků fúze mezi nástupnickou a zanikající společností.

Vzhledem k odlišnosti právních úprav jednotlivých států i v rámci Evropské unie, může tento nesoulad vzniknout v případě nesprávně zvoleného rozhodného dne.

1. 1. 2012 vstoupila v platnost novela č. 355/2011 Sb., která mění a doplňuje zákon o přeměnách obchodních korporací a družstev a která do určité míry eliminovala tento problém. Ta stanoví, že rozhodný den nemusí být, jak tomu bylo do této novely, stanoven nejpozději na den konání valné hromady. Nejzazší možný termín byl posunut na den zápisu přeměny do OR, čímž do českého práva vnáší vyšší kompatibilitu se zahraničními zákony a současně větší flexibilitu pro české společnosti. Avšak 12měsíční lhůta pro podání návrhu přeměny na zápis do OR zůstala beze změny.

V důsledku výše zmíněných změn má tato novela velký dopad na přeshraniční fúze, jejich průběh, přípravy a schvalování dokumentů na ně vázané, stále však může dojít k paradoxním situacím.

Některé země (například Chorvatsko, Maďarsko, Polsko) mají spojený nástup právních a účetních účinků fúze do jediného dne, dne zápisu do OR. Tato skutečnost přinášela problémy, kterým se dá díky novele č. 355/2011 Sb. vyhnout, nastat však stále mohou. Pokud by bylo požadavkem uskutečnit přeshraniční fúzi do ČR se zanikající společností v Maďarsku a došlo by ke stanovení rozhodného dne před konáním valné hromady tak, jak tomu muselo být před novelizací, například k 1. 1., nástupnická společnost by se dle platné legislativy měla řídit českým právním řádem a, mimo jiného, by tak sestavila zahajovací rozvahu k 1. 1. a od tohoto dne vedla účetnictví, jehož součástí by byla také zanikající maďarská společnost. Nicméně z pohledu maďarské legislativy zanikající společnost pokračuje ve vedení účetnictví dále, a to až do svého zániku, tedy do dne zápisu do OR. Její aktiva a pasiva tak není možné zahrnout do jiné účetní jednotky. Může tedy dojít k duplicitnímu vedení účetnictví a účetních operací maďarské společnosti

(maďarskou a nástupnickou společností zároveň), což může vyústit v to, že by tyto operace byly dvakrát zdaněny daní z příjmů právnických osob (Skálová, 2009).

Avšak platná a účinná smlouva o zamezení dvojímu zdanění může problém s dvojím zdaněním vyřešit. V určitých případech přeshraniční fúze maďarské zanikající společnosti do české nástupnické společnosti umožní, aby se daň zaplacená v Maďarsku (která plyne z duplicitních operací) započítala na českou daňovou povinnost nástupnické společnosti. Nicméně, výše maďarské daně k započtení nesmí překročit tu část české daně, která se vztahuje k duplicitním operacím.

Řešení, které přinesla již zmíněná novela č. 355/2011 Sb. však v sobě obsahuje zcela jiný problém, který se nevztahuje na zjednodušené fúze sloučením, kdy se fúzují mateřská a dceřiná společnost či dvě sesterské. Pokud by byl rozhodný den stanovený několik měsíců po vypracování a schválení projektu fúze, zúčastněné společnosti by až do rozhodného dne pokračovaly samostatně ve vedení účetnictví. Vzhledem k časové prodlevě by mohl vzniknout rozdíl mezi základním kapitálem převáděným na nástupnickou společnost a základním kapitálem uváděným v projektu přeměny. To by ovlivnilo výměnné poměry, které jsou vázané na výši základního kapitálu, a výslednou výši podílu společníka (Kozdera, 2015).

V souladu s ustanovením § 45 ZoP však mohou společníci dosáhnout kompenzace díky právu na dorovnání, které jim vzniká v případě, že výměnný poměr podílů s případnými doplátky uvedený v projektu přeměny není k rozhodnému dni adekvátní, nebo není-li vypořádání poskytované přejímacím společníkem při převodu jmění ostatním společníkům přiměřené reálné hodnotě jejich podílů ke dni zápisu převodu jmění do OR.

## **4.2. Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti a metody sestavení**

Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti vychází z konečných účetních závěrek sestavených ke dni předcházející stanovený rozhodný den fúze. Ne všechny země mají však legislativu upravenou tak, aby umožnila zanikající společnosti přenést povinnost vedení účetnictví na nástupnickou zahraniční společnost. Tento paradox je však blíže rozebrán v předchozí části.

Prvním dnem zachyceným v zahajovací rozvaze je rozhodný den. Tam je vykázán součet veškerého majetku a závazků v zákonem stanovených předpisech. Jedná se rovněž o den,

kdy dochází k nabytí veškerého majetku a závazků z účetního hlediska a veškerá jednání zanikající společnosti se od tohoto dne vedou na účet nástupnické společnosti.

Při sestavování zahajovací rozvahy v případě přeshraniční fúze se vychází vždy z účetnictví všech zúčastněných společností, přičemž co se týče položek účetnictví zanikající společnosti, tak ty může být nutné určitým způsobem upravit před provedením fúze.

Před převzetím jmění zanikající společnosti je potřeba účetní hodnoty vykazované v zahraniční měně přepočítat na měnu, ve které povede účetní záznamy nástupnická společnost. Přepočet se provede dle platného devizového kurzu vyhlášeného příslušnou bankou v zemi nástupnické společnosti (v případě české republiky se jedná o ČNB, v rámci Eurozóny jde o ECB) k datu rozhodného dne přeměny.

Aby se předešlo duplicitním účetním záznamům, do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti se nepromítnou položky, které jsou vykázány v obou rozvahách současně, jedná se tedy o vyloučení následujících položek: vzájemná půjčka, kapitálových vztahů (tj. finanční investice mateřské společnosti v zanikající dceřiné), vzájemné pohledávky a závazky. Tyto a další položky, které neodpovídají českým účetním předpisům, je potřeba vyloučit. Případné rozdíly plynoucí z vyloučení těchto položek a měnového přepočtu se vykazují v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti do vlastního kapitálu. Další, v některých případech nezbytnou úpravou je ocenění na reálnou hodnotu.

### **4.3. Odložená daň v souvislosti s přeceněním majetku**

I přes skutečnost, že je tuto položku v zákonem stanovených případech nutné vykazovat v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti, má spíše informační charakter a vedení podniku udává například, jaké byly v průběhu let, v nichž se majetek používal, úspory z titulu daňových odpisů, které probíhaly rychleji než účetní. Odložená daň jako taková tedy vyjadřuje daň, kterou bude muset podnik zaplatit v budoucnu „navíc“, jelikož účetní odpisy stále probíhají, ale není již možné uplatnit daňové ve stejné výši. Jsou však i další případy, kdy může dojít ke vzniku odložené daně kromě odpisů, například z rozdílu mezi účetními a daňovými opravnými položkami, při tvorbě daňově neúčinných rezerv a přecenění aktiv při přeměnách společností a vkladech majetku.

Co se vykazování odložené daně týče, dle § 59 odst. 5 vyhlášky 500/2002 Sb. a účetního principu opatrnosti je společnost povinna vykazovat odložený daňový závazek vždy,

avšak odloženou daňovou pohledávkou pouze tehdy, je-li vysoce pravděpodobné že bude v budoucnu možná její utilizace. Jinými slovy, společnost předpokládá, že bude dosahovat dostatečného zisku k možnosti uplatnění této pohledávky.

Z důvodu již zmíněného principu opatrnosti je nutné chápat odloženou daň pro účely sestavování zahajovací rozvahy ve dvou rovinách. V rovině odložené daně, která plyne z veškerých přechodných rozdílů, které byly posouzeny pro odloženou daň vykázanou v konečných účetních závěrkách zúčastněných společností, a v rovině odložené daně, která plyne z přecenění (je-li pro účely fúze vyžadováno).

#### **a) Odložená daň vykázaná v konečných účetních závěrkách**

Pro účely fúze ovšem nedochází pouze k převzetí a obyčejnému sečtení položek odložené daně z konečných účetních závěrek zanikající a nástupnické společnosti, ale dochází k faktickému převzetí a koncentraci veškerých přechodných rozdílů na úrovni nástupnické společnosti. Pokud budou tyto přechodné rozdílly posouzeny na agregované úrovni (tj. jako souhrn přechodných rozdílů za zanikající a také nástupnickou společnost), může dojít k tomu, že v zahajovací rozvaze se vykáže jiná výše odložené daně, než kolik činí obyčejný součet odložené daně zanikající a nástupnické společnosti. Je proto doporučeno, aby se pro účely zahajovací rozvahy provedla nová souhrnná kalkulace odložené daně, která zahrnuje veškeré přechodné rozdílly, které se v důsledku fúze koncentrovaly na úrovni nástupnické společnosti.

Jakákoliv změna odložené daně oproti prostému součtu se promítne v položce odložená daňová pohledávka či závazek souvztažně s vlastním kapitálem v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti.

#### **b) Odložená daň z přecenění**

Navíc, k již zmíněné odložené dani vykazované v konečných účetních závěrkách, dle české účetní legislativy vzniká odložená daň také při přeměnách společností. V tomto případě vzniká z přecenění majetku a závazků pro účely fúze následujícím způsobem:

$$\text{Odložená daň} = \text{daňová sazba} * (\text{hodnota přeceněných aktiv} \\ (\text{pasiv}) - \text{původní účetní hodnota aktiv (pasiv) před fúzí}) \quad (1)$$

Z hlediska účetnictví se první část odložené daně vztahující se k předchozímu účetnímu období zaúčtuje na účtech skupiny 42 a část vztahující se k běžnému účetnímu období do skupiny 59. Meziroční zvýšení či snížení odložené daně vypočtené z přechodných rozdílů se dále účtuje v rámci skupiny 48 a případné rozdílů se dále účtují do vlastního kapitálu.

#### **4.4. Goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku**

Goodwill i oceňovací rozdíl k nabytému majetku jsou obojí pojmy, které byly do českého účetnictví zavedeny od roku 2003, do té doby spadaly do opravných položek k nabytému majetku. Tato položka již není v účetních předpisech definována a od roku 2003 se rozpadla na již zmíněné 2 položky. Vzhledem ke skutečnosti, že způsob výpočtu je rozdílný pro přeměnu společností a nabytí koupí, bude v následující části práce zmíněn pouze způsob využívaný pro přeměnu společností.

##### **4.4.1. Goodwill**

Goodwill spadá, na rozdíl od oceňovacího rozdílu, do dlouhodobého nehmotného majetku. V účetnictví společnosti se objeví v případě, že daná účetní jednotka nabývá jiný podnik nebo jeho část koupí, vkladem nebo formou přeměn obchodních korporací, s výjimkou změny právní formy. Goodwill v případě přeměn obchodních korporací vzniká z následujícího rozdílu:

*Goodwill = Přeceněná hodnota čistého majetku – VK individuálně přeceněný* (2)

*VK individuálně přeceněný =*

*individuálně přeceněný majetek – individuálně přeceněné závazky* (3)

Přeceněnou hodnotou čistého majetku se rozumí znalecké ocenění části fúzí nabývané společnosti. Pro účel stanovení goodwillu je tedy nutné, aby znalec nejenom stanovil hodnotu zanikající společnosti jako celku, ale také individuálně přecenil jednotlivá aktiva a závazky zanikající společnosti. Nástupnická společnost tak přebírá aktiva a závazky v již nové, znalce stanovené, ceně a zároveň může vykázat goodwill. Na straně pasiv pak nástupnická společnost ve své zahajovací rozvaze v položce vlastního kapitálu vykáže celkový rozdíl mezi oceněním zaniklé společnosti jako celku (tj. přeceněná

hodnota čistého majetku) a jejím původním účetním oceněním (tj. původní výše vlastního kapitálu zaniklé společnosti).

Pokud je goodwill kladný, odpisuje se do nákladů rovnoměrně po dobu 60 měsíců od rozhodného dne přeměny. Účetní odpis do nákladů se provádí prostřednictvím oprávek 55x. Příslušný odpis bude proveden zápisem: MD 55x / D 07x

Záporný goodwill má stejný režim jako goodwill kladný, účtuje se však do výnosů.

Zahrnování goodwillu do nákladů pro účely ZDP je striktně stanoveno. Kladný goodwill se do daňových nákladů zahrnuje rovnoměrně po dobu 180 měsíců. To samé platí pro záporný goodwill, jen se zahrnuje do výnosů. Dojde-li však k vyřazení poslední části dlouhodobého hmotného majetku nebo dlouhodobého nehmotného majetku, ke kterému se goodwill váže, zahrne se zbývajících, neodepsaná část kladného nebo záporného goodwillu jednorázově do nákladů nebo výnosů (Šperl, 2019).

Uznatelnost kladného goodwillu ve formě daňově účinných nákladů se váže na § 25 odst. 1 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb. Povinnost zahrnout záporný goodwill do daňových výnosů se naopak pojí s § 23 odst. 3 písm. c) bod 5. ZDP. V obou situacích ve své podstatě platí, že v případě goodwillu vzniklého jinak než při koupi (například přeshraniční fúzí), není možno jeho kladnou hodnotu zahrnout do daňově uznatelných nákladů a v případě záporného goodwillu není povinnost jej zahrnovat do daňových výnosů.

#### **4.4.2. Oceňovací rozdíl**

Druhá zmíněná položka, oceňovací rozdíl k nabytému majetku, dále v odstavci zmíněný pouze jako „oceňovací rozdíl“, se řadí do dlouhodobého hmotného majetku, není však majetkem definovaným v zákoně o daních z příjmů, jinými slovy nespadá pod pojem hmotný majetek, dle § 26 zákona č. 586/1992 Sb.

Ustanovení § 7 odst. 10 vyhlášky 500/2002 Sb. také udává, že oceňovací rozdíl, kladný či záporný, vzniká jako rozdíl mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté dluhy. Jinými slovy se daný vztah dá zapsat takto:

$$\text{Oceňovací rozdíl} = \text{Přeceněná hodnota čistého majetku} - \text{původní účetní VK} \quad (4)$$

Přeceněná hodnota čistého majetku se dá jinak označit jako znalecky oceněná fúzí nabývaná společnost, nedochází však k individuálnímu přecenění jednotlivých položek majetku zanikající společnosti.

Odpisování oceňovacího rozdílu probíhá rovnoměrně po dobu 180 měsíců od rozhodného dne přeměny. Kladný rozdíl je odúčtován do nákladů a záporný do výnosů. Účetní jednotka může rozhodnout o zkrácení dané doby pouze v případě, že se v majetku, ke kterému se oceňovací rozdíl vztahuje, nenachází majetek s dobou použitelnosti delší než 15 let (Šperl, 2019).

Oceňovací rozdíl se eviduje na účtech skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku a odpis, v tomto případě kladného, oceňovacího rozdílu probíhá následovně: MD 557 / D 098; v případě záporného MD 098 / D 648.

Pro daňovou uznatelnost je důležité, jakým způsobem došlo ke vzniku oceňovacího rozdílu. Pokud způsobem jiným, než koupí, aplikují se následující 2 paragrafy zákona o daních z příjmů:

- Dle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 4 zákona č. 586/1992 Sb. lze výsledek hospodaření snížit o oceňovací rozdíl vzniklý jinak, než koupí majetku, tedy i o odpisy účtované do výnosů, jedná-li se o záporný oceňovací rozdíl.
- Dle § 25 odst. 1 písm. zh) zákona č. 586/1992 Sb. se oceňovací rozdíl nabytý jinak než koupí, který je podle účetních předpisů účtován do nákladů, tedy i o jeho odpisy účtované do nákladů, jde-li o kladný rozdíl, nepovažuje za daňově uznatelný náklad.

## 5. Daňové aspekty

Co se daňových aspektů týče, je na místě zopakovat, že tato práce je zaměřena na přeshraniční fúze společností, jejichž nástupnická společnost je rezidentem České republiky, a na celou problematiku je proto nahlíženo z pohledu české nástupnické společnosti.

Při postupu od samého počátku fúze a související problematiky, první aspekt představuje účinnost přeshraniční fúze pro daňové účely. Ta vstupuje v platnost v den, kdy je daná fúze zapsána do obchodního rejstříku v České republice, bez ohledu na fakt, kdy dojde k zápisu v zemi zanikající společnosti. To ovšem neplatí pro daň z příjmů právnických osob, pro kterou je fúze účinná, jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, od rozhodného dne fúze.

Může ovšem nastat situace, kdy nedojde k zániku daňové povinnosti v zahraničí. Pro tyto účely je třeba posoudit aspekt „Stálé provozovny“ české nástupnické společnosti v domovském státě zahraniční zanikající společnosti. Tedy v případě, že nástupnická společnost i nadále (tj. po fúzi) poskytuje služby či provozuje činnost zanikající společnosti v jejím domovském státě, ovšem pod svým jménem.

### 5.1. Daňové přiznání

Dle § 38ma zákona č. 586/1992 Sb., je poplatník (ve sledovaném případě každá právnická osoba individuálně) povinen podat daňové přiznání za období předcházející rozhodnému dni fúze, za které dosud nebylo podáno.

Pokud rozhodný den fúze připadne na první den kalendářního či hospodářského roku, je stanovena 3měsíční, v případě podávání přiznání daňovým poradcem či povinnosti podléhat auditu 6měsíční, lhůta pro podání daňového přiznání od konce měsíce, do kterého spadá poslední den zdaňovacího období a bezprostředně předchází rozhodnému dni fúze. Může ovšem nastat situace, v níž bude rozhodný den fúze připadat na den v průběhu hospodářského či kalendářního roku. V takovém případě se již nejedná o „zdaňovací období“, ale pouze „období“, za které je nutné také podat daňové přiznání.

V této problematice rozlišujeme 3 následující případy, v závislosti na nastavení rozhodného dne fúze:



### 5.1.1. Rozhodný den se shoduje se začátkem běžného účetního (zdaňovacího) období

V takovém případě se podávání příznání k dani z příjmů právnických osob (dále také „DPPO“) nástupnické společnosti řídí standardním režimem a rozhodný den je stanovený na počátek kalendářního, popř. hospodářského roku. Platí zde běžná lhůta 3 měsíců nebo prodloužená na 6 měsíců v případech zmíněných na začátku kapitoly.

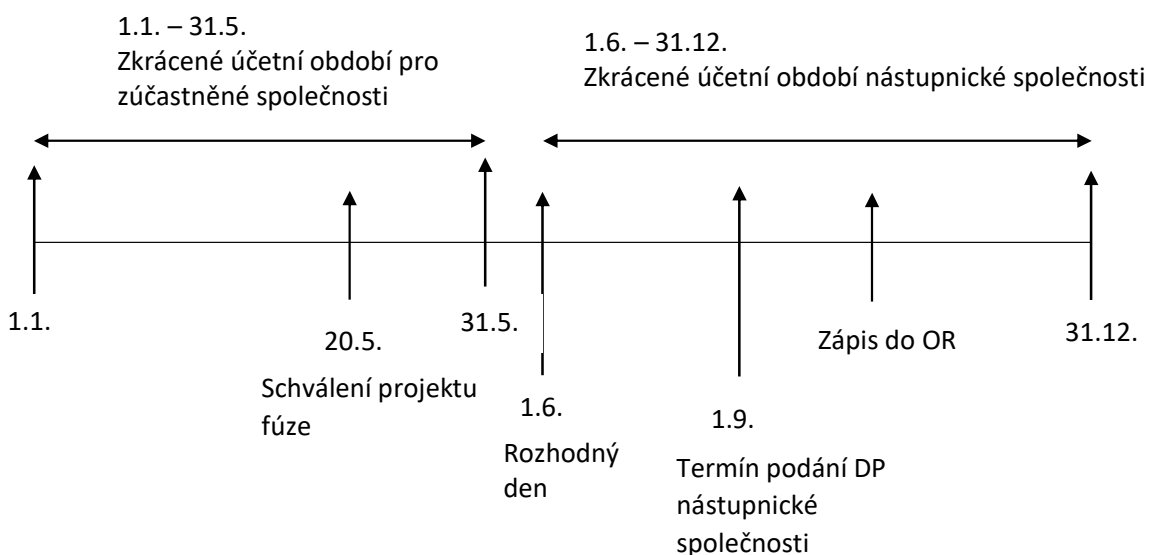
### 5.1.2. Rozhodný den je stanovený v průběhu účetního (zdaňovacího) období

V souvislosti s rozhodným dnem stanoveným v průběhu účetního období je nutné brát ohled na datum schválení projektu přeměny statutárním orgánem společnosti, zda ke schválení došlo před stanoveným rozhodným dnem či až po něm.

- a) Pokud došlo ke schválení projektu před stanoveným rozhodným dnem nebo se s ním shoduje.

Daňové příznání nástupnické společnosti za zkrácené období se v takovém případě podává nejpozději do 3. měsíce od konce měsíce, do něž spadá den předcházející rozhodnému dni přeměny. Tato situace je zachycena na následující časové ose:

#### Obrázek č. 3 Rozhodný den stanovený v průběhu účetního období pro daňové účely

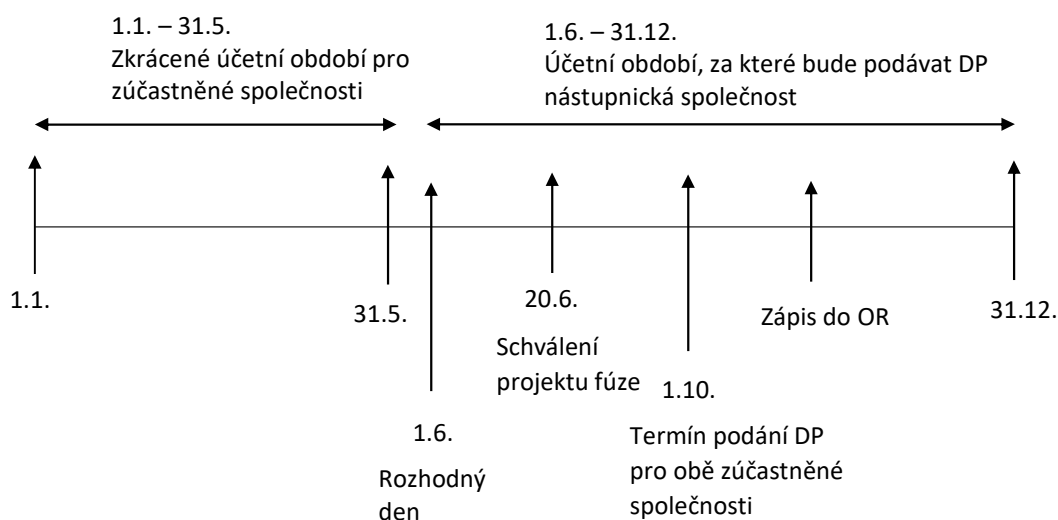


(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

b) Rozhodný den předchází schválení projektu

Pokud rozhodnutí statutárního orgánu následuje až po stanoveném rozhodném dni, je termín pro podání přiznání k DPPO nástupnické společnosti závislý na datu schválení projektu přeměny. Daňové přiznání v takovém případě musí být podáno nejpozději do 3 měsíců od konce měsíce, do něž spadá den schválení přeměny statutárním orgánem.

#### Obrázek č. 4 Rozhodný den stanovený před schválení projektu fúze pro daňové účely



(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

Další daňové přiznání, v souvislosti s přeshraniční fúzí, se podává za období (které je také zdaňovacím obdobím) od rozhodného dne do konce kalendářního nebo hospodářského roku (v závislosti na tom, jaké je běžné zdaňovací období nástupnické společnosti), ve kterém byla fúze zapsána do OR (dle § 21a písm. c) ZDP). Pokud by tedy došlo k zápisu fúze do obchodního rejstříku až v kalendářním nebo hospodářském roce následujícím po roce, do kterého spadá rozhodný den, nastane situace, kdy se daňové přiznání po rozhodném dni fúze podává za zdaňovací období, které je delší než 12 měsíců.

Vždy je třeba brát ohled na zdaňovací období daného subjektu. V případě, že se společnost řídí kalendářním rokem a rozhodný den si nastaví na 1.5, ovšem k zápisu do OR dojde v průběhu následujícího roku, bylo by zdaňovací období nástupnické společnosti 20 měsíců (od 1. 5. X do 31. 12. X+1). Délka období, za které se podává daňové přiznání před a po rozhodném dni fúze má vliv také na daňové odpisy, jež jsou dále vysvětleny v následující sekci.

## 5.2.Odpisy majetku:

Tato problematika a následující část práce je rozepsána dle § 23c, § 26 odst. 7 a § 32c ZDP.

Při nabytí již odpisovaného majetku českou nástupnickou společností od zahraniční zanikající společnosti pokračuje obchodní korporace v odpisování daného hmotného či nehmotného majetku z přepočtené zahraniční ceny stanovené dle § 23 odst. 17.

Podstatné ovšem je, že takto převzatý hmotný majetek lze, po zařazení do příslušné odpisové skupiny, odepisovat pouze rovnoměrně, v úhrnu do výše rozdílu přepočtené pořizovací ceny a odpisy nebo zahraničními položkami obdobného charakteru.

S odpisy a jejich daňovou výší je následně úzce spojena také problematika stanovení rozhodného dne, respektive délka období jemu předcházející a na něj navazující. V zásadě je možné říci, že za období, které je kratší než 12 měsíců (ať jde o období před nebo po rozhodném dni), lze uplatnit pouze poloviční výši ročních odpisů.

Současně s ohledem na fakt, že během řádného účetního období lze uplatnit odpisy pouze ve výši, která je ekvivalentní 12 měsíčním odpisům, avšak pokud dojde ke vzniku účetního období delšího než 12 měsíců, je možné uplatnit odpis pouze ve výši 12 měsíčních odpisů.

## 5.3.Finanční investice

Vzájemné zůstatky mezi nástupnickou a zanikající společností (včetně finanční investice české nástupnické společnosti v zanikající společnosti) se ze zahajovací rozvahy nástupnické společnosti musí vyloučit, jak již bylo zmíněno v účetních aspektech přeměn. Složitější situace nastává v případě, že zanikající společnost má finanční investice v dalších společnostech. To znamená, že důsledkem dané přeshraniční fúze se nástupnická společnost stane přímým společníkem ve společnostech, ve kterých vlastnila finanční investici zanikající společnost. Je zde proto nutné určit daňovou nabývací cenu těchto podílů, která by se měla stanovit dle § 24 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb.

Toto ustanovení popisuje základní princip, z něž plyne, že nabývací cena podílu se stanoví následujícím způsobem:

$$\text{Nabývací cena podílu} = \text{Prvotní vklad do kapitálu (kupní cena podílu)} + \text{Další příplatky do kapitálu} - \text{Vratky kapitálu (kromě výplaty dividend)} \quad (5)$$

Následkem může být situace, v níž se bude lišit daňová a účetní hodnota finanční investice vykazované v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti. Za předpokladu, že by daňová hodnota finanční investice stanovená podle § 24 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. byla 200 tisíc a účetní hodnota 500 tisíc (hodnota stanovená pro účely účetnictví pouze přepočtem dle kurzu české národní banky k rozhodnému dni) a nástupnická společnost by požadovala vratku z investice v hodnotě 300 tisíc. Účetně zde nenastává žádný problém, ovšem v tuto chvíli ona zmíněná vratka převyšuje daňovou hodnotu dané investice a vzniká tím povinnost odvézt srážkovou daň z vyplacené hodnoty převyšující hodnotu pro daňové účely. Příslušná smlouva o zamezení dvojímu zdanění však může stanovit lepší daňový režim.

Daňovou nabývací cenu podílů nabytých od zanikající společnosti v rámci přeshraniční fúze je nutné určit ne jenom pro účely kapitálových vratek z těchto podílů, ale také pokud by byl požadován úplatný prodej těchto podílů. Zde je ovšem na místě zmínit, že pokud by se jednalo o prodej podílu, který představuje alespoň 10% držbu na základním kapitálu v příslušné společnosti, tak při splnění dalších podmínek § 19 zákona č. 586/1992 Sb., a to zejména nepřetržité držby po dobu alespoň 12 měsíců před samotným prodejem, budou příjmy z prodeje tohoto podílu osvobozené od daně. Navíc, dle pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 k § 19 zákona č. 586/1992 Sb. se doba, po kterou držela daný podíl zaniklá společnost, nepřerušuje a započítává na dobu držby tohoto podílu nástupnickou společností.

#### **5.4. Převzetí daňové ztráty**

Nástupnická společnost si může uplatnit daňovou ztrátu zanikající společnosti jako položku odečitatelnou od základu daně podle § 23c odst. 8 písm. b) a za podmínek dále stanovených v § 38na zákona č. 586/1992 Sb. Možné je tedy uplatnění maximálně do výše té části základu daně nástupnické společnosti připadající na stejné činnosti, ze kterých příslušná daňová ztráta vznikla zanikající společnosti, a to maximálně do 5 zdaňovacích období bezprostředně následujících po období, ve kterém byla ztráta vytvořena u zanikající společnosti.

Výše uplatnitelné daňové ztráty ovšem závisí na velikosti ztráty, které by zanikající zahraniční společnost dosáhla v případě, že by se řídila platnou českou daňovou legislativou. Jinými slovy jde o upravení dané ztráty o položky, které snižují či zvyšují tuto ztrátu v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb. Pokud by nastala situace, ve které by

daňová ztráta společnosti byla menší než ta, které by dosáhla podle platné české legislativy, uplatnitelná ztráta by byla ta menší z hodnot.

## **5.5.DPH**

Daňová přiznání k dani z přidané hodnoty se podávají za zúčastněné společnosti do dne zápisu fúze do OR samostatně. Po provedení zápisu je nástupnická společnost povinna podat tato přiznání za zanikající osoby za zdaňovací období před zápisem fúze do OR. Nástupnická společnost tak podává přiznání za plnění uskutečněná v tomto období, stejně tak za zaniklé osoby.

Za zmínku rovněž stojí jedna podstatná zajímavost. Jedná-li se o domácí fúzi (tj. v rámci České republiky) a zanikající společnost by byla plátcem DPH a nástupnická nikoliv, tak dle § 6b odst. 2 DPH by se nástupnická společnost automaticky stala plátcem DPH od okamžiku zápisu fúze (nikoliv rozhodného dne) do OR.

V případě přeshraniční fúze je zde však diametrální rozdíl. Pokud by zanikající zahraniční společnost byla registrována k DPH v zahraničí (ve svém domovském státě), tak v tomto případě by se česká nástupnická společnost nestala automaticky plátcem DPH v České republice (může mít však povinnost k DPH ve státě zaniklé společnosti). Je tomu tak proto, že § 6b odst. 2 DPH operuje s pojmem „plátce“. Přesné znění tohoto ustanovení je: „Osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny právnické osoby do veřejného rejstříku nebo jemu odpovídající evidence vedené podle práva příslušného státu, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované právnické osoby, která byla plátcem.“

Pod pojmem „plátce“ se vždy rozumí český rezident registrovaný k DPH v Čechách – to znamená, že byť je zahraniční společnost registrována k DPH ve svém domovském státě, nepovažuje se za plátce DPH pro české účely, tudíž se daný § 6b odst. 2 DPH nevztahuje na přeshraniční fúzi.

## **5.6.Aspekt stálé provozovny**

Mezi jeden z posledních aspektů, který je do jisté míry provázaný i s právní úpravou je stálá provozovna. Jedná se o pojem čistě daňový vycházející z veřejnoprávní oblasti. Zákon o daních z příjmů ji definuje jako zařízení k výkonu činnosti poplatníka se sídlem či bydlištěm v zahraničí umístěné na území ČR. S tímto pojmem se lze setkat, kromě

zákonu o daních z příjmů, také ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“). V procesu přeshraniční fúze může dojít v zásadě ke 2 možným výstupům.

Tím prvním výmaz zanikající zahraniční společnosti účastníci se fúze z obchodního rejstříku v jejím domovském státě, po kterém na území daného státu nezbyde žádný majetek, žádná provozovaná činnost a žádní zaměstnanci zaniklé zahraniční společnosti.

Tato společnost přestane dnem výmazu z OR existovat.

Druhým a poněkud problematičtější výstupem je vznik stálé provozovny. V procesu fúze samozřejmě není vždy možné přemístění veškerého majetku, přecházejícího na nástupnickou společnost a v některých případech tak dojde k pokračování podnikatelské činnosti ve státě zanikající zahraniční společnosti a zachování stávajících zaměstnanců. Ty je mimo jiné nutno přehlásit u příslušných zdravotních pojišťoven a sociálních úřadů v zákonem stanovených lhůtách v důsledku změny zaměstnavatele v domovském státě zaniklé zahraniční společnosti.

V důsledku fúze zde tedy nevznikne automaticky samostatná entita se všemi povinnostmi a právní subjektivitou, nýbrž dojde v podstatě ke zmocnění zástupce společnosti, který bude oprávněn jednat ve jménu stálé provozovny ve všech záležitostech, které se jí týkají.

Stálá provozovna po provedení fúze získává nové vlastní identifikační číslo i pro daňové účely. Klasická stálá provozovna

- a) Službová stálá provozovna
- b) Staveniště a stavebně montážní práce
- c) Zplnomocněný zástupce

Bod a) se obvykle považuje za stálou provozovnu od samého počátku zahájení činnosti.

U bodů b) a c) je rozhodující doba trvání činnosti, tzv. časový test, jenž je obvykle zakotven v legislativě domovského státu zaniklé zahraniční společnosti, případně upraven podle příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

## **5.7.Exit tax**

K 1.1.2020 vstupuje v platnost implementace směrnice ATAD (Anti Tax Avoidance Directive), tj. směrnice Rady (EU) č. 2016/1164 ze dne 12. července 2016, do zákona o daních z příjmu, jejíž součástí je zdanění při přemístění majetku bez změny jeho vlastnictví (tzv. Exit tax). Princip této směrnice spočívá ve zdanění majetku přesouvaného

z jednoho státu do druhého, přičemž ve vztahu k tomuto majetku nedochází ke změně vlastníka.

Pro účely daní z příjmů, dle § 23g zákona č. 586/1992 Sb., se tento převod považuje za úplatný převod majetku sobě samému za cenu, která by byla v běžných obchodních podmínkách sjednána mezi dvěma nespojenými osobami.

Toto nařízení se nevztahuje na situaci, v níž se dá důvodně předpokládat, že převáděný majetek bude do 12 měsíců vrácen na území České republiky a zároveň se jedná například o majetek související s financováním cenných papírů či poskytovaný jako finanční kolaterál.

V souvislosti s přeshraniční fúzí, kdy nástupnickou společností je česká společnost a zanikající je zahraniční společnost, je vždy vhodné zkoumat dopady exit tax z pohledu jurisdikce dané zanikající zahraniční společností, tzn., zda při přechodu majetku na českou nástupnickou společnost nevznikne povinnost zaplatit exit tax ve státě zanikající zahraniční společnosti.

Pokud by byla situace opačná, tzn., jednalo by se o přeshraniční fúzi se zahraniční nástupnickou společností a českou zanikající společností. Taková fúze by neměla žádné dopady z pohledu české exit tax, protože při této fúzi dochází ke změně vlastnictví – před fúzí byla vlastníkem převáděného majetku zanikající česká společnost a po fúzi je novým vlastníkem daná zahraniční nástupnická společnost.

## 6. Praktická aplikace vybraných aspektů při přeshraniční fúzi

V této části bakalářské práce budou využity teoretické poznatky, které jsou blíže rozebrány v předchozích třech částech bakalářské práce, a to na příkladu přeshraniční fúze kapitálových společností, z nichž jedna bude mateřská a druhá zahraniční 100% dceřiná společnost. Jako zdroj dat pro ukázkou takové přeshraniční fúze byly vybrány dvě reálné společnosti, které jsou však české, kvůli lepší dostupnosti údajů. Nicméně se jedná o skutečnou mateřskou a dceřinou společnost. Pro účely demonstrace přeshraniční fúze byly účetní hodnoty dceřiné společnosti upraveny a přepočteny do EUR dle kurzu Evropské centrální banky. Tento krok byl proveden, protože předpokládáme, že funkční měnou dceřiné společnosti je právě EURO a tato společnost oceňuje svá aktiva a pasiva právě podle kurzu Evropské centrální banky, dle její domácí legislativy. Dále, z důvodu absence souhlasu se zveřejněním údajů subjektů bylo nutné pozměnit hodnoty a jména společností. Pro tyto účely bylo nutné přejmenovat mateřskou společnost na „Gama“ a dceřinou společnost na „Delta“.

Jak již bylo zmíněno, společnost Gama je českým rezidentem a 100% vlastníkem podílů na základním kapitálu zahraniční společnosti Delta. Dle § 211 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb. není pro tuto fúzi kapitálových společností požadováno pořízení znalecké zprávy o přeshraniční fúzi a ta zároveň nemusí být schválena valnou hromadou ani společníky zanikající korporace. Jedná se tedy o tzv. „Zjednodušenou přeshraniční fúzi sloučením“.

Vzhledem k aspektům a komplikacím spojeným s rozhodným dnem, zmíněným v teoretické části, byl tento den stanoven na 1. 1. 20XX, a zároveň došlo ke zrušení společnosti Delta bez likvidace k 31. 12. 20XX-1. K tomuto dni byly také sestaveny konečné účetní závěrky obou zúčastněných společností (lze tedy předpokládat, že i zahraniční dceřiná společnost měla povinnost sestavit konečnou účetní závěrku dle své domácí legislativy), které jsou ve zjednodušené podobě uvedeny níže. V této podobě byly vyřazeny nulové řádky a agregovány ty části, které nejsou relevantní k dané problematice. Účetní závěrky v celém znění jsou však k nahlédnutí v přílohách.

Zjednodušené konečné účetní závěrky mateřské a dceřiné společnosti:



**Obrázek č. 5 Aktiva mateřské společnosti Gama v tis. Kč k 31.12.20XX-1**

a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	001	17 221 244	-10 331 495	6 889 749
B.	<b>Dlouhodobý majetek</b>	003	15 667 905	-10 310 150	5 357 755
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	004	294 277	-93 453	200 824
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	014	14 859 404	-10 216 697	4 642 707
B. II. 1.	Pozemky a stavby	015	5 167 219	-3 185 094	1 982 125
B. II. 1. 2.	<i>Stavby</i>	017	5 050 798	-3 185 094	1 865 704
B. II. 2.	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018	8 946 804	-6 703 904	2 242 900
B. III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	027	514 224	0	514 224
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	514 224	0	514 224
C.	<b>Oběžná aktiva</b>	037	1 528 807	-21 345	1 507 462
C. I.	<b>Zásoby</b>	038	95 288	-7 146	88 142
C. II.	<b>Pohledávky</b>	046	596 891	-14 199	582 692
C. II. 1.	Dlouhodobé pohledávky	047	32 794	0	32 794
C. II. 2.	Krátkodobé pohledávky	057	564 097	-14 199	549 898
C. II. 2. 2.	<i>Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	059	50 010	0	50 010
C. IV.	<b>Peněžní prostředky</b>	071	836 628	0	836 628
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	212	0	212
C. IV. 2.	Peněžní prostředky na účtech	073	836 416	0	836 416
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	074	24 532	0	24 532

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

**Obrázek č. 6 Pasiva mateřské společnosti Gama v tis. Kč k 31.12.20XX-1**

a	PASIVA b	řád c	Běžné účetní období
	<b>PASIVA CELKEM</b>	078	6 889 749
A.	<b>Vlastní kapitál</b>	079	5 041 027
A. I.	<b>Základní kapitál</b>	080	1 092 957
A. II.	<b>Ážio a kapitálové fondy</b>	084	692 338
A. II. 2. 1.	Ostatní kapitálové fondy	087	692 338
A. II. 2. 4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090	0
A. III.	<b>Fondy ze zisku</b>	092	231 369
A. IV.	<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	095	2 780 857
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let nebo neuhrazená ztráta minulých let	096	4 614 549
A. IV. 2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	097	-1 833 692
A. V.	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	098	243 506
B. + C.	<b>Cizí zdroje</b>	100	1 832 340
B. I.	<b>Rezervy</b>	101	607 303
B. I. 4.	Ostatní rezervy	105	551 767
C.	<b>Závazky</b>	106	1 225 037
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky</b>	107	400 000
C. II.	<b>Krátkodobé závazky</b>	122	825 037
C. II. 6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	130	0
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	140	16 382

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

**Obrázek č. 7 Aktiva dceřiné společnosti Delta v tis. EUR k 31.12.20XX-1**

a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	001	163 460	-81 203	82 257
B.	<b>Dlouhodobý majetek</b>	003	142 483	-80 890	61 593
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	004	4 218	-568	3 650
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	014	138 265	-80 322	57 943
B. II. 1.	Pozemky a stavby	015	31 920	-13 985	17 935
B. II. 1. 2.	<i>Stavby</i>	017	31 299	-13 985	17 314
B. II. 2.	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018	87 205	-55 195	32 010
B. III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	027	0	0	0
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	0	0	0
C.	<b>Oběžná aktiva</b>	037	20 854	-313	20 541
C. I.	<b>Zásoby</b>	038	1 179	-285	894
C. II.	<b>Pohledávky</b>	046	16 658	-28	16 630
C. IV.	<b>Peněžní prostředky</b>	071	3 017	0	3 017
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	1		1
C. IV. 2.	Peněžní prostředky na účtech	073	3 016		3 016
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	074	123	0	123

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

**Obrázek č. 8 Pasiva dceřiné společnosti Delta v tis. EUR k 31.12.20XX-1**

a	PASIVA b	řád c	Běžné účetní období
A.	<b>Vlastní kapitál</b>	079	62 218
A. I.	<b>Základní kapitál</b>	080	3 883
A. II.	<b>Ážio a kapitálové fondy</b>	084	0
A. II. 2. 1.	Ostatní kapitálové fondy	086	0
A. III.	<b>Fondy ze zisku</b>	092	30
A. IV.	<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	095	50 654
A. V.	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	098	7 651
B. + C.	<b>Cizí zdroje</b>	100	19 614
B. I.	<b>Rezervy</b>	101	1 281
B. I. 4.	Ostatní rezervy	105	699
C.	<b>Závazky</b>	106	18 333
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky</b>	107	7 006
C. I. 8.	Odložený daňový závazek	117	7 006
C. II.	<b>Krátkodobé závazky</b>	122	11 327
C. II. 6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	130	1 942
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	140	425

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

## 6.1. Postup sestavení zahajovací rozvahy společnosti Gama

Prvním krokem, který je nutné provést, je přepočítání aktiv a pasiv zanikající společnosti Delta z EUR do CZK dle kurzu vyhlášeného ČNB k rozhodnému dni fúze. Kurz byl k příslušnému dni stanoven na 25,75 CZK a výsledek přepočtu je demonstrován v obrázcích č. 9 a č. 10.

**Obrázek č. 9 Aktiva dceřiné společnosti Delta v tis. Kč k 31.12.20XX-1**

a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	001	4 209 096	-2 090 977	2 118 119
B.	<b>Dlouhodobý majetek</b>	003	3 668 938	-2 082 917	1 586 021
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	004	108 615	-14 626	93 989
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	014	3 560 323	-2 068 291	1 492 032
B. II. 1.	Pozemky a stavby	015	821 940	-360 114	461 826
B. II. 1. 2.	<i>Stavby</i>	017	805 949	-360 114	445 836
B. II. 2.	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018	2 245 529	-1 421 271	824 258
B. III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	027	0	0	0
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028			0
C.	<b>Oběžná aktiva</b>	037	536 991	-8 060	528 931
C. I.	<b>Zásoby</b>	038	30 359	-7 339	23 021
C. II.	<b>Pohledávky</b>	046	428 944	-721	428 223
C. IV.	<b>Peněžní prostředky</b>	071	77 688	0	77 688
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	26	0	26
C. IV. 2.	Peněžní prostředky na účtech	073	77 662	0	77 662
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	074	3 167	0	3 167

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

**Obrázek č. 10 Pasiva dceřiné společnosti Delta v tis. Kč k 31.12.200X-1**

a	PASIVA b	řád c	Běžné účetní období
	<b>PASIVA CELKEM</b>	078	2 118 119
A.	<b>Vlastní kapitál</b>	079	1 602 115
A. I.	<b>Základní kapitál</b>	080	99 987
A. II.	<b>Ážio a kapitálové fondy</b>	084	0
A. II. 2. 1.	Ostatní kapitálové fondy	086	0
A. III.	<b>Fondy ze zisku</b>	092	772
A. IV.	<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	095	1 304 341
A. V.	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	098	197 015
B. + C.	<b>Cizí zdroje</b>	100	505 060
B. I.	<b>Rezervy</b>	101	32 986
B. I. 4.	Ostatní rezervy	105	17 999
C.	<b>Závazky</b>	106	472 074
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky</b>	107	180 405
C. I. 8.	Odložený daňový závazek	117	180 405
C. II.	<b>Krátkodobé závazky</b>	122	291 670
C. II. 6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	130	50 006
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	140	10 944

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

V konečné účetní závěrce zahraniční dceřiné společnosti se však mohou nacházet položky, které mají odlišnou podkladovou a funkční měnu, a proto nestačí tyto položky pouze přepočítat platným kurzem ČNB z EUR, ale je nutné je přepočítat do CZK právě z dané podkladové měny, aby nedocházelo k nesrovnalostem. Tato hodnota, přepočtená dle podkladové měny, je následně ta, která je vykazovaná v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti.

Typicky taková situace může nastat, pokud zanikající zahraniční společnost drží např. finanční prostředky, pohledávky nebo závazky, či další položky znějící na jinou měnu, než je funkční měna dané zahraniční společnosti, která je v našem případě EUR.

Předpokládejme, že společnost Delta eviduje na svém bankovním účtu peněžní prostředky primárně ve švýcarských francích ve výši CHF 2 266 a dále eviduje půjčku od své mateřské společnosti, kde příslušné doklady vyjadřují dlužnou částku v českých korunách ve výši 50 010 000. CZK.

Mechanismus přepočtu u těchto položek je nastíněn v obrázcích č. 11 a č. 12 níže.

**Obrázek č. 11 Finance s odlišnou podkladovou a funkční měnou u společnosti Delta**

<b>Bankovní účty</b>			
<b>Kurz ECB</b> EUR/CHF		1,1239	
<b>Kurz ČNB</b> CZK/CHF		22,912	
<b>Kurz ČNB</b> CZK/EUR		25,75	
		<b>Hodnota ve funkční měně</b>	<b>Hodnota v podkladové měně</b>
<b>Celkem v EUR</b>		3 016	
<b>z toho v EUR</b>	CHF	2 016	2 265,78
	EUR	1 000	1 000
<b>Celkem v CZK</b>		<b>77 662</b>	<b>77 664</b>
<b>Rozdíl: + 2000</b>			

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

Z tabulky výše je zřejmé, že vznikl rozdíl mezi přepočtem přímo z hodnoty peněžních prostředků vedených v EUR a z hodnoty přepočtené dle podkladových měn, přičemž právě ona hodnota přepočtená z podkladových měn (tj. 77 664 CZK) je ta, která bude vykázána v zahajovací rozvaze mateřské nástupnické společnosti. Uvedený rozdíl, konkrétně +2 000 CZK, bude přeúčtován do vlastního kapitálu nástupnické společnosti.

**Obrázek č. 12 Půjčka s rozdílnou podkladovou a funkční měnou u společnosti Delta**

<b>Závazky - Ovládaná nebo ovládající osoba</b>		
CZK/EUR 25,75	<b>Hodnota ve funkční měně</b>	<b>Hodnota v podkladové měně</b>
<b>v CZK</b>		50 010
<b>v EUR</b>	1 942	
<b>Po přepočtu</b>	<b>50 006</b>	<b>50 010</b>
<b>Rozdíl</b>	<b>-4</b>	

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

Co se týče závazků / pohledávek, v účetnictví zanikající společnosti Delta se nacházela půjčka od společnosti Gama, která byla poskytnuta primárně v CZK a jejíž zůstatek k 31. 12. 20XX-1 činil 50 010 000 CZK. V závěrce dceřiné společnosti však tato půjčka byla vykázána v EUR. V případě, že podkladová měna dané položky u zanikající společnosti je totožná s funkční měnou nástupnické společnosti, tak se ve své podstatě

nic nepřepočítává a taková položka se v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti zohlední ve výši podkladové měny, v našem případě ve výši 50 010 000 CZK.

Rozdíl – 4 000 CZK, který vzniká opět z rozdílu mezi podkladovou a funkční měnou, musí být zohledněn obdobně, jako rozdíly vzniklé u bankovních účtů, tj. do vlastního kapitálu nástupnické společnosti.

Dalším krokem, po přepočtu položek v účetní závěrce zanikající společnosti, je sloučení rozvahy mateřské společnosti s rozvahou zanikající dceřiné společnosti.

V následující fázi je však nutné zahajovací rozvahu nástupnické společnosti ještě upravit a provést určité změny. První změnou je vyloučení investice mateřské společnosti Gama v dceřiné společnosti Delta, kterou předpokládáme ve výši 500 mil. CZK.

### Obrázek č. 13 Vyloučení finanční investice z aktiv

a	AKTIVA b	Běžné účetní období				Po úpravách
		Mateřská společnost	Dceřiná společnost	Suma	Vyloučení	
		Netto				
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	6 889 749	2 118 121	9 007 870		8 507 870
B.	<b>Dlouhodobý majetek</b>	5 357 755	1 586 021	6 943 776		6 443 776
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	200 824	93 989	294 813		294 813
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	4 642 707	1 492 032	6 134 739		6 134 739
B. II. 1.	Pozemky a stavby	1 982 125	461 826	2 443 951		2 443 951
B. II. 1. 2.	<i>Stavby</i>	1 865 704	445 836	2 311 540		2 311 540
B. II. 2.	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	2 242 900	824 258	3 067 158		3 067 158
B. III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	514 224	0	514 224		14 224
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	514 224	0	514 224	-500 000	14 224

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

### Obrázek č. 14 Vyloučení finanční investice z pasiv

a	PASIVA b	Běžné účetní období				Po úpravách
		Mateřská společnost	Dceřiná společnost	Suma	Vyloučení	
	<b>PASIVA CELKEM</b>	6 889 749	2 118 123	9 007 872		8 507 872
A.	<b>Vlastní kapitál</b>	5 041 017	1 602 115	6 643 132		6 143 132
A. I.	<b>Základní kapitál</b>	1 092 957	99 987	1 192 944		1 192 944
A. II.	<b>Ážio a kapitálové fondy</b>	692 338	0	692 338		192 338
A. II. 2. 1.	Ostatní kapitálové fondy	692 338	0	692 338	-500 000	192 338

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

Další dílčí změnou je vyloučení vzájemné půjčky, která byla od mateřské společnosti v hodnotě 50 010 000 CZK a rozdíly vzniklé při přepočtech (tj. z přepočtu peněžních

prostředků a půjčky od mateřské společnosti) zaevidovat v položce A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací.

**Obrázek č. 15 Vyloučení půjčky a zohlednění vzniklých rozdílů v aktivech**

a	AKTIVA b	Běžné účetní období				Po úpravách
		Mateřská společnost	Dceřiná společnost	Suma	Vyloučení	
		Netto				
C.	<b>Oběžná aktiva</b>	1 507 462	528 933	2 036 395		1 986 385
C. I.	<b>Zásoby</b>	88 142	23 021	111 163		111 163
C. II.	<b>Pohledávky</b>	582 692	428 223	1 010 915		960 905
C. II. 1.	Dlouhodobé pohledávky	32 794	0	32 794		32 794
C. II. 2.	Krátkodobé pohledávky	549 898	428 223	978 121		928 111
C. II. 2. 2.	<i>Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	50 010	266 976	316 986	-50 010	266 976
C. IV.	<b>Peněžní prostředky</b>	836 628	77 690	914 318		914 318
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	212	26	238		238
C. IV. 2.	Peněžní prostředky na účtech	836 416	77 664	914 080		914 080

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

**Obrázek č. 16 Vyloučení půjčky a zohlednění vzniklých rozdílů v pasivech**

a	PASIVA b	Běžné účetní období				Po úpravách
		Mateřská společnost	Dceřiná společnost	Suma	Vyloučení , Změna	
	<b>PASIVA CELKEM</b>	6 889 749	2 118 123	9 007 872		8 457 860
A.	<b>Vlastní kapitál</b>	5 041 027	1 602 115	6 643 142		6 143 140
A. I.	<b>Základní kapitál</b>	1 092 957	99 987	1 192 944		1 192 944
A. II.	<b>Ážio a kapitálové fondy</b>	692 338	0	692 338		192 336
A. II. 2. 1.	Ostatní kapitálové fondy	692 338	0	692 338		192 338
A. II. 2. 4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	0	0	0	-4 + 2	-2
C.	<b>Závazky</b>	1 225 037	472 078	1 697 115		1 647 105
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky</b>	400 000	180 405	580 405		580 405
C. II.	<b>Krátkodobé závazky</b>	825 037	291 674	1 116 711		1 066 701
C. II. 6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	0	50 010	50 010	-50 010	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

Závěrem je nutné předpokládat, že společnost Delta ve svém účetnictví do ocenění staveb také zahrnuje rezervu na likvidaci tohoto majetku, jelikož to vyžadovala její zahraniční účetní legislativa. Jednou z posledních úprav, kterou je nutné v tomto případě provést, je vyloučení části dlouhodobého hmotného majetku vzhledem k rozdílným legislativám. Zahraniční zanikající společnost zahrnuje do svého účetnictví také rezervu na likvidaci, která je v rozporu s českými účetními standardy, tudíž i ta musí být vyloučena. Po nahlédnutí do účetnictví zanikající společnosti se lze dopočítat následujících údajů a rozdělení ocenění staveb:

**Obrázek č. 17 Rozdělení rozvahové položky „Stavby“**

		EUR	CZK
		Brutto	
<b>Stavby</b>	<b>Celkem v tis.</b>	<b>31 299</b>	<b>805 949</b>
Rezerva na likvidaci		660	16 995
Požizovací cena spojené se stavbami		29 862	768 946
		777	20 008

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

Vyloučení rezervy na likvidaci proběhne následujícím způsobem:

**Obrázek č. 18 Vyloučení rezervy na likvidaci z aktiv**

a	AKTIVA b	Běžné účetní období				
		Mateřská společnost	Dceřiná společnost	Suma	Vyloučení	Po úpravách
		Netto				
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	6 889 749	2 118 121	9 007 870		8 440 865
B.	<b>Dlouhodobý majetek</b>	5 357 755	1 586 021	6 943 776		6 426 781
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	200 824	93 989	294 813		294 813
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	4 642 707	1 492 032	6 134 739		6 117 744
B. II. 1.	Pozemky a stavby	1 982 125	461 826	2 443 951		2 426 956
B. II. 1. 2.	<i>Stavby</i>	1 865 704	445 836	2 311 540	-16 995	2 294 545
B. II. 2.	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	2 242 900	824 258	3 067 158		3 067 158

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

**Obrázek č. 19 Vyloučení rezervy na likvidaci z pasiv**

a	PASIVA b	Běžné účetní období				
		Mateřská společnost	Dceřiná společnost	Suma	Vyloučení , Změna	Po úpravách
B. + C.	<b>Cizí zdroje</b>	1 832 340	505 064	2 337 404		2 270 399
B. I.	<b>Rezervy</b>	607 303	32 986	640 289		623 294
B. I. 4.	Ostatní rezervy	551 767	17 999	569 766	-16 995	552 771
C.	<b>Závazky</b>	1 225 037	472 078	1 697 115		1 647 105
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky</b>	400 000	180 405	580 405		580 405
C. II.	<b>Krátkodobé závazky</b>	825 037	291 674	1 116 711		1 066 701

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

Tímto krokem byly vyřazeny všechny položky a zohledněny úpravy, které by jinak způsobovaly nesrovnalosti v účetních záznamech, zkreslovaly věrný a poctivý obraz účetnictví a mohly způsobovat duplicitní záznamy.



Závěrečným krokem, který je zapotřebí učinit a vzhledem k jeho jednoduchosti není demonstrován v tabulkách výše, je přeuspořádání vlastního kapitálu a odložené daně nástupnické společnosti Gama, v její zahajovací rozvaze, a sice:

- Jelikož v rámci dané přeshraniční fúze nedochází ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti Gama z jmění zanikající společnosti Delta (a společnost Delta tudíž nebyla ani oceněna znalcem), základní kapitál společnosti Delta ve výši 99 987 tis. CZK bude společností Gama převzat a zahrnut do ostatních kapitálových fondů, a
- Výsledek hospodaření běžného účetního období obou společností, Gama (243 506 tis. CZK) a Delta (197 015 tis. CZK) bude zahrnut a vykázán v rámci nerozdělených zisků minulých let v zahajovací rozvaze společnosti Gama.
- Vzhledem k nemožnosti vykazování odložené daňové pohledávky a závazku současně v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti, došlo ke konsolidaci těchto dvou položek, konkrétně odložené daňové pohledávky společnosti Gama ve výši 32 794 tis. CZK a odloženého daňového závazku společnosti Delta ve výši 180 405 tis. CZK. Výsledkem je odložený daňový závazek nástupnické společnosti Gama ve výši 147 611 tis. CZK, který musí být v souladu s účetní zásadou opatrnosti vykázán v zahajovací rozvaze.

Výsledkem všech výše uvedených kroků je zahajovací rozvaha nástupnické společnosti Gama k 1. 1. 20XX, která je k nahlédnutí v přílohách.

## 7. Závěr

V první, teoretické, části práce byly rozebrány nejčastěji se vyskytující aspekty přeshraničních fúzí, na které musí brát nástupnická společnost ohled. Byly postupně rozebrány právní, účetní a daňové aspekty. Záleží však na dané společnosti, o jaký typ fúze půjde, a jaký den si zvolí jako rozhodný, což následně ovlivní i jednotlivé povinnosti a jejich mezní termín uskutečnění. Nelze tak přesně říci, který postup je pro společnost nejvýhodnější, jedná se o čistě subjektivní pohled na věc a rozebrány byly pouze následky takovýchto rozhodnutí.

Druhá, praktická část, rozebrala vybrané aspekty z části teoretické a názorně byly demonstrovány na rozvahách dvou fúzujících se společností. Konkrétně se jednalo o vyloučení vzájemných zůstatků a vyloučení položek, z nichž některé zněly na jinou měnu, než ve které vedla zanikající či nástupnická společnost účetnictví. Druhý uvedený příklad je složitý zejména v tom, že je nutné zjišťovat podkladové měny jednotlivých položek, které jsou však v rozvaze a účetnictví společnosti evidovány v její domácí měně. Stejný problém nastává také v případě vyloučení položek, které nejsou uznatelné dle českých účetních standardů. Nutné je také rozebrat rozvahové položky na části a zjistit, zda nejsou složeny z prvků, které by bylo nutné vyloučit. Je zřejmé, že tato problematika je podstatně širší než tato bakalářská práce, jejíž účelem bylo pouze demonstrovat vybrané základní aspekty přeshraničních fúzí.

## Seznam použitých zdrojů

CzechTrade (2018). *BusinessInfo. Oficiální portál pro podnikání a export*. Dostupné 20. 2. 2020 z <https://www.businessinfo.cz/navody/spojovani-soutezitelu-ppbi/>

Dvořák, P. (2012). K některým změnám v přeměnách obchodních společností od 1. 1. 2012. *epravo.cz magazín*, (2), s. 54-58. Dostupné z [https://www.epravo.cz/\\_dataPublic/data/E-pravo\\_mag/2012\\_E2\\_web.pdf](https://www.epravo.cz/_dataPublic/data/E-pravo_mag/2012_E2_web.pdf)

Huntley, R. (2016). *epravo.cz*. Dostupné 15. 1. 2020 z <https://www.epravo.cz/top/clanky/ceska-zanikajici-spolecnost-jako-ucetni-jednotka-po-preshranicni-fuzi-101435.html>

Kozdera, A. (2015). *Právní aspekty fúze společnosti s ručením omezeným* (Diplomová práce). Masarykova univerzita v Brně, Právnická fakulta, Česká republika.

Skálová, J. (2009). *Účetní, daňové a právní aspekty přeshraničních fúzí v Evropské unii* (Disertační práce). Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Česká republika.

Šebestíková, V. (2019). *du.cz. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály*. Dostupné 30. 12. 2019 z <https://www.du.cz/33/fuze-kapitalovych-spolecnosti-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EsXwEeiyY0UE29QIEbAcAsY/?query=zm%ECna%20hospod%E1%F8sk%E9ho%20roku%20pro%20%FA%E8ely%20f%FAze&serp=1>

Šperl, J. (2019). *du.cz. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály*. Dostupné 5. 12. 2019 z [https://www.du.cz/33/goodwill-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EmFFd3bBfod8y\\_A0fbLI7zE/?query=Goodwill&serp=1](https://www.du.cz/33/goodwill-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EmFFd3bBfod8y_A0fbLI7zE/?query=Goodwill&serp=1)

Šperl, J. (2019). *du.cz. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály*. Dostupné 5. 12. 2019 z <https://www.du.cz/33/ocenovaci-rozdil-k-nabytemu-majetku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EmFFd3bBfod8ZFo3KkzkgI8/?query=Oce%F2ovac%ED%20rozd%ED1%20k%20nabyt%E9mu%20majetku&serp=1>

Vyhláška č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 125/2008 Sb. o přeměnách kapitálových společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 355/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## Seznam obrázků

Obrázek č.1 Rozhodný den fúze předchází schválení projektu fúze a navazuje na den ocenění	20
Obrázek č. 2 Rozhodný den se shoduje s dnem zápisu do OR .....	23
Obrázek č. 3 Rozhodný den stanovený v průběhu účetního období pro daňové účely .....	33
Obrázek č. 4 Rozhodný den stanovený před schválení projektu fúze pro daňové účely .....	34
Obrázek č. 5 Aktiva mateřské společnosti Gama v tis. Kč k 31.12.20XX-1 .....	41
Obrázek č. 6 Pasiva mateřské společnosti Gama v tis. Kč k 31.12.20XX-1 .....	41
Obrázek č. 7 Aktiva dceřiné společnosti Delta v tis. EUR k 31.12.20XX-1 .....	42
Obrázek č. 8 Pasiva dceřiné společnosti Delta v tis. EUR k 31.12.20XX-1 .....	42
Obrázek č. 9 Aktiva dceřiné společnosti Delta v tis. Kč k 31.12.20XX-1 .....	43
Obrázek č. 10 Pasiva dceřiné společnosti Delta v tis. Kč k 31.12.20XX-1 .....	44
Obrázek č. 11 Finance s odlišnou podkladovou a funkční měnou u společnosti Delta .....	45
Obrázek č. 12 Půjčka s rozdílnou podkladovou a funkční měnou u společnosti Delta.....	45
Obrázek č. 13 Vyloučení finanční investice z aktiv .....	46
Obrázek č. 14 Vyloučení finanční investice z pasiv .....	46
Obrázek č. 15 Vyloučení půjčky a zohlednění vzniklých rozdílů v aktivech .....	47
Obrázek č. 16 Vyloučení půjčky a zohlednění vzniklých rozdílů v pasivech.....	47
Obrázek č. 17 Rozdělení rozvahové položky „Stavby“ .....	48
Obrázek č. 18 Vyloučení rezervy na likvidaci z aktiv .....	48
Obrázek č. 19 Vyloučení rezervy na likvidaci z pasiv .....	48

## Seznam použitých zkratk a značek

ATAX	Anti-Tax Avoidance Directive
ČNB	Česká národní banka
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská Unie
OR	Obchodní rejstřík
RD	Rozhodný den
SZDZ	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
ÚOHS	Úřad pro ochranu hospodářské soutěže
VK	Vlastní kapitál
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZoP	Zákon o Přeměnách

## **Seznam příloh**

Příloha A Konečná účetní závěrka mateřské společnosti v tis. Kč

Příloha B Konečná účetní závěrka dceřiné společnosti v tis. EUR

Příloha C Konečná účetní závěrka dceřiné společnosti v tis. Kč

Příloha D Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti v tis. Kč

# Přílohy

## Příloha A Konečná účetní závěrka mateřské společnosti v tis. Kč

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	001	17 221 244	-10 331 495	6 889 749
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0
B.	<b>Dlouhodobý majetek</b>	003	15 667 905	-10 310 150	5 357 755
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	004	294 277	-93 453	200 824
B. I. 1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005	0	0	0
B. I. 2.	Ocenitelná práva	006	96 028	-93 453	2 575
B. I. 2.1.	<i>Software</i>	007	94 163	-91 632	2 531
B. I. 2.2.	<i>Ostatní ocenitelná práva</i>	008	1 865	-1 821	44
B. I. 3.	Goodwill	009	0	0	0
B. I. 4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	197 352	0	197 352
B. I. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	897	0	897
B. I. 5.1.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i>	012	0	0	0
B. I. 5.2.	<i>Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	013	897	0	897
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	014	14 859 404	-10 216 697	4 642 707
B. II. 1.	Pozemky a stavby	015	5 167 219	-3 185 094	1 982 125
B. II. 1.1.	<i>Pozemky</i>	016	116 421	0	116 421
B. II. 1.2.	<i>Stavby</i>	017	5 050 798	-3 185 094	1 865 704
B. II. 2.	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018	8 946 804	-6 703 904	2 242 900
B. II. 3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	472 066	-317 641	154 425
B. II. 4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	21 433	-10 058	11 375
B. II. 4.1.	<i>Pěstitelské celky trvalých porostů</i>	021	0	0	0
B. II. 4.2.	<i>Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	022	0	0	0
B. II. 4.3.	<i>Jiný dlouhodobý hmotný majetek</i>	023	21 433	-10 058	11 375
B. II. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	251 882	0	251 882
B. II. 5.1.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	025	2 939	0	2 939
B. II. 5.2.	<i>Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	026	248 943	0	248 943
B. III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	027	514 224	0	514 224
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	514 224	0	514 224
B. III. 2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029	0	0	0
B. III. 3.	Podíly - podstatný vliv	030	0	0	0
B. III. 4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	031	0	0	0
B. III. 5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0
B. III. 6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	0	0	0
B. III. 7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0
B. III. 7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035	0	0	0
B. III. 7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)



označ	AKTIVA	řád	Běžné účetní období		
			Brutto	Korekce	Netto
a	b	c	1	2	3
C.	<b>Oběžná aktiva</b>	037	1 528 807	-21 345	1 507 462
C. I.	<b>Zásoby</b>	038	95 288	-7 146	88 142
C. I. 1.	Materiál	039	94 435	-7 146	87 289
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	853	0	853
C. I. 3.	Výrobky a zboží	041	0	0	0
C. I. 3. 1.	Výrobky	042	0	0	0
C. I. 3. 2.	Zboží	043	0	0	0
C. I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0
C. I. 5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0
C. II.	<b>Pohledávky</b>	046	596 891	-14 199	582 692
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	047	32 794	0	32 794
C. II. 1. 1.	<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>	048	0	0	0
C. II. 1. 2.	<i>Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	049	0	0	0
C. II. 1. 3.	<i>Pohledávky - podstatný vliv</i>	050	0	0	0
C. II. 1. 4.	<i>Odložená daňová pohledávka</i>	051	32 794	0	32 794
C. II. 1. 5.	<i>Pohledávky - ostatní</i>	052	0	0	0
C. II. 1. 5.1.	Pohledávky za společníky	053	0	0	0
C. II. 1. 5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0
C. II. 1. 5.3.	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0
C. II. 1. 5.4.	Jiné pohledávky	056	0	0	0
C. II. 2	Krátkodobé pohledávky	057	564 097	-14 199	549 898
C. II. 2. 1.	<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>	058	372 741	-14 199	358 542
C. II. 2. 2.	<i>Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	059	50 010	0	50 010
C. II. 2. 3.	<i>Pohledávky - podstatný vliv</i>	060	0	0	0
C. II. 2. 4.	<i>Pohledávky - ostatní</i>	061	141 346	0	141 346
C. II. 2. 4.1.	Pohledávky za společníky	062	0	0	0
C. II. 2. 4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	0	0	0
C. II. 2. 4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	2 402	0	2 402
C. II. 2. 4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	10 463	0	10 463
C. II. 2. 4.5.	Dohadné účty aktivní	066	122 326	0	122 326
C. II. 2. 4.6.	Jiné pohledávky	067	6 155	0	6 155
C. III.	<b>Krátkodobý finanční majetek</b>	068	0	0	0
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069	0	0	0
C. III. 2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070	0	0	0
C. IV.	<b>Peněžní prostředky</b>	071	836 628	0	836 628
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	212	0	212
C. IV. 2.	Peněžní prostředky na účtech	073	836 416	0	836 416
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	074	24 532	0	24 532
D. I. 1.	Náklady příštích období	075	24 532	0	24 532
D. I. 2.	Komplexní náklady příštích období	076	0	0	0
D. I. 3.	Příjmy příštích období	077	0	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období
a	b	c	5
	<b>PASIVA CELKEM</b>	078	6 889 749
A.	<b>Vlastní kapitál</b>	079	5 041 027
A. I.	<b>Základní kapitál</b>	080	1 092 957
A. I. 1	Základní kapitál	081	1 092 957
A. I. 2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	082	0
A. I. 3	Změny základního kapitálu	083	0
A. II.	<b>Ážio a kapitálové fondy</b>	084	692 338
A. II. 1	Ážio	085	0
A. II. 2	Kapitálové fondy	086	692 338
A. II. 2. 1.	Ostatní kapitálové fondy	087	692 338
A. II. 2. 2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088	0
A. II. 2. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	089	0
A. II. 2. 4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090	0
A. II. 2. 5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091	0
A. III.	<b>Fondy ze zisku</b>	092	231 369
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	093	218 592
A. III. 2	Statutární a ostatní fondy	094	12 777
A. IV.	<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	095	2 780 857
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let nebo neuhrzená ztráta minulých let	096	4 614 549
A. IV. 2	Jiný výsledek hospodaření minulých let	097	-1 833 692
A. V.	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	098	243 506
A. VI.	<b>Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku</b>	99	0
B. + C.	<b>Cizí zdroje (ř. 102 + 107)</b>	100	1 832 340
B. I.	<b>Rezervy (ř. 103 až 106)</b>	101	607 303
B. I. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	102	0
B. I. 2	Rezerva na daň z příjmů	103	0
B. I. 3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	104	55 536
B. I. 4	Ostatní rezervy	105	551 767
C.	<b>Závazky</b>	106	1 225 037
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky</b>	107	400 000
C. I. 1	Vydané dluhopisy	108	400 000
C. I. 1. 1.	Vyměnitelné dluhopisy	109	0
C. I. 1. 2.	Ostatní dluhopisy	110	400 000
C. I. 2	Závazky k úvěrovým institucím	111	0
C. I. 3	Dlouhodobé přijaté zálohy	112	0
C. I. 4	Závazky z obchodních vztahů	113	0
C. I. 5	Dlouhodobé směnky k úhradě	114	0
C. I. 6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	115	0
C. I. 7	Závazky - podstatný vliv	116	0
C. I. 8	Odložený daňový závazek	117	0
C. I. 9	Závazky - ostatní	118	0
C. I. 9. 1.	Závazky ke společníkům	119	0
C. I. 9. 2.	Dohadné účty pasivní	120	0
C. I. 9. 3.	Jiné závazky	121	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období
a	b	c	5
C. II.	<b>Krátkodobé závazky</b>	122	825 037
C. II. 1	Vydané dluhopisy	123	0
C. II. 1. 1.	<i>Vyměnitelné dluhopisy</i>	124	0
C. II. 1. 2.	<i>Ostatní dluhopisy</i>	125	0
C. II. 2	Závazky k úvěrovým institucím	126	100 000
C. II. 3	Krátkodobé přijaté zálohy	127	2 935
C. II. 4	Závazky z obchodních vztahů	128	184 924
C. II. 5	Krátkodobé směnky k úhradě	129	0
C. II. 6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	130	0
C. II. 7	Závazky - podstatný vliv	131	0
C. II. 8	Závazky - ostatní	132	537 178
C. II. 8. 1.	<i>Závazky ke společníkům</i>	133	0
C. II. 8. 2.	<i>Krátkodobé finanční výpomoci</i>	134	0
C. II. 8. 3.	<i>Závazky k zaměstnancům</i>	135	19 270
C. II. 8. 4.	<i>Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</i>	136	10 018
C. II. 8. 5.	<i>Stát - daňové závazky a dotace</i>	137	115 759
C. II. 8. 6.	<i>Dohadné účty pasivní</i>	138	392 131
C. II. 8. 7.	<i>Jiné závazky</i>	139	0
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	140	16 382
D. I. 1	Výdaje příštích období	141	0
D. I. 2	Výnosy příštích období	142	16 382

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

**Příloha B Konečná účetní závěrka dceřiné společnosti v tis. EUR**

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	001	163 460	-81 203	82 257
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0
B.	<b>Dlouhodobý majetek</b>	003	142 483	-80 890	61 593
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	004	4 218	-568	3 650
B. I. 1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005	0	0	0
B. I. 2.	Ocenitelná práva	006	583	-568	15
B. I. 2. 1.	<i>Software</i>	007	513	-499	14
B. I. 2. 2.	<i>Ostatní ocenitelná práva</i>	008	70	-69	1
B. I. 3.	Goodwill	009	0	0	0
B. I. 4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	3 619	0	3 619
B. I. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	16	0	16
B. I. 5. 1.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i>	012	0	0	0
B. I. 5. 2.	<i>Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	013	16	0	16
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	014	138 265	-80 322	57 943
B. II. 1	Pozemky a stavby	015	31 920	-13 985	17 935
B. II. 1. 1.	<i>Pozemky</i>	016	621	0	621
B. II. 1. 2.	<i>Stavby</i>	017	31 299	-13 985	17 314
B. II. 2.	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018	87 205	-55 195	32 010
B. II. 3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	18 331	-11 135	7 196
B. II. 4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	42	-7	35
B. II. 4. 1.	<i>Pěstitelské celky trvalých porostů</i>	021	0	0	0
B. II. 4. 2.	<i>Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	022	0	0	0
B. II. 4. 3.	<i>Jiný dlouhodobý hmotný majetek</i>	023	42	-7	35
B. II. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	767	0	767
B. II. 5. 1.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	025	0	0	0
B. II. 5. 2.	<i>Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	026	767	0	767
B. III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	027	0	0	0
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	0	0	0
B. III. 2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029	0	0	0
B. III. 3.	Podíly - podstatný vliv	030	0	0	0
B. III. 4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	031	0	0	0
B. III. 5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0
B. III. 6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	0	0	0
B. III. 7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0
B. III. 7. 1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035	0	0	0
B. III. 7. 2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
C.	<b>Oběžná aktiva</b>	037	20 854	-313	20 541
C. I.	<b>Zásoby</b>	038	1 179	-285	894
C. I. 1.	Materiál	039	1 179	-285	894
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	0	0	0
C. I. 3.	Výrobky a zboží	041	0	0	0
C. I. 3. 1.	Výrobky	042	0	0	0
C. I. 3. 2.	Zboží	043	0	0	0
C. I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0
C. I. 5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0
C. II.	<b>Pohledávky</b>	046	16 658	-28	16 630
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	047	0	0	0
C. II. 1. 1.	<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>	048	0	0	0
C. II. 1. 2.	<i>Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	049	0	0	0
C. II. 1. 3.	<i>Pohledávky - podstatný vliv</i>	050	0	0	0
C. II. 1. 4.	<i>Odložená daňová pohledávka</i>	051	0	0	0
C. II. 1. 5.	<i>Pohledávky - ostatní</i>	052	0	0	0
C. II. 1. 5.1.	Pohledávky za společníky	053	0	0	0
C. II. 1. 5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0
C. II. 1. 5.3.	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0
C. II. 1. 5.4.	Jiné pohledávky	056	0	0	0
C. II. 2	Krátkodobé pohledávky	057	16 658	-28	16 630
C. II. 2. 1.	<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>	058	3 639	-28	3 611
C. II. 2. 2.	<i>Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	059	10 368	0	10 368
C. II. 2. 3.	<i>Pohledávky - podstatný vliv</i>	060	0	0	0
C. II. 2. 4.	<i>Pohledávky - ostatní</i>	061	2 651	0	2 651
C. II. 2. 4.1.	Pohledávky za společníky	062	0	0	0
C. II. 2. 4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	0	0	0
C. II. 2. 4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	142	0	142
C. II. 2. 4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	3	0	3
C. II. 2. 4.5.	Dohadné účty aktivní	066	2 502	0	2 502
C. II. 2. 4.6.	Jiné pohledávky	067	4	0	4
C. III.	<b>Krátkodobý finanční majetek</b>	068	0	0	0
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069	0	0	0
C. III. 2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070	0	0	0
C. IV.	<b>Peněžní prostředky</b>	071	3 017	0	3 017
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	1	0	1
C. IV. 2.	Peněžní prostředky na účtech	073	3 016	0	3 016
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	074	123	0	123
D. I. 1.	Náklady příštích období	075	123	0	123
D. I. 2.	Komplexní náklady příštích období	076	0	0	0
D. I. 3.	Příjmy příštích období	077	0	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

označ	PASIVA	řád	Běžné úč.
a	b	c	období 5
	<b>PASIVA CELKEM</b>	078	82 257
A.	<b>Vlastní kapitál</b>	079	62 218
A. I.	<b>Základní kapitál</b>	080	3 883
A. I. 1	Základní kapitál	081	3 883
A. I. 2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	082	0
A. I. 3	Změny základního kapitálu	083	0
A. II.	<b>Ážio a kapitálové fondy</b>	084	0
A. II. 1	Ážio	085	0
A. II. 2	Kapitálové fondy	086	0
A. II. 2. 1.	Ostatní kapitálové fondy	087	0
A. II. 2. 2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088	0
A. II. 2. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	089	0
A. II. 2. 4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090	0
A. II. 2. 5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091	0
A. III.	<b>Fondy ze zisku</b>	092	30
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	093	0
A. III. 2	Statutární a ostatní fondy	094	30
A. IV.	<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	095	50 654
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let nebo neuhrazená ztráta minulých let	096	50 654
A. IV. 2	Jiný výsledek hospodaření minulých let	097	0
A. V.	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	098	7 651
A. VI.	<b>Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku</b>	99	0
B. + C.	<b>Cizí zdroje (ř. 102 + 107)</b>	100	19 614
B. I.	<b>Rezervy (ř. 103 až 106)</b>	101	1 281
B. I. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	102	0
B. I. 2	Rezerva na daň z příjmů	103	582
B. I. 3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	104	0
B. I. 4	Ostatní rezervy	105	699
C.	<b>Závazky</b>	106	18 333
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky</b>	107	7 006
C. I. 1	Vydané dluhopisy	108	0
C. I. 1. 1.	Vyměnitelné dluhopisy	109	0
C. I. 1. 2.	Ostatní dluhopisy	110	0
C. I. 2	Závazky k úvěrovým institucím	111	0
C. I. 3	Dlouhodobé přijaté zálohy	112	0
C. I. 4	Závazky z obchodních vztahů	113	0
C. I. 5	Dlouhodobé směnky k úhradě	114	0
C. I. 6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	115	0
C. I. 7	Závazky - podstatný vliv	116	0
C. I. 8	Odložený daňový závazek	117	7 006
C. I. 9	Závazky - ostatní	118	0
C. I. 9. 1.	Závazky ke společníkům	119	0
C. I. 9. 2.	Dohadné účty pasivní	120	0
C. I. 9. 3.	Jiné závazky	121	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období
a	b	c	5
C. II.	<b>Krátkodobé závazky</b>	122	11 327
C. II. 1	Vydané dluhopisy	123	0
C. II. 1. 1.	<i>Vyměnitelné dluhopisy</i>	124	0
C. II. 1. 2.	<i>Ostatní dluhopisy</i>	125	0
C. II. 2	Závazky k úvěrovým institucím	126	0
C. II. 3	Krátkodobé přijaté zálohy	127	0
C. II. 4	Závazky z obchodních vztahů	128	2 146
C. II. 5	Krátkodobé směnky k úhradě	129	0
C. II. 6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	130	1 942
C. II. 7	Závazky - podstatný vliv	131	0
C. II. 8	Závazky - ostatní	132	7 239
C. II. 8. 1.	<i>Závazky ke společníkům</i>	133	0
C. II. 8. 2.	<i>Krátkodobé finanční výpomoci</i>	134	0
C. II. 8. 3.	<i>Závazky k zaměstnancům</i>	135	394
C. II. 8. 4.	<i>Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</i>	136	192
C. II. 8. 5.	<i>Stát - daňové závazky a dotace</i>	137	3 826
C. II. 8. 6.	<i>Dohadné účty pasivní</i>	138	2 826
C. II. 8. 7.	<i>Jiné závazky</i>	139	1
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	140	425
D. I. 1	Výdaje příštích období	141	0
D. I. 2	Výnosy příštích období	142	425

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

**Příloha C Konečná účetní závěrka dceřiné společnosti v tis. Kč**

označ	AKTIVA	řád	Běžné účetní období		
			Brutto	Korekce	Netto
a	b	c	1	2	3
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	001	4 209 096	-2 090 977	2 118 119
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0
B.	<b>Dlouhodobý majetek</b>	003	3 668 938	-2 082 917	1 586 021
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	004	108 615	-14 626	93 989
B. I. 1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005	0	0	0
B. I. 2.	Ocenitelná práva	006	15 014	-14 626	388
B. I. 2. 1.	<i>Software</i>	007	13 210	-12 849	361
B. I. 2. 2.	<i>Ostatní ocenitelná práva</i>	008	1 804	-1 777	27
B. I. 3.	Goodwill	009	0	0	0
B. I. 4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	93 189	0	93 189
B. I. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	412	0	412
B. I. 5. 1.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i>	012	0	0	0
B. I. 5. 2.	<i>Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	013	412	0	412
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	014	3 560 323	-2 068 291	1 492 032
B. II. 1.	Pozemky a stavby	015	821 940	-360 114	461 826
B. II. 1. 1.	<i>Pozemky</i>	016	15 991	0	15 991
B. II. 1. 2.	<i>Stavby</i>	017	805 949	-360 114	445 835
B. II. 2.	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018	2 245 529	-1 421 271	824 258
B. II. 3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	472 023	-286 726	185 297
B. II. 4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	1 082	-180	901
B. II. 4. 1.	<i>Pěstíelské celky trvalých porostů</i>	021	0	0	0
B. II. 4. 2.	<i>Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	022	0	0	0
B. II. 4. 3.	<i>Jiný dlouhodobý hmotný majetek</i>	023	1 082	-180	901
B. II. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	19 750	0	19 750
B. II. 5. 1.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	025	0	0	0
B. II. 5. 2.	<i>Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	026	19 750	0	19 750
B. III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	027	0	0	0
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	0	0	0
B. III. 2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029	0	0	0
B. III. 3.	Podíly - podstatný vliv	030	0	0	0
B. III. 4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	031	0	0	0
B. III. 5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0
B. III. 6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	0	0	0
B. III. 7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0
B. III. 7. 1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035	0	0	0
B. III. 7. 2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)



označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
C.	<b>Oběžná aktiva</b>	037	536 991	-8 060	528 931
C. I.	<b>Zásoby</b>	038	30 359	-7 339	23 021
C. I. 1.	Materiál	039	30 359	-7 339	23 021
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	0	0	0
C. I. 3.	Výrobky a zboží	041	0	0	0
C. I. 3. 1.	Výrobky	042	0	0	0
C. I. 3. 2.	Zboží	043	0	0	0
C. I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0
C. I. 5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0
C. II.	<b>Pohledávky</b>	046	428 944	-721	428 223
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	047	0	0	0
C. II. 1. 1.	<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>	048	0	0	0
C. II. 1. 2.	<i>Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	049	0	0	0
C. II. 1. 3.	<i>Pohledávky - podstatný vliv</i>	050	0	0	0
C. II. 1. 4.	<i>Odložená daňová pohledávka</i>	051	0	0	0
C. II. 1. 5.	<i>Pohledávky - ostatní</i>	052	0	0	0
C. II. 1. 5.1.	Pohledávky za společníky	053	0	0	0
C. II. 1. 5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0
C. II. 1. 5.3.	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0
C. II. 1. 5.4.	Jiné pohledávky	056	0	0	0
C. II. 2	Krátkodobé pohledávky	057	428 944	-721	428 223
C. II. 2. 1.	<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>	058	93 704	-721	92 983
C. II. 2. 2.	<i>Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	059	266 976	0	266 976
C. II. 2. 3.	<i>Pohledávky - podstatný vliv</i>	060	0	0	0
C. II. 2. 4.	<i>Pohledávky - ostatní</i>	061	68 263	0	68 263
C. II. 2. 4.1.	Pohledávky za společníky	062	0	0	0
C. II. 2. 4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	0	0	0
C. II. 2. 4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	3 657	0	3 657
C. II. 2. 4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	77	0	77
C. II. 2. 4.5.	Dohadné účty aktivní	066	64 427	0	64 427
C. II. 2. 4.6.	Jiné pohledávky	067	103	0	103
C. III.	<b>Krátkodobý finanční majetek</b>	068	0	0	0
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069	0	0	0
C. III. 2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070	0	0	0
C. IV.	<b>Peněžní prostředky</b>	071	77 688	0	77 688
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	26	0	26
C. IV. 2.	Peněžní prostředky na účtech	073	77 662	0	77 662
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	074	3 167	0	3 167
D. I. 1.	Náklady příštích období	075	3 167		3 167
D. I. 2.	Komplexní náklady příštích období	076	0	0	0
D. I. 3.	Příjmy příštích období	077	0	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období
a	b	c	5
	<b>PASIVA CELKEM</b>	078	2 118 119
A.	<b>Vlastní kapitál</b>	079	1 602 115
A. I.	<b>Základní kapitál</b>	080	99 987
A. I. 1	Základní kapitál	081	99 987
A. I. 2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	082	0
A. I. 3	Změny základního kapitálu	083	0
A. II.	<b>Ážio a kapitálové fondy</b>	084	0
A. II. 1	Ážio	085	0
A. II. 2	Kapitálové fondy	086	0
A. II. 2. 1.	Ostatní kapitálové fondy	087	0
A. II. 2. 2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088	0
A. II. 2. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	089	0
A. II. 2. 4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090	0
A. II. 2. 5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091	0
A. III.	<b>Fondy ze zisku</b>	092	772
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	093	0
A. III. 2	Statutární a ostatní fondy	094	772
A. IV.	<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	095	1 304 341
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let nebo neuhrazená ztráta minulých let	096	1 304 341
A. IV. 2	Jiný výsledek hospodaření minulých let	097	0
A. V.	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	098	197 015
A. VI.	<b>Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku</b>	99	0
B. + C.	<b>Cizí zdroje (ř. 102 + 107)</b>	100	505 060
B. I.	<b>Rezervy (ř. 103 až 106)</b>	101	32 986
B. I. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	102	0
B. I. 2	Rezerva na daň z příjmů	103	14 987
B. I. 3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	104	0
B. I. 4	Ostatní rezervy	105	17 999
C.	<b>Závazky</b>	106	472 074
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky</b>	107	180 405
C. I. 1	Vydané dluhopisy	108	0
C. I. 1. 1.	Vyměnitelné dluhopisy	109	0
C. I. 1. 2.	Ostatní dluhopisy	110	0
C. I. 2	Závazky k úvěrovým institucím	111	0
C. I. 3	Dlouhodobé přijaté zálohy	112	0
C. I. 4	Závazky z obchodních vztahů	113	0
C. I. 5	Dlouhodobé směnky k úhradě	114	0
C. I. 6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	115	0
C. I. 7	Závazky - podstatný vliv	116	0
C. I. 8	Odložený daňový závazek	117	180 405
C. I. 9	Závazky - ostatní	118	0
C. I. 9. 1.	Závazky ke společníkům	119	0
C. I. 9. 2.	Dohadné účty pasivní	120	0
C. I. 9. 3.	Jiné závazky	121	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období
a	b	c	5
C. II.	<b>Krátkodobé závazky</b>	122	291 670
C. II. 1	Vydané dluhopisy	123	0
C. II. 1. 1.	<i>Vyměnitelné dluhopisy</i>	124	0
C. II. 1. 2.	<i>Ostatní dluhopisy</i>	125	0
C. II. 2	Závazky k úvěrovým institucím	126	0
C. II. 3	Krátkodobé přijaté zálohy	127	0
C. II. 4	Závazky z obchodních vztahů	128	55 260
C. II. 5	Krátkodobé směnky k úhradě	129	0
C. II. 6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	130	50 006
C. II. 7	Závazky - podstatný vliv	131	0
C. II. 8	Závazky - ostatní	132	186 404
C. II. 8. 1.	<i>Závazky ke společníkům</i>	133	0
C. II. 8. 2.	<i>Krátkodobé finanční výpomoci</i>	134	0
C. II. 8. 3.	<i>Závazky k zaměstnancům</i>	135	10 146
C. II. 8. 4.	<i>Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</i>	136	4 944
C. II. 8. 5.	<i>Stát - daňové závazky a dotace</i>	137	98 520
C. II. 8. 6.	<i>Dohadné účty pasivní</i>	138	72 770
C. II. 8. 7.	<i>Jiné závazky</i>	139	26
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	140	10 944
D. I. 1	Výdaje příštích období	141	0
D. I. 2	Výnosy příštích období	142	10 944

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

## Příloha D Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti v tis. Kč

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	001	20 830 543	-12 422 472	8 408 071
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0
B.	<b>Dlouhodobý majetek</b>	003	18 819 848	-12 393 067	6 426 781
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	004	402 892	-108 079	294 813
B. I. 1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005	0	0	0
B. I. 2.	Ocenitelná práva	006	111 042	-108 079	2 963
B. I. 2.1.	<i>Software</i>	007	107 373	-104 481	2 892
B. I. 2.2.	<i>Ostatní ocenitelná práva</i>	008	3 669	-3 598	71
B. I. 3.	Goodwill	009	0	0	0
B. I. 4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	290 541	0	290 541
B. I. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	1 309	0	1 309
B. I. 5.1.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i>	012	0	0	0
B. I. 5.2.	<i>Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	013	1 309	0	1 309
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	014	18 402 732	-12 284 988	6 117 744
B. II. 1	Pozemky a stavby	015	5 972 164	-3 545 208	2 426 956
B. II. 1.1.	<i>Pozemky</i>	016	132 412	0	132 412
B. II. 1.2.	<i>Stavby</i>	017	5 839 752	-3 545 208	2 294 544
B. II. 2.	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018	11 192 333	-8 125 175	3 067 158
B. II. 3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	944 089	-604 367	339 722
B. II. 4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	22 514	-10 238	12 276
B. II. 4.1.	<i>Pěstitelské celky trvalých porostů</i>	021	0	0	0
B. II. 4.2.	<i>Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	022	0	0	0
B. II. 4.3.	<i>Jiný dlouhodobý hmotný majetek</i>	023	22 514	-10 238	12 276
B. II. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	271 632	0	271 632
B. II. 5.1.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	025	2 939	0	2 939
B. II. 5.2.	<i>Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	026	268 693	0	268 693
B. III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	027	14 224	0	14 224
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	14 224	0	14 224
B. III. 2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029	0	0	0
B. III. 3.	Podíly - podstatný vliv	030	0	0	0
B. III. 4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	031	0	0	0
B. III. 5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0
B. III. 6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	0	0	0
B. III. 7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0
B. III. 7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035	0	0	0
B. III. 7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
C.	<b>Oběžná aktiva</b>	037	1 982 996	-29 405	1 953 591
C. I.	<b>Zásoby</b>	038	125 647	-14 485	111 163
C. I. 1.	Materiál	039	124 794	-14 485	110 310
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	853	0	853
C. I. 3.	Výrobky a zboží	041	0	0	0
C. I. 3. 1.	Výrobky	042	0	0	0
C. I. 3. 2.	Zboží	043	0	0	0
C. I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0
C. I. 5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0
C. II.	<b>Pohledávky</b>	046	943 031	-14 920	928 111
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	047	0	0	0
C. II. 1. 1.	<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>	048	0	0	0
C. II. 1. 2.	<i>Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	049	0	0	0
C. II. 1. 3.	<i>Pohledávky - podstatný vliv</i>	050	0	0	0
C. II. 1. 4.	<i>Odložená daňová pohledávka</i>	051	0	0	0
C. II. 1. 5.	<i>Pohledávky - ostatní</i>	052	0	0	0
C. II. 1. 5.1.	Pohledávky za společníky	053	0	0	0
C. II. 1. 5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0
C. II. 1. 5.3.	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0
C. II. 1. 5.4.	Jiné pohledávky	056	0	0	0
C. II. 2	Krátkodobé pohledávky	057	943 031	-14 920	928 111
C. II. 2. 1.	<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>	058	466 445	-14 920	451 525
C. II. 2. 2.	<i>Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	059	266 976	0	266 976
C. II. 2. 3.	<i>Pohledávky - podstatný vliv</i>	060	0	0	0
C. II. 2. 4.	<i>Pohledávky - ostatní</i>	061	209 609	0	209 609
C. II. 2. 4.1.	Pohledávky za společníky	062	0	0	0
C. II. 2. 4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	0	0	0
C. II. 2. 4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	6 059	0	6 059
C. II. 2. 4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	10 540	0	10 540
C. II. 2. 4.5.	Dohadné účty aktivní	066	186 753	0	186 753
C. II. 2. 4.6.	Jiné pohledávky	067	6 258	0	6 258
C. III.	<b>Krátkodobý finanční majetek</b>	068	0	0	0
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069	0	0	0
C. III. 2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070	0	0	0
C. IV.	<b>Peněžní prostředky</b>	071	914 318	0	914 318
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	238	0	238
C. IV. 2.	Peněžní prostředky na účtech	073	914 080	0	914 080
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	074	27 699	0	27 699
D. I. 1.	Náklady příštích období	075	27 699	0	27 699
D. I. 2.	Komplexní náklady příštích období	076	0	0	0
D. I. 3.	Příjmy příštích období	077	0	0	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období
a	b	c	5
	<b>PASIVA CELKEM</b>	078	8 408 071
A.	<b>Vlastní kapitál</b>	079	6 143 140
A. I.	<b>Základní kapitál</b>	080	1 092 957
A. I. 1	Základní kapitál	081	1 092 957
A. I. 2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	082	0
A. I. 3	Změny základního kapitálu	083	0
A. II.	<b>Ážio a kapitálové fondy</b>	084	292 323
A. II. 1	Ážio	085	0
A. II. 2	Kapitálové fondy	086	292 323
A. II. 2. 1.	Ostatní kapitálové fondy	087	292 325
A. II. 2. 2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088	0
A. II. 2. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	089	0
A. II. 2. 4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090	-2
A. II. 2. 5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091	0
A. III.	<b>Fondy ze zisku</b>	092	232 141
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	093	218 592
A. III. 2	Statutární a ostatní fondy	094	13 549
A. IV.	<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	095	4 525 719
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let nebo neuhrazená ztráta minulých let	096	6 359 411
A. IV. 2	Jiný výsledek hospodaření minulých let	097	-1 833 692
A. V.	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	098	0
A. VI.	<b>Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku</b>	099	0
B. + C.	<b>Cizí zdroje (ř. 102 + 107)</b>	100	2 237 605
B. I.	<b>Rezervy (ř. 103 až 106)</b>	101	623 294
B. I. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	102	0
B. I. 2	Rezerva na daň z příjmů	103	14 987
B. I. 3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	104	55 536
B. I. 4	Ostatní rezervy	105	552 771
C.	<b>Závazky</b>	106	1 614 311
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky</b>	107	547 611
C. I. 1	Vydané dluhopisy	108	400 000
C. I. 1. 1.	Výměnitelné dluhopisy	109	0
C. I. 1. 2.	Ostatní dluhopisy	110	400 000
C. I. 2	Závazky k úvěrovým institucím	111	0
C. I. 3	Dlouhodobé přijaté zálohy	112	0
C. I. 4	Závazky z obchodních vztahů	113	0
C. I. 5	Dlouhodobé směnky k úhradě	114	0
C. I. 6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	115	0
C. I. 7	Závazky - podstatný vliv	116	0
C. I. 8	Odložený daňový závazek	117	147 611
C. I. 9	Závazky - ostatní	118	0
C. I. 9. 1.	Závazky ke společníkům	119	0
C. I. 9. 2.	Dohadné účty pasivní	120	0
C. I. 9. 3.	Jiné závazky	121	0

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období
a	b	c	5
C. II.	<b>Krátkodobé závazky</b>	122	1 066 701
C. II. 1	Vydané dluhopisy	123	0
C. II. 1. 1.	<i>Vyměnitelné dluhopisy</i>	124	0
C. II. 1. 2.	<i>Ostatní dluhopisy</i>	125	0
C. II. 2	Závazky k úvěrovým institucím	126	100 000
C. II. 3	Krátkodobé přijaté zálohy	127	2 935
C. II. 4	Závazky z obchodních vztahů	128	240 184
C. II. 5	Krátkodobé směnky k úhradě	129	0
C. II. 6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	130	0
C. II. 7	Závazky - podstatný vliv	131	0
C. II. 8	Závazky - ostatní	132	723 582
C. II. 8. 1.	<i>Závazky ke společníkům</i>	133	0
C. II. 8. 2.	<i>Krátkodobé finanční výpomoci</i>	134	0
C. II. 8. 3.	<i>Závazky k zaměstnancům</i>	135	29 416
C. II. 8. 4.	<i>pojištění</i>	136	14 962
C. II. 8. 5.	<i>Stát - daňové závazky a dotace</i>	137	214 279
C. II. 8. 6.	<i>Dohadné účty pasivní</i>	138	464 901
C. II. 8. 7.	<i>Jiné závazky</i>	139	26
D. I.	<b>Časové rozlišení</b>	140	27 326
D. I. 1	Výdaje příštích období	141	0
D. I. 2	Výnosy příštích období	142	27 326

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2020)

## **Abstrakt**

Matoušek, P. (2020). *Aspekty přeshraničních fúzí* (Bakalářská práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická.

**Klíčová slova:** daně, přeshraniční fúze, účetnictví

Tato bakalářská práce se zabývá aspekty přeshraničních fúzí z pohledu české nástupnické společnosti. Cílem bylo představit, s využitím platné české legislativy, kterou se takové fúze řídí, a s využitím informací od zkušených odborníků z praxe, aspekty, se kterými se lze při přeshraničních fúzích nejčastěji setkat.

Práce je strukturovaná tak, aby v první části představila a popsala postupně právní, účetní a následně daňové aspekty přeshraničních fúzí, na které by nástupnická společnost při realizaci fúze měla brát ohled. Následující kapitola se věnuje praktické aplikaci vybraných aspektů a názorně demonstruje postup a změny, ke kterým může docházet. Tato část vychází z reálných dat, které jsou však pro tyto účely pozměněna.



## **Abstract**

Matoušek, P. (2020). *Aspects of cross-border mergers* (Bachelor Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics.

**Key words:** taxes, cross-border mergers, accounting

This bachelor thesis is dealing with aspects of cross-border mergers from the point of view of a Czech holding company. The aim was to present, using the valid Czech legislation governing such mergers, and using the information provided by experts from practice, the aspects that can be most often encountered in cross-border mergers.

The thesis is structured as to describe in the first part progressively legal, accounting and tax aspects of cross-border mergers, which the holding company should take into consideration. The following section is devoted to a practical application of chosen aspects and demonstration of an approach and changes that may occur. This section is based on a real data that were modified for the purpose of compilation of this thesis.