

ROZHODNÝ DEN V NOVELE ZÁKONA O PŘEMĚNÁCH¹

The Decisive Date in Amendment to the Transformations Act

Jana Skálová

Dne 7. června 2011 započalo prvním čtením v Parlamentu ČR projednávání rozsáhlé novely zákona o přeměnách. Důvodem této novely je jednak implementace novelizovaných směrnic EU týkajících se fúzí, jednak odstranění některých překážek a výkladových problémů stávající úpravy. S ohledem na velký rozsah novely je předmětem tohoto textu pouze úprava rozhodného dne pro účetní účinky přeměn.

Rozhodný den a související účetní povinnosti

Významnou změnu přináší novela do stanovení okamžiku účetních účinků fúze, které jsou v české terminologii označovány jako rozhodný den přeměny (fúze, rozdělení, převzetí jmění). Od rozhodného dne se jednání zanikající společnosti považuje z účetního hlediska za jednání učiněná na účet nástupnické společnosti.

Doposud česká právní úprava stanovila, že rozhodný den předchází okamžik přípravy projektu přeměny a stanovila lhůtu, že nejpozději do 12 měsíců ode dne předcházejícího rozhodný den, musí být podán návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku. K rozhodnému dni se také váže celá řada účetních povinností zúčastněných subjektů. Stručný přehled přináší tabulka č. 1.

Tab. č. 1 - Účetní povinnosti související s rozhodným dnem

Povinnost pro	Ke dni přecházejícímu rozhodný den	K rozhodnému dni
Zanikající společnost	Sestavení konečné účetní závěrky Ocenění jmění Zaúčtování ocenění do účetnictví Uzavření účetních knih	Otevření účetních knih
Nástupnickou společností	Sestavení konečné účetní závěrky Uzavření účetních knih	Sestavení zahajovací rozvahy Otevření účetních knih

Zdroj: vlastní práce

Novela zákona přináší významnou změnu týkající se rozhodného dne. Rozhodný den – po vstupu novely zákona v účinnost - bude moci být stanoven jak na počátku procesu přípravy přeměny, (tj. jako den předcházející vypracování projektu přeměny, popřípadě jeho schválení), ale i do budoucna (tj. jako den následující po vypracování projektu přeměny, popřípadě jeho schválení), nejpozději jako den zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Mezinárodní srovnání přístupů k rozhodnému dni

Co je hlavním důvodem pro zavedení této flexibility rozhodného dne? Hlavním důvodem je realizovatelnost přeshraničních fúzí českých společností se zahraničními společnostmi ve

¹ Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Grantové agentury ČR "Komparativní analýza národních účetních a daňových systémů v EU s důrazem na přeshraniční fúze" (registrační číslo P403/10/1982)

všech státech EU. Pokud nahlédneme do různých členských států v EU, pak zjistíme, že účetní a právní účinky fúzí nejsou řešeny jednotně, přestože všechny státy provedly implementaci směrnic EU.

Tab. č. 2 - Srovnání účetních účinků přeměny v některých státech

Stát	Účetní účinky přeshraniční fúze
Česká republika	Od rozhodného dne, který může předcházet až 12 měsíců den zápisu do obchodního rejstříku
Slovenská republika	Od rozhodného dne, který může předcházet den zápisu do obchodního rejstříku nebo může být s ním spojen
Rakousko	Od rozhodného dne, který může předcházet až 9 měsíců den zápisu do obchodního rejstříku
Německo	Od rozhodného dne, který může předcházet až 8 měsíců den zápisu do obchodního rejstříku
Chorvatsko	Ode dne zápisu do obchodního rejstříku
Polsko	Ode dne zápisu do obchodního rejstříku
Rumunsko	Ode dne zápisu do obchodního rejstříku
Maďarsko	Ode dne zápisu do obchodního rejstříku
Norsko	Den účetních účinků musí odpovídat datu, kdy došlo ke změně kontroly nad fúzujícími společnostmi
Belgie	Od rozhodného dne, který může předcházet až 7 měsíců den zápisu do obchodního rejstříku
Francie	Den účetních účinků musí odpovídat datu, kdy došlo k právním účinkům fúze nebo zrušení zanikající společnosti
Kypr	Stanovuje soud, který schvaluje fúzi. Může být shodné s právními účinky

Zdroj: vlastní výzkum

Výše uvedené rozdíly v účetních povinnostech v různých zemích mohou mít neblahé důsledky na možnost provedení fúze či jiné přeměny společností z různých států. Pokud budeme za stávající právní úpravy plánovat fúzi české nástupnické společnosti se zanikající společností sídlící v Polsku, kde jsou účetní účinky fúze spojeny až se zánikem zanikající společnosti, pak nelze dostát požadavkům českého zákona a připravit potřebnou dokumentaci pro realizaci fúze. Stěží lze připravit z pozice české nástupnické společnosti zahajovací rozvahu ke dni, který pro zanikající společnost v Polsku neznámá žádný účetní mezník, neznámá pro ni v případě úspěšně provedené fúze spojení jejích hospodářských operací (z účetního hlediska) s nástupnickou společností.

I kdybychom zvolili za rozhodný den počátek účetního období, obě společnosti uzavřou účetní knihy a sestaví účetní závěrku ke dni předcházejícímu rozhodný den. Ovšem sestavení zahajovací rozvahy k rozhodnému dni jako začátku účetního období nemá smysl, protože polská společnost pokračuje ve svém účetnictví jako účetní jednotka až do dne svého zániku. Není proto možné zahrnout její aktiva a pasiva do jiné účetní jednotky v ČR.

Naopak pokud bude česká společnost zanikající společností, pak nelze naplnit ustanovení zákona, že od rozhodného dne jsou operace zanikající společnosti dělány na účet společnosti nástupnické, protože toto „převzetí“ neumožňuje právo země, kde sídlí nástupnická společnost. Polská společnost tedy převezme majetek a závazky z právního i účetního pohledu až od právních účinků fúze. Ovšem pokud před právními účinky jsou účetní účinky fúze z pohledu české společnosti, lze dospět k paradoxu, že od rozhodného dne fúze

stanoveného dle českých předpisů „nikdo“ nechce zobrazit ve svém účetnictví a následně zdanit operace provedené nástupnickou společností od rozhodného dne fúze do dne právních účinků.

Nová koncepce rozhodného dne umožní fúze českých společností se společnostmi s různou právní úpravou rozhodného dne. Bude-li chtít česká společnost fúzovat např. s německou společností, je nutno stanovit rozhodný den před zpracováním a schválením projektu fúze. Pokud ale česká společnost bude realizovat fúzi s polskou společností, je vhodné za rozhodný den zvolit datum zápisu fúze do obchodního rejstříku.

Volbu mezi těmito alternativami by měly fúzující společnosti podle podmínek a právní úpravy státu, z něhož jsou další zúčastněné společnosti na přeshraniční fúzi. Pokud bude upraven zákon tímto způsobem, získají české společnosti konkurenční výhodu a dojde k postupnému naplňování záměrů EU v odstraňování bariér pro volný pohyb kapitálu (obdobný postup byl zvolen na Slovensku od 1.1.2010).

Související změny v účetních a daňových předpisech

Změna v koncepci rozhodného dne se dále promítne do procesu přípravy přeměny zejména takto:

- ke dni vyhotovení projektu přeměny budou k dispozici účetní závěrky za předcházející účetní období, bude-li rozhodný den následovat až po dni vyhotovení projektu přeměny, nikoliv však konečné účetní závěrky;
- konečné účetní závěrky se budou i nadále zpracovávat ke dni předcházející rozhodný den přeměny a zahajovací rozvahy se budou zpracovávat k rozhodnému dni přeměny;
- pouze pokud bude rozhodný den přeměny předcházet vypracování projektu přeměny, budou konečné účetní závěrky a zahajovací rozvahy k dispozici společníkům nebo členům před schválením přeměny a budou schvalovány v rámci rozhodnutí o přeměně;
- oceňovat jmění se bude ke dni poslední řádné či mimořádné účetní závěrky či konečné účetní závěrky, pokud bude rozhodný den přeměny předcházet den vyhotovení projektu přeměny; vždy tak bude ocenění jmění k dispozici před vypracováním projektu přeměny;
- popis struktury převádění položek vlastního a cizího kapitálu bude z náležitostí projektu přeměny vypuštěn, neboť tento požadavek nevyplývá ani ze Třetí, Šesté nebo Desáté směrnice EU; bude však zaveden **komentář k zahajovací rozvaze**, v němž budou muset být tyto postupy popsány,
- bude potvrzeno uvolnění vazby mezi stanovením výměnného poměru a rozhodným dnem.

Vliv návrhu novely zákona o přeměnách na související předpisy v oblasti daně z příjmů a účetnictví:

- v případě, že rozhodný den bude totožný se zápisem přeměny do obchodního rejstříku, vznikne povinnost právního nástupce vypracovat konečnou účetní závěrku i za zanikající společnosti a právnímu nástupci také vznikne povinnost podat daňové přiznání za zaniklou společnost;

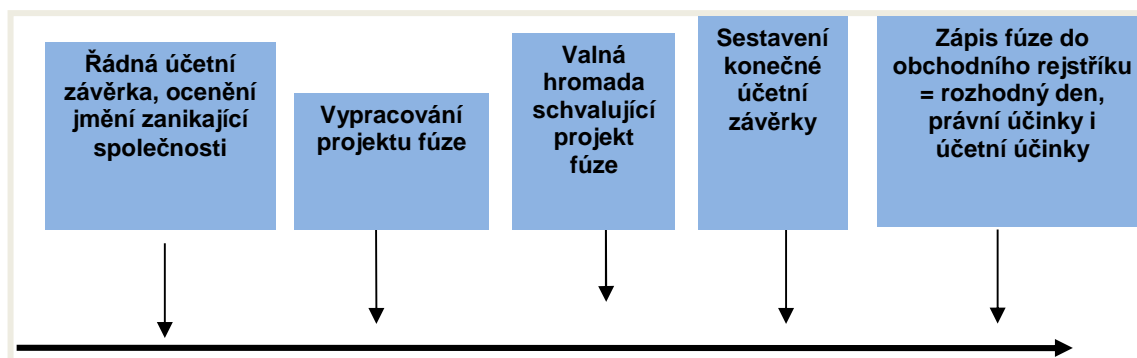
- ocenení jmění bude prováděno k datu poslední řádné účetní závěrky, pokud rozhodný den nebude předcházet přípravě projektu fúze, ale bude spojen až se zápisem do obchodního rejstříku;
- promítnutí nového ocenění do účetnictví bude změněno v účetních předpisech tak, že nové ocenění bude zakomponováno až do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti.

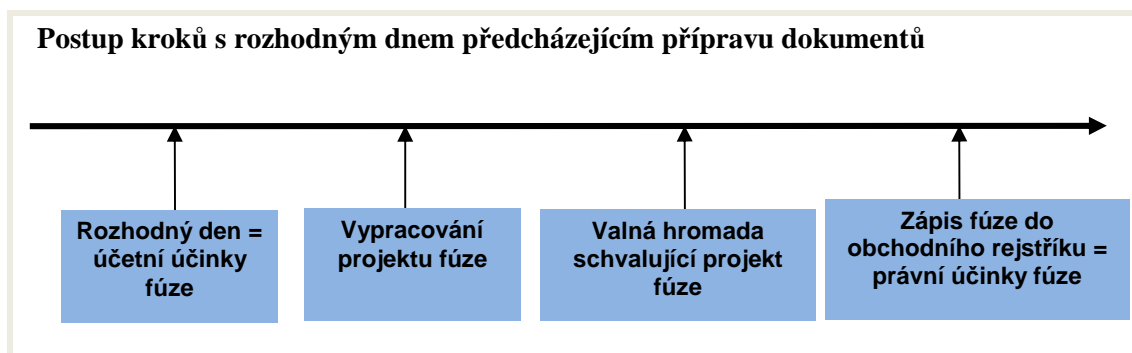
V návaznosti na novelu zákona o přeměnách a zákona o účetnictví se plánuje také úprava účetních předpisů (vyhlášek). Současná praxe vypadá tak, že jsou jiné postupy pro účetní zobrazení tuzemské fúze a jiné pro přeshraniční fúze. Zákonodárce přitom vychází z předpokladu, že nelze zahraničním subjektům ukládat povinnosti dříve než na ně „české zákonodárství“ dosáhne, což v případě přeshraničních fúzí je u zahraničních subjektů rozhodný den fúze. Specifické účetní úpravy zahraničního účetnictví, resp. jeho transformace či uvedení do souladu s českými předpisy nastává nejprve okamžikem sestavení zahajovací rozvahy nástupnické společnosti. Zde se promítají specifické operace zobrazující podstatu fúze.

Plánovaná úprava účetních předpisů tedy předpokládá zavést sjednocení postupů v účetnictví při zobrazení tuzemských i přeshraničních fúzí. Jako základní prvky tohoto procesu je možno uvést:

- Přecenění majetku zanikající společnosti nebude účtováno do účetních knih před sestavením konečné účetní závěrky zanikající společnosti.
- Zobrazení majetku "nabytého" nástupnickou společností bude zobrazeno v zahajovací rozvaze sestavené k rozhodnému dni v ocenění reálnou hodnotou nebo účetními cenami ze zanikající společnosti. Toto ocenění bude vyplývat z formy fúze (sloučení, splynutí).
- Zaučtování nabytého majetku musí proběhnout jako první účetní operace nástupnické společnosti, tak aby k původním počátečním stavům nástupnické společnosti "přibyly" nově nabyté majetky.
- Vykázání fondu z přecenění majetku a závazků pro účely fúze bude promítáno primárně jako součást základního kapitálu (vždy totiž dochází k emisi nových akcií či nových podílů pro společníky) a případně dalších složek vlastního kapitálu (pokud nestanoví projekt jinak, např. doplatky na dorovnání, úhradu ztráty nástupnické společnosti, vytvoření rezervního fondu, atd.).
- Způsob vytvoření struktury vlastního kapitálu v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti bude podrobněji popsán v komentáři k zahajovací rozvaze, tak aby bylo transparentně zveřejněno, jaké byly provedeny změny a přesuny ve vlastním kapitálu společnosti. Postup kroků s rozhodným dnem předcházejícím přípravu dokumentů.

Postup kroků při přípravě fúze s rozhodným dnem spojeným s právními účinky





Závěr

Výše uvedený postup tak přinese do budoucna tyto výhody:

- Odstraní se příprava dvou účetních závěrek, pokud se k realizaci fúze přistoupí až po sestavení řádné účetní závěrky a zúčastněné společnosti chtějí rozhodný den položit na první den standardního účetního období. Odstranění nutnosti dvou účetních závěrek přinese snížení transakčních nákladů spojených s fúzí.
- Nástupnická společnost zvolí metodu účetního zachycení nabytého majetku, tedy rozhodne, zda chce individuální položkové ocenění majetku s případně vykázaným goodwillem nebo převzetí účetních hodnot zanikající společnosti s případným vykázáním oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. Volba metody bude vycházet z budoucích záměrů společnosti.
- Proces účetního zobrazení fúze se přiblíží účetnímu zobrazení jiných akvizičních postupů. Při vkladu podniku či koupi podniku je účtován nově nabytý majetek u nabyvatele řádnými účetními zápisy do účetnictví nabyvatele.

Tento postup by mohl být uplatňován vedle zahraničních i pro tuzemské fúze, takže by již nebylo mezi nimi koncepčních rozdílů.

Abstrakt

Článek se zabývá analýzou účetních souvislostí fúzí společností. Okamžik účetního spojení, který označuje česká legislativa pojmem „rozhodný den“ v českém obchodním právu vždy předchází okamžik právních účinků fúze. Tento přístup vychází ze směrnic Evropské unie. Tyto směrnice však nebyly stejným způsobem implementovány ve všech členských zemích unie. Proto dochází k disharmonii v účetních účinnících fúze, která mohou vést až k nemožnosti provedení fúze.

Řešením se jeví novela současného zákona o přeměnách, které zavede flexibilitu rozhodného dne tak, aby česká právní úprava byla kompatibilní se všemi právními úpravami členských států.

Klíčová slova: Fúze, rozhodný den, konečná účetní závěrka, zahajovací rozvaha, právní účinky fúze.

Summary

The article analyzes merger of the accounting context. The moment the connection of accounting, which indicates the Czech legislation the term "decisive date" in Czech commercial law always precedes the moment of the legal effects of the merger. This approach is based on the directives of the European Union. These guidelines, however, were not equally implemented in all EU member states. Therefore, there is disharmony in accounting účinných mergers that may lead to inability to completion of the merger.

As a way out of this difficult situation, appears to be an amendment to the current laws and regulation of accounting in the EU Member States and in Czech Republic.

Key words: Merger; The Decisive Date; Final Accounts; The Opening Balance Sheet; The Legal Effects of the Merger.

JEL klasifikace: G34, M41

Použitá literatura

- [1] Ištvánfyová, J. – Mejzlík, L. - Pelák, J.: Progression of Financial Reporting in Czech Republic and its Regulation. *European Financial and Accounting Journal*, 2010, roč. 5, č. 1, s. 64–77.
- [2] Lasák, J. (2010): *K některým důvodům nezbytné novelizace úpravy přeshraničních fúzí obchodních korporací*. *Český finanční a účetní časopis*, 2010, roč. 2010, č. 4, str. 28-41.
- [3] Pelák, J.: *Rozdělení nerealizovaného zisku – koncepty a teorie*. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2009, č. 10, s. 19–25.
- [4] Skálová, J. - Mejzlík, L.: *Dva odborné workshopy na Vysoké škole ekonomické v Praze*. *Auditor*, 2010, roč. XVII, č. 9, s. 8–10.
- [5] Návrh novely zákona o přeměnách, dostupné na www.psp.cz, sněmovní tisk č. 365/0.

Kontakt

Jana Skálová, Ing. Ph.D., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, jana.skalova@vse.cz