

Ministerstvo spravedlnosti České republiky
JUDr. Jiří Pospíšil
ministr spravedlnosti

Vyšehradská 16
128 10 Praha 2

Praha, 13. 6. 2007
č.j. 644/2007
vyřizuje: Ing. Jindřišková

Vážený pane ministře,

velmi si vážíme možnosti vyjádřit se k návrhu zákona o přeměnách obchodních společností a družstev a návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev. Tyto návrhy byly doručeny do Komory auditorů České republiky dne 22. května 2007 a zaregistrovány pod číslem jednacím 1023/2007.

Připomínky Komory auditorů, které byly projednány Výborem pro metodiku účetnictví, jsou shrnuty v příloženém dokumentu.

Dovolujeme si Vám touto cestou poděkovat, že jste nám poskytli možnost vyjádřit se k návrhu zákona, a jsme připraveni Vám i v dalších případech poskytovat odpovídající součinnost.

S pozdravem



Ing. Eva Rokosová, MBA
ředitelka Úřadu

Zásadní připomínky

Přístup k oceňování

Z textu návrhu zákona o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „návrh zákona“) vyplývá, že u vnitrostátních přeměn je oceňováno jmění společnosti, zatímco u přeshraničních fúzí jsou oceňována aktiva a pasiva společnosti. V textu důvodové zprávy není vysvětlena podstata důvodu volby odlišného přístupu. Domníváme se, že přístup k oceňování by měl být u vnitrostátních i přeshraničních fúzí shodný. Podle našeho názoru by také text zákona o přeměnách měl obsahovat definici „jmění“- neboť obchodní zákoník v § 6 odst. 2 uvádí definici jmění pouze pro účely obchodního zákoníku („Pro účely tohoto zákona se soubor obchodního majetku a závazků vzniklých podnikateli, který je fyzickou osobou, v souvislosti s podnikáním označuje jako obchodní jmění (dále jen "jmění"). Jměním podnikatele, který je právnickou osobou, je soubor jeho veškerého majetku a závazků.)“

Vazba zákona o přeměnách na zákon o účetnictví a další účetní předpisy

Návrh zákona neobsahuje návrh novely zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). V § 27, odstavci 3 zákona o účetnictví se uvádí: „V případech, ve kterých obchodní zákoník ukládá povinnost ocenění jmění při přeměně společnosti, se majetek a závazky oceňují reálnou hodnotou.“ Tento odkaz na obchodní zákoník bude nutné v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev přeformulovat, zejména v souvislosti s textem v § 13 návrhu zákona: „Vyžaduje-li tento zákon ocenění korporace posudkem znalce, není to důvodem pro změnu ocenění v účetnictví, ledaže zvláštní zákon stanoví něco jiného.“ Domníváme se tedy, že je nutné v zákoně o účetnictví upravit formulaci § 27, odstavce 3 a v § 13 návrhu zákona jasně stanovit, o jaký zvláštní zákon se jedná.

Mimo výše zmíněného § 27 odst. 3 obsahuje zákon o účetnictví, vyhlášky provádějící některá ustanovení zákona o účetnictví a české účetní standardy i další odkazy na obchodní zákoník v případě přeměn. Doporučujeme upravit vzájemnou vazbu mezi zákonem o účetnictví a novým zákonem o přeměnách v případech, kdy nahrazuje obchodní zákoník.

Rozhodný den

V § 11, odstavci 2 návrhu zákona se uvádí: „Rozhodný den fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis fúze, rozdělení, nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku.“ Doporučujeme znovu posoudit koncept rozhodného dne a doplnit § 11 odstavec 2 návrhu zákona takto: „Rozhodný den zároveň nemůže přecházet den, kdy společníci/akcionáři korporací zúčastněných na přeměně ovládli zúčastněné korporace.“

Tímto doplněním se zabrání účetnímu zkresení stavu k rozhodnému dni v situacích, kdy k rozhodnému dni společníci/akcionáři, kteří provádějí přeměnu, ještě neovládají jednu nebo více korporací zúčastněných na přeměně.

Doporučujeme zvážit i daňové dopady navrhované změny v konceptu rozhodného dne.

Odlišné účetní metody při přeměnách, kdy dochází ke kombinaci majetkových podílů a při přeměně, která není akvizicí

Doporučujeme odlišit účetní metody ocenění jmění v případech kombinace podílů (např. fúze mateřské společnosti se svou 100% dceřinou společností) od případů akvizic, kdy dochází ke změně vlastnické struktury u fúzujících subjektů. Protože v případě akvizic se charakterově jedná o koupi jednoho subjektu druhým s přechodem vlastnictví, je s ohledem na znalecký posudek vhodné provést účetní přecenění jmění na tržní hodnoty a alokování případného goodwillu na ty složky majetku, kde je tržní ocenění majetku výrazně odlišné od historických cen v účetnictví. V účetní závěrce u nového nabyvatele pak výsledné ocenění majetku odpovídá jeho využitelnosti a dalším záměrům nového nabyvatele a zároveň jsou zachyceny veškeré závazky účetní jednotky po dané transakci. V případě, kdy se vlastnická struktura po přeměně či fúzi shoduje se stavem před touto transakcí (nedochází k přechodu kontrolního vlivu) a nedochází k vydání nových majetkových podílů, není, podle našeho názoru, z účetního hlediska vhodné přeceňovat majetek a závazky.

Postavení subjektů při přeshraničních fúzích

Doporučujeme komplexně řešit problematiku postavení subjektů při přeshraničních fúzích, a to s ohledem na aspekty právní, daňové i účetní. V souvislosti s přeshraničními fúzemi vzniká celá řada situací, které doposud, podle našeho názoru, nejsou dostatečně řešeny relevantními předpisy. Mimo jiné můžeme uvést:

- Způsob podnikání společnosti v České republice, která byla v rámci fúze začleněna do společnosti v rámci Evropské unie – bude podnikat formou organizační složky nebo jinou formou?
- S tím souvisí způsob vedení účetnictví a vykazování takové společnosti, audit účetních závěrek, ale také řešení situace při předlužení (možnost vyhlášení konkurzu).

Přeshraniční fúze – zahajovací rozvaha

V § 176 návrhu zákona se uvádí: „*Není-li stanoveno něco jiného, použijí se pro přeshraniční fúze české korporace ustanovení tohoto zákona o vnitrostátní fúzi obdobně.*“

K tomuto paragrafu je v důvodové zprávě uvedeno, že se účastníci přeshraniční fúze řídí do jejího dokončení (zápisu do obchodního rejstříku) právním řádem státu jednotlivých účastníků.

Pokud se přeshraniční fúze řídí ustanoveními tohoto zákona o vnitrostátní fúzi pro české zúčastněné korporace obdobně, pak např. dle § 78 odst. 1c) návrhu zákona vzniká povinnost



rozeslat každému společníkovi zahajovací rozvahu nástupnické společnosti, která se dle § 12 sestavuje k rozhodnému dni přeměny. Projekt přeshraniční fúze však tuto informaci obsahovat nemusí (dle § 187 odst. 2 návrhu zákona) s výjimkou přeshraniční fúze veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti.

U přeshraniční fúze veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, na které se § 187 odst. 2 nevztahuje vůbec, musí projekt přeshraniční fúze obsahovat informaci o rozhodném dni.

Doporučujeme proto pro případ přeshraniční fúze přesněji specifikovat povinnost sestavení zahajovací rozvahy, neboť tato povinnost má přímý dopad do účetnictví české zúčastněné korporace (§ 17 a § 19 zákona o účetnictví).

Ostatní připomínky

Rozdělení odštěpením – rozhodný den

V § 11, odstavci 1 návrhu zákona se uvádí: „*Rozhodným dnem fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka se rozumí den, od něhož se jednání zanikající korporace nebo zanikajících korporací nebo rozdělované korporace považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet nástupnické korporace nebo nástupnických korporací nebo přejímajícího společníka*“.

Upozorňujeme, že při rozdělení odštěpením se pouze část jednání týkající se přecházející části jmění rozdělované korporace považuje za jednání na účet nástupnické korporace od rozhodného dne. Doporučujeme text § 11 odstavce 1 v tomto smyslu upřesnit.

Účetní závěrky

V § 78, § 93, § 119, § 165, § 266, § 283, § 298 a § 322 návrhu zákona je stanoven požadavek na předložení účetních závěrek všech zúčastněných společností za poslední 3 roky. Domníváme se, že by v textu zákona mělo být upřesněno, zdali se jedná pouze o řádné účetní závěrky, či všechny účetní závěrky sestavené zúčastněnými společnostmi za poslední 3 roky.

V této souvislosti také upozorňujeme, že v § 78, § 93, § 266 a § 283 odst. 1 a 2 návrhu zákona je duplicitně stanovena povinnost zasílat společníkům zprávy auditorů o ověření účetních závěrek.



Převod jmění na společníka

V § 338 návrhu zákona je stanoveno, že : *„Přejímající společník musí být ke dni podání návrhu na zápis převodu jmění do obchodního rejstříku podnikatelem.“*

Dovolujeme si upozornit na to, že v praxi dochází k převodu jmění i na jiné než podnikatelské subjekty – například na nadace, obce atd. Problematika převodu jmění na jiné než podnikatelské subjekty by tedy měla být řešena relevantními předpisy.

Změna právní formy – kolize se zákonem o účetnictví

Podle našeho názoru existuje rozpor mezi textem návrhu zákona, § 363, odst. 1, který stanoví: *„ Povinnost sestavit konečnou účetní závěrku při změně právní formy má pouze veřejná obchodní společnost a dále korporace, které při změně právní formy podávají daňové priznání podle zvláštního zákona...“* a textem zákona účetnictví, § 3, odst. 2: *„Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není – li dále stanoveno jinak....V případech přeměn společností nebo družstev s výjimkou změny právní formy účetní období začíná rozhodným dnem podle zvláštního právního předpisu a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis uvedených skutečností do obchodního rejstříku.“*

V textu § 3 odst. 2 zákona o účetnictví navrhujeme vypustit ve větě : *„V případech přeměn společností nebo družstev s výjimkou změny právní formy...“* text *„ s výjimkou změny právní formy.“*

Návrhy změn a doplnění účetních předpisů

V souvislosti s návrhem zákona o přeměnách obchodních společností a družstev doporučujeme zvážit následující změny a doplnění zákona o účetnictví:

Majetek či závazky vznikající při přeměně

Zákon o účetnictví a účetní předpisy neumožňují v současné době při přeměně vykázat namísto celkového oceňovacího rozdílu jednotlivé identifikovatelné položky zejména nehmotného majetku a případně závazků či rezerv (například rezerva na odstupné), které nebyly vykázány v rozvahách zúčastněných společností před přeměnou.

Doporučujeme doplnění zákona či navazujících účetních předpisů v tomto ohledu.

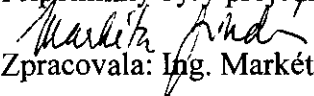


Účetní aspekty rozdělení odštěpením

Zákon o účetnictví prozatím neřeší situaci, kdy dochází k rozdělení odštěpením a ke konci účetního období ještě nedošlo k jeho zapsání do obchodního rejstříku. § 3 odstavec 2 zákona o účetnictví stanoví, že : „ *V případech přeměn společností nebo družstev s výjimkou změny právní formy účetní období začíná rozhodným dnem podle zvláštního právního předpisu a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis uvedených skutečností do obchodního rejstříku, jde-li o nástupnickou účetní jednotku. U zúčastněných účetních jednotek končí účetní období dnem přecházejícím rozhodnému dni podle zvláštního právního předpisu.*“

Společnost, z níž je odštěpována část jmění, je sice společností zúčastněnou, nikoli však zanikající. Doporučujeme zákon o účetnictví doplnit o řešení této problematiky.

Připomínky byly projednány Výborem pro metodiku dne 11. června 2007.


Zpracovala: Ing. Markéta Jindřišková