



Dopad rezerv, opravných položek a odložené daně na ocenění finanční investice při vkladech a přeměnách

Jana Skálová

Partner

TPA Group

Dvě obchodně právní situace

Nepeněžitý vklad,
vklad obchodního
závodu

- Úbytek aktiv, případně dluhů
- Vznik finanční investice – cenného papíru nebo podílu

Vyčlenění,
vyčlenění
sloučením

- Úbytek aktiv, případně dluhů
- Vznik finanční investice – cenného papíru nebo podílu

Vyčlenění

- Zákon o přeměnách § 243
- Formy rozdělení
- (1) Rozdělení může mít formu
- **a) rozštěpení**, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nebo družstvo zaniká a její jmění přechází
- **b) odštěpení**, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nebo družstvo nezaniká a část jejího jmění přechází
- **c) vyčlenění**, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nezaniká a vyčleněná část jejího jmění přechází výměnou za podíl nebo podíly, nestanoví-li zákon jinak,
 - 1. na jednu nebo více nově vznikajících společností (dále jen „vyčlenění se vznikem nové nebo nových společností“),
 - 2. na jednu nebo více již existujících společností (dále jen „vyčlenění sloučením“), nebo
 - 3. kombinací forem podle bodů 1 a 2.

Účetní zobrazení vyčlenění

Rozvaha rozdělované společnosti před rozhodným dnem

Budovy	50	Základní kapitál	50
Pozemky	20	Nerozdělený zisk	30
Stroje	30		
Pohledávky	20	Dluhy	40
A celkem	120	P celkem	120

Rozvaha rozdělované společnosti k rozhodnému dnu

Podíl na dceřiné společnosti	70	Základní kapitál	50
		Nerozdělený zisk	30
Stroje	30		
Pohledávky	20	Dluhy	40
A celkem	120	P celkem	120

Společnost vyčleňuje nemovitosti, znalec stanovil hodnotu jmění na částku 100. Nová společnost bude mít základní kapitál ve výši 60.

Rozvaha nové společnosti

Budovy	60	Základní kapitál	60
Pozemky	30	Ažio	40
Goodwill	10		
A celkem	100	P celkem	100

PNI -85 - Ocenění finanční investice při vkladu a vyčlenění

Tato interpretace má za cíl stanovit **postup ocenění nabytého podílu u vkladatele** nebo **u společnosti rozdělované vyčleněním**, a to zejména s ohledem na navazující otázky:

- a) Jak při ocenění podílu u vkladatele postupovat při vkladu aktiv, ke kterým jsou tvořeny opravné položky či rezervy?
- b) Jak při ocenění podílu u vkladatele postupovat při vkladu aktiv a závazků, ke kterým se vážou odložené daňové pohledávky anebo odložené daňové závazky?
- c) Jak vykázat výslednou hodnotu investice, pokud je záporná?

Základní princip ocenění

Pro účely této interpretace se za „vklad“ považuje jak předmět vkladu, tak vyčleněná část jmění při rozdělení vyčleněním. „Vkladatelem“ se rozumí účetní jednotka, která získává podíl v důsledku těchto transakcí.

Netto účetní hodnota

Základem ocenění finanční investice u vkladatele je **netto netto účetní hodnota předmětu vkladu** u vkladatele. To znamená, že oprávky, opravné položky k položky k aktivům a rezervy, které souvisí s předmětem předmětem vkladu, přecházejí na nabyvatele.

Snížení hodnoty investice

Oprávky a opravné položky k aktivům, která jsou předmětem vkladu, stejně jako účetní i zákonné rezervy související s předmětem vkladu, **ve svém důsledku snižují účetní hodnotu finanční investice.**

Aktualizace opravných položek a rezerv

Klíčové zásady před uskutečněním vkladu

1

Aktualizace hodnot

Je nutné provést aktualizaci opravných položek a rezerv před uskutečněním vkladu. K tomu je vhodné vzít v potaz znalecký posudek vypracovaný pro potřeby vkladu.

2

Posouzení znaleckého ocenění

V případě, že znalec ocení vkládané aktivum na hodnotu nižší než nižší než účetní, je vhodné posoudit, zda má mít vliv na dodatečné dodatečné opravné položky, které sníží hodnotu získaného podílu.

3

Rozpuštění opravných položek

Rozpuštění je možné pouze při zjištění chyby odhadu. Korekce by měly vycházet z nejlepšího možného odhadu ekonomické užitečnosti aktiv. Rozpuštění opravných položek by vedlo k nadhodnocení investice.

4

Analýza rezerv

Před vkladem je nutno rozlišit, zda rezervy souvisí s vkládaným obchodním závodem (např. rezerva na záruční opravy) nebo s vkladatelem (např. rezerva na sankce).

Zacházení s odloženou daní

Povaha odložené daně

Odložené daňové pohledávky a závazky, které vycházejí z vycházejí z přechodného rozdílu mezi daňovou a účetní účetní hodnotou aktiv a závazků předmětu vkladu, je nutné nutné považovat za korekci hodnoty předmětných aktiv a aktiv a závazků.

Vliv na ocenění investice:

- Odložená daňová pohledávka zvyšuje ocenění finanční investice
- Odložený daňový závazek snižuje ocenění finanční investice

Aktualizace a vykázání

Hodnotu odložené daně je nutné aktualizovat k datu transakce, stejně jako hodnotu opravných položek a rezerv. rezerv.

Doposud nevykazovaná odložená daň

Doposud nevykazovanou odloženou daňovou pohledávku lze vykázat a zvýšit tak hodnotu vzniklé vzniklé finanční investice v případě, že je pravděpodobné, že nabyvatel bude mít právo a a dostatečný daňový základ k jejímu uplatnění.

Zdůvodnění a klíčová doporučení

Věrný a poctivý obraz

Volba účetní metody není libovolná. Účetní jednotka by měla vždy vyhodnotit, zdali zvolená metoda povede k věrnému a poctivému obrazu finanční situace.

Zůstatková hodnota jako základ

Ocenění finanční investice by mělo vycházet ze zůstatkové hodnoty aktiv a účetní hodnoty závazků, které jsou předmětem vkladu.

Kapitálové vykázání

V případě, že závazky převyšují aktiva, je aktiva, je nevhodné rozdíl vykazovat jako jako výnos. Nový postup stanovuje kapitálové vykázání, což je konzistentní s konzistentní s následným přeceněním. přeceněním.

Tato interpretace poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.

Koordinační výbor

- **624/30.04.25 Rozdělení vyčleněním obchodního závodu a obchodního podílu z hlediska ZDP**
- Uzavřen dne 8. října 2025
- Dvě otázky k řešení
- Lze aplikovat postupy dle § 23a až §23c?
- Jak stanovit nabývací cenu podílu získaného v procesu vyčlenění?

Potvrzení aplikace postupu

01

Vyčlenění obchodního závodu

Aplikuje se § 23a ZDP, pokud vyčleněná část představuje samostatný podnik schopný provozu provozu vlastními prostředky dle dle směrnice Rady 2009/133/ES.

02

Vyčlenění rozhodujícího podílu

Aplikuje se § 23b ZDP při vyčlenění podílu představujícího více než 50 % hlasovacích práv výměnou za podíl v nástupnické společnosti.

03

Ostatní případy

V ostatních případech vyčlenění se se aplikuje § 23c ZDP, neboť je naplněna definice dle § 23c odst. 3 odst. 3 ZDP.

Stanovení nabývací ceny podílu

1

Při postupu dle § 23a ZDP

Nabývací cena = hodnota vyčleňovaného obchodního závodu dle znaleckého posudku

(§ 23a odst. 2 ZDP).

2

Při postupu dle § 23b ZDP

Nabývací cena podílu v nástupnické společnosti = hodnota hodnota vyčleňovaného podílu ke podílu ke dni předcházejícímu rozhodný den vyčlenění

(§ 23b odst. 3 ZDP).

3

Při postupu dle § 23c ZDP

Nabývací cena = daňová zůstatková cena vyčleněného hmotného majetku + účetní hodnota ostatního vyčleněného vyčleněného majetku (§ 24 odst. 7 písm. b) bod 2 ZDP). ZDP).

Komora auditorů ČR

Editorial

Tématem tohoto vydání časopisu Auditing jsou přeměny obchodních korporací. Redakční rada si toto téma zvolila z několika důvodů.

Prvním z nich je rozsáhlá novela zákona o přeměnách, která nabyla účinnosti v červenci 2024 a přinesla řadu změn jak pro tuzemskou praxi, tak pro přípravu přeshraničních přeměn.

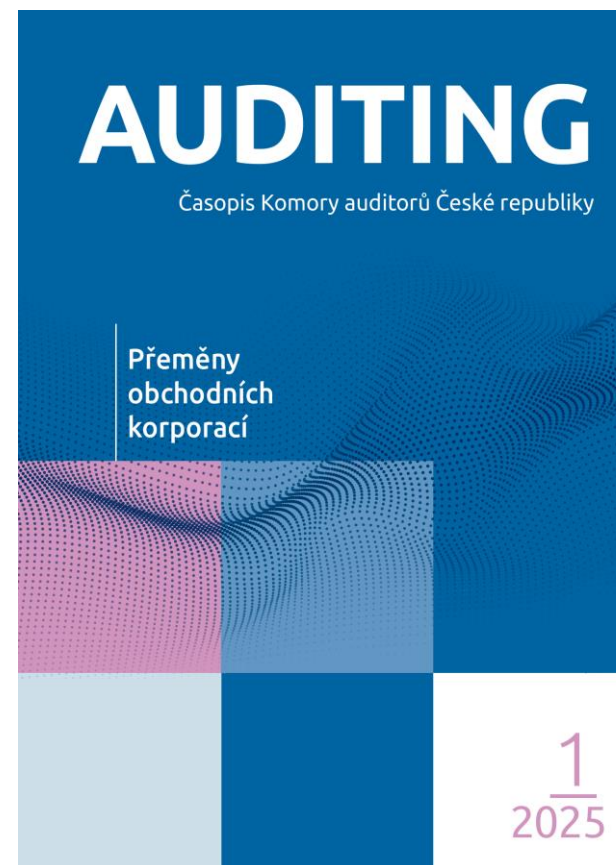
Druhým důvodem je skutečnost, že fúze a rozdělení se staly nedílnou součástí podnikatelského života – a tím i auditorské praxe. Každý auditor se již setkal u svých klientů s případy sloučení či oddělení. Nutno dodat, že návrhy klientů bývají někdy na hraně zákonnosti – ať už z pohledu obchodního, nebo daňového práva.



Jana Skálová, editorka tohoto čísla

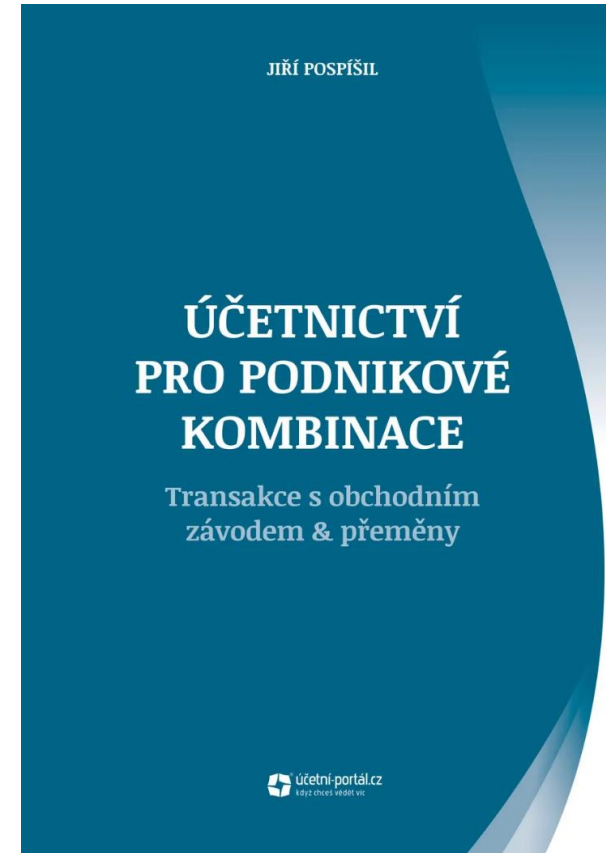
Obsah

Novela zákona o přeměnách 2024: Klíčové změny a praktické dopady Daniela Dvořáková	4
Vyčlenění v zákoně o přeměnách a jeho účetní a daňové souvislosti Jana Skálová, Jáchym Lukeš, Mariana Peprníčková	12
Nejčastější chyby při přeměnách společností z pohledu praxe Michal Dvořák, Daniela Dvořáková	21
Zneužití práva Tereza Sládková	28
Případy zneužití daňového práva Jana Skálová, Michal Hora	34
Transakce a přecházející zaměstnanci? Mzdové podmínky všech zaměstnanců musíte sjednotit hned po přechodu Ondřej Havránek	39
Vykazování goodwillu podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví Vladimír Zelenka	42
Nakládání s goodwillem následně po datu akvizice podle IFRS Marie Zelenková	52
Test: Přeměny obchodních korporací Jana Skálová	59



<https://www.kacr.cz/casopis-auditing-od-roku-2024-casopis-auditor-do-roku-2023>

Další zdroje ke studiu



Děkuji Vám za pozornost...

... a dávám prostor pro diskusi.

Jana Skálová



www.nur.cz

www.facebook.com/narodni.ucetni.rada