

# Interpretace

## I – 2

### Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech

*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů.*

**Odkaz:** ČÚS 003 – Odložená daň

---

#### Popis problému

1. Obecné pravidlo obsažené ve standardu 003 říká, že se odložená daň zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví. Přechodný rozdíl vzniká vždy, když se nerovná účetní hodnota aktiva nebo závazku daňové hodnotě. Většina přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví, jsou rozdíly časové, kdy stejný náklad nebo výnos ovlivní účetní zisk v jiném období než daňový zisk a tudíž z nich vzniká odložená daň vždy. Dále existují takové přechodné rozdíly, které však nejsou zároveň časovými rozdíly (což je případ přechodných rozdílů při přeměnách společností a nepeněžitých vkladech do společností).
2. V souladu s ustanoveními Českého účetního standardu 003 - Odložená daň vznikají z důvodu přecenění aktiv při přeměnách společností a při nepeněžitých vkladech majetku do společností přechodné rozdíly, které vyústí v odloženou daň. Přitom účetní hodnota majetku je zvýšena (nebo snížena) na reálnou hodnotu, ale daňová základna zůstává v původní výši. V případě přeměn se u zanikající společnosti u těch položek, které jsou přeceňovány proti vlastnímu kapitálu, odložená daň zaúčtuje stejným způsobem, ještě v konečné rozvaze zanikající společnosti. V případě nepeněžitých vkladů vykáže nabývací účetní jednotka odložený daňový závazek proti neuhrazené ztrátě minulých let, popřípadě odloženou daňovou pohledávku proti nerozdělenému zisku minulých let.
3. V případě vkladů do obchodních společností dochází k přecenění vkládaného majetku na reálnou hodnotu, která je zpravidla vyšší než účetní hodnota majetku u vkládající účetní jednotky. Odložená daň zúčtovaná v tomto případě proti neuhrazené ztrátě minulých let ovlivňuje poměr cizích a vlastních zdrojů vykazovaný účetní jednotkou, do které byl majetek vložen. Důsledkem může být i záporný vlastní kapitál se všemi dopady, které vyplývají z ustanovení obchodního zákoníku a dalších právních předpisů. Z tohoto důvodu se účetní jednotky v takových případech brání vykázat odloženou daň s odůvodněním, že se nejedná o přechodný rozdíl mezi účetní hodnotou majetku a jeho daňovou základnou, ale o rozdíl trvalý.
4. Opačná situace nastává tehdy, je-li vklad přeceněn na nižší reálnou hodnotu, než je účetní hodnota vkládaného majetku. Odložená daňová pohledávka je vykázána proti nerozdělenému zisku minulých let, což zlepšuje vykazovanou finanční pozici účetní jednotky, do které byl majetek vložen. Přitom obchodním zákoníkem není zakázáno použít nerozdělený zisk minulých let, který vznikl z přecenění vkladu pro rozdělení. Důsledkem může být porušení konceptu zachování majetkové podstaty účetní jednotky a tím i případné ohrožení předpokladu trvání účetní jednotky.

5. Přesto, že případy přeměn společností a nepeněžitých vkladů do společností jsou ČÚS 003 řešeny, vznikají při jejich praktické aplikaci následující otázky:
- zda vzniká přechodný rozdíl a
  - zda se v těchto případech vykazuje odložená daň, a
  - jak má být dopad takové odložené daně vykázán.

## **Řešení**

6. Přechodné rozdíly při přeměnách společností nebo nepeněžitých vkladech do společností vznikají jako rozdíl mezi přeceněnou účetní hodnotou a nezměněnou daňovou základnou.
7. Tento přechodný rozdíl vyústí v odloženou daň, jejíž dopad se vykazuje v souladu s povahou této transakce, tj. proti vlastnímu kapitálu, a to v případě přeměn společností ještě v konečné rozvaze zanikající společnosti a v případě nepeněžitých vkladů do společností proti nerozděleným ziskům (nezuhrazeným ztrátám) nabyvatele.
8. V případě zvýšení vlastního kapitálu vykázáním odložené daňové pohledávky je nutné provést test na uplatnitelnost odložené daňové pohledávky. Případné dopady vykázání odložené daně z titulu přeměn a vkladů proti vlastnímu kapitálu na předlužení či na disponibilní zisk pro rozdělování popíše účetní jednotka v příloze k účetní závěrce.

## **Zdůvodnění závěrů**

9. Přecenění majetku při přeměnách a vkladech vede plně v souladu s českými účetními předpisy i s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ke vzniku přechodných rozdílů. Takové přechodné rozdíly však nejsou časovými rozdíly a jejich dopady nesmí ovlivnit hospodářský výsledek za období.
10. Vzhledem k odlišnému způsobu zachycení goodwillu od IFRS, požadujícímu přecenění ještě v konečné rozvaze zanikající účetní jednotky, nelze použít postup vykázání dopadu odložené daně vyplývající z přeměn společností podle IAS 12 (tj. přímo do goodwillu), a proto se dopad takové odložené daně musí vykázat v souladu s ČÚS 003 proti vlastnímu kapitálu ještě v konečné rozvaze zanikající společnosti. Tím, že takto vzniklá odložená daňová pohledávka nebo závazek vstoupí společně s ostatními aktivy a závazky do počáteční rozvahy pokračující společnosti, ovlivní vzniklý goodwill v konečném důsledku stejným způsobem, jako při účtování v souladu s IFRS.
11. Dopad odložené daně, která vznikla v souvislosti s nepeněžitým vkladem do společnosti, musí být vykázán v souladu s povahou transakce, která takovou daň vyvolala, tj. do vlastního kapitálu společnosti. Vzhledem k tomu, že dopad odložené daně z důvodu nepeněžitých vkladů bezprostředně ovlivňuje výši zdrojů použitelných k rozdělení, je důležité jeho vysvětlení v příloze (viz odstavec 8 této interpretace) tak, aby nebyla ohrožena schopnost externích uživatelů činit na základě účetní závěrky správná rozhodnutí.

**Datum schválení této interpretace NÚR: 28. února 2005**

### **Zpracovatel interpretace:**

Katedra finančního účetnictví VŠE v Praze  
*prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.*  
 Nám. W. Churchilla 4  
**130 67 Praha 3 – Žižkov**  
 Fax: **224 095 198** E-mail: **muller@vse.cz**