

## Dotaz:

Spol. s r.o. koupila podnik za 4 MIL Kč. Účetní zůstatková hodnota uvedená na inventurních soupisech jednotlivých účtů aktiv a pasiv je ve výši 25 MIL Kč. Jsme na rozpacích, v jakých hodnotách provést zaúčtování na jednotlivých účtech jednotlivých položek aktiv a pasiv.

Zda podle zákona 563/1992 Sb. § 24 odst. 3 písm. b) použít způsob úpravy hodnoty jednotlivých položek aktiv tak, jak uvádí zákon o účetnictví v § 25 a nebo použít způsob podle Vyhlášky 500/2002 Sb. § 61a odst. 1 rozdíl mezi kupní a zůstatkovou cenou zaúčtovat jako dlouhodobý nehmotný majetek - goodwill s přihlédnutím k § 6 odst. 1 a odst. 3 písm. d) Vyhlášky 500/2002 Sb. Daňově předpokládáme řešení podle § 23 odst. 15 s odpisem na 180 měsíců.

## Řešení:

Český účetní standard pro podnikatele č. 011 část **Operace s podnikem**

Dle postupu účtování při prodeji podniku zachytí kupující v účetnictví kupní cenu podniku a převzatý majetek a předané závazky, popřípadě rezervy povinně vytvářených podle zvláštních zákonů - například atomový zákon, zákon o odpadech, s případným využitím položky **goodwillu** nebo **oceňovacího rozdílu k nabytému majetku** podle ustanovení §6 a §7 vyhlášky.

---

### Vymezení pojmu:

#### Vnímám rozdíl mezi **OCEŇOVACÍM ROZDÍLEM (dříve OPRAVNOU POLOŽKOU)** a **GOODWILLEM**

Pokud se při prodeji části podniku nebude provádět ocenění ve smyslu obchodního zákoníku (ocenění znalcem jmenovaným soudem), bude ocenění u kupujícího provedeno podle §7 odst. 10 prováděcí vyhlášky, tj. převezme se ocenění podle ocenění v účetnictví u prodávajícího a vypočítá se **OCEŇOVACÍ ROZDÍL PŘI NABYTÍ MAJETKU (účet 027)**

Účetní jednotka má možnost se rozhodnout vyčíslit kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého koupí a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví **prodávající** účetní jednotky sníženým o převzaté závazky, a zaúčtovat jej jako Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. V takovém případě se tato položka vykazuje na samostatném rozvahovém řádku jako součást dlouhodobého hmotného majetku.

V daném případě tedy půjde o rozdíl (oceňovací rozdíl) mezi kupní cenou a na druhé straně účetním oceněním.

Vyčíslený rozdíl k nabytému majetku odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku a to podle charakteru buď na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů.

Při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku se jednorázově odepíše neodepsaná část aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

V případě následné změny kupní ceny podniku se upraví hodnota aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, doba odpisování zůstává beze změny (viz §7 odst. 10 prováděcí vyhlášky).

**Oceňovací rozdíl vnímám jako rozdíl mezi kupní cenou podniku u kupujícího a účetní hodnotou podniku u prodávajícího.**

Pokud se při prodeji části podniku provede ocenění ve smyslu obchodního zákoníku (ocenění znalcem jmenovaným soudem), budou jednotlivé složky majetku převzaty podle ocenění soudním znalcem a vypočítán **GOODWILL (účet 017)**

Goodwill představuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky **(rozumím přeceněných kupujícím).**

Goodwill se odpisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku do nákladů. Záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku do výnosů. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování.

**Goodwill vnímám jako rozdíl mezi kupní cenou podniku u kupujícího a oceněním podniku a individuálním přeceněním jeho jednotlivých složek u kupujícího.**

Znalecké ocenění by zde mělo hrát roli ocenění adekvátní tržní hodnotou. Má-li být využito znalecké ocenění, musí být znalecky oceněna jednotlivá aktiva s výjimkou peněz a položek časového rozlišení.

---

## Účetnictví

Podle §24 odst.3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, při nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem, pokud nelze jednotlivé složky majetku ocenit postupem podle §25, ocení účetní jednotka jednotlivé složky majetku:

- a)
  1. při nabytí podniku či jeho části tvořící samostatnou organizační složku, a to i při přeměně společnosti s výjimkou změny právní formy
  2. oceněním jednotlivých složek majetku vedeného v účetnictví účetní jednotky, ze které bylo právo k podniku převedeno nebo přešlo, nebo
- b) oceněním jednotlivých složek majetku podle zvláštního právního předpisu,
- v ostatních případech poměrným rozúčtováním celkové pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny.

Podle §6 odst.3 písm. d) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, je goodwillem pro účely této vyhlášky kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.

Goodwill se odepisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se odepisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování.

Podle §7 odst.10 vyhlášky č.500/2002 Sb. položka B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky.

Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odepisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odepisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do

výnosů. Neodepsaná část aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se jednorázově odepíše při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, a to beze změny doby odepisování.

---

## DAŇOVÁ OBLAST

Oceňovací rozdíl nebo goodwill v případě koupě podniku řeší ust. § 23 odst. 15 ZDP

(15) Do základu daně se zahrnuje i rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, [70] nabytého koupí a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté závazky (dále jen "oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku"). Kladný oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku se zahrnuje do výdajů (nákladů) rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. Záporný oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku je částkou zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, **pokud nebyl ve stejné výši podle zvláštního právního předpisu [20] součástí příjmů (výnosů)**. Neodepsanou část záporného oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku je poplatník povinen zahrnout do základu daně při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného majetku nebo hmotného majetku; obdobně lze postupovat i u neodepsané části kladného oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku. Při postupném vyřazování majetku tvořícího koupený podnik nebo část podniku se oceňovací rozdíl nemění. ... Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, [70] nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill) se zahrnuje do základu daně obdobně jako oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku.

ZDP dle ust. § 32a odst. 2 ZDP goodwill nepovažuje za nehmotný majetek.

---

## Postup účtování u kupujícího

K datu účinnosti smlouvy o prodeji podniku nastane u kupujícího - nabyvatele podniku souhrnný účetní případ, který obsahuje tři skupiny jednotlivých účetních případů:

- 1) podle smlouvy o prodeji podniku ve výši dohodnuté kupní ceny vzniká závazek a současně přírůstek hodnoty odpovídající hodnotové substanci podniku - čistým aktivům podniku na úrovni objektivní tržní ceny,
- 2) dochází k převzetí jednotlivých aktiv koupeného podniku v ocenění adekvátními tržními hodnotami (jsou-li určitelné) tím dochází k vyčlenění jednotlivých převzatých aktiv z celkové hodnoty čistých aktiv podniku, tj. k úbytku celkových čistých aktiv a k přírůstku jednotlivého aktiva podniku,
- 3) dochází k převzetí jednotlivých závazků v ocenění adekvátními tržními hodnotami (jsou-li určitelné) opět dochází k vyčlenění jednotlivých závazků z celkové hodnoty substance podniku, tj. k úbytku celkového aktiva podniku a k přírůstku závazků,
- 4) je rozpoznán rozdíl v ocenění k nabytému majetku, který bude odpisován postupně výsledkově do nákladů, je-li kladný, nebo do výnosů, je-li záporný.

## Doporučení:

Využití ocenění zůstatkovými účetními cenami v účetnictví prodávajícího, situaci vyhodnotit jako záporný oceňovací rozdíl a účetně (=i daňově) odepisovat 180 měsíců do výnosů.