

FI

Vysoká škola
ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

MŠMT
MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Jan Molín

1FU311 – Účetnictví a daně individuálního podnikatele

Vymezení (dlouhodobého) nehmotného majetku v účetnictví a v daních z příjmů (1)

Položka	§ 6 vyhlášky	§ 32a ZDP
Software <ul style="list-style-type: none"> • doba použitelnosti delší než 1 rok • nabyt od jiných osob nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování 	ANO ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO VC > 60 tis. Kč
Nehmotné výsledky (výzkumu) a vývoje <ul style="list-style-type: none"> • doba použitelnosti delší než 1 rok • nabyty od jiných osob nebo vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování 	JEN vývoj ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO VC > 60 tis. Kč
Ocenitelná práva <ul style="list-style-type: none"> • doba použitelnosti delší než 1 rok 	ANO ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO VC > 60 tis. Kč
Technické zhodnocení (dlouhodobého) nehmotného majetku v užívání (cizího) a drobného nehmotného majetku	ANO ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO VC > 60 tis. Kč

Vymezení (dlouhodobého) nehmotného majetku v účetnictví a v daních z příjmů (2)

Položka	§ 6 vyhlášky	§ 32a ZDP
Goodwill • doba použitelnosti delší než 1 rok	ANO	NE
Povolenky na emise	ANO	NE
Preferenční limity	ANO	NE
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	ANO	NE
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	ANO	NE

- § 6 odst. 9 vyhlášky:
 - Dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou zejména znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a „operační“ software
 - Dle rozhodnutí účetní jednotky: technické audity, energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí

Účetní a daňové řešení rozdílné výše hranice ocenění pro vznik DNM a NM

Situace	Účetní řešení	Daňové řešení
<p>Výše ocenění určená ÚJ pro vznik DNM > hranice VC v ZDP a výše ocenění pořízeného majetku leží mezi hranicemi</p>	<p>Nevzniká DNM, jedná se o drobný nehmotný majetek, který se vykazuje v nákladech (§ 6 odst. 2 písm. b) vyhlášky)</p>	<p>Vzniká NM a daňově se odpisuje</p>
<p>Výše ocenění určená ÚJ pro vznik DNM < hranice VC v ZDP a výše ocenění pořízeného majetku leží mezi hranicemi</p>	<p>Vzniká DNM</p>	<p>Nevzniká NM, daňovým nákladem jsou účetní odpisy (§ 24 odst. 2 písm. v) bod 2. ZDP)</p>

Vymezení (dlouhodobého) hmotného majetku v účetnictví a v daních z příjmů (1)

Položka	§ 7 vyhlášky	§ 26 ZDP
Pozemky	ANO	NE
Stavby	ANO	ANO
<ul style="list-style-type: none"> z toho: Právo stavby 	ANO	JEN u poplatníka, který nevede účetnictví
<ul style="list-style-type: none"> součást: Technické zhodnocení majetku v užívání 	ANO ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO výdaje > 40 tis. Kč
Pěstitelské celky trvalých porostů <ul style="list-style-type: none"> o výměře nad 0,25 ha v požadované hustotě vinice a chmelnice 	ANO	ANO s dobou plodnosti delší než 3 roky

Vymezení (dlouhodobého) hmotného majetku v účetnictví a v daních z příjmů (2)

Položka	§ 7 vyhlášky	§ 26 ZDP
Hmotné movité věci a jejich soubory <ul style="list-style-type: none"> • doba použitelnosti delší než 1 rok • součástí: <ul style="list-style-type: none"> Technické zhodnocení majetku v užívání a technické zhodnocení drobného hmotného majetku 	ANO ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO VC > 40 tis. Kč
Dospělá zvířata a jejich skupiny <ul style="list-style-type: none"> • doba použitelnosti delší než 1 rok 	ANO ocenění \geq výše určená ÚJ	ANO VC > 40 tis. Kč
Jiný (dlouhodobý hmotný) majetek	dle podmínek	dle podmínek
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	ANO	NE
Poskytnuté zálohy na DHM	ANO	NE
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	ANO	NE

Účetní a daňové řešení rozdílné výše hranice ocenění pro vznik DHM a HM

Situace	Účetní řešení	Daňové řešení
Výše ocenění určená ÚJ pro vznik DHM > hranice VC v ZDP a výše ocenění pořízeného majetku leží mezi hranicemi	Nevzniká DHM, jedná se o drobný hmotný majetek, o kterém se účtuje jako o zásobách (§ 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky)	Vzniká HM a daňově se odpisuje
Výše ocenění určená ÚJ pro vznik DHM < hranice VC v ZDP a výše ocenění pořízeného majetku leží mezi hranicemi	Vzniká DHM	Nevzniká HM, daňovým nákladem jsou účetní odpisy (§ 24 odst. 2 písm. v) bod 1. ZDP)

- ČÚS č. 017 Zúčtovací vztahy – 3.11.1: Na náklady příštích období se „zaúčtují výdaje běžného období, jež se týkají nákladů v příštích obdobích, například náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do používání...“

Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku – obecná východiska

- § 24 odst. 2 zákona o účetnictví: Účetní jednotky oceňují majetek a závazky:
 - k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25 zákona o účetnictví,
 - ke konci rozvahového dne (nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka) způsoby podle § 27 zákona o účetnictví
- § 25 odst. 3 zákona o účetnictví: Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne ... berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty ...
- § 24 odst. 3 zákona o účetnictví: Při nabytí více než jedné složky majetku (pokud nelze ocenit podle § 25) se jednotlivé složky ocení:
 - při nabytí (části) obchodního závodu a při přeměnách alternativně převzetím účetního ocenění nebo podle zvláštního předpisu
 - v ostatních případech poměrným rozúčtováním celkové (reprodukční) pořizovací ceny -> metoda ocenění upravena v § 61a vyhlášky
- § 24 odst. 4 zákona o účetnictví: Soubor se oceňuje jako celek -> metoda ocenění upravena v § 61 vyhlášky

Výchozí ocenění DHM a DNM (1)

- § 47 odst. 1 vyhlášky: Součástí ocenění DNM a DHM ... je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na:
 - přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, rešerše a předprojektové přípravné práce,
 - úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
 - ...
 - vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby,
 - vztah k § 29 odst. 1 poslední věta ZDP
 - ...
 - zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování.

Výchozí ocenění DHM a DNM (2)

- § 47 odst. 2 vyhlášky: Součástí ocenění DNM a DHM a technického zhodnocení zejména nejsou:
 - opravy a údržba,
 - náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předcházejícího stavu,
 - kursové rozdíly,
 - smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
 - ...
 - náklady na zaškolení pracovníků,
 - ...

Časové hledisko výchozího ocenění

- „Od kdy“
 - Interpretace NÚR č. I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého hmotného majetku

„Okamžik, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku, je možno stanovit jako okamžik, kdy se účetní jednotka rozhodne řešit danou problematiku pořízením nové investice.“
- „Do kdy“
 - § 47 odst. 1 vyhlášky: „...do doby stanovené v § 6 odst. 8 nebo v § 7 odst. 11...“, tedy do doby „uvedení do stavu způsobilého k užívání“:
 - dokončení majetku a
 - splnění stanovených/technických funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro užívání
 - Interpretace NÚR č. I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

Výchozí ocenění při přijetí dotace

- § 47 odst. 6 vyhlášky: Ocenění se sníží o:
 - dotaci na pořízení majetku a
 - dotaci na úhradu kapitalizovaných úroků
- Interpretace Národní účetní rady:
 - I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace
 - I-22 Dotace v cizí měně
 - (I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek)
 - (I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek)

Výchozí ocenění při přijetí účelového daru

- § 25 vyhlášky: „Položka „III.3. Jiné provozní výnosy“ obsahuje zejména přijaté dary v provozní oblasti, ...“
- § 29 odst. 1 ZDP: „...Vstupní cena hmotného majetku se snižuje o bezúplatný příjem ve formě účelového peněžitého daru na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení. ...“
- § 23 odst. 3 písm. c) bod 9. ZDP: „Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 ... lze snížit o ... hodnotu bezúplatného příjmu ... ve formě peněžitého daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení...“

Vyvolané a zmařené investice

- Vyvolané investice
 - Interpretace NÚR č. I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů stanovuje kumulativní podmínky, za kterých se podmíněné investiční výdaje stávají součástí ocenění hlavního aktiva
 - § 29 odst. 1 ZDP: „...Do vstupní ceny hmotného majetku ... lze zahrnout i výdaje (náklady) na vyvolanou investici, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiné osoby nebo předaného jiné osobě nebo týkající se změny majetku ve vlastnictví jiné osoby a podmiňující funkci nebo užívání hmotného majetku...“
- X
- Zmařené investice
 - § 47 odst. 1 písm. k) vyhlášky: „...Pokud je pořizování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.“

Ocenění vyplývající ze vztahu k DPH

- Výchozí ocenění
 - u neplátce DPH
 - u plátce DPH
 - s plným nárokem na odpočet DPH
 - s poměrným, resp. kráceným nárokem na odpočet DPH
- Následné ocenění v účetnictví a v daních z příjmů při:
 - korekci uplatněného odpočtu DPH na konci prvního kalendářního roku
 - úpravě odpočtu DPH podle § 78 až § 78e zákona o DPH
 - uplatnění nároku na odpočet DPH při registraci za plátce, resp. při snížení uplatněného nároku na odpočet DPH při zrušení registrace

Technické zhodnocení vlastního majetku v účetnictví a v daních z příjmů (1)

Kritéria pro vznik technického zhodnocení

Položka	§ 47 vyhlášky	§ 32a a § 33 ZDP
(Dlouhodobý) nehmotný majetek	náklady za účetní období \geq výše určená ÚJ pro vykazování DNM, resp. DHM	výdaje za zásah > 40 tis. Kč
Hmotné movité věci a jejich soubory		výdaje za období > 40 tis. Kč
Stavby	náklady za účetní období \geq významná hodnota ve vztahu k ocenění stavby	

Technické zhodnocení vlastního majetku v účetnictví a v daních z příjmů (2)

Důsledek vzniku technického zhodnocení

Položka	§ 47 vyhlášky	§ 29 a § 32a ZDP
Technické zhodnocení provedené v prvním roce <ul style="list-style-type: none"> na (dlouhodobém) nehmotném majetku na (dlouhodobém) hmotném majetku 	zvýšení ocenění majetku	zvýšení vstupní ceny
Technické zhodnocení provedené v dalších letech		zvyšování vstupní, resp. zůstatkové ceny

Následné změny ocenění

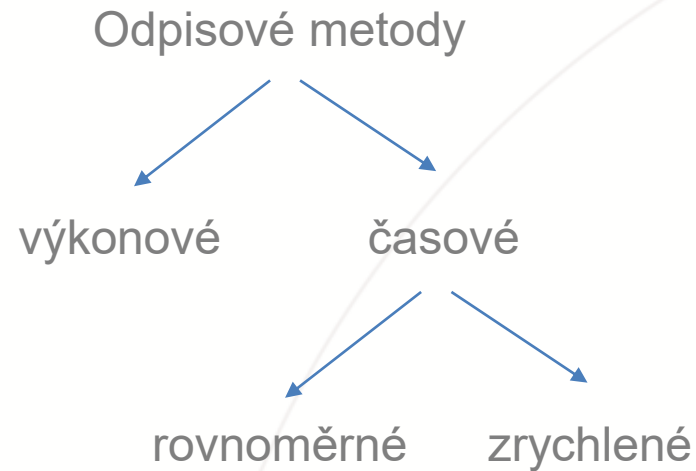
- Interpretace NÚR č. I-26 Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání (u nabyvatele)
 - Vztahuje se na slevu z ceny majetku, jejíž přiznání nebylo v období pořízení majetku velmi pravděpodobné
 - Sleva by měla být účtována oproti položce, se kterou věcně souvisí
 - Pokud sleva souvisí s majetkem, dochází ke snížení ocenění bez adekvátní úpravy oprávek
- Interpretace NÚR č. I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek
 - Důsledek následného získání dotace se vykáže jako změna odhadu prospektivně; dojde ke snížení ocenění s adekvátní úpravou oprávek
- Interpretace NÚR č. I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek
 - Důsledek následného vrácení dotace se vykáže jako změna odhadu prospektivně; dojde ke zvýšení ocenění s adekvátní úpravou oprávek

Některé další případy rozdílnosti ocenění v účetnictví a v daních z příjmů

- Majetek nabytý vkladem (některý) a přeměnou
- Odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení
- Hmotný majetek nabytý po ukončení úplatného užívání (nájmu) při nedodržení podmínek podle § 24 odst. 4 nebo 5 ZDP
- Ocenění stavby při výplatě odstupného (náhrady za uvolnění bytu nebo jednotky)
- Směrnice ATAD: aplikace „exit tax“ při přemístění majetku bez změny vlastnictví z jiného členského státu Evropské unie do České republiky

Odpisování (1)

- Význam účetních odpisů



- Poznámky k daňovému odpisování

Odpisování (2)

- Metoda komponentního odpisování majetku - § 56a vyhlášky
 - Týká se staveb, bytů, nebytových prostor a hmotných movitých věcí a jejich souborů
 - Komponentou se rozumí určená část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku
- § 56 odst. 4 vyhlášky: „...S ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky může účetní jednotka při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. ...“

Obsahová náplň přílohy v účetní závěrce týkající se DHM a DNM

Položka	Všechny ÚJ	ÚJ s povinným auditem
Použité účetní metody – způsob oceňování a stanovení úprav hodnot majetku (§ 39 vyhlášky)	X	
Celková výše závazkových vztahů, které jsou kryty věcnými zárukami (§ 39 vyhlášky)	X	
Poskytnuté věcné záruky (§ 39 vyhlášky)	X	
U jednotlivých položek DHM a DNM (§ 39a a § 39b): <ul style="list-style-type: none"> - PZ a KZ, přírůstky a úbytky během účetního období - výše opravných položek a opravek na začátku a na konci účetního období, zvýšení a snížení během období - kapitalizované úroky 		X
Zvolená doba odpisování goodwillu a nehmotných výsledků vývoje (§ 56 odst. 2 vyhlášky)	X	
Podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí (§ 56 odst. 10 vyhlášky)	X	

FI

Vysoká škola
ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví

Děkuji Vám za pozornost...

...a prosím o Vaše dotazy

Jan Molín
jan.molin@vse.cz

katedra finančního účetnictví a auditingu
Vysoká škola ekonomická v Praze



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Toto dílo podléhá licenci Creative Commons
Uveďte původ – Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní.

