

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

DAŇOVÁ INFORMACE

Účetní a daňové ocenění dlouhodobého majetku

V účetní a daňové praxi dochází velmi často k situacím, kdy účetní a daňové zákonné předpisy odlišují jednotlivé postupy uplatňované v účetnictví a v daních. Typickým příkladem s vlivem na náklady může být odpis pohledávky, který je účetním nákladem dle ustanovení bodu 3.6.6 Českého účetního standardu č. 019, avšak daňovým nákladem nemusí být vůbec nebo může být daňovým nákladem částečně, příp. i plně, avšak při splnění určitých podmínek vyplývajících ze zákona o daních z příjmu.

Odlišným způsobem v účetnictví a daních se také postupuje při oceňování dlouhodobého majetku, který je odpisován dle zákona o daních z příjmu. Této problematice je věnována následující informace.

Pro účely zákona o účetnictví je dlouhodobý majetek oceňován dle ustanovení § 25 zákona 563/1991 Sb. o účetnictví některým z dále uvedených způsobů:

- pořizovací cenou při úplatném pořízení dlouhodobého majetku – pořizovací cena obsahuje cenu pořízení (cena, za kterou byl majetek nakoupen) a vedlejší náklady související s pořízením dlouhodobého majetku,
- vlastními náklady při vytvoření dlouhodobého majetku vlastní činností,
- reprodukční pořizovací cenou při bezúplatném pořízení dlouhodobého majetku.

Vymezení položek, které se zahrnují do vedlejších nákladů pořízení dlouhodobého majetku, je uvedeno v ustanovení § 47 provádění vyhlášky k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb.. Podle tohoto ustanovení se do vedlejších nákladů pořízení zahrnují náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (poradenské služby, zprostředkování, správní poplatky, expertízy, předprojektové přípravné práce apod.),
- úroky z úvěrů, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, terénní úpravy, clo, dopravné, montáž,
- umělecká díla tvořící součást stavby,
- licence, patenty využitá při pořizování majetku (netýká se licencí a patentů využitých v budoucím provozu majetku),
- vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby,
- náhrady za omezení vlastnických práv nebo náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovité věci,
- úhrada podílu nákladů provozovatelů přenosové nebo distribuční soustavy, úhrada podílů nákladů souvisejících s připojením dodávky plynu, elektrické a tepelné energie,
- náklady na přeložky nebo překládky pozemních komunikací,
- zkoušky před uvedením majetku do užívání,
- právo stavby, pokud bude účetní jednotka stavbu, k níž se právo stavby váže, realizovat.

Uvedené ustanovení § 47 rovněž provádí i negativní vymezení položek, které se do vedlejších nákladů pořízení nezahrnují. Jedná se konkrétně o:

- kursově rozdíly,
- smluvní sankce,
- nájemné za stavební pozemek, na které probíhá výstavba,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečení dlouhodobého majetku, které vznikly po uvedení majetku do užívání.

V oblasti daní z příjmu se však může ocenění dlouhodobého majetku pro daňové účely odlišovat od výše uvedeného účetního ocenění. Tato skutečnost může být dána mimo jiné tím, že pro daňové účely je dán pevný limit 40 000,- Kč pro pořizovací cenu hmotného majetku, který podléhá odpisování dle zákona o daních z příjmu. Naproti tomu si může účetní jednotka stanovit vlastní „účetní“ limit pro dlouhodobý hmotný majetek, který nemusí odpovídat limitu stanovenému zákonem o daních z příjmů.

V mnoha běžných případech může docházet k tomu, že vstupní cena hmotného majetku pro daňové odpisování odpovídá pořizovací ceně tohoto majetku stanovené pro potřeby účetnictví. V těchto případech pak vstupní cena pro daňové odpisování odpovídá pořizovací ceně, příp. vlastním nákladům nebo reprodukční pořizovací ceně dlouhodobého hmotného majetku, tak jak jsou tyto ceny zachyceny v účetnictví.

V běžné praxi však existují i některé případy, kdy budou vznikat podstatné rozdíly mezi účetním a daňovým oceněním dlouhodobého majetku. Mezi tyto případy patří:

1. Nepeněžitě vklady hmotného majetku
2. Odkoupení hmotného majetku po ukončení nájmu
3. Odkoupení hmotného majetku při předčasném ukončení leasingu.

1. Nepeněžitě vklady hmotného majetku

V případě nepeněžitých vkladů hmotného majetku se pro účely účetnictví oceňuje nepeněžní vklad reprodukční pořizovací cenou (cenou dle znaleckého posudku zpracovaného podle zvláštního právního předpisu pro oceňování majetku), pokud není tento vklad oceněn jinak v návaznosti na zakladatelské listiny nebo společenskou smlouvu.

Z daňového hlediska však nabyvatel vloženého majetku musí převzít pro účely daňového odpisování „původní“ vstupní cenu platnou u vkladatele a musí pokračovat v odpisování započatém u původního vlastníka, a to bez ohledu na účetní ocenění vkládaného majetku.

Rozdíl v účetním a daňové ocenění vkládaného majetku pak povede ke vzniku rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy hmotného majetku, které budou ovlivňovat základ daně z příjmů u nabyvatele.

Tímto postupem je zajištěno, že při vkladu hmotného majetku nebude docházet k neoprávněnému daňovému odpisování jiných hodnot majetku a bude tak zachována určitá daňová spravedlnost.

2. Odkoupení hmotného majetku po ukončení nájmu (pachtu)

V případě, že hmotný majetek je využíván pro podnikatelské účely na základě nájemní smlouvy nebo smlouvy o pachtu, je majetek nadále ve vlastnictví pronajímatele (propachtovatele), který tento majetek nadále odepisuje.

Na straně nájemce (pachtýře) je pak hrazené nájemné (pacht) součástí účetních i daňových provozních nákladů.

V případě, že po ukončení nájemní smlouvy (pachtu) bude dlouhodobý majetek předmětem prodeje nájemci (pachtýři), uznává se dříve zaplacené nájemné (pacht) za daňové náklady pouze za předpokladu splnění podmínek vyplývajících z ustanovení § 24 odst. 5 zákona o daních z příjmu, tj. že kupní cena tohoto majetku nebude nižší, než zůstatková cena stanovená rovnoměrným způsobem.

Pokud by dohodnutá kupní cena majetku prodávaného nájemci (pachtýři) po ukončení nájemního vztahu (pachtu) neodpovídala výše uvedené podmínce, nebylo by možno nájemné (pacht) uplatněný v předchozích obdobích v daňových nákladech uznat jako daňový náklad z důvodu porušení podmínek stanovených zákonem o daních z příjmu.

V tomto případě se zvyšuje o hodnotu nájemného (pachtu) základ daně z příjmu v tom období, ve které nebyly splněny podmínky pro daňovou uznatelnost těchto nákladů ve smyslu ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 3. zákona o daních z příjmu

Neuznané nájemné (pacht) však může být zahrnut do daňové vstupní ceny pořízeného dlouhodobého majetku ve smyslu ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmu. Daňové odpisy pak budou stanoveny z této upravené vstupní ceny, která bude obsahovat jak skutečnou pořizovací cenu dlouhodobého majetku, tak i částky nájemného hrazeného v předchozích letech, které byly z daňových nákladů minulých let vyloučeny z důvodu nesplnění zákonných podmínek.

Tímto postupem bude opět docházet k rozdílnému ocenění dlouhodobého majetku v účetnictví a pro účely daní z příjmu.

3. Odkoupení hmotného majetku při předčasném ukončení leasingu

V případě pořizování majetku na finanční leasing je nutno respektovat základní podmínku o rovnoměrném časovém rozlišení všech plateb uskutečněných na základě leasingové smlouvy. Kromě toho musí být splněny další podmínky stanovené v § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmu vztahující se k minimální době trvání leasingu, k porovnání kupní ceny a zůstatkové ceny stanovené rovnoměrným způsobem a k zahrnutí předmětu leasingu do majetku.

Nesplnění některé z výše uvedených podmínek může mít za následek neuznání celé hodnoty leasingových splátek nebo její části do daňových nákladů v těch obdobích, ve kterých byly tyto leasingové platby prováděny.

I v těchto případech je pak nutno postupovat dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 3 ZDP a o neuznané daňové náklady je nutno zvýšit základ daně z příjmu. Současně je však možno o neuznané částky daňových nákladů vyplývajících z leasingových splátek zvýšit vstupní cenu

pořizovaného majetku (odkoupeného po předčasném ukončení leasingu) pro daňové účely ve smyslu ustanovení § 29 ZDP.

I tento případ povede ke vzniku rozdílu v ocenění pořizovaného majetku v účetnictví a pro daňové účely, v jehož důsledku budou rovněž vznikat při zpracování přiznání k daním z příjmů rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy.

Závěrem pro úplnost upozorňuji na nezbytnost posuzování i případných rozdílů účetních a daňových zůstatkových cen při zpracování daňových přiznání k daním z příjmů v případě následného prodeje majetku, který byl pořízen po ukončení nájmu nebo při předčasném ukončení leasingu, pokud byly u tohoto majetku vyčíslovány rozdíly účetních a daňových odpisů majetku.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem 3.12.2014