

Problematika oceňování majetku zejména při nabytí více než jedné složky majetku z hlediska účetních a daňových předpisů

Vzhledem k mé již několikaleté praxi v oblasti daňového poradenství si dovoluji konstatovat, že oblast oceňování majetku je klíčový a velmi složitý problém, a to nejen z hlediska správně vedeného účetnictví, ale bohužel i se zásadním přesahem do oblasti daní.



Petr Koubovský

*Daňový poradce,
Rödl & Partner Tax*

Neustále se setkávám s nesprávným či chybným postupem, např. již při uzavírání kupní smlouvy, kdy si její tvůrce či smluvní strany samotné plně neuvědomují dopady svých ujednání.¹ Protože existuje více možností, jak majetek a závazky oceňovat, je nutné na tuto oblast zaměřit svou pozornost. Na správném posouzení totiž závisí obsah a vypovídací schopnost účetnictví, resp. účetních výkazů, a v neposlední řadě i správné stanovení výše daňové povinnosti.

Předmětem tohoto článku je seznámit čtenáře s některými obecnými pravidly v oblasti oceňování jednotlivých složek majetku a jejich následnými dopady do daňové oblasti na příkladu,

kdy daňový poplatník / účetní jednotka pořizuje nemovité věci (konkrétně pozemek, jehož součástí jsou stavby budovy či zařízení, které s budovou nebo se stavbou ne/tvoří jeden funkční celek, přestože jsou s ní pevně spojeny).

K provedení analýzy dále využijeme těchto právních předpisů:

- / zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“)
- / zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“)
- / zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“)
- / vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „VPÚ“)
- / ČÚS pro podnikatele č. 013 – dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (dále jen „ČÚS“)
- / pokyn GŘ D-22
- / interpretace Národní účetní rady (dále jen „interpretace NÚR“)
- / zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoOM“)
- / zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“)

¹ Blíže např. článek v e-Bulletinu č. 11/2019, P. Koubovský, „Smlouvy aneb na co si dát pozor z hlediska daní“.



Účetní hledisko

Základní způsoby oceňování v účetnictví v současných podmínkách ČR jsou zakotveny ve výše uvedených právních předpisech.

Účetní jednotky oceňují jednak závazky, ale i majetek, na který primárně zaměříme naši pozornost v rámci tohoto článku. Oceňování majetku se provádí:

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu (§ 25 ZoÚ)
- b) ke konci rozvahového dne (nebo k jinému okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje) (§ 27 ZoÚ)

Z jednotlivých vybraných složek majetku se oceňují tyto:

- a) hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- b) hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností vlastními náklady,
- c) zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami,
- d) zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady,
- f) podíly, cenné papíry a deriváty vytvořené vlastní činností pořizovacími cenami,
- h) nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- i) nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností vlastními náklady

Dle § 24 odst. 5 ZoÚ se rozumí pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související, kdežto reprodukční pořizovací cenou je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Vlastními náklady u zásob se myslí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti (do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností).

V praxi bohužel není neobvyklé setkat se se situací, kdy dochází k nabytí více než jedné složky majetku, a to v rámci jednoho právního aktu / kupní smlouvy. Typickým příkladem budiž nabytí pozemku jakožto nemovité věci, jehož součástí je stavba. V dalším textu se tedy zaměříme právě na tyto případy, a nikoliv na nabytí souboru movitých věcí sloužících jednomu účelu.

Pokud nelze jednotlivé složky majetku ocenit postupem uvedeným v ustanovení § 25 ZoÚ, viz výše, je nutné ocenit jednotlivé složky nabývaného majetku v souladu s § 24 odst. 3 ZoÚ:

a) při nabytí podniku či jeho části tvořící samostatnou organizační složku, a to i při přeměně obchodní korporace s výjimkou změny právní formy

1. oceněním jednotlivých složek majetku vedeného v účetnictví účetní jednotky, ze které bylo právo k podniku převedeno nebo přešlo, nebo

2. oceněním jednotlivých složek majetku podle zvláštního právního předpisu,

b) v ostatních případech poměrným rozúčtováním celkové pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny, metoda ocenění je pro takovýto případ vymezena § 61a VPÚ

Tato metoda stanoví, že při nákupu více složek majetku (dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, zásob, případně i finančního majetku, pohledávek apod.) za jednu kupní cenu je nutno:

- 1. individuálně přecenit jednotlivý nabytý majetek,
- 2. od celkového součtu individuálně přeceněného majetku odečíst případné převzaté závazky,
- 3. vypočítat rozdíl (kupní cena – bod 2) = základ pro poměrné rozúčtování

Teoreticky tedy může být základ pro poměrné rozúčtování roven nule, kladný anebo záporný.

Pokud je základ roven nule, potom se jednotlivý majetek účtuje podle individuálního ocenění. Při kladném základu je nutné poměrně zvýšit individuální ocenění majetku, s výjimkou finančního majetku oceňovaného jmenovitou hodnotou (peněžní prostředky, ceniny) a naopak při záporném základu následuje poměrné snížení individuálního ocenění majetku, opět s výjimkou finančního majetku oceňovaného jmenovitou hodnotou (peněžní prostředky, ceniny).

Dále je umožněno pro případ, kdy součástí nabytého majetku nejsou dluhy a odhad znalce by byl neúměrný významu ocenění, provést individuální ocenění kvalifikovaným odhadem, který však musí být přiměřený tržní hodnotě majetku. Je zde také namístě upozornit, že při poměrném rozúčtování celkové pořizovací ceny nebo reprodukční ceny (podle výše uvedených pravidel) se také vychází z ocenění všech složek majetku znalcem nebo kvalifikovaným odhadem.

Příklad

Společnost A uzavřela se společností B kupní smlouvu, jejímž předmětem je více než jedna složka majetku, konkrétně jde o několik parcelních čísel pozemků, některé zastavěné, jiné nikoliv, všechny tvořící funkční celek výrobního areálu. Celková kupní cena majetku včetně závazků (nejedná se o nákup závodu ani jeho části) je 100 000 000 Kč.

Jednotlivé složky majetku (doložené inventarizačním zápisem prodávajícího) jsou dále uvedeny v tabulce. Kupující



provedl individuální přecenění majetku (doložené znaleckým posudkem):

Majetek/ závazky	Přecenění	Přeceněný majetek x 0,0899	Výsledná hodnota ocenění složky majetku
Stroje	4 000 000	359 600	4 359 600
Pozemky	20 000 000	1 798 000	21 798 000
Stavby	65 000 000	5 843 500	70 843 500
Peníze	1 000 000	X	1 000 000
Majetek celkem	90 000 000	8 001 100	98 001 100
Závazky	- 2 000 000	X	- 2 000 000
Celkem	88 000 000	X	96 001 100

Výpočet: $\text{kupní cena} - (\text{přeceněný majetek} - \text{závazky}) = \text{základ pro poměrné rozúčtování, tj.}$

$100\,000\,000 - (90\,000\,000 - 2\,000\,000) = 8\,000\,000 \text{ Kč}$
 stroje (4 000 000) + pozemky (20 000 000) + stavby (65 000 000) = **89 000 000 Kč**

Z majetku jsou pro poměrné rozúčtování vyloučeny peníze (které se nepřeceňují).

$8\,000\,000 : 89\,000\,000 = 0,0899$

Rozdíl mezi kupní cenou a cenou přeceněného majetku po odpočtu dluhů pak představuje goodwill.

Jestliže zjištěný základ pro poměrné rozúčtování celkové pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny není nulový, rozdělí se a přičte v poměru k cenám jednotlivého pořizovaného majetku (tj. dlouhodobého hmotného majetku, dlouhodobého nehmotného majetku, zásob a finančního majetku), s výjimkou dalších složek majetku, u kterých nedojde jejich úpravou ke zkreslení věrného obrazu předmětu účetnictví. Pokud by nebyly součástí pořizovaného majetku i dluhy, lze přecenit jednotlivé složky majetku i na základě kvalifikovaného odhadu.

Znalecké posudky nebo kvalifikované odhady složek majetku musí být stanoveny pro všechny složky majetku.²

Výše popsanou metodiku je možné aplikovat i při nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem podle § 24 odst. 3 písm. b) ZoÚ, resp. i obdobně pro nabytí více než jedné části majetku.

Daňové hledisko

Jak jsme si výše ukázali správné ocenění dlouhodobého majetku, je ve vztahu k tomuto majetku jedním z nejvýznamnějších úkonů účetní jednoty. Při pořízení dlouhodobého majetku koupí musí účetní jednotky správně určit nejen okamžik zahájení pořízení, ale i okamžik ukončení pořízení dlouhodobého majetku a jeho následné zařazení do používání.

Hned úvodem je nutné si uvědomit, že pro daňové účely (ZDP) se primárně vychází ze správně vedeného účetnictví. Daňové předpisy, konkrétně ZDP, definují možnosti ocenění majetků pro daňové potřeby v ustanovení § 26 a následujících, přičemž se používá toliko pojem hmotný majetek (nikoliv dlouhodobý). ZDPH pak definuje dlouhodobý hmotný majetek jako hmotný majetek podle zákona upravujícího daně z příjmů.³

Správné určení období, po které se majetek nachází ve fázi pořizování, je klíčové pro správné vyčíslení nákladů spojených s pořizováním majetkem, což velmi úzce souvisí se stanovením pořizovací ceny majetku při jeho zařazení do používání a dále pak i vyčíslením souvisejících daňových odpisů. Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku je detailněji upraveno i Interpretací NUR.⁴ Okamžik zařazení dlouhodobého majetku do používání je upraven VPÚ a dále také opět interpretací NUR.⁵

Pro potřeby ZDP se dlouhodobým hmotným majetkem stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterými se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu),⁶ což například při dovozu dopravního prostředku bude až v okamžiku, kdy budou zajištěna veškerá osvědčení, která umožní toto vozidlo používat na veřejných komunikacích.

Dlouhodobý hmotný majetek (dříve investiční majetek) se oceňuje dle § 29 ZDP. Většinou se bude jednat o cenu pořízení, u plátců DPH sníženou o DPH. Pokud majetek vložíme do podnikání později než při nákupu, většinou se pak bude odpisovat z ceny reprodukční (například u auta, které jsme koupili déle než jeden rok před vložením do obchodního majetku). Reprodukční cena se stanoví podle ZoOM.

V tomto ohledu bych rád upozornil na skutečnost, že jednou ze změn, kterou přinesl daňový balíček pro rok 2021, je zvýšení vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku a jeho technického zhodnocení. ZDP nově od 1. ledna 2021 definuje hmotný majetek, konkrétně potom samostatné hmotné movité věci, případně jejich soubory, jako „věci se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena⁷ je vyšší než 80 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok“. Oproti původnímu znění ZDP se tedy zvýšila hranice pro urč-

2 § 61a odst. 3 VPÚ (až s účinností od 1. 1. 2014).

3 § 4 odst. 2 písm. d) bod 1 ZDPH.

4 Interpretace NUR I-5 – Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku.

5 Interpretace NUR I-33 – Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání.

6 § 26 odst. 10 ZDP.

7 § 29 ZDP.

8 § 2128 a následující NOZ.

ní vstupní ceny samostatných movitých věcí a jejich souborů ze 40 000 Kč právě na 80 000 Kč. Tuto změnu dle mého názoru uvítá většina podnikatelů, protože se jim rozšiřuje možnost uplatňování výdajů na pořízení dlouhodobého majetku rovnou jako daňově uznatelného nákladu. Zvýšení hranice se týká také technického zhodnocení hmotného majetku. Tuto změnu šlo/lze (dobrovolně) aplikovat zpětně již pro rok 2020 na majetek pořízený od 1. 1. 2020.

ZoÚ vymezuje jako dlouhodobý majetek takový majetek, kde je předpokládána doba použitelnosti delší než jeden rok a na rozdíl od ZDP nestanovuje minimální hodnotu pro zařazení majetku. Stanovení ceny pro zařazení dlouhodobého majetku si tedy určuje účetní jednotka sama vnitřními předpisy. Je nepsaným pravidlem, v praxi nejvíce frekventovaným, že většina účetních jednotek si pro zjednodušení stanovuje vstupní cenu pro zařazení do hmotného majetku na takové hranici, která kopíruje/kopírovala ZDP, tedy 40 000 Kč. Pokud by se účetní jednotka rozhodla zvýšit hranici pro zařazení do hmotného majetku v návaznosti na výše uvedenou novelu ZDP, je třeba tuto změnu promítnout do interních předpisů účetní jednotky tak, aby byla zachována vypovídací schopnost účetní závěrky a její ne/srovnatelnost v čase. Změny a dopady do účetnictví jsou pak detailněji řešeny interpretacemi NÚR č. I-29 a I-30, které se věnují mimo jiné změnám účetních metod a dále srovnatelnosti hodnotových údajů v čase.

V neposlední řadě je nutné upozornit na ČÚS č. 017, který se věnuje zúčtovacím vztahům. Součástí standardu jsou totiž ustanovení o účtování na účtech časového rozlišení nákladů a výnosů, kdy účet „nákladů příštích období“ řeší mimo jiné drobný dlouhodobý majetek. Na účet nákladů příštích období se dle standardu zaúčtují výdaje běžného účetního období, které se týkají nákladů příštích období, ale také zařazení většího rozsahu drobného dlouhodobého majetku do používání. ČÚS jsou na rozdíl od interpretací NÚR závazné.

Také další novinka týkající se nehmotného majetku je zcela zásadní. S účinností od 1. 1. 2021 byl totiž nehmotný majetek pro daňové účely zcela zrušen a pro účely daně z příjmů se s tímto majetkem a jeho technickým zhodnocením bude zacházet jako s drobným majetkem, pokud jeho pořizovací cena překročí účetní hranici, tj. hranici stanovenou účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku. Pro stanovení základu daně tak daňový poplatník převezme účetní odpisy.

Právní hledisko

Účetnictví, daně a právo jsou velmi úzce propojeny. V případě nabývání různých forem majetku tomu není jinak. Pokud se zaměříme pouze na úplatné pořízení majetku, může mít kupní smlouva ústní či písemnou formu. Na rozdíl od koupě zeleniny na městském tržišti, kde je postačující i ústní forma, v případě nemovitostí musí být však smlouva uzavřena vždy písemně. Kupní smlouvou se prodávající zavazuje, že kupujícímu odevzdá věc, která je předmětem koupě, a umožní mu nabýt vlastnické právo

na ni. Kupující se oproti tomu zavazuje, že věc převezme a zaplatí prodávajícímu kupní cenu.⁹

V případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci vyžaduje kupní smlouva formu pouze písemnou,⁹ přičemž konkrétní úprava je v § 2129 NOZ a následujících.

Jednou ze základních náležitostí kupní smlouvy je, jak již ostatně samotné téma článku naznačuje, i vymezení, resp. definování předmětu koupě. Protože se NOZ navrácí k zásadě superficies solo cedit, povrch ustupuje pozemku, což jinak řečeno z právního hlediska znamená, že stavba je součástí pozemku. V praxi tedy není vůbec výjimkou, že prodávající při prodeji například rodinného domu nabídne k podpisu kupní smlouvu, která bude obsahovat jen převod pozemku. Pokud je prodávající vlastníkem stavby i pozemku, bude taková úprava z právního hlediska správná.

Každopádně v tomto ohledu doporučuji velmi zpozornět. Specifikace předmětu prodeje – věci hlavní, např. nemovité věci, a to vč. všech jeho součástí a příslušenství. Nápomocné mohou třeba být i údaje o stáří, popř. kolaudaci nemovitosti, atd.

Ve výše uvedených souvislostech je tedy nesmírně důležité zejména pro účely dalších daňových konsekvencí uvědomit si a vypořádat se se správným stanovením jednotlivých složek předmětu koupě ve vztahu ke kupní ceně samotné. Rozlišení kupní ceny například mezi p. č. pozemku a stavby na něm stojící bude mít za následek, zejména pro podnikatelské subjekty, možnost následného uplatnění daňových odpisů u odepisovatelného majetku (zde stavby). Může se však jednat i o další složky majetku, jako např. potrubní vedení, osvětlení, apod. V tomto případě podotýkám, že pozemek nelze pro daňové účely odepisovat.¹⁰

Přestože by tedy textace kupní smlouvy na prodej pozemku a stavby na něm stojící byla z hlediska právního správná (tj. text pouze na „prodej pozemku“), pro účely daňové a účetní je naprosto nedostačující.

Příklad

Společnost A uzavřela se společností B kupní smlouvu, jejímž předmětem je více než jedna složka majetku. Jedná se o prodej celého jejího výrobního areálu, který představuje:

- velké množství p. č. pozemků (zastavěné i nezastavěné)*
- stavby výrobních a skladovacích hal*
- další movité věci tvořící příslušenství*

Kupní smlouva je právními poradci koncipována tak, že předmětem je toliko výčet všech p. č. pozemků, případně zastavěných blíže specifikovanými stavbami. Příslušenstvím předmětu koupě je pak i položkový výčet složek movitého majetku v příloze kupní smlouvy. Kupní cena je stanovena jako celková ve výši 100 000 000 Kč. DPH je řešena dohodou smluv-

⁹ § 560 NOZ.

¹⁰ § 27 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

ních stran a aplikací přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge mechanismus) dle § 56 odst. 6 ZDPH. Předmětem koupě nejsou žádné závazky a nejedná se o koupě obchodního závodu či jeho části.¹¹

Bohužel je nutné dle mého názoru konstatovat, že za těchto okolností – vstupních údajů a parametrů kupní smlouvy, přestože se tato ujednání mohou zdát a s určitou mírou jistoty i jsou právně bezvadné, pro účely daňové a účetní je taktového znění kupní smlouvy naprosto nevyhovující, zejména pak pro kupujícího.

Níže si dovoluji nastínit možná řešení této situace v porovnání administrativní náročnosti, míry správnosti a jistoty následného unesení důkazního břemene v ocenění majetku před správcem daně.

Administrativní a finanční náročnost	Popis návrhu řešení/ doporučení	Míra jistoty důkazního prostředku před správcem daně
	samostatné rozdělení celkové kupní ceny kupujícím, např. na základě účetních podkladů ze strany prodávajícího	
	zpracování separátní excelové přílohy s bližší specifikací (případně signované smluvními stranami)	
	zpracování dodatku ke kupní smlouvě ve formě excelové přílohy, jakožto nedílná součást kupní smlouvy, s detailní identifikací částí kupní ceny ve vazbě na jednotlivé složky předmětu koupě; tj. vč. provedení vkladu do katastru nemovitostí	
	dle právních možností zpětvzetí již uzavřené kupní smlouvy a uzavření nové upravené obsahující již detailní specifikaci kupní ceny jednotlivých složek majetku – předmětu koupě	
	zpracování znaleckého posudku dle ZoOM ve smyslu § 61a VPÚ	

Bohužel správné ocenění jednotlivých složek majetků je zásadním předpokladem pro následné správné stanovení a uplatnění daňových odpisů. V tomto ohledu dále upozorňuji ještě i na další vedlejší výdaje související s pořízením majetku, které jsou taktéž součástí ocenění pořizovaného majetku, např. výdaje na právní poradenství, provize realitní kanceláři apod.¹²

Výše popsaná problematika ještě nabývá na významu v případě, pokud je kupující společnost nositelem příslibu investičních pobídek. V tomto případě je určitě namístě pečlivé zvážení takovýchto typů transakcí, resp. správná textace smluvních ujednání.

Pokud by smluvní strany byly považovány za tzv. spojené osoby dle § 23 odst. 7 ZDP, je opět namístě zvážení zpracování znaleckého posudku.¹³

Správné rozdělení, popis a specifikace předmětu prodeje může mít zásadní dopady i do oblasti DPH. Dle § 56 ZDPH je totiž od DPH osvobozeno dodání pozemku, které netvoří funkční celek se stavbou spojenou se zemí pevným základem a není stavebním pozemkem. Dodání vybrané nemovité věci dle § 56 ZDPH je osvobozeno od DPH, a to po uplynutí 5 let od prvního kolaudačního souhlasu, resp. ode dne, kdy bylo započato první užívání vybrané nemovité věci.

Neméně důležitou informací může být také výměra bytové jednotky či rodinného domu, a to zejména ve vazbě na správné aplikování případné sazby DPH. Snížená sazba DPH se totiž uplatní pouze u tzv. sociálního bydlení, kterým se rozumí byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m² a dále rodinný dům o maximální celkové podlahové ploše 350 m². Podlahová plocha bytu zahrnuje plochu místností bytu, včetně místností, které jsou příslušenstvím bytu, naproti tomu se nezapočítávají plochy prostorů, které nejsou místností (balkony, terasy, lodžie). U rodinného domu se celkovou podlahovou plochou¹⁴ rozumí součet podlahových ploch všech místností rodinného domu, kde místností se chápe místně a prostorově uzavřená část stavby vymezená podlahovou plochou, stropem a pevnými stěnami. Místností tak zpravidla není například půda a sklepní kóje s nepevnými stěnami.

Kromě v tomto článku rozebírané problematiky rozdělení kupní ceny na jednotlivé složky pořizovaného majetku je dalším zásadním parametrem též i samotná specifikace kupní ceny ve vztahu k DPH, která je například detailněji popsána v článku „Smlouvy aneb na co si dát pozor z hlediska daní“ v e-Bulletinu č. 11/2019.

Doufám, že jsem tímto svým článkem a jeho obsahem přispěl k objasnění, resp. upozornil na výše popsanou problematiku tak, aby se jí kolegové daňoví poradci, právníci či jen přímo daňové subjekty mohli vyvarovat a eliminovat tak případné negativní konsekvence.

¹¹ § 2175 NOZ.

¹² § 47 VPÚ.

¹³ § 61a VPÚ.

¹⁴ § 48 ZDPH.