

Protokol: dlouhodobý hmotný majetek v užívání

Mnoho účetních neví, že při uvádění dlouhodobého hmotného majetku do užívání je třeba kromě patřičného účetního dokladu vyhotovit i protokol o zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání. Cílem tohoto článku je o této často opomíjené skutečnosti informovat.

Nutnost vyhotovení protokolu o zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání (dále jen „protokol“) nenařizuje přímo žádný právní předpis a neexistuje ani obecně platný vzor tohoto dokumentu. Potřeba vyhotovit protokol vyplývá nepřímě z § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele v platném znění, který říká:

„Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořízované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.“

Z citovaného paragrafu lze vyčíst, že k oprávněnému zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání je třeba doložit značný objem informací. Tyto informace nelze vměstnat do standardního účetního dokladu, a proto je vedle něj nutné vyhotovit také protokol. Důležitým rozdílem mezi účetním dokladem a protokolem je také skutečnost, že o splnění technických funkcí a ostatních podmínek rozhoduje odpovědný vedoucí technický pracovník, který ví, kdy je majetek způsobilý k provozu. Není v kompetenci účetních rozhodnout o způsobilosti majetku k provozu a o jeho zařazení do užívání pouze na základě účetního dokladu.

Protokol by měl být vyhotoven bez ohledu na to, zda je dlouhodobý hmotný majetek pořízován dodavatelsky, nebo vlastní výrobní činností. V různých případech se bude protokol lišit v uvedených informacích (např. kolaudační rozhodnutí, předávací protokoly atd.). Vzhledem k tomu, že neexistuje jednotná úprava, jak má protokol vypadat a co má obsahovat, je vhodné toto upravit vnitřním předpisem účetní jednotky. Protokol by měl ve všech případech obsahovat identifikační údaje o dlouhodobém hmotném majetku a dále informace umožňující účetním založit řádnou analytickou evidenci tohoto majetku, zpravidla ve formě inventurní karty.

Protokol by měl obsahovat minimálně tyto údaje:

- název účetní jednotky a konkrétní pojmenování tohoto dokumentu a jeho číselné označení;
- název složky dlouhodobého hmotného majetku, zařazované do užívání;
- podrobnější popis či charakteristiku majetku;
- způsob pořízení majetku;
- datum zahájení a ukončení

řízení o zařazení majetku do užívání;

- složení komise rozhodující o zařazení majetku do užívání;
- údaje o případných zkouškách majetku před jeho zařazením do užívání a výsledcích těchto zkoušek;
- prohlášení příslušného orgánu, že zařazený majetek je z technického hlediska schopen řádného a bezpečného užívání;
- prohlášení příslušného orgánu, že ke dni vyhotovení protokolu jsou splněny všechny zákonné podmínky stanovené pro zařazení majetku do užívání;
- inventurní číslo přidělené majetku a jeho umístění v účetní jednotce;
- pořizovací cena majetku celkem v Kč;

(Pokračování na stránce 2)

DAŇOVÝ KALENDAŘ – SRPEN

9. 8.

Sociální pojištění: doplatek pojistného za rok 2009 OSVČ podávajícími příznácní k dani z příjmů fyzických osob v prodloužené lhůtě – doplatek je splatný do 8 dnů od podání Přehledu

Pojistné: splatnost zálohy na pojistné na zdravotní pojištění OSVČ za červenec 2009 (splatnost od 1. dne kalendářního měsíce, na který se platí, do 8. dne následujícího kalendářního měsíce)

Spotřební daň: splatnost daně za červen 2010 (mimo spotřební daň z lihu)

20. 8.

Pojistné: splatnost zálohy na pojistné na důchodové pojištění a pojistné na nemocen. pojištění OSVČ za červenec 2010 (splatnost od 1. do 20. dne)

Daň z příjmů: měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

■ Částka 79, rozeslaná 23. 7. 2010

231. Novela zákona o obecně prospěšných společnostech

■ Částka 78, rozeslaná 23. 7. 2010

227. Nařízení vlády o odchylně úpravě pracovního poměru zaměstnanců s pravidelným pracovištěm v zahraničí

■ Částka 77, rozeslaná 23. 7. 2010

224. Novela vyhlášky o náležitostech a přílohách žádostí podle zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování

225. Novela vyhlášky o předkládání informací a podkladů ČNB osobami, které náleží do sektoru finančních institucí

Z NÁLEZŮ DAŇOVÝCH KONTROL FÚ

Daň z příjmů fyzických osob – zneužití práva na uplatnění daru

Daňový subjekt snížil základ daně a daň z příjmů fyzických osob o dar občanskému sdružení. Hlavním cílem sdružení byl dle jeho stanov rozvoj kultury tělesné a duševní, podpora členů ve sportovních aktivitách, zajištění sportovních, kulturních a vlastivědných akcí, podpora při navazování kontaktů s jinými spolky a propagace zdravého způsobu života. Daňový subjekt byl podle stanov jedním ze zřizovatelů a doživotním členem správní rady sdružení. Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že sdružení nemělo jiné výnosy než dary od svých členů a také podporu sportovních, kulturních a vzdělávacích aktivit poskytovalo pouze svým členům.

Daňový subjekt v průběhu kalendářního roku vynakládal z vlastních prostředků částky určené na úhradu výdajů na jeho osobní potřebu a na osobní potřebu jemu blízkých osob (např. rodinný zájezd do zahraničí, vstupné do aquaparku, výbavu na yachting, poplatky za výuku angličtiny) a tyto prostředky mu byly následně uhrazeny sdružením. K úhradě došlo vzájemným zápočtem „pohledávky“ daňového subjektu za sdružením z titulu předložených dokladů za jeho volnočasové aktivity s jeho závazkem poskytnout sdružení dar. Obdob-

(Pokračování na stránce 2)



5. ROČNÍK

OREA Hotel Pyramida, Praha - 7.10.2010

Info&on-line registrace: www.hrevent.cz

SPOLČNÝ PROJEKT:  

MEDIÁLNÍ PARTNEŘI:  

Jak hodnotit a lépe rozvíjet lidský kapitál?

& Vyhlášení ocenění HR MANAGER ROKU 2010 a TALENT ROKU 2010

(Pokračování ze stránky 1)

- jednotlivé části souboru movitých věcí a jednotlivé kusy příslušenství příslušného majetku;
- zvolený postup účetního a daňového odepisování a roční sazby účetních a daňových odpisů;
- datum uvedení majetku do užívání;
- počet příloh protokolu a jejich označení;
- čitelné podpisy orgánu rozhodujícího o zařazení majetku do užívání;
- datum souhlasu se zněním protokolu a podpis oprávněného vedoucího pracovníka nebo statutárního orgánu účetní jednotky.

Uvedený výčet minimálních náležitostí je pouze informativní. Záleží jen na účetní jednotce, které informace do protokolu uvede.

Na závěr bychom rádi upozornili, že neexistence protokolu může způsobit řadu komplikací např. při finančně daňové kontrole. Zařazení

dlouhodobého hmotného majetku do užívání dříve, než je tento majetek způsobilý k zařazení, může způsobit nesplnění podmínky pro zahájení účetních a daňových odpisů. To může být považováno za uvedení nepravdivých nebo hrubě zkreslujících údajů v účetních záznamech, a tedy zkreslení věrného obrazu předmětu účetnictví v účetní závěrce nebo výroční zprávě, za což dle § 37 odst. 1 písm. h) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, hrozí účetní jednotce sankce až do výše 3 % z aktiv celkem. Správně vyhotovený protokol o zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání toto riziko značně minimalizuje.



Jan Vácha

jan.vacha@fucik.cz

Novela zákona o DPH a přínosy plátcům DPH od 2011

V červnu 2010 ministerstvo financí předložilo návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „novela“), s předpokládanou účinností od 1. 1. 2011. Novela se týká tří oblastí. Cílem prvních dvou je boj proti daňovým únikům, v němž by mělo pomoci tzv. ručení za daň, a dále snaha o rozšíření přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. Směrnice Rady 2006/112/ES totiž umožňuje členským státům zavedení určitých opatření, jež mohou v boji s daňovými podvody pomoci. Třetí oblast se týká opravy DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

Ručení za daň

Zásadní změnou je implementace článku 205 Směrnice o DPH, který umožňuje členským státům stanovit, aby za odvod daně ručila společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Tato změna je upravena v § 109 novely s následnou vazbou na zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ručení za daň však nelze vůči odběrateli uplatnit vždy, když dodavatel daň neodvede, ale pouze za zákonem stanovených podmínek. Jedná se o tzv. podmínku „znalostního testu“, tzn. zda byly odběrateli známy určité okolnosti. Druhou podmínkou je tzv. kritérium „odlišné úplaty za zdanitelné plnění“, tzn. zda se úplata za zdanitelné plnění výrazně odlišuje od ceny obvyklé na trhu. V tom případě je pak na příjemci, aby doložil ekonomické opodstatnění této odchylky.

Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění

Novela dále implementuje článek 199 Směrnice o DPH, který umožňuje stanovit, že u vyjmenovaných plnění je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň osoba povinná k dani, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno, tzn. odběratel. Dosud je v ČR možné přenést daňovou povinnost pouze u dodání zlata. Novela však tuto možnost rozšiřuje i pro:

- dodání šrotu a odpadu, včetně jeho zpracování;
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů;
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

Úprava této oblasti je řešena v § 92a až § 92e novely.

Ministerstvo financí dále do návrhu novely

doplnilo § 92f, který umožňuje tento režim použít také u dodání benzínu nebo nafty, avšak od limitu 1500 l na jednu dodávku plátců. Směrnice Rady o DPH však neumožňuje všeobecně zavedení takového opatření u dodání benzínu nebo nafty. Z toho důvodu ČR požádala o výjimku. V případě, že ČR tuto výjimku neobdrží, bude tento paragraf z novely vyňat. Přenesení daňové povinnosti se týká pouze odběratelů, kteří jsou osobou povinnou k dani. Není-li však odběratel osobou povinnou k dani, je povinen daň odvádět dodavatel. Je-li daňová povinnost přenesena na odběratele, pak dodavatel vystaví fakturu na hodnotu plnění bez DPH a odběratel má povinnost tuto skutečnost zohlednit ve svém daňovém přiznání, tj. daň na výstupu, a zároveň uplatní odpočet daně na vstupu v téže výši, má-li plný nárok na odpočet.

Cílem této implementace je zejména snaha zamezit daňovým únikům, tzn. situacím, kdy dodavatel neodvede DPH, avšak odběratel si ji nárokuje v plné výši.

Možnost opravy DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

Jako poslední je novelou implementován článek 90 Směrnice o DPH, který se týká úlevy v oblasti DPH u neuhrazených pohledávek. Má-li plátec (dodavatel) pohledávky za dlužníky (odběrateli) v insolvenčním řízení, které vznikly šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, má možnost opravy DPH u těchto pohledávek. Tato možnost je upravena v § 44 novely. Využije-li dodavatel této možnosti, pak vzniká odběrateli povinnost „odvést“ zpět původně uplatněný nárok na odpočet daně z tohoto zdanitelného plnění.

Novela byla rozeslána v rámci externího (meziresortního) připomínkového řízení. Poté měla být předložena vládě ČR a Legislativní radě vlády. Termín předložení byl stanoven na 31. 7. 2010. V případě schválení by měla novela nabýt účinnosti dnem 1. 1. 2011.

O průběhu legislativního procesu a změnách v zákoně o DPH budeme čtenáře informovat v dalších číslech Finančního Managementu.



Ing. Petra Langerová

langerovala@fucik.cz

Newsletter Finanční Management vydává Economia, a.s., ve spolupráci s auditorskou a poradenskou firmou



Fučík & partneři, www.fucik.cz

Firma Fučík & partneři s vámi ráda projedná otázky a záležitosti vyplývající z informací obsažených v newsletteru FM.

Naše informace jsou všeobecné a nemohou nahradit příslušná odborná poradenství.

(Pokračování ze stránky 1)

ným způsobem postupovali i ostatní členové sdružení. Dar tak byl při celkovém posouzení skutkového stavu použit na financování osobních potřeb daňového subjektu a jemu blízkých osob, což bylo v rozporu s účelem příslušného ustanovení zákona o daních z příjmů. Jednání daňového subjektu tak lze charakterizovat jako zneužití práva na uplatnění daru ke snížení daňové povinnosti poskytovatele daru. Daňovému subjektu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 17 152 Kč. Daňový subjekt se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal, odvolací orgán odvolání zamítl. Případ byl dále podroben přezkumu krajského soudu, který se rovněž přiklonil k závěrům správce daně.

Zdroj: Česká daňová správa

KRÁTCE

Smlouva se Saúdskou Arábií

MF předložilo vládě návrh na sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Království Saúdské Arábie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů.

Mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení v roce 2010

Mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení zajišťují to, aby dotčené osoby nepodléhaly ve stejném okamžiku více než jednomu systému, tj. nemusely platit do systémů několika států současně. ČR má uzavřeny tyto smlouvy zejména s USA, Japonskem, Korejskou republikou, Kanadou a Tureckem. V posledních několika měsících ČR podepsala další smlouvy, a to s Austrálií, Sýrií a Indií. Tyto smlouvy budou upravovat pouze oblast důchodového pojištění. Pokud jde o smlouvu s Austrálií, předpokládá se její vstup v účinnost od 1. 1. 2011. U dalších smluv nelze zatím vývoj ratifikačního procesu odhadnout.

Návrh novely zákona o spotřebních daních

MF předložilo do externího (meziresortního) připomínkového řízení návrh novely zákona o spotřebních daních, o lihu a o správních poplatcích. Návrh zákona je předkládán především kvůli implementaci směrnice EU o daních z tabákových výrobků s povinnou transpoziční lhůtou do 31. 12. 2010. Směrnice stanovuje nové minimální sazby z tabákových výrobků a upravuje strukturu spotřební daně z cigaret a změnu definic tabákových výrobků.

Leasing z hlediska zákona o dani z příjmů k právnímu stavu 1. 1. 2010

Leasing v posledních letech zaznamenává velkou oblibu jako finanční nástroj při pořízení majetku nejčastěji movitého. Jelikož dochází k častým legislativním změnám, přinášíme přehled stavu k 1. 1. 2010 v této oblasti z pohledu zákona o dani z příjmů.

V praxi se setkáme se dvěma druhy leasingů:

– **operativní** – nájemní smlouva; majetek se po ukončení smlouvy vrací pronajímateli; předmět nájemní smlouvy není nijak omezen;

– **finanční** – smlouva o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci; vlastnická práva přecházejí bezprostředně po skončení smlouvy z pronajímatele na nájemce. Dále se budeme zabývat pouze finančním pronájmem s následnou koupí najaté věci hmotného majetku, který lze odepisovat z pohledu právnických osob v roli nájemce.

Rádné ukončení leasingu

Jsou-li splněny všechny podmínky stanovené § 24 odst. 4 zákona o dani z příjmů, tj.:

a) doba nájmu pronajímané věci zařazené podle přílohy č. 1 zákona o dani z příjmů v odpisové skupině 1 trvá nejméně 36 měsíců, v odpisové skupině 2 nejméně 54 měsíců a v odpisové skupině 3 nejméně 114 měsíců. U nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně 30 let. Doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání, a

b) po ukončení doby nájmu podle písmene a) následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem; přitom kupní cena najaté hmotného majetku není vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném odpisování podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů k datu prodeje, a

c) po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najaté hmotného majetku zahrne poplatník-fyzická osoba odkoupený majetek do svého obchodního majetku.

Jsou-li splněny výše uvedené podmínky, je celé nájemné daňově účinným nákladem. Je-li sjednaná doba nájmu kratší, než je stanoveno v písmeni a), uznává se nájemné při splnění ostatních podmínek jako výdaj u nájemce, jen pokud je kupní cena stanovena podle § 24 odst. 5 písm. a) zákona o dani z příjmů, tj. kupní cena nebude nižší než zůstatková cena vypočtená rovnoměrným způsobem podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů.

Od 1. 1. 2010 je v zákoně nově § 24 odst. 15 zákona o dani z příjmů, který umožňuje speciální režim pro finanční pronájem s následnou koupí najaté hmotného majetku odpisovaného podle § 30a zákona o dani z příjmů. Pro daňovou uznatelnost nájemného musí být splněny následující podmínky:

a) doba nájmu u hmotného majetku odepisovaného vlastníkem (pronajímatelem) podle § 30a odst. 1 trvá nejméně 12 měsíců, u hmotného majetku odpisovaného podle § 30a odst. 2 trvá doba nájmu nejméně 24 měsíců, kdy doba nájmu se počítá ode dne přenechání najaté věci ve stavu způsobilém obvyklému užívání.

b) po ukončení doby nájmu následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem a

c) po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najaté hmotného majetku zahrne poplatník-fyzická osoba odkoupený majetek do svého obchodního majetku.

Použit § 24 odst. 15 zákona o dani z příjmů lze v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 u poplatníka, který pořídil nový majetek zařazený do 1. a 2. odpisové skupiny, přičemž pořízením se rozumí okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k obvyklému užívání.

Předčasné ukončení

Předčasné ukončení leasingové smlouvy může nastat z řady důvodů. Zejména jde o:

1. Zánik předmětu leasingu
2. Vracení předmětu leasingu pronajímateli
3. Postoupení předmětu leasingu (leasingové smlouvy) na jiného nájemce
4. Předčasné odkoupení předmětu leasingu



V případě předčasného ukončení leasingové smlouvy se na celou transakci nahlíží jako na běžný nájemní vztah, kde se předmět pronájmu vrací po skončení trvání smlouvy zpět pronajímateli. V prvních třech uvedených případech je daňově uznatelným nákladem zaplacené nájemné se zohledněním časového rozlišení, příp. první zvýšené splátky nebo zúčtování zálohy na leasingové splátky, tj. maximálně do poměrné výše celkového nájemného, která připadá na dobu, po kterou trval nájemní vztah.

Ve čtvrtém případě je rozhodujícím faktorem výše kupní ceny, za kterou je předmět leasingu pronajímatelem nájemci odprodán. Nebude-li kupní cena nižší, než by byla zůstatková cena předmětu leasingu při rovnoměrném odpisování, platí pro daňovou uznatelnost nájemného stejné podmínky jako ve výše uvedených případech. Kupní cena předmětu majetku je pak pro nájemce (kupujícího) vstupní cenou majetku.

Je-li však kupní cena nižší, než by byla zůstatková cena předmětu leasingu při rovnoměrném odpisování, stává se nájemné daňově neúčinným nákladem. O toto nájemné však lze zvýšit vstupní cenu odkoupeného předmětu leasingu. Vstupní cena majetku se tedy pro nájemce (kupujícího) rovná kupní ceně zvýšené o zaplacené nájemné, které z hlediska daně z příjmů bylo vyhodnoceno jako daňově neúčinné.

Přehledně jsou jednotlivé případy popsány v grafickém znázornění (viz str. 4). Níže uvádíme příklady, na nichž pro názornost demonstrováme výše uvedené případy.

Příklad (1)

Dne 1. 7. 2008 byla uzavřena leasingová smlouva na nákladní automobil na dobu 48 měsíců. Celková výše nájemného činí 1 200 000 Kč bez DPH. Společnost uhradila při uzavření smlouvy zálohu na leasingové splátky ve výši 400 000 Kč bez DPH. Zároveň byla společnost na základě smluvních podmínek povinna uzavřít havarijní pojištění, přičemž pojistné plnění je vinkulováno na účet leasingové společnosti. Dne 15. 5. 2009 bylo vozidlo odcizeno a v červnu 2009 bylo obdrženo potvrzení od policie, že pachatel je neznámý. K tomuto datu byla také v souladu s podmínkami leasingové společnosti ukončena leasingová smlouva. V červenci obdržela leasingová společnost na účet plnění od pojišťovny ve výši 800 000 Kč a provedla vypořádání. Na základě smluvních podmínek byla společnost povinna uhradit leasingové společnosti škodu v podobě doplacení zbývajících splátek leasingu. Na základě tohoto vypořádání společnost od leasingové společnosti obdržela 200 000 Kč.

Rok 2008

1. Záloha na leasingové splátky	400 000,-	314/221
2. Splátka nájemného 1–6	150 000,-	518/321
3. Zúčtování poměrné části zálohy 1–6	50 000,-	321/314
4. Úhrada splátek 1–6	100 000,-	321/221
zůstatek zálohy k 31. 12. 2008	350 000,-	(účet 314)

Rok 2009

5. Splátka nájemného 7–12	150 000,-	518/321
6. Zúčtování poměrné části zálohy 7–1	50 000,-	321/314
7. Úhrada splátek 7–12	100 000,-	321/221
zůstatek zálohy k 30. 6. 2009	300 000,-	(účet 314)
8. Zaúčtování předpisu náhrady škody	900 000,-	548/325
9. Vyúčtování nezúčtované zálohy	300 000,-	315/314
10. Započtení vzájemných závazků a pohledávek	900 000,-	325/315
11. Obdržení částky po vypořádání	200 000,-	221/315

Jako daňově účinný náklad si společnost může uplatnit nájemné připadající poměrně na dobu, po kterou trvala leasingová smlouva, tj. 12/48 z 1 200 000,- = 300 000,-. Případné náhrady škody nebo smluvní pokuty při předčasném ukončení leasingu jsou daňovými náklady (v případě smluvních pokut až po zaplacení nebo zápočtu se zálohou nebo akontací), pokud je k nim nájemce povinen na základě uzavřené leasingové smlouvy. Obdobný postup bude i v případě předčasného ukončení z důvodu vracení předmětu leasingu pronajímateli (např. z důvodu výpovědi smlouvy pronajímatelem pro neplacení splátek nájemcem).

Příklad (2)

Vycházíme ze zadání příkladu (1) s tím, že nedošlo ke krádeži, ale došlo 30. 6. 2009 k cesi

(Pokračování na stránce 4)

(Pokračování ze stránky 3)

leasingové smlouvy na nového nájemce. Nový nájemce na základě dohody uhradí původnímu nájemci odpustně ve výši 250 000 Kč bez DPH.

Účtování bodů 1–7 je shodné s příkladem (1)

8. Odstupně od nového nájemce

250 000,- 315/648

9. Odúčtování zůstatku zálohy do nákladů

300 000,- 548/314

10. Obdržení odpustně

250 000,- 221/315

Jako daňově účinný náklad si společnost opět může uplatnit nájemné připadající poměrně na dobu, po kterou trvala leasingová smlouva, tj. 300 000,-. Zůstatek zálohy zúčtovaný do nákladů lze uplatnit jako daňově účinný náklad jen do výše obdržené odpustně.

Příklad (3)

Opět vycházíme ze zadání příkladu (1) s tím, že došlo k 30. 6. 2009 k předčasnému odkoupení předmětu leasingu nájemcem. Kupní cena byla stanovena na 900 000 Kč bez DPH.

Účtování bodů 1–7 je shodné s příkladem (1)

8. Odkoupení předmětu leasingu

900 000,- 042/321

9. Zápočet dosud nezúčtované zálohy

300 000,- 321/314

10. Doplatek kupní ceny

600 000,- 321/221

11. Zařazení majetku do užívání

900 000,- 022/042

K daňovému vyhodnocení této situace je třeba znát také vstupní cenu předmětu leasingu u pronajímatele. Podle ustanovení § 24 odst. 5 musí být pro možnost uplatnit nájemné, resp. poměrnou část připadající na dobu, po kterou trval pronájem, splněna podmínka, že kupní cena nesmí být nižší, než by byla zůstatková cena předmětu leasingu při rovnoměrném odpisování podle zákona o dani z příjmů. Předpokládáme tedy, že vstupní cena předmětu leasingu byla u pronajímatele 1 100 000 Kč bez DPH. Při rovnoměrném odpisování by tedy zůstatková cena předmětu leasingu (nákladní automobil, odpis. sk. 2) činila k datu prodeje 856 625 Kč. Pro společnost by tedy v tomto případě bylo nájemné ve výši 12/48 (300 000,-) daňově účinnými náklady a v majetku by společnost měla majetek s účetní i daňovou vstupní cenou 900 000 Kč.

Pokud by byla kupní cena stanovena ve výši 850 000 Kč bez DPH, nebyla by splněna podmínka § 24 odst. 5, čímž by se náklady v podobě nájemného za dobu pronájmu staly daňově neuznatelnými, tzn. nájemné uplatněné

v roce 2009 by bylo nutné vyloučit z daňově uznatelných nákladů při sestavování daňového priznání a o nájemné zaplacené v roce 2008 by se musel zvýšit základ daně za rok 2008, což vyžaduje podání dodatečného daňového priznání (příp. několika, pokud trvání pronájmu zasahuje do více minulých období).

Pro společnost by tedy v tomto případě bylo nájemné ve výši 12/48 (300 000,-) nedaňově náklady. O toto nedaňové nájemné však může společnost zvýšit daňovou vstupní cenu koupeného majetku v souladu s § 29 odst. 1 písm. a), takže společnost by měla majetek se vstupní cenou ve výši 1 150 000 Kč. Zároveň je třeba také provést opravu účtování minulých let, kdy je třeba provést zápis 042/518 v částce zaúčtovaného nájemného za celou dobu trvání leasingové smlouvy. Vzhledem k nutnosti podání dodatečných daňových priznání za předchozí období nebude zaúčtování opravy (snížení) nákladů položkou zvyšující základ daně v aktuálním období.

Pozn.: V příkladech není uváděno účtování o DPH.



Ivana Bernátová

bernátová@fucik.cz

