

UDRŽOVÁNÍ A VYŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Opotřebení

- fyzické – opotřebovává se používáním
- morální – z důvodu technického pokroku

Základní pojmy

- odpis – peněžní částka vyjadřující opotřebení dlouhodobého majetku
 - oprávky – součet dosavadních odpisů
 - zůstatková cena – odečtení opravek od pořizovací ceny dlouhodobého majetku
- CELKEM LZE ODEPSAT POUZE ČÁSTKU ODPOVÍDAJÍCÍ VSTUPNÍ CENĚ**

Výpočet odpisů a jejich účtování

Účetní odpisy – mají odpovídat skutečnému opotřebení majetku

- nejsou stanoveny žádným zákonem, firmy si je stanovují samy (nejčastěji podle doby použitelnosti DM nebo výkonnosti)
- doba odpisování není předpisy stanovena, ale nesmí být kratší než 1 rok

a) časové – vychází z předpokládané doby použitelnosti majetku

příklad: podnik pořídil v červenci 2017 stroj za 80 000 Kč, u kterého stanovil dobu použitelnosti 40 měsíců, účetní jednotka se rozhodla, že bude odpisovat od 1. dne následujícího měsíce

výpočet:

Měsíční odpis	2 000 Kč
Účetní odpis 2017	10 000 Kč (5 * 2 000)
Účetní odpis 2018	24 000 Kč (12 * 2 000)
Účetní odpis 2019	24 000 Kč (12 * 2 000)
Účetní odpis 2020	22 000 Kč (11 * 2 000)

b) výkonové

- odpisy se odvozují z množství výkonů, které podnik (podle předpokladu) získá prostřednictvím daného majetku
- používají se v případě, že účetní jednotka je schopna přesně určit výkony majetku

příklad: podnik si pořídil nákladní auto za 2 500 000 Kč. Odpisovou základnou je předpokládaný počet ujetých km, kterou si stanovil na 500 000 km, v 1. roce bylo ujeté 50 000 km, v druhém roce 90 000 km atd

výpočet:

Odpis za 1 km	$2\,500\,000 / 500\,000 = 5 \text{ Kč} / 1 \text{ km}$
Účetní odpis v prvním roce	$50\,000 * 5 \text{ Kč} = 250\,000 \text{ Kč}$
Účetní odpis v druhém roce	$90\,000 * 5 \text{ Kč} = 450\,000 \text{ Kč}$

Daňové odpisy

- upravuje Zákon o daních z příjmů (ZDP)
- daňové odpisy mohou být stanoveny dvojím způsobem, přičemž se účetní jednotka rozhoduje sama, který způsob použije (metodiku odpisování potom musí dodržovat po celou dobu živnosti DM)
- částky vypočtených odpisů zaokrouhlujeme **na celé koruny nahoru**
- jsou daňové uznatelné → **ovlivňují daňový základ**

a) rovnoměrné odpisování (§ 31 ZDP)

$(\text{vstupní cena} * \text{roční odpisová sazba}) / 100$

b) zrychlené odpisování (§ 32 ZDP)

- nedochází ke zkrácení doby odpisování, ale na začátku odpisování zahrnujeme do výdajů vyšší částky, ke konci odpisování naopak nižší částky ve srovnání s rovnoměrným odpisováním
- základem pro výpočet zrychlených odpisů jsou tzv. koeficienty, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám

v 1. roce: vstupní cena / koeficient pro 1. rok

v dalších letech: $2 * \text{zůstatková cena} / (\text{koeficient v dalších letech} - \text{počet let odpisování})$

Možnost zvýšení odpisu v prvním roce (§ 31 ZDP)

- poplatníci mají možnost u vybraných druhů majetku z odpisových skupin 1, 2 a 3 zvýšit odpis v prvním roce o 10 % (popř. 15 % nebo 20 %) vstupní ceny
- možno využít jak u zrychleného, tak rovnoměrného odpisování, pokud je poplatník jeho prvním vlastníkem

ZÁSADY PRO DAŇOVÉ ODPISOVÁNÍ HMOTNÉHO MAJETKU

- odpisování lze zahájit po uvedení pořízované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání
- lze odpisovat maximálně do výše vstupní ceny
- daňové odpisy jsou roční, a lze je použít u majetku, který je evidován na konci zdaňovacího období
- daňové odpisování lze v kterémkoli roce přerušit (až na několik málo výjimek), dále se pokračuje v odpisování tak, jako by přerušeno nebylo, tj. prodlouží se doba odpisování o období, kdy odpisy uplatněny nebyly; tato možnost se netýká mimořádných odpisů
- v případě rovnoměrného odpisování lze podle uvážení poplatníka uplatnit odpisy nižší odpisovou sazbou, neboť sazby uvedené v ZDP jsou považovány za maximální (například při odpisu DHM 1. odpisové skupiny v prvním roce může daňový odpis činit 0 až 20 %)
- u majetku vyřazeného během účetního období, který ještě nebyl zcela odepsán, lze jako řádný odpis uplatnit částku ve výši jedné poloviny předpokládaného ročního odpisu

Technické zhodnocení a jeho vliv na odpisy (§ 33 ZDP)

- dochází ke zvýšení vstupní i zůstatkové ceny DM
- vzniká nástavbou, přístavbou, rekonstrukcí nebo modernizací, pokud cena převyšuje za 1 rok 80 000 Kč

- **malé** – do 80 tis. Kč
 - u DHM – účet 548 na MD
 - u DNM – účet 518 na MD
- **velké** – nad 80 tis. Kč – zvyšuje pořizovací cenu (majetkové účty na MD)
 - u pronajátého – u DHM – 029 na MD, u DNM – 019 na MD
- při rovnoměrném odpisování ze zvýšené vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku se stanoví odpisy procentní sazbou, která je platná pro zvýšenou vstupní cenu
- při zrychleném odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví takto:
 - a) v roce zvýšení zůstatkové ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu
 - b) v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

- do konce roku 2020 stanovil ZDP pravidla pro daňové odpisování nehmotného majetku
- od roku 2021 již kategorie nehmotného majetku v ZDP uvedena není a pravidla pro odpisování dlouhodobého nehmotného majetku jsou v pravomoci účetní jednotky
- účetní odpisy takto stanovené jsou nákladem účetním i daňovým

Zůstatková cena

- u majetku jeho vstupní cena snižena o celkovou hodnotu odpisů
- je účetním nákladem
- při vyřazení sestaví účetní jednotka vnitřní účetní doklad s účetním zápisem 08x/02x a příslušnou částkou
- v případě vyřazování majetku, který není plně odepsán, se kromě vyřazení vstupní ceny jednorázově odepíše zůstatková cena na vrub (Dal) účtu 541, 551, 582, 543, 491
- zvýšená zůstatková cena je cena zvýšená o hodnotu technického zhodnocení

Účtování odpisů

551 – Odpisy DNM, DHM	07x, 08x – Oprávky k DM
-----------------------	-------------------------

Vyřazování dlouhodobého majetku a jeho účtování

- vyřazení:
 - prodejem
 - likvidací v důsledku opotřebení
 - v důsledku škody nebo manka
 - přeřazením z podnikání do osobního užívání u individuálního podnikatele
 - bezüplatným převodem (darováním)
 - vkladem do obchodní společnosti nebo družstva

1. Dlouhodobý majetek je zcela odepsán

- (vstupní cena = oprávky)
- zaúčtuje se pouze úbytek z majetkového účtu souvztažně s příslušným účtem opravek
- vyřazení dlouhodobého majetku (ve vstupní ceně) – 02x/08x

2. Dlouhodobý majetek je odepsaný pouze částečně

- odpisovaný majetek má zůstatkovou cenu (kterou tvoří rozdíl mezi pořizovací cenou a dosavadními opravkami)
- oprávky jsou nižší než vstupní cena
- kromě vyřazení z evidence se musí ještě provést:
 - zaúčtování řádného odpisu DHM za část běžného účetního období (551/08x)
 - doúčtování zůstatkové ceny na účet odpovídající účelu vyřazení majetku (5xx/08x)
- účtování:
 - řádný odpis za část roku – 551/08x
 - zůstatková cena vyřazeného DHM – 5xx (popř. 491, 367)/08x
 - vyřazení z evidence ve vstupní ceně – 08x/02x

Způsob vyřazení majetku	Zúčtování zůstatkové ceny na MD
Likvidace v důsledku opotřebení	551 – Odpisy dlouhodobého majetku
Prodej dlouhodobého majetku	541 – Zůstatková cena prodaného DM
V důsledku škody nebo manka	549 – Manka a škody
Darování	543 – Dary
Přeřazení do osobního užívání podnikatele	491 – Účet individuálního podnikatele
Nepeněžitý vklad do obchodní společnosti nebo družstva	367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

Prodej dlouhodobého majetku

- tržba se účtuje ve prospěch účtu 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- současně se musí zaúčtovat vyřazení prodaného majetku z evidence, pokud není prodaný dlouhodobý majetek zcela odepsán, je třeba zaúčtovat zůstatkovou cenu do nákladů (účet 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku)

PŘÍKLAD				
V červnu 2022 byl prodán užitkový automobil, který byl pořízen v roce 2020 za 600 000 Kč. Oprávky k 1. 1. 2022 činily 199 500 Kč (odpis 2020 = 66 000 Kč, odpis 2021 = 133 500 Kč). Prodejní cena je 200 000 Kč + 21 % DPH, tj. 42 000 Kč. <i>P.S. Účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnici rozhodla, že účetní odpisy = daňové odpisy.</i>				
Účtování:			MD	Dal
1. Faktura vystavená za prodej automobilu		- cena bez daně	200 000 Kč	311 641
		- DPH 21 %	42 000 Kč	311 343
2. Vyřazení prodaného automobilu				
a) poloviční odpis			66 750 Kč	551 082
		<i>řádný odpis ve třetím roce = 22,25 % ze 600 000 Kč, tj. 133 500 Kč, poloviční odpis ... 133 500 / 2 = 66 750 Kč</i>		
b) doúčtování zůstatkové ceny (600 000 – 199 500 – 66 750)			333 750 Kč	541 082
c) vyřazení z evidence v pořizovací ceně			600 000 Kč	082 022

PŘÍKLAD - Prodej pozemku, tj. neodpisovaného DHM				
Pořizovací cena pozemku je 2 000 000 Kč, prodejní cena činí 1 500 000 Kč.				
Účtování:			MD	Dal
1. Faktura vystavená za prodej pozemku (od neplátce DPH)			1 500 000 Kč	311 641
2. Vyřazení pozemku z evidence			2 000 000 Kč	541 031
<i>Poznámka: Pokud pozemek prodala právnická osoba, je částka 2 000 000 Kč daňově uznatelným nákladem v plné výši. U fyzické osoby by byla daňovým nákladem pouze částka do výše prodejní ceny, tj. 1 500 000 Kč.</i>				

Likvidace dlouhodobého majetku v důsledku opotřebení

- vyřazení se provádí na podkladě protokolu o likvidaci dlouhodobého majetku
- v případě, že majetek není zcela odepsán, musí se zůstatková cena zaúčtovat do nákladů jako dodatečný odpis, tyto dodatečné odpisy se při likvidaci účtují stejně jako řádné odpisy (ale je vhodné použít analytické členění pro řádné odpisy a dodatečné odpisy)
- při likvidaci dlouhodobého majetku vznikají často další náklady (demontáž, odvoz, ...l) a výnosy (použitelný materiál převzatý na sklad)
- faktura za práce a služby spojené s likvidací – 518/321

- zbylý materiál z likvidace – 112/648

PŘÍKLAD			
Společnost Alfa, s. r. o., z důvodu časté poruchovosti a morální zastaralosti fyzicky zlikvidovala stroj, jehož pořizovací cena činila 150 000 Kč. Ke dni fyzického zlikvidování činila zůstatková cena tohoto majetku 60 300 Kč.			
Dodavatelská firma vyúčtovala za provedenou likvidaci stroje částku 2 500 Kč + DPH 21 % , tj. 525 Kč.			
Účtování:		MD	Dal
1. Dodatečný odpis majetku ve výši zůstatkové ceny	60 300 Kč	551.2	082
2. Vyřazení zlikvidovaného majetku v pořizovací ceně	150 000 Kč	082	022
3. Faktura za provedenou likvidaci - cena bez daně	2 500 Kč	518	321
- DPH 21 %	525 Kč	343	321

Vyřazení dlouhodobého majetku v důsledku škody

- pokud majetek není zcela odepsán, musí se nejprve zaúčtovat řádný odpis za část účetního období, poté se zůstatková cena zaúčtuje do nákladů na vrub účtu 549
- při vyřazení v důsledku škod se předepsané náhrady zaúčtují do výnosů (648) se souvztažným zápisem na vrub účtu 378 – Jiné pohledávky (popř. 335)
- zůstatková cena dlouhodobého majetku vyřazeného v důsledku poškození je daňově uznatelným nákladem do výše náhrady, existují však výjimky, kdy zůstatková cena je daňově uznatelným nákladem v plné výši – např. škody vzniklé v důsledku živelných pohrom, škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem

PŘÍKLAD			
Společnosti byl v roce 2022 zcizen osobní automobil, pořízený v r. 2021 za 440 000 Kč. Byl odpisován zrychleným způsobem a odpisy za rok 2021 (současně tedy i oprávkou) činí 88 000 (440 000/5). Osobní automobil byl pojištěn a účetní jednotka má pohledávku za pojišťovnou ve výši 290 000 Kč. P.S. Účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnici rozhodla, že účetní odpisy = daňové odpisy.			
Účtování:		MD	Dal
1. Poloviční odpis	70 400 Kč	551	082
Poloviční odpis ... $(352\,000 * 2) / (6 - 1) = 140\,800 / 2 = 70\,400$			
2. Zůstatková cena	281 600 Kč	549	082
3. Vyřazení zlikvidovaného auta z evidence	440 000 Kč	082	022
4. Předpis náhrady od pojišťovny	290 000 Kč	378	648

Darování dlouhodobého majetku

- při vyřazení majetku darováním se zůstatková cena zaúčtuje do nákladů na účet 543 – Dary
- dárce musí odvést DPH finančnímu úřadu (za předpokladu, že je plátcem DPH)

- DPH se odvádí na základě daňového dokladu – dokladu o použití a účtuje se na účet 543 – Dary

PŘÍKLAD			
Společnost OMEGA poskytla v roce 2022 dar nemocnici v podobě kopírovacího stroje. Pořizovací cena kopírky byla 100 000 Kč, oprávky k 1. 1. 2022 (za 2 roky odpisování) byly 60 000 Kč, zůstatková cena činila 40 000 Kč. Účetní odpisy kopírky byly stanoveny ve výši daňových odpisů, odpisováno bylo rovnoměrným způsobem. Účetní jednotka může uplatnit poloviční daňový odpis ve výši 20 000 Kč, po jehož uplatnění zůstatková cena činí 20 000 Kč (40 000 - 20 000). Ke dni převodu tohoto daru vystavila společnost doklad o použití, na základě něhož odvedla finančnímu úřadu DPH ve výši 4 200 Kč (21 % z 20 000 Kč).			
Účtování:			
1. Poloviční odpis	20 000 Kč	551	082
2. Zůstatková cena darovaného DHM	20 000 Kč	543	082
3. DPH na výstupu podle dokladu o použití	4 200 Kč	543	343
4. Vyřazení darovaného DHM z evidence	100 000 Kč	082	022

Vyřazení dlouhodobého majetku do osobního užívání

- podnikatel (plátce DPH) musí odvést z vyřazeného majetku DPH

PŘÍKLAD			
Pan Novák (neplátce DPH) vyřadil v roce 2022 osobní automobil z obchodního majetku, a to do osobního užívání. Automobil byl panem Novákem pořízen v roce 2020 za 400 000 Kč a do konce roku 2021 z něj uplatnil daňové odpisy ve výši 133 000 Kč (odpisování bylo rovnoměrné podle ZDP).			
Řešení:			
V roce vyřazení může podnikatel uplatnit daňový odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu, tj. 44 500 Kč ($400\,000 \cdot 0,2225 \cdot 0,5$). Zůstatková cena vyřazeného automobilu není nákladem (účtuje se na účet 491), proto je vhodné uplatnit poloviční daňový odpis.			
Účtování:			
1. Poloviční odpis	44 500 Kč	MD 551	Dal 082
2. Zůstatková cena vyřazeného automobilu	222 500 Kč	MD 491	Dal 082
3. Vyřazení auta z evidence	400 000 Kč	MD 082	Dal 022
<i>Poznámka: Pokud by pan Novák byl plátcem DPH, musel by obdobně jako u předchozího příkladu odvést z vyřazeného auta DPH (a to v případě, že při nákupu mohl uplatnit nárok na odpočet DPH).</i>			

Daňové aspekty zůstatkové ceny vyřazeného majetku

- z hlediska ZDP je třeba si uvědomit, **zda zůstatková cena je daňově uznatelným nebo neuznatelným nákladem**
- a) **prodej dlouhodobého majetku** – pokud je prodáván dlouhodobý majetek, který lze daňově odpisovat, potom je daňová ZC tohoto prodaného majetku plně daňově uznatelná, u právnických osob je daňově uznatelná i případná ztráta z prodeje pozemku

- b) likvidace v důsledku opotřebení – ZC takto zlikvidovaného majetku je daňově uznatelným nákladem v plné výši (výjimka je při fyzické likvidaci stavebních děl), v případě, kdy je stavební dílo (dům, budova, stavba) likvidováno v souvislosti se stavbou nového stavebního díla, potom ZC zlikvidovaného stavebního díla vstupuje do pořizovací ceny
- c) likvidace v důsledku manka a škody – ZC zlikvidovaného majetku v důsledku poškození je daňově uznatelným nákladem do výše náhrady, výjimkou je:
- škoda na majetku, kdy ZC je daňově uznatelným nákladem v plné výši za předpokladu, že účetní jednotka má potvrzení od policie, že škoda byla způsobena neznámým pachatelem,
 - vyřazení vzniklé v důsledku živelních pohrom, i v tomto případě je ZC daňově uznatelným nákladem v plné výši
- d) darování dlouhodobého majetku – ZC není daňově uznatelným nákladem, ale za splnění předepsaných podmínek může být odčitatelnou položkou od základu daně v daňovém přiznání