

Dlouhodobý majetek

1. Přehled nejčastějších souvztažností

1.1. Pořizování dlouhodobého majetku

<i>Popis případu</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>	<i>Odkaz předpis/poznámka</i>
Pořizování dlouhodobého hmotného majetku koupí – neplátce DPH/bez nároku na odpočet DPH			
Došlá faktura	042	321	Fond investic čerpán v okamžiku platby
Platba došlé faktury	321	241	
	416	401	
Platba v hotovosti	042	261	
	416	401	
Zařazení do užívání	0xx	042	
Došlá faktura - DDHM	028	321	6.3.1. ČÚS 710 – účtování do nákladů na 558 současně se zaúčtováním došlé faktury (byť by majetek zatím nebyl používán)
	558	088	
Pořizování dlouhodobého hmotného majetku koupí – částečný odpočet DPH (např. koeficientem podle § 76 ZDPH)			
Došlá faktura	042	321	Fond investic čerpán v okamžiku platby – v této fázi doporučuji čerpat pouze ve výši základu daně
Platba došlé faktury	343		
	321	241	
	416	401	

Doučtování neuplatněné DPH do pořizovací ceny	042 416	343 401	Pokud je koeficient např. 40 % tak ve výši 60 % DPH (v momentě tohoto zaúčtování doporučuji také čerpání fondu investic). Pokud je neuplatněné DPH z krácení koeficientem směřováno celé na účet 549, potom by se jednalo o korekci nákladu 042/549
Zařazení do užívání	0xx	042	
Došlá faktura - DDHM	028 343 558	321 088	ČÚS 710 bod 6.3.1. – účtování do nákladů na 558 současně se zaúčtováním DF (byť by majetek zatím nebyl používán). Neuplatněné DPH z koeficientu – pokud by nedošlo k překročení limitu pořizovací ceny – akceptuji nezaúčtování na 028.
Bezúplatné nabytí majetku			
Nabytí dlouhodobého majetku darem (věc movitá nad 40 tis. Kč) – od jiné než vybrané účetní jednotky	022	401	ČÚS 709 bod 4. 1. 1. Ocenění v reprodukční ceně.
Nabytí dlouhodobého majetku darem (věc movitá nad 40 tis. Kč) – od jiné vybrané účetní jednotky (používaný majetek)	022	401 403 082	ČÚS 709 bod 4.1.1. a 4.2.1. (účet 403 pokud je na majetek vázán investiční transfer). Ocenění v režimu „převzetí ocenění“ od předávajícího.
Nabytí DDHM darem – od jiné než vybrané účetní jednotky	028 558	088 649	ČÚS 710 bod 6.3.3. Ocenění v reprodukční ceně.
Nabytí DDHM darem – od jiné vybrané účetní jednotky	028	088	ČÚS 710 bod 6.3.3. Převzetí ocenění.

Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností			
Aktivace dlouhodobého majetku	042 416	506 401	ČÚS 710 bod 6.1.2. Čerpání fondu investic doporučuji v okamžiku provedení aktivace.
Aktivace drobného dlouhodobého majetku	028 558	088 506	ČÚS 710 bod 6.3.2.

1.2. Odepisování a vyřazování dlouhodobého majetku

<i>Popis případu</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>	<i>Odkaz předpis/poznámka</i>
Odepisování dlouhodobého majetku			
Odpisy dlouhodobého majetku (například movité věci)	551 401	082 416	ČÚS 708 bod 8.1. (tvorba fondu – ČUS 704)
Odpisy dlouhodobého majetku (například movité věci) s přiřazeným transferem	551 403 401	082 672 416	ČÚS 708 bod 8.1., 8.3. (tvorba fondu – ČUS 704) Zúčtování 403 do výnosů transferovým podílem. Tvorba fondu investic – ve výši rozdílu 551 a 672.
Vyřazení dlouhodobého majetku			
Zúčtování zmařené investice	547 (401)	042 (416)	Zaučtování na 547 považuji za odpis v širším slova smyslu – pro zachování „investičních prostředků“ doporučuji účtovat tvorbu fondu (účty v závorce)
Vyřazení DDHM	088	028	ČÚS 710 bod 6.3.5.

Vyřazení dlouhodobého majetku – plně odepsaného (například samostatné movité věci)	082	022	ČÚS 710 bod 6.4.8.
Vyřazení dlouhodobého majetku se zůstatkovou cenou (například samostatné movité věci) – likvidace majetku. K majetku není vázán investiční transfer.	551 401 082	082 416 022	Odpis zůstatkové ceny – mimořádný odpis V pořizovací hodnotě
Vyřazení dlouhodobého majetku se zůstatkovou cenou (například samostatné movité věci) – převod jiné vybrané účetní jednotce. K majetku není vázán investiční transfer.	082 401	022	Hodnota převáděných opravek. Zůstatková hodnota. Pořizovací hodnota
Vyřazení dlouhodobého majetku se zůstatkovou cenou (například samostatné movité věci) – škoda na majetku. K majetku není vázán investiční transfer.	547 401 082	082 416 022	Zúčtování zůstatkové ceny – mimořádný odpis pouze s použitím účtu 547. Považuji to za odpis v širším slova smyslu a doporučuji tvorbu fondu. Vyřazení v pořizovací hodnotě.
Vyřazení dlouhodobého majetku se zůstatkovou cenou (například samostatné movité věci) – prodej dlouhodobého majetku. K majetku není vázán investiční transfer. PO neoceňuje reálnou hodnotou. K problematice DPH – viz konkrétní příklady.	311 553 401 082 548	646 082 416 022 416	Prodejní hodnota Zůstatková hodnota Zůstatková hodnota Vyřazení v pořizovací hodnotě. Tvorba fondu investic ve výši rozdílu mezi 646 a 553 (ČÚS 704 bod 7.3.b – z mého pohledu nelogická operace, nicméně podle předpisu)

2. Aplikační příklady

2.1. Oceňování dlouhodobého majetku, klasifikace majetku

NÁKLADY ZAHRNOVANÉ DO OCENĚNÍ POŘIZOVANÉHO MAJETKU, KLASIFIKACE MAJETKU

Příklad - pořízení stravovacího systému

Základní škola pořizuje nový stravovací systém. Tento systém vyhodnotila jako „soubor movitého majetku“ (tedy bude jej pořizovat jako investici). Nyní řeší fakturované položky (jedná se o výběr položek z několika faktur), které je možno rozdělit na následující části:

• Dodávka hardware (objednávkový terminál, výdejní terminál, držák terminálu, switch, záložní zdroj)	65 tis. Kč
• Úpravy stavby pro umístění systému (úprava sádrokarton, elektrorozvody a nové zásuvky)	16 tis. Kč
• Software strava (strava, sklad, objednávky ...) – nákup licence	28 tis. Kč
• Demontáž starého systému, montáž nového	8 tis. Kč
• Zaškolení obsluhy	4 tis. Kč
• Nastavení software a převod dat	10 tis. Kč
• Cestovní výlohy	3 tis. Kč
• Pořízení 500 ks čipových karet	5 tis. Kč
Celkem za akci	139 tis. Kč

Nyní řešíme, jaké vzniknou „majetky“ a co bude vstupovat do pořizovací hodnoty stravovacího systému jako souboru majetku.

Návrh řešení k jednotlivým položkám:

Vymezení položek, které jsou jednoznačně nákladem (nevstupují do pořizovací ceny)

Zaškolení obsluhy viz. § 55 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb.	-	účetování na MD 518
Pořízení čipových karet je to samostatně využitelný majetek (zásoba)	-	účetování například na 501 (viz kapitola Zásoby)

- **Vymezení společných nákladů – pro akci jako celek**

Cestovní výlohy – ty bychom měli správně rozpočítat mezi jednotlivé složky nákladů

- **Složky pořizovaného majetku**

Úpravy stavby – bude se jednat o TZ stavby nevstupující do hodnoty souboru

Software – toto je diskutabilní téma. Technologický software („oživující zařízení“) by měl vstupovat do pořizovací hodnoty majetku, nicméně pokud sám o sobě plní také vlastní funkce, měl by být sledován samostatně. U stravovacího systému bych jej vyhodnotil (s ohledem na funkce evidence plateb a dlužníků, vyhodnocování spotřeby potravin) spíše jako samostatnou věc. Problémovou položkou je *nastavení software a převod dat*. Prostý převod dat ze starého systému by byl spíše nákladem, nastavení software pro klienta je ale jednoznačně součástí pořizovací ceny. Položka ale není rozdělena – vyhodnotil jsem, že bude celé vstupovat do pořizovací ceny software.

Hardware – vyhodnocujeme jako soubor a přičítáme *demontáž původního systému a montáž nových zařízení*.

Rekapitulace klasifikace jednotlivých položek by tedy byla následující:

	Ceny	Klasifikace
hardware	65000	Soubor
úpravy stavby	16000	TZ stavby
Software	28000	Software
demontáž původního, montáž nového	8000	Soubor
zaškolení	4000	Náklad
nastavení software, převody dat	10000	Software
cestovní výlohy	3000	Společné
nákup čipů	5000	Náklad

Nyní můžeme řešit rozdělení jednotlivých nákladů a klasifikaci v rámci účetnictví:

	Ceny	Podíl společných	Rozpočet společných	Celkem	Účet
soubor movitých věcí	73 000,00	53,68%	1 610,29	74 610,29	_042
TZ stavby	16 000,00	11,76%	352,94	16 352,94	549
Software	38 000,00	27,94%	838,24	38 838,24	_018
Zaškolení	4 000,00	2,94%	88,24	4 088,24	518
nákup čipů	5 000,00	3,68%	110,29	5 110,29	501
cestovní výlohy	3 000,00				
	139 000,00		3000		

Připouštím, že někdo by například nerozpočítával cestovní výlohy do pořízení čipů apod. – to je již otázka přesnosti, se kterou budete pracovat.

V tomto příkladu jsem volil u hardware systém „soubor movitých věcí“ – pokud by byly zařazovány jednotlivé věci samostatně, pravděpodobně by se jednalo o pořizování DDHM.

Příklad - stavební projekt

Příspěvková organizace realizuje projekt přístavby nových učeben (s dotací z prostředků EU). Projekt zahrnuje následující (rekapitulace z došlých faktur):

• <i>Studie proveditelnosti</i>	<i>40 000 Kč</i>
• <i>Projektová dokumentace</i>	<i>900 000 Kč</i>
• <i>Odměnu za podání žádosti o dotaci (a získání dotace)</i>	<i>60 000 Kč</i>
• <i>Náklady na výběrové řízení (zajišťuje externí firma)</i>	<i>50 000 Kč</i>
• <i>Náklady na posílení příkonu (ČEZ)</i>	<i>25 000 Kč</i>
• <i>Náklady na stavební práce(vlastní stavba)</i>	<i>22 000 000 Kč</i>
• <i>Technologické části stavby (vzduchotechnika, EPS ...)</i>	<i>700 000 Kč</i>
• <i>Úpravy okolní zeleně</i>	<i>80 000 Kč</i>
• <i>Dodávky server ... (věci nad 40 tis. Kč)</i>	<i>1 500 000 Kč</i>
• <i>Dodávky nábytek do učeben (věci od 1 tis. Kč do 20 tis. Kč)</i>	<i>800 000 Kč</i>
• <i>Dodávky – výpočetní technika do učeben (věci od 10 do 30 tis. Kč)</i>	<i>1 200 000 Kč.</i>
• <i>Stavební dozor</i>	<i>200 000 Kč (z toho 20% odměny až po schválení dotace)</i>
• <i>Zpracování závěrečné monitorovací zprávy (po kolaudaci ...)</i>	<i>30 000 Kč</i>

V souvislosti s touto akcí došlo ještě k následujícímu:

a) Dodavateli stavby byl vyúčtován úrok z prodlení z důvodu opoždění s realizací zakázky ve výši 60 000 Kč

b) V souvislosti s vybudováním stavby bylo nutno odstranit chodníky a oplocení (pořizovací cena 20 tis. Kč, zůstatková cena 5 tis. Kč)

Nyní řešíme povahu jednotlivých výdajů – jaké vzniknou majetky, co je provozní náklad a co investiční (toto je důležité i kvůli klasifikaci dotace – investiční x neinvestiční).

Položka	Návrh klasifikace	Odůvodnění
Studie proveditelnosti	Vstupuje do PC (společný)/náklad	Pokud by se jednalo o podmínku dotace, jednalo by se o náklad na zajištění financování a podle ČÚS 710 (bod 7.1.d) mohou volit, zda vstupuje do ceny investice nebo ne (potom účtovat jako náklad). Pokud by to ale byl „předprojekt“ – potom spíše do pořizovací ceny (§55 odst. 1 písm. a vyhlášky č. 410/2009 Sb.)
Projektová dokumentace	Vstupuje do PC (stavby/společný)	§55 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 410/2009 Sb. jen musíme řešit, zda je to projekt na vše (třeba i na nábytek) nebo jen ke stavbě (potom by se přiřazoval ke stavbě)
Odměna za podání žádosti o dotaci	Vstupuje do PC (společný)/náklad	Mohu si vybrat (stanovit vnitřním předpisem) – viz bod 7.1.d) ČÚS 710
Náklady na výběrové řízení	Vstupuje do PC (společný)	Sice není výslovně vyjmenováno, nicméně odpovídá to §55 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 410/2009 Sb.
Náklady na posílení příkonu	Vstupuje do PC (stavby)	§55 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 410/2009 Sb. – vstupuje do PC stavby
Náklady na stavební práce	Vstupuje do PC (stavby)	Pouze řešíme, zda je to samostatná stavba nebo TZ stávající stavby
Technologické části stavby (vzduchotechnika, EPS ...)	Vstupuje do PC (spíše stavby)	Aby se mohlo jednat o samostatné věci, tak při aplikaci pokynu GŘ D-22 (což je samo o sobě sporné) bych musel dokázat, že dané technologické části jsou nezbytné k plnění účelu a funkce stavby (což je často naplněno) – spíše doporučuji zahrnout do ceny stavby

Úpravy okolní zeleně	Vstupuje do PC (stavby)/varianta náklad	Pokud jsou úpravy vyvolány stavební činností (třeba osetí rozježděných ploch ...), rozhodně bych přiřadil do ceny stavby jako vyvolaný náklad
Dodávky server ...	Vstupuje do PC – samostatné movité věci	Je pouze nutno vyřešit, zda se budou jednotlivé kusy klasifikovat samostatně, případně zda budou vytvořeny soubory majetku (platí ale moje doporučení – pokud to půjde, souborům se vyhnout)
Dodávky nábytku do učeben ...	Vstupuje do PC/účet 558 – samostatné movité věci	Je pouze nutno vyřešit, zda se budou jednotlivé kusy klasifikovat samostatně, případně zda budou vytvořeny soubory majetku (platí ale moje doporučení – pokud to půjde, souborům se vyhnout). Pokud budou majetky evidovány jednotlivě, bude vznikat DDHM, případně věci do 3 tis. Kč budou účtovány na účet 501
Stavební dozor	Vstupuje do PC (stavby)/částečně by mohl být náklad	Vstupuje do ceny investice (sice není výslovně vyjmenován, nicméně je to náklad vyvolaný investicí). Problém je pouze s 20 % hrazenými po schválení dotace. Pokud je to jen „pozastávka“ – tedy práce byly provedeny a jen se čeká, zda poskytovatel dotace nebude mít námítky, potom by se měla na tuto část spíše tvořit dohadná položka pasivní, a i tato část by vstupovala do ceny stavby. Pokud je ale úkolem stavebního dozoru konzultace nad zpracováním monitorovací zprávy, případně vyjasňování změn s poskytovatelem dotace – potom jsou to práce po zařazení majetku na zajištění financování – tedy náklad.
Závěrečná monitorovací zpráva	Náklad	Jedná se o náklad na zajištění financování, u kterého bych si mohl vybrat, zda vstupuje do pořizovací ceny či nikoliv. V tomto případě jsou ale práce provedeny po zařazení do užívání – tedy určitě účtovat jako náklad.

Úrok z prodlení v důsledku opoždění se stavbou	Výnos	Vycházím z §55 odst. 2 písm. d) vyhlášky č. 410/2009 Sb. (je to sice popsáno spíše pro nákladové úroky z prodlení, nicméně princip by měl být zachován).
Zůstatková cena vyřazovaných staveb v důsledku výstavby	Vstupuje do PC (stavby)	§55 odst. 1 písm. e) vyhlášky č. 410/2009 Sb.

K technice rozdělení společných nákladů (jak na stavbu, tak i na pořízení movitých věcí) najdete návrh postupu v příkladu č. 1. Problém může vznikat u společných nákladů vynakládaných na začátku akce, kdy ještě nevíme poměr cen mezi pořizovaným dlouhodobým majetkem a věcmi, které budou účtovány do nákladů např. jako pořízení DDHM. Za těchto okolností můžeme rozdělení těchto nákladů provést odhadem, případně je také variantou přiřazení k dominantnímu výdaji (zde k hodnotě stavby).

Příklad - vybudování zahrady

Mateřská škola realizuje projekt „výstavby“ nové přírodní a edukační zahrady. Vlastní dodávka zahrnuje (neřešíme již vedlejší náklady popisované v předchozím příkladu):

a) Altán, herní prvky kotvené do země (pexeso ..)	300 000 Kč
b) Pocitový chodníček, vyvýšené záhony	100 000 Kč
c) Vrbové iglú	30 000 Kč
d) Broukoviště (a obdobné „poházené větve“)	20 000 Kč
e) Volně stojící špalky na sezení, stoly	50 000 Kč
f) Chodníček, zpevněná plocha pod altánem	100 000 Kč
g) Úpravy terénu	50 000 Kč
h) Osazení ovocnými stromy, keře ...	40 000 Kč
i) Drobné movité věci (domeček pro ježka ...)	15 000 Kč

Nyní řešíme povahu výše uvedených položek, a to i ve vztahu k tomu, že poskytovatel dotace požaduje, abychom sdělili, jaké části budou investiční a jaké provozní.

Hned na úvod upozorňuji, že toto nemá jednoznačné řešení. Doporučoval bych uvažovat o následujících variantách:

VAR 1:

- Jako stavbu (na účtu 021) klasifikovat položky pod písmeny a), b), c), f), g) a h). Na kartě majetku (stavby) by byl uveden popis jednotlivých položek vstupujících do hodnoty dané stavby (pro možnost dílčího vyřazení z majetku, pokud by došlo ke zničení některých prvků)
- Položky typu d) klasifikovat jako náklad – účet 501 (maximálně si je navést na podrozvahu) – zde je problematické splnění životnosti více než 1 rok
- Položky typu e) a j) klasifikovat jako samostatné movité věci (tedy podle charakteru buď 501 a případně 902, 028), případně vytvořit soubor movitých věcí (obecně doporučuji se souborům vyhýbat, pokud je to jen trochu možné)

VAR 2:

- Jako stavbu (na účtu 021) klasifikovat položky pod písmeny a), b), f). Na kartě majetku (stavby) by byl uveden popis jednotlivých položek vstupujících do hodnoty dané stavby (pro možnost dílčího vyřazení z majetku, pokud by došlo ke zničení některých prvků)
- Položky pod písmeny c), g), h) klasifikovat jako TZ pozemku (nezapočítávané to stavby, neboť jejich výsledkem není identifikovatelná stavba). Účtovalo by se na účet 029. Přitom můžeme ještě uvažovat, zda sem nevstoupí třeba i položka „záhony“ (trochu bude záležet na jejich provedení)
- Položky typu d) klasifikovat jako náklad – účet 501 (maximálně si je navést na podrozvahu) – zde je problematické splnění životnosti více než 1 rok
- Položky typu e) a j) klasifikovat jako samostatné movité věci (tedy podle charakteru buď 501 a případně 902, 028), případně vytvořit soubor movitých věcí (obecně doporučuji se souborům vyhýbat, pokud je to jen trochu možné)

BEZÚPLATNÉ NABÝVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Příklad – nabytí darem s vynaložením vedlejších výdajů od jiné než vybrané účetní jednotky

Základní umělecká škola dostala darem klavír od fyzické osoby. Ocenění tohoto daru bylo provedeno odhadem (podle běžných cen v bazarech) na 26 500 Kč. Kromě toho byly s pořízením klavíru vynaloženy následující náklady:

- cestovní náhrady pracovníka školy (zjištění stavu klavíru) – cestovné ve výši 350 Kč (jízdné + stravné)
- náklady na stěhování pianu ve výši 3 000 Kč.

Návrh možného účtování:

<i>Datum</i>	<i>Popis případu</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>	<i>Částka</i>	<i>Poznámka</i>
15.11.2021	Cestovní náhrady – obhlídka stavu klavíru	028042 558	261 088	350 350	Většina subjektů toto zaúčtuje na 512. Je to ale náklad vyvolaný pořízením klavíru – domnívám se, že by správně měl být zařazen do ocenění majetku.
18.11.2021	Přijetí daru klavíru	028042 558	088 649	26 500 26 500	Podkladem by měla být darovací smlouva.
26.11.2021	Faktura za stěhování klavíru	028042 558	321 088	3 000 3 000	
26.11.2021	„Zařazení“ klavíru	028	028042	29 850	Zavedení karty majetku (dokončení pořízování)

K tomuto příkladu mám tři poznámky:

- domnívám se, že i u nabytí darem od jiné, než vybrané účetní jednotky by do pořizovací ceny měly být zahrnuty vedlejší náklady, abych aplikoval analogické ocenění, jako když by se klavír kupoval (v tom případě by také musely být vynaloženy náklady na dopravu ...)
- u pracovní cesty zaměstnanec bychom mohli ještě uvažovat o tom, že by se do ceny měly aktivovat také osobní náklady (a asi by to bylo i správnější). Nicméně v tomto případě by daný náklad vznikl tak bez ohledu na to, zda se pracovní cesta uskutečnila – což by mohl být určitý argument, že do ocenění se tato složka nezahrne

- v rámci zaúčtování jsem navrhnul použití účtu 028042, který by sloužil po dobu „pořizování“ drobného dlouhodobého majetku. Karta majetku by se vytvářela až při dokončení pořizování (kdy je již možné určit například umístění věci, odpovědnou osobu apod.).

Příklad - nabytí darem/bezúplatným převodem s vynaložením vedlejších nákladů od jiné vybrané účetní jednotky

Základní umělecká škola dostala bezúplatným převodem od kraje klavír. Ocenění tohoto daru bylo provedeno převzetím ocenění od převádějící účetní jednotky (17 000 Kč). Kromě toho byly s pořízením klavíru vynaloženy následující náklady, které si musela zaplatit daná škola:

- cestovní náhrady pracovníka školy (zjištění stavu klavíru) – cestovné ve výši 350 Kč (jízdné + stravné)
- náklady na stěhování piana ve výši 3 000 Kč.

Návrh možného účtování:

<i>Datum</i>	<i>Popis případu</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>	<i>Částka</i>	<i>Poznámka</i>
15.11.2021	Cestovní náhrady – obhlídka stavu klavíru	512	261	350	Účtujeme jako náklad – viz vysvětlení níže.
18.11.2021	Bezúplatný převod klavíru	028042	088	17 000	Podkladem by měl být dokument, kterým je bezúplatný převod proveden
26.11.2021	Faktura za stěhování klavíru	518	321	3 000	Účtujeme jako náklad – viz vysvětlení níže
26.11.2021	„zařazení“ klavíru	028	028042	17 000	Zavedení karty majetku (dokončení pořizování)

Pokud se jedná o bezúplatný převod/darování mezi vybranými účetními jednotkami, vychází účetní postup z principu vnitroorganizačního přesunu věci (jako když by byl majetek přesunut pouze z jednoho místa na druhé). Proto vedlejší náklady související s pořizováním nebudou v tomto případě vstupovat do pořizovací hodnoty (výjimkou by byly pouze takové položky, které by představovaly technické zhodnocení majetku). Tento postup účtování je potvrzen i odpovědí zveřejněné na webu MFČR v rámci metodické podpory.

POŘIZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU VLASTNÍ ČINNOSTÍ

Příklad - pořizování TZ stavby vlastní činností

Střední škola stavební v rámci své činnosti provádí rekonstrukci WC ve vlastní budově. Akce byla zahájena v listopadu 2021 a dokončena v lednu 2022. K této akci se váží následující náklady:

- nákup materiálu na fakturu – listopad za 50 tis. Kč, leden za 20 tis. Kč
- subdavatelsky byly pořízeny elektrikářské práce – faktura z ledna – 60 tis. Kč
- v průběhu listopadu a prosince byly na akci vynaloženy osobní náklady ve výši 40 tis. Kč a v lednu 30 tis. Kč.
- „výrobní režii“ (kryjící například náklady na nářadí ...) škola vyčísčila na 10 % z osobních nákladů.

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
11, 12/2021	Nákupy materiálu	501	321	50 000	Pokud účtujeme systémem B, případně v režimu „rovnou do spotřeby“. Variantně lze toto směřovat rovnou na 042 (pokud přímo určeno na danou investici, je to lepší var.)
11, 12/2021	Vynaložení osobních nákladů	52x	33x	40 000	Průběžně s účtováním mezd (sledování zakázkou ...)
31.12.2021	Aktivace rozpracované investice	042	506	94 000	V hodnotě 50 tis. Kč + 40 tis. Kč + 0,1x40 tis. Kč. Aktivaci musíme u rozpracovaných investic provést nejpozději k 31. 12.
31.12.2021	Čerpání fondu investic	416	401	94 000	Čerpání fondu navrhuji účtovat k 31. 12. podle hodnoty aktivované investice. Nedokáží si představit, že budeme rozebírat jednotlivé náklady vstupující do aktivace a řešit, kdy přesně byly.
Leden 2022	Nákupy materiálu	501	321	20 000	
Leden 2022	Vynaložení osobních nákladů	52x	33x	30 000	

28.1.2022	Došlá faktura za elektrikářské práce	042	321	60 000	Jednoznačně identifikováno k investici
5.2.2022	Platba došlé faktury	321 416	241 401	60 000 60 000	
31.1.2022	Aktivace vynaložených vlastních nákladů – leden	042	506	53 000	20 tis. Kč + 30 tis. Kč + 0,1 x 30 tis. Kč
31.1.2021	Čerpání fondu investic	416	401	53 000	
31.1.2022	Zařazení do užívání	021	042	207 000	V celkové hodnotě zachycené na 042

Příklad - pořízení drobného dlouhodobého majetku vlastní činností

Základní škola má šikovného školníka, který vyrobil 5 skříněk na sportovní potřeby. Na výrobu těchto skříněk byl nakoupen:

- Materiál (dřevotřísk, kování ...) 20 000 Kč
- Školník na tom odpracoval cca 80 hodin osobní náklady jsou cca 24 000 Kč
- Je počítána 10 % režie z osobních nákladů

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
Listopad 2021	Nákupy materiálu	501	321	20 000	Pokud účtujeme systémem B, případně v režimu „rovnou do spotřeby“.
11,12/2021	Vynaložení osobních nákladů	52x	33x	24 000	Průběžně s účtováním mezd
31.12.2021	Aktivace dokončených skříněk	028 558	088 506	46 400	V hodnotě 20 tis. Kč + 24 tis. Kč + 0,1x24 tis. Kč – je to za 5 skříněk. Tím, že je to jen proučtování mezi náklady, tak aktivaci provádíme až při dokončení (i kdyby byla až v následujícím roce)

PROBLEMATIKA DPH PŘI POŘIZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Příklad – pořizování movitých věcí a odpočet DPH koeficientem

Příspěvková organizace školní jídelna (plátce DPH), která mimo jiné vaří pro cizí a provozuje kantýnu pořídila v srpnu 2021 následující věci:

- *Novou pokladnu do kantýny* 15 000 Kč + DPH 21%
- *Novou myčku na nádobí* 120 000 Kč + DPH 21 %
- *Nový nerezový pracovní stůl* 10 000 Kč + DPH 21%
- *Nový výdejní vozík ohřívací* 38 000 Kč + DPH 21%

Příspěvková organizace má pro rok 2021 zálohový koeficient ve výši 40 %, vypořádací koeficient za rok 2021 dosáhl hodnoty 35 % (a vypořádací koeficient za rok 2022 bude 22 %).

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
Srpen 2021	Došlá faktura pokladna do kantýny	028 343 558	321 321 088	15 000 3 150 15 000	Plný nárok na odpočet DPH (kantýna je používána výhradně ke zdaňované činnosti) – tedy ocenění váhy v částce bez daně
Srpen 2021	Došlá faktura – myčka na nádobí	042 343	321 321	120 000 25 200	Odpočet DPH koeficientem – kvůli přiznání účtujeme v první fázi na 343 plnou částku odpočtu daně.
Srpen 2021	Zúčtování neuplatněné DPH do PC myčky	042	343 (549)	15 120	Jedná se o 60 % (uplatníme pouze 40 %) z 25 200 Kč. Varianta s účtem 549 je situace, pokud by neuplatněné DPH z koeficientu podle přiznání bylo účtováno celé na 549, potom by se tato část neuplatněné DPH stala korekcí účtu 549

Srpen 2021	Platba došlé faktury – myčka	321	241	145 200	
Srpen 2021	Čerpání fondu investic – myčka	416	401	135 120	Ve výši pořizovací ceny (co zachyceno na 042) – tedy základ daně + neuplatněný odpočet DPH z koeficientu
Srpen 2021	Zařazení myčky do užívání	022	042	135 120	
Srpen 2021	Nákup nového nerezového stolu	028 343 558	321 321 088	10 000 2 100 10 000	Odpočet DPH koeficientem. Navrhují zjednodušený způsob účtování, kdy neuplatněné DPH z koeficientu ($2\,100 \times 0,6 = 1\,260$ Kč) již neúčtujeme do pořizovací ceny (kvůli pracnosti) – zahrnutím do PC by nedošlo k ovlivnění nákladů. Variantou je zaúčtovat neuplatněné DPH ve výši 1 260 Kč zápisem MD 028/Dal 088 a 558/549 (pokud neuplatněné DPH z koeficientu bylo jako celek zaúčtováno na 549)
Srpen 2021	Výdejní stolek ohřívací	042 343	321 321	38 000 7 980	Odpočet DPH koeficientem. Po započtení neuplatněného odpočtu DPH dojde k překročení hranice 40 tis. Kč. Proto doporučuji neuplatněné DPH započítat do pořizovací ceny a nákup vyhodnotit jako investici.
Srpen 2021	Zúčtování neuplatněné DPH do PC	042	343 (549)	4 788	60 % z částky 7 980 Kč
Srpen 2021	Zařazení vozíku do užívání	022	042	42 788	Ve výši zaúčtované na 042

Září 2021	Platba došlé faktury	321	241	45 980	
Září 2021	Čerpání fondu investic	416	401	42 788	Ve vyšší pořizovací ceny (včetně neuplatněné DPH)

Na konci roku 2021 bude v rámci vypořádání odpočtu DPH z koeficientu vráceno 5 procentních bodů z uplatněných odpočtů daně (koeficient se snížil z hodnoty 40 % na 35 %). K této změně došlo po zařazení do majetku do užívání, proto tento rozdíl nebude ovlivňovat pořizovací hodnotu majetku, ale bude účtován jako náklad (z výše uvedených 3 věcí, u kterých byl aplikován odpočet DPH koeficientem by se jednalo o částku 1 764 Kč).

Stejně tak nebude pořizovací cenu ovlivňovat ani úprava odpočtu DPH podle §78 ZDPH provedená na konci roku 2022 (v důsledku změny koeficientu o více než 10 procentních bodů) provedená pouze u myčky. Ostatní předměty nesplňují charakteristiku dlouhodobého majetku, u kterého se vyrovnání odpočtu provádí.

Výpočet pro úpravu odpočtu DPH u myčky bude následující (zaúčtování např. 549/343) k 31. 12. 2021:

25 200 hodnota DPH /5 rozložení na 5 let – věc movitá * (0,35 vypořádací koeficient 2021 - 0,22 vypořádací koeficient 2022) = 655 Kč

Příklad – technické zhodnocení stavby v režimu PDP a zvláštní režim odpočtu v rámci investice prováděné vlastní činností

Domov mládeže (plátce DPH) provádí rekonstrukci sociálních zařízení v ubytovací části využívané jak k ubytování žáků, tak ale i ke komerčnímu ubytování (zejména o prázdninách). Rekonstrukce je prováděna v období prosinec 2021 – leden 2022. Organizace toto vyhodnotila jako pořizování majetku vlastní činností a aplikovala zvláštní režim účtování (v průběhu výstavby plné odpočty, při dokončení dodanění fikcí dodání a částečný odpočet DPH koeficientem). Vypořádací koeficient v roce 2021 činí 20%, vypořádací koeficient v roce 2022 je 16%.

V souvislosti s touto akcí se objevují následující výdaje:

- *Projektová dokumentace* říjen 2021 30 000 + DPH 21%
- *Stavební práce* prosinec 450 000 (fakturováno v režimu PDP)
- *Stavební práce* leden 300 000 (fakturováno v režimu PDP)

Upozorňuji, že problematika zvláštního režimu u investic vlastní činností v těchto případech je složitá záležitost, která byla významně ovlivněna rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č. 2 Afs 232/2020 ze dne 6. 9. 2021. Bližší vysvětlení k problematice naleznete v elektronické části.

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
Říjen 2021	Projektová dokumentace - faktura	042 343	321 321	30 000 6 300	Při aplikaci zvláštního režimu u pořizování majetku vlastní činností aplikujeme do dokončení plný odpočet.
Listopad 2021	Platba faktury – projektová dokumentace	321	241	36 300	
Listopad 2021	Čerpání fondu investic	416	401	30 000	S ohledem na uplatněný plný odpočet pouze ve výši základu daně
Prosinec 2021	Faktura na provedené stav. práce v prosinci	042 343	321 343	450 000 94 500	Faktura v režimu PDP. Provádím dodanění (21 % DPH). V příznání k dani je toto zachyceno na ř. 10 příznání (dodanění) a ř. 43 (uplatnění odpočtu)

Leden 2021	Platba faktury	321	241	450 000	
Leden 2021	Čerpání fondu investic	416	401	450 000	
Leden 2021	Faktura na provedené stav. práce v lednu	042 343	321 343	300 000 63 000	Faktura v režimu PDP. Provádím dodanění (21 % DPH). V příznání k dani je toto zachyceno na ř. 10 příznání (dodanění) a ř. 43 (uplatnění odpočtu)
Únor 2021	Platba faktury	321	241	300 000	
Únor 2021	Čerpání fondu investic	416	401	300 000	
31. 1. 2021	Dokončení investice – proúčtování fikce dodání (§13 odst. 4 ZDPH)	395 343	395 343	780 000 163 800	V hodnotě vynaložených nákladů. V příznání k DPH na ř. 1 (a také základ daně na ř. 51 – první sloupec), odpočet DPH (strana MD účtu 343) je koeficientem - ř. 40 příznání. Zároveň by to mělo být vyplněno i na ř. 47 příznání.
31. 1. 2021	Proúčtování neuplatněného DPH z koeficientu	042	343 (549)	131 040	80 % z částky 163 800 Kč (podle zálohového koeficientu, který se rovná vypořádacímu za rok 2021)
31.1.2021	Zařazení do užívání	021	042	911 040	V hodnotě zachycené na účet 042
Únor 2021	Čerpání fondu investic – neuplatněné DPH z fikce dodání	416	401	131 040	Optimálně vázáno na platbu DPH. Nejschůdnější variantou by ale bylo zaúčtování čerpání do ledna (v okamžiku proúčtování neuplatněného odpočtu DPH)

Na konci roku 2022 dojde k vypořádání odpočtu DPH podle §76 – vrací se 4 % body kvůli poklesu koeficientu z 20 % na 16 %. Toto bude účtováno jako náklad spolu s ostatními vstupy, u nichž byl v průběhu roku 2022 uplatňován odpočet DPH koeficientem.

DOHADNÁ POLOŽKA PŘI ZAŘAZENÍ MAJETKU DO UŽÍVÁNÍ A JEJÍ VYPOŘÁDÁNÍ

Základní škola prováděla stavební úpravy šaten u tělocvičny. Akce byla dokončena v srpnu 2021, nicméně jeden z dodavatelů nepředal ani v září 2021 vyúčtovací fakturu (důvodem byly spory týkající se rozsahu provedených prací). Škola daný majetek již musela zařadit, a proto do srpna 2021 zaúčtovala dohadnou položku ve výši 70 tis. Kč (zápis MD 042/DaI 389). Vyúčtovací fakturu nakonec škola získala až v říjnu, konečná částka za provedené práce byla ve výši 67 tis. Kč.

<i>Datum</i>	<i>Popis případu</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>	<i>Částka</i>	<i>Poznámka</i>
31.8.2021	Tvorba dohadné položky	042	389	70 000	Podle interního odhadu provedených prací
15.10.2021	Došlá faktura za práce – 67 tis. Kč	389	321	67 000	Podle hodnoty došlé faktury
15.10.2021	Zúčtování zbývající části dohadné položky	389	551	3 000	ČÚS 710 bod 4.6. (neměníme ocenění majetku, korekce dohadné položky je korekcí odpisů)
15.10.2021	Korekce tvorby fondu investic	401	416	- 3000	Jedná se o jednorázovou korekci tvorby fondu investic (při odepisování bude fond tvořen z hodnoty 70 tis. Kč, byť skutečný náklad byl jen 67 tis. Kč)
28.11.2021	Platba došlé faktury	321 416	241 401	67 000 67 000	Čerpání fondu bude podle skutečně uhrazené hodnoty (být na kartě majetku bude hodnota vyšší)

K výše uvedenému upozorňuji, že by možná systémově byla správnější varianta úpravy hodnoty majetku, nicméně ČÚS 710 k tomu přistoupil jiným způsobem (neupravovat hodnotu majetku k datu změny, ale zúčtovat rozdíl z dohadné položky).

2.2. Odepisování dlouhodobého majetku

ZÁKLADNÍ REŽIM ODEPISOVÁNÍ MAJETKU V PODMÍNKÁCH PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ

Základní škola zařadila dne 1. 9. 2021 do užívání server v hodnotě 56 000 Kč. Doba odepisování je nastavena na 6 let podle pravidel odpisového plánu (kancelářská a výpočetní technika). S ohledem na charakter majetku se nepočítá se žádnou zbytkovou hodnotou. Odpisy jsou účtovány čtvrtletně.

<i>Datum</i>	<i>Popis případu</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>	<i>Částka</i>	<i>Poznámka</i>
1.9.2021	Zařazení serveru do užívání	022	042	56 000	Zařazujeme na účet 022 (majetek nad 40 tis Kč) – být pro účely daně z příjmů se nejedná o dlouhodobý majetek. Pro určení daňového odpisu se bude vycházet z hodnoty odpisu účetního
31.12.2021	Odpis serveru za 4Q/2021	551 401	082 416	2 334 2 334	Odepisujeme od měsíce následujícího po zařazení do užívání. Odpis by mohl být účtován i měsíčně či třeba 1 x ročně, má být zaokrouhlen na celé Kč (zde jsem volí zaokrouhlení měsíčního odpisu 777,78 Kč na celá Kč nahoru). Konkrétní způsob zaokrouhlení bude záviset na programovém nastavení.

ODEPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU FINANCOVANÉM Z DOTACÍ (ÚČET 403)

Příklad – základní model účtování odpisů u majetku financovaného z dotace

Střední škola pořídila v rámci projektu EU speciální učební pomůcku. Financování z dotace mělo být na úrovni 90 % uznatelných nákladů, nicméně ve svém důsledku byla pomůcka dražší a stav je tedy takový, že její pořizovací cena je 102 586 Kč a dotace vázaná na tuto pomůcku je 86 952 Kč (řešeno dohadnou položkou aktivní). Zařazení do majetku proběhlo 5. 11. 2021 a nyní řešíme odpis za prosinec 2021. Doba odepisování byla nastavena na 120 měsíců bez zbytkové hodnoty. Měsíční odpis činí 855 Kč.

Transferový podíl činí $86\,952/102\,586 = 0,847601$

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
5.11.2021	Zařazení majetku do užívání	022	042	102 586	
31.12.2021	Odpisy za prosinec	551	082	855	Odpis zahajujeme od měsíce po zařazení do užívání
		403	672	724,70	Zúčtování transferu do výnosů (výpočet $855 \times 0,847601$)
		401	416	130,60	Tvorba fondu investic ve výši rozdílu 551 a transferu zúčtovaného do výnosů

V březnu 2022 došlo k vypořádání dotace – nakonec škola obdržela proti předpokladu větší transfer a na danou učební pomůcku připadla dotace ve výši 87 540 Kč (tedy rozdíl proti dohadné položce je 588 Kč). O tento rozdíl v souladu s bodem 4.2 6. ČÚS 709 nebyla upravena hodnota transferu na kartě majetku – je použito výsledkové účtování.

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
Březen 2022	Zúčtování dohadné položky	346	388	86 952	Původní výše dohadné položky
		346	403	588	Zúčtování rozdílu podle ČÚS 709 bod 4.2.6.
		403	672	588	

<i>Březen 2022</i>	<i>Korekce tvorby fondu investic</i>	<i>401</i>	<i>416</i>	<i>-588</i>	<i>Doporučuji provést tento zápis. Vycházím z toho, že při účtování odpisu budeme pro tvorbu fondu investic vycházet z výše transferu dle dohadné položky (skutečně získaný transfer byl vyšší). Proto provádím korekci tvorby odpisu ve stejné výši, jako zaúčtování 403/672</i>
--------------------	--------------------------------------	------------	------------	-------------	---

Příklad – účtování odpisů u majetku financovaného z dotace a změny transferového podílu

Základní škole byla dne 1. 1. 2022 svěřena zřizovatelem budova s pořizovací hodnotou 15 mil. Kč, oprávkami 7 mil. Kč a hodnotou transferu na účtu 403 ve výši 5 mil. Kč. Doba odepisování je nastavena na 80 let (odpisy se účtují 1x za rok).

V dubnu 2023 došlo k zařazení technického zhodnocení budovy (financováno z investičního příspěvku zřizovatele) ve výši 600 tis. Kč.

V srpnu 2024 proběhlo další TZ v rozsahu 7 mil. Kč, financováno s dotací SFŽP ve výši 5 mil. Kč. Úkolem je určit výši odpisů, rozpuštěného transferu a tvorby fondu investic v jednotlivých letech.

Řešení roku 2022:

Výpočet transferového podílu

$$5 \text{ (hodnota 403)}/8 \text{ (zůstatková hodnota)} = \mathbf{0,625}$$

Výpočet odpisu za rok 2022

zahájení odepisování - únor 2022 (měsíc po zařazení do užívání)

Výše odpisu

$$15\,000\,000/80 = 187\,500 \text{ (plný roční odpis)}. \text{ Z toho } 11/12 = \mathbf{171\,875 \text{ Kč}}$$

Výpočet zúčtování transferu

$$0,625 \times 171\,875 = \mathbf{107\,421,88 \text{ Kč}}$$

Tvorba fondu investic

$$171\,875 - 107\,421,88 = \mathbf{64\,453,12 \text{ Kč}}$$

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
31.12.2022	Odpisy budovy 2022	551	082	171 875	
		403	672	107 421,88	
		401	416	64 453,12	

Řešení roku 2023:

Transferový podíl (období leden – duben)

0,625

Výpočet odpisu leden – duben

$15\,000\,000/80 = 187\,500$ (plný roční odpis). Z toho $4/12 = 62\,500$ Kč

Výpočet zúčtování transferu

$0,625 \times 62\,500 = 39\,062,5$ Kč

Transferový podíl od 5/2023

ZC k 1. 5. 2023: $8\,000\,000 - 171\,875 - 62\,500 + 600\,000 = 8\,365\,625$ Kč

Hodnota 403 k 1. 5. 2023:

$5\,000\,000 - 107\,421,88 - 64\,453,12 = 4\,853\,515,62$ Kč

Transferový podíl od 1. 5. 2023

$4\,853\,515,62/8\,365,625 = 0,580173701$

Výpočet odpisu květen – prosinec

$15\,600\,000/80 = 195\,000$ (plný roční odpis). Z toho $8/12 = 130\,000$ Kč

Výpočet zúčtování transferu

$0,580173701 \times 130\,000 = 75\,422,58$ Kč

Tvorba fondu investic 2023

$62\,500 + 130\,000 - 39\,062,5 - 75\,422,58 = 78\,014,92$ Kč

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
31.12.2023	Odpisy budovy 2023	551	082	192 500	
		403	672	114 485,08	
		401	416	78 014,92	

Řešení roku 2024:

Transferový podíl (období leden – srpen)

0,580173701

Výpočet odpisu leden – srpen

$15\,600\,000/80 = 195\,000$ (plný roční odpis). Z toho 8/12 = **130 000 Kč**

Výpočet zúčtování transferu

$0,580173701 \times 130\,000 =$ **75 422,58 Kč**

Transferový podíl od 9/2023

ZC k 1. 9. 2024: $8\,365\,625 - 130\,000 - 1300\,000 + 7\,000\,000 =$ **15 105 625 Kč**

403 k 1. 5. 2023:

$4\,853\,515,62 \text{ Kč} - 78\,014,92 - 78\,014,92 + 5\,000\,000 =$ **9 697 485,78 Kč**

Transferový podíl od 1. 9. 2024

$9\,697\,485,78/15\,105\,625 =$ **0,641978454**

Výpočet odpisu září – prosinec

$22\,600\,000/80 = 282\,500$ (plný roční odpis). Z toho 4/12 = **94 167 Kč**

Výpočet zúčtování transferu

$0,641978454 \times 94\,167 =$ **60 453,19 Kč**

Tvorba fondu investic 2024

$130\,000 + 94\,167 - 75\,422,58 - 60\,453,19 =$ **88 291,23 Kč**

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
31.12.2024	Odpisy budovy 2024	551	082	224 167	
		403	672	135 875,77	
		401	416	88 291,23	

2.3. Vyřazování majetku

ZMAŘENÁ INVESTICE

Příklad – řešení hranice „zmařené investice“ a „variantního řešení“

Střední škola uhradila v listopadu 2021 projektovou dokumentaci na přestavbu vstupu za 30 000 Kč O dva roky později zřizovatel definitivně rozhodl o tom, že se tato akce nebude z důvodu nedostatku finančních prostředků realizovat (tedy že vstup zůstává v původní podobě). Dále byla v prosinci 2021 zpracována dokumentace na úpravu jídelny za 40 tis. Kč. V roce 2023 bylo vyhodnoceno, že úprava jídelny bude realizována jiným způsobem a bylo zadáno zpracování nového projektu za 60 tis. Kč. Původní projektová dokumentace na úpravu jídelny je nevyužitelná.

<i>Datum</i>	<i>Popis případu</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>	<i>Částka</i>	<i>Poznámka</i>
<i>Listopad 2021</i>	<i>Došlá faktura – dokumentace vstup</i>	<i>042</i>	<i>321</i>	<i>30 000</i>	
<i>Listopad 2021</i>	<i>Platba došlé faktury</i>	<i>321</i> <i>416</i>	<i>241</i> <i>401</i>	<i>30 000</i> <i>30 000</i>	
<i>Prosinec 2021</i>	<i>Došlá faktura – dokumentace jídelna</i>	<i>042</i>	<i>321</i>	<i>40 000</i>	
<i>Leden 2022</i>	<i>Platba došlé faktury</i>	<i>321</i> <i>416</i>	<i>241</i> <i>401</i>	<i>40 000</i>	
<i>Listopad 2023</i>	<i>Odpis zmařené investice - vstup</i>	<i>547</i> <i>401</i>	<i>042</i> <i>416</i>	<i>30 000</i> <i>30 000</i>	<i>Spornou otázkou je tvorba fondu investic při zaúčtování zmařených investic. Já se k němu příkláním, pokud považuji za základní smysl fondu investic „uchování prostředků“ pro obnovu majetku.</i>

Tím, že projekt úpravy jídelny bude pokračovat (byť s využitím jiného řešení), považuji projekt z prosince 2021 za „variantní řešení“, které bude vstupovat do pořizovací ceny TZ jídelny (byť se daný projekt nevyužije). Proto není v roce 2023 účtován projekt na úpravu jídelny jako zmařená investice.

VYŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO ODEPISOVANÉHO MAJETKU SE ZŮSTATKOVOU CENOU

Příklad 1 – základní model vyřazení (bez vlivu DPH)

Základní škola vyřazuje následující předměty v prosinci 2021:

- Server s pořizovací hodnotou 120 tis. Kč, zůstatková hodnota 10 tis. Kč a nerozpuštění transfer zachycený na účtu 403 ve výši 8 tis. Kč. Důvodem vyřazení je zastaralost systému (škola si již pořídila server nový)
- Stavbu altánu s pořizovací cenou 100 tis. Kč, zůstatková cena ve výši 40 tis. Kč a nerozpuštěný transfer zachycený na účtu 403 ve výši 38 tis. Kč. Důvodem vyřazení je kompletní zničení z důvodu pádu stromu při vichřici (vyhodnoceno jako neopravitelné). Příklad je řešen jako pojistná událost. Ta je uzavřena v březnu 2022, kdy škola obdržela pojistné plnění ve výši 50 tis. Kč.

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
Prosinec 2021	Vyřazení serveru	551	082	10 000	Mimořádný odpis – tedy včetně zúčtování transferu a tvorby fondu investic. Podkladem by měl být vyřazovací protokol s dokumentací, že server byl skutečně zlikvidován. Odúčtování pořizovací ceny.
		403	672	8 000	
		401	416	2 000	
		082	022	120 000	
Prosinec 2021	Vyřazení altánu	547	081	40 000	Vyřazení z důvodu škody – proto použit účet 547. Přesto tento případ považuji za odpis v širším slova smyslu a také zde tvořím fond investic klasickým způsobem (je velice tenká hranice mezi tímto případem a situací řešenou výše – vyřazení serveru).
		403	672	38 000	
		401	416	2 000	
		081	021	100 000	
Prosinec 2021	Dohadná položka – odhad pojistné náhrady	388	649	52 000	Řešeno podle interního odhadu a prvotní komunikace s pojišťovnou.

<i>Březen 2022</i>	<i>Vyúčtování od pojišťovny</i>	<i>377</i> <i>649</i>	<i>388</i> <i>388</i>	<i>50 000</i> <i>2 000</i>	<i>Upřesnění dohadné položky – rozdíl vzniklý na účtu 388 proto účtujeme jako korekci původního výnosu podle svého charakteru – v tomto případě MD 649</i>
<i>Duben 2022</i>	<i>Inkaso pojistného plnění</i>	<i>241</i>	<i>377</i>	<i>50 000</i>	<i>Nejedná se o příjem fondu investic</i>

Příklad – vyřazení ze souboru majetku (bez vlivu DPH)

Základní škola vytvořila v roce 2014 soubor vybavení učebny IT v hodnotě 560 000 Kč (jednalo se o IT techniku). Soubor byl vytvořen kvůli čerpání investiční dotace (ta pokrývala 79 % hodnoty vybavení – účet 403). Při inventarizaci v prosinci 2021 bylo zjištěno, že:

- ze souboru již byly vyřazeny 2 nefunkční počítače (jsou sice likvidační protokoly ze září 2021, jen nedošlo k jejich proúčtování). Pořizovací cena každého počítače byla 15 000 Kč
- pořízená tiskárna byla přemístěna na jiné pracoviště v průběhu roku 2021 a neplní tak již funkci věci zařazené do souboru – pořizovací cena tiskárny byla 20 000 Kč.

K 31. 12. jsou oprávky souboru 525 000 a nerozpuštěná hodnota na účtu 403 je ve výši 27 650 Kč.

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
Prosinec 2021	Vyřazení 2 počítačů ze souboru	551	082	1 875	Soubor je odepsán z 93,75% - tedy odepisujeme 6,25% z identifikované vstupní ceny počítačů. Ze 403 zúčtováváme 0,79 x 1 875 Kč. Vyřazení sice bylo ve skutečnosti již v 9/2021 – nicméně zaúčtováním vyřazení v 12/2021 ve výši aktuálních ZC nic neovlivníme (stále je to odpis)
		403	672	1 481,25	
		401	416	393,75	
		082	022	30 000	
Prosinec 2021	Vyřazení tiskárny ze souboru a její převod do DDHM	551	082	1 250	Postup viz výše. Přeřazení do DDHM, založení nové karty majetku (s identifikací nového umístění ...)
		403	672	987,50	
		401	416	262,50	
		028	022	20 000	
		082	088	20 000	

Příklad - vyřazení dlouhodobého odepisovaného majetku se zůstatkovou cenou (s nutností vyrovnat odpočet DPH)

Školní jídelna (plátce DPH) vyřazuje v únoru 2022 z důvodu poškození 3 roky starý konvektomat, u kterého byl uplatněn odpočet DPH koeficientem. Fakturovaná cena konvektomatu byla 500 000 + 105 000 Kč DPH, zálohový koeficient v roce 2019 činil 20 % (tedy na kartě majetku byl konvektomat zařazen v PC 584 000 Kč). Vypořádací koeficient za rok 2019 činil 18 %. Zůstatková cena konvektomatu v okamžiku vyřazení je 414 tis. Kč.

Poškození bylo způsobeno porušením povinností vlastních pracovníků (vedení) – neodborné zapojení, chybné používání Zároveň není ale možné určit konkrétního viníka tak, aby byla předepsána náhrada škody (respektive organizace to nechce ani řešit). Školní jídelna nakonec vyhodnotila, že se jedná o důvody, kvůli kterým je nezbytné provést vyrovnání odpočtu DPH podle §78e ZDPH.

Propoččet výše vyrovnání odpočtu:

- jedná se o movitou věc tedy testovací doba je 5 let
- uplatněný odpočet DPH v roce 2019 $0,18 \times 105\,000 = 18\,900$ Kč
- počet již „odbydlých“ let 3 (roky 2019, 2020 a 2021).
- propoččet přesnosti vyrovnání odpočtu – na celé roky (viz ustanovení §78e odst. 2 ZDPH)
- výše vyrovnání odpočtu (na zbývajících 2 roky) $18\,900 \times (5-3)/5 = 7\,560$ Kč.

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
Únor 2022	Vyřazení konvektomatu	551	082	414 000	Případ, který je na hraně, zda účtovat na účet 551 jako odpis nebo na účet 547.
		401	416	414 000	
		082	022	584 000	
Únor 2022	Vyrovnání odpočtu daně	549 (538)	343	7 560	§ 78e odst. 1 – vyrovnání se provede ve zdaňovací období, kdy situace nastala.

Připomínám, že pokud bych zdokumentoval, že nebyly naplněny podmínky pro vyrovnání odpočtu DPH podle §78e (k tomu viz příslušná informace Generálního finančního ředitelství ze dne 16. 6. 2017), potom by se vyrovnání neprovádělo a uplatněný odpočet daně by byl organizaci ponechán.

2.4. Prodeje dlouhodobého majetku

Příklad - prodej dlouhodobého majetku neplátcem DPH – základní postup (bez využití reálné hodnoty)

Střední škola (neplátcem DPH) prodává v červnu 2022 následující věci:

- Prodej staršího notebooku (pořizovací cena 16 000 Kč) učiteli, který ze školy odchází, za 3 000 Kč (v hotovosti)
- Prodej osobního vozidla (pořizovací cena 300 000 Kč, zůstatková hodnota 20 000 Kč, prodejní cena 15 000 Kč) – s platbou předem (ta je již z května)
- Prodej sekačky (pořizovací cena 50 000 Kč, zůstatková hodnota 5 tis. Kč, prodejní cena 12 000 Kč).

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
Červen 2022	Prodej sekačky – inkaso příjmu	261	646	3 000	
Červen 2022	Vyřazení sekačky prodejem	088	028	16 000	
Květen 2022	Příjem zálohy – prodej auta	241	324	15 000	Podle příkladů zpracovaných MF v roce 2016 v tomto okamžiku již tvořit fond investic, nicméně tím by došlo k problému v párování nákladů a výnosů.
Červen 2022	Předání vozidla	311 324	646 311	15 000 15 000	Tedy se zúčtováním zálohy
Červen 2022	Vyřazení vozidla prodejem	553 082 401 401	082 022 416 548	20 000 300 000 15 000 5 000	Způsob účtování tvorby fondu podle ČÚS 704. Jedná se o postup absurdní, nicméně právním předpisem požadovaný. Tvorba fondu ve výši prodejní ceny (15 tis. Kč). V tomto případě je prodejní cena nižší než zůstatková, proto je účtován rozdíl zůstatkové a prodejní ceny na Dal účtu 548.

<i>Červen 2022</i>	<i>Prodej sekačky</i>	<i>261</i>	<i>646</i>	<i>12 000</i>	
<i>Červen 2022</i>	<i>Vyřazení sekačky</i>	<i>553</i>	<i>082</i>	<i>5 000</i>	<i>Prodejní cena vyšší než zůstatková, proto se má podle ČÚS 704 doúčtovat tvorba fondu proti účtu 548</i>
		<i>082</i>	<i>022</i>	<i>50 000</i>	
		<i>401</i>	<i>416</i>	<i>5 000</i>	
		<i>548</i>	<i>416</i>	<i>7 000</i>	

Příklad - prodej dlouhodobého majetku plátcem DPH s vlivem úprav odpočtu daně podle § 78d ZDPH

Školní jídelna (plátcem DPH) odprodává v červenci 2022 následující vybavení, které bylo používáno jako k činnostem od daně osvobozeným, tak i ke zdaňovaným (a byl u něj také uplatněn odpočet DPH koeficientem):

- Prodej stolů a židlí (židle neevidované v účetnictví – majetek do 3 tis. Kč, stoly vedeny na účtu 028 – hodnota 16 tis. Kč). Prodejní cena činí 1 500 Kč
- Prodej konvektomatu z roku 2013 – prodejní cena 20 tis. Kč
- Prodej myčky z roku 2018 – prodejní cena 50 tis. Kč.

Nebudeme již provádět zaúčtování vyřazení u jednotlivých výše uvedených předmětů – zaměříme se na problematiku DPH.

- a) prodej stolů a židlí - nejedná se o dlouhodobý majetek z pohledu DPH, proto není prováděna úprava odpočtu daně. Pouze z prodejní ceny bude odvedena daň a bude účtováno na Dal 646 ve výši 1 237,67 a Dal 343 ve výši 260,33 Kč
- b) prodej konvektomatu – sice se jedná o dlouhodobý majetek z pohledu DPH, uběhl ale časový test podle §78d ZDPH (pro movité věci 5 let). Proto není možno aplikovat §78d (úprava odpočtu při prodeji). Tedy pouze bude zdaněn prodej a bude účtováno na Dal 646 ve výši 16 528,93 Kč Dal 343 ve výši 3 471,07 Kč. Tvorba fondu investic by měla být ve výši 16 528,93 Kč (tedy ceny bez DPH)
- c) prodej myčky – jedná se o dlouhodobý majetek z pohledu DPH a ještě neuběhl časový test (5 let u věci movité) pro aplikaci §78d ZDPH.

Prodejní cena bude zatížena DPH tedy na Dal 646 bude účtováno 41 322,31 Kč a na Dal 343 bude účtováno 8 677,69 Kč

Zároveň máme nárok na úpravu odpočtu DPH (myčka původně určena jako pro plnění zdaňované tak i od daně osvobozené, při prodeji z celé prodejní ceny odvádíme DPH – tedy nastala situace změny využití).

Představme si, že došla faktura za myčku v roce 2018 byla ve výši 100 000 + 21% a vypořádací koeficient v roce 2018 byl 40 %.

Propočet úpravy:

- počet již odbydlých let 4 (roky 2018 – 2021)
- neodbydleno 1 rok (viz § 78d odst. 2 – včetně roku prodeje)
- původně uplatněno 40 % z 21 000 Kč
- nyní může být douplatněno 60 % z $1/5 * 21\ 000 = 2\ 520$ Kč (nárok na odpočet)

Douplatnění odpočtu, a tedy i zaúčtování je do měsíce prodeje (§ 78d odst. 1 ZDPH) například zápisem MD 343/Dal 549 (jako snížení odvodu neuplatněného odpočtu daně z krácení koeficientem).

Příklad - prodej dlouhodobého majetku s využitím přecenění na reálnou hodnotu (bez řešení DPH)

Střední škola (neplátce DPH) prodává v osobní vozidlo (pořizovací cena 300 000 Kč, zůstatková hodnota 20 000 Kč). Vozidlo bylo k prodeji nabídnuto v březnu 2022 s odhadovanou prodejní cenou 25 tis. Kč, prodej se podařilo uskutečnit v červenci za 18 000 Kč (inkasováno v hotovosti při předání). Střední škola používá metodu přecenění na reálnou hodnotu u majetku určeného k prodeji.

Datum	Popis případu	MD	D	Částka	Poznámka
březen 2022	Přecenění na reálnou hodnotu	082	022 407	280 000 300 000 5 000	Zrušíme oprávk y a v předpokládané prodejní ceně navedeme na účet 036. Protože je předpokládaná prodejní cena vyšší než zůstatková, vnikl rozdíl na Dal účtu 407.
červenec 2022	Příjem z prodeje v hotovosti	036	261	25 000	
červenec 2022	Vyřazení prodejem	261	036 407 401 401	18 000 25 000 5 000 18 000 2 000	Postup při respektování ČÚS 704 – tedy na Dal 416 účtují jen do výše výnosu z prodeje. Rozdíl zůstatkové ceny před přeceněním a prodejní ceny účtují zápisem MD 401/Dal 548 (prodejní cena je nižší než zůstatková).