

I-16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 7 odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních standardů. Postup(y) popsany(é) v této interpretaci poskytuje(í) účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.

Popis problému

1. Věcné břemeno je věcné právo, které omezuje vlastníka nemovité věci (povinného) ve prospěch jiného (oprávněného) tak, že vlastník je povinen něco trpět, něco konat nebo něčeho se zdržet.
2. Způsob nabytí nebo poskytnutí věcného břemene může být různý, za úplatu nebo bezúplatný. Tato interpretace se zabývá účtováním věcného břemene, které bylo pořízeno samostatně a za úplatu.
3. Samostatným pořízením věcného břemene se myslí jeho nezávislost na jiném dlouhodobém aktivu, ať již bylo pořízeno současně s jiným dlouhodobým aktivem nebo zcela samostatně, pokud je samostatně zcizitelné.
4. Doba nabytí věcného břemene může být omezená na dobu určitou či jinak omezená (např. na vlastníka) nebo neomezená na dobu neurčitou.
5. Z hlediska konkrétního vymezení věcného břemene v účetnictví se jedná o právo, tedy o nehmotný majetek (zpravidla dlouhodobý); účetní předpisy věcné břemeno jako nehmotný majetek mezi ocenitelnými právy konkrétně neuvádějí, jde však o příkladný výčet, který není vyčerpávající.
6. Vzniká otázka, jak věcné břemeno pořízené samostatně a za úplatu evidovat a vykazovat v účetnictví u povinného a u oprávněného tak, aby uživatel účetních informací z účetní závěrky o této skutečnosti věděl, a jak ho případně odpisovat, nebo zda úhradu pouze časově rozlišovat.

Řešení

7. Při úplatném nabytí samostatného věcného břemene se věcné břemeno ocení u oprávněného pořizovací cenou a sleduje se na rozvahovém účtu dlouhodobého nehmotného majetku. U povinného představuje přijatá úhrada za věcné břemeno výnos.
8. V případě, že je smlouva týkající se úplatně nabytého samostatného věcného břemene uzavřena na dobu určitou, odpisuje ho oprávněný po tuto dobu. Povinný po tuto dobu umožňuje časově rozlišený výnos.

9. V případě, že je smlouva týkající se úplatně nabytého samostatného věcného břemene uzavřena na dobu neurčitou, odpisuje oprávněný věcné břemeno po dobu stanovenou vnitřním předpisem pro odpisování nehmotného majetku. Délka odpisování záleží na používaných odpisových metodách u nehmotného majetku a dalších konkrétních podmínkách v účetní jednotce. Při stanovení odepisování účetní jednotka přihlédne k době, po níž očekává prospěch z věcného břemene. V případě, že se břemeno vztahuje k odpisovanému majetku, nesmí doba odepisování břemene převýšit dobu odpisování tohoto majetku. Stejně tak povinný umožňuje časově rozlišený výnos po dobu stanovenou vnitřním předpisem.
10. Informaci o věcném břemenu je nutno jak u povinného tak u oprávněného uvést a podrobně vysvětlit v příloze k účetní závěrce.

Zdůvodnění závěrů

11. Věcná břemena jsou právem, které určitým způsobem omezují nakládání s nemovitým majetkem u vlastníků. Z toho důvodu by měl uživatel účetních informací tuto informaci dostat. V účetnictví je pro způsob účtování věcného břemene nutno použít obecně uplatňované účetní zásady.
12. Věcné břemeno jako právo u oprávněného vykazuje všechny znaky aktiva: a) je výsledkem minulých událostí, b) přináší oprávněnému ekonomický prospěch, c) při úplatném nabytí je spolehlivě ocenitelné (pořizovací cena).
13. Z důvodu uvedených v odst. 13. je správnější evidovat věcné břemeno jako nehmotné aktivum a odpisovat, než ho rozpouštět do nákladů formou časového rozlišení. Přesto, že praxe druhý z uvedených způsobů někdy používá a z hlediska dopadu do výsledku hospodaření je výsledek stejný při odpisování nebo při časovém rozlišování, z hlediska vypovídací schopnosti rozvahy je správnější první způsob, kdy věcné břemeno zůstává v rozvaze v brutto hodnotě. Při časovém rozlišování se aktivní položka nákladů příštích období postupně snižuje, což neodpovídá věrnému zobrazení aktiva.
14. Doba odpisování věcného břemene u oprávněného záleží na tom, zda byla smlouva o věcném břemenu uzavřena na dobu určitou (v tom případě je tato doba také dobou odpisování) či neurčitou (v tom případě o době odpisování rozhodne účetní jednotka v souladu se svými vnitřními předpisy).
15. Při úplatném nabytí je příjem za věcné břemeno v účetnictví povinného výnosem, který se časově rozlišuje
 - a) je-li smlouva uzavřená na dobu určitou po tuto dobu
 - b) je-li smlouva uzavřená na dobu neurčitou, může se povinný rozhodnout (v závislosti na významnosti částky), zda příjem zahrne do výnosů jednorázově, nebo ho bude časově rozlišovat po dobu stanovenou vnitřním předpisem. Informaci o věcném břemenu jak u oprávněného, tak u povinného, je nutno uvést v příloze k účetní závěrce. Zde je účetní jednotka povinna zveřejnit všechny informace, které nejsou obsaženy v účetních výkazech a mohou být pro uživatele účetních informací významné.

Datum schválení této interpretace NÚR: 10.5.2010

Zpracovatel interpretace:

Vysoká škola ekonomická v Praze

Katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

Nám. W. Churchilla 4

130 67 Praha 3 – Žižkov

Zpracování připomínek z vnějšího připomínkového řízení:

Ing. Jiří Nesrovnal:

Zpracovat do interpretace možnost účtování formou časového rozlišení nákladů (zpracováno jako možnost, která se v praxi sice může používat, ale z hlediska věrného zobrazení aktiv je preferována varianta věcného břemene jako nehmotného aktiva).

Ing. Petr Kříž:

Upřesnit dobu odpisování při pořízení věcného břemene na dobu neurčitou (pokus o zpracování, ale vždy záleží na konkrétních okolnostech, proto nutno upravit vnitřním předpisem účetní jednotky).

Karel Šot

Jak stanovit pořizovací cenu věcného břemene v případě, že celková cena není stanovena a platí se roční částka v závislosti na stanoveném ukazateli (např. z ročního výnosu fotovoltaické elektrárny umístěné na střeše budovy). V tomto případě nejde o situaci, kterou řeší interpretace, roční úhrada je součástí nákladů příslušného období.

Ing. Hana Krajčová

Jak účtovat věcná břemena k podpovrchovým optickým sítím umístěných v chráničkách – obalech - na pozemcích cizích vlastníků. Zda se jedná o samostatné věcné břemeno, nebo součást optických sítí. Tato připomínka byla do interpretace zpracována vymezením toho, co se míní samostatným věcným břemenem (viz bod 3 v popisu problému). V tomto případě nejde o samostatné věcné břemeno, neboť není oddělitelné od optických sítí, je to součást dlouhodobého majetku.