



**Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics**

**Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice**

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Vypracovala: Michaela Švarcová

Vedoucí práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

České Budějovice 2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela ŠVARCOVÁ**
Osobní číslo: **E13986**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Technické zhodnocení dlouhodobého majetku**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Cílem práce je popsat technické zhodnocení platné dle legislativy od 1.1.2014 - a to jak v rovině účetních předpisů, tak i z daňového pohledu. V aplikační části pak provést zhodnocení této problematiky u vybraného podnikatelského subjektu, vč. dopadu do účetních výkazů a daňového přiznání.

Rámcová osnova:

1. Vymezení základních pojmů v oblasti dlouhodobého majetku a jeho technického zhodnocení, vč. odlišnosti od oprav a udržování.
2. Účetní pohled na dlouhodobý majetek a jeho technické zhodnocení (oceňování, amortizace, účtování, vč. dopadu do účetních výkazů).
3. Daňový pohled na dlouhodobý majetek a jeho technické zhodnocení (oceňování, daňové odpisy, vč. dopadu do daňového přiznání).
4. Zachycení technického zhodnocení ve vnitropodnikové směrnici.
5. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
6. Aplikace teoretických východisek u vybraného subjektu.
7. Analýza výsledku a návrhy na opatření.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

1. Chalupa, R. (2014). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. Olomouc: ANAG.
2. Prudký, P., Lošťák M. (2005). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklady změn*. Olomouc, Czechia: ANAG.
3. Ryneš, P. (2015). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2015*. Olomouc: ANAG.
4. Skála, M. (2008). *Technické zhodnocení a opravy (5th ed.)*. Ostrava, Czechia: Sagit.
5. Valouch, P. (2010). *Účetní a daňové odpisy*. Praha, Czechia: Grada.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

Zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.

České účetní standardy pro podnikatele

Odborná periodika: Daně a účetnictví; Ekonom; Finance a úvěr; Finanční, daňový a účetní bulletin; Účetnictví; Účetnictví v praxi; aj.


Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 3. března 2015

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2016


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2015

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích 15. dubna 2016

.....

Michaela Švarcová

Poděkování

Děkuji Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za odborné vedení při zpracování této kvalifikační práce a podnětné připomínky. Zároveň děkuji Ing. Michaele Švarcové za podnětné připomínky a rady k aplikační části této práce.

Obsah

1. Úvod	3
2. Vymezení pojmů v oblasti majetku	4
2.1. Dlouhodobý majetek hmotný – účetní pohled	4
2.2. Hmotný majetek – daňový pohled	6
2.3. Dlouhodobý majetek nehmotný – účetní pohled	7
2.4. Nehmotný majetek – daňový pohled	8
3. Oceňování dlouhodobého majetku	9
4. Odpisování dlouhodobého majetku	11
4.1. Účetní odpisy	11
4.2. Daňové odpisy	12
5. Účtování o majetku	16
6. Oprava a udržování dlouhodobého majetku	18
7. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku – účetní pohled	19
8. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku – daňový pohled	20
8.1. Obecné vymezení	20
8.2. Technické zhodnocení nehmotného majetku	22
8.3. Technické zhodnocení majetku vyloučeného z odpisování	24
8.4. Technické zhodnocení drobného majetku	24
8.5. Technické zhodnocení zvířat	25
8.6. Technické zhodnocení technického zhodnocení	25
8.7. Technické zhodnocení pozemku	25
9. Metodika	26
10. Analýza hodnoceného podniku	27
10.1. Charakteristika podnikatelského subjektu	27
10.2. Vnitropodniková směrnice podniku	27
10.3. Struktura majetku podniku	28
10.4. Legislativní úprava vnitropodnikové směrnice	28
10.5. Návrh zachycení technického zhodnocení ve vnitropodnikové směrnici	29
11. Technické zhodnocení prováděné analyzovaným podnikem	32
11.1 Technické zhodnocení budovy skladu	32
11.2. Technické zhodnocení automobilu	36
11.3. Technické zhodnocení kopírovacího stroje	41
11.4. Modelový příklad – rozdílná hranice pro ocenění majetku	43
12. Analýza výsledku a návrh opatření	48

13. Závěr	50
Summary.....	51
Seznam použitých zdrojů	52
Seznam tabulek	
Seznam použitých zkratk	
Seznam příloh	
Přílohy	
Účtová osnova	
Výkaz zisku a ztráty, platný pro zdaňovací období počínaje 1. 1. 2016	
Rozvaha, platná pro zdaňovací období počínaje 1. 1. 2016	
Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (vybraný paragraf)	
Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (vybraný paragraf)	

1. Úvod

Tato bakalářská práce je zaměřena na popsání problematiky technického zhodnocení dlouhodobého majetku a dlouhodobého majetku samotného a to jak z pohledu účetních předpisů, tak i daňových zákonů. Důraz je kladen na popsání aktuálního legislativního stavu v dané oblasti, způsobu účtování o majetku a technickém zhodnocení, oceňování a odpisování majetku, rozdílu oprav a udržování od technického zhodnocení, to vše v rovině účetních i daňových předpisů.

Aplikační část se soustředí na popsání a následné zhodnocení vypořádávání se s danou problematikou u existujícího podnikatelského subjektu. Analyzován je způsob účtování o technickém zhodnocení, stav zachycení dlouhodobého majetku a technického zhodnocení vnitropodnikovou směrnicí a také efekt odpisů majetku, technického zhodnocení a oprav majetku na výsledek hospodaření podniku a účetní výkazy. Zkoumaná akciová společnost se zabývá specializovaným velkoobchodem a maloobchodem. Získaná data pochází především z účetních záznamů společnosti za roky 2013, 2014 a 2015 a jejich účetních výkazů.

Aplikační část zahrnuje jak příklady provedení technického zhodnocení a oprav vybranou společností, tak modelové příklady na kterých je ukázáno, jak se projeví odpisování majetku a technické zhodnocení v daňovém přiznání a účetních výkazech, pokud by byly použity jiné metody, než jaké zkoumaná společnost skutečně používá. Zároveň je uveden i modelový příklad, který zobrazuje způsoby zachycení majetku v situaci, kdy účetní jednotka stanoví hranice pro zařazení majetku do dlouhodobého rozdílné od ustanovení zákona o daních z příjmů.

Cílem této práce je analyzovat stav legislativy v oblasti technického zhodnocení dlouhodobého majetku a dlouhodobého majetku samotného platný od 1. ledna 2014 a to jak v rovině účetních předpisů, tak z daňového pohledu. Následně pak zhodnocení této problematiky u vybraného podnikatelského subjektu včetně dopadu na účetní výkazy a daňové přiznání.

Téma technického zhodnocení dlouhodobého majetku jsem si vybrala proto, že je to velmi zajímavá a ne zcela běžně užívaná oblast účetnictví. Z toho důvodu je třeba jí věnovat zvýšenou pozornost a znát jak účetní, tak daňové aspekty této problematiky.

2. Vymezení pojmů v oblasti majetku

2.1. Dlouhodobý majetek hmotný – účetní pohled

Účetními předpisy upravujícími dlouhodobý hmotný majetek jsou Český účetní standard pro podnikatele č. 013 (dále jen ČÚS), zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví) a vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška). Cílem ČÚS je stanovit postupy účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, vyhláška obsahově vymezuje položky rozvahy, tedy i dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a zákon o účetnictví stanovuje způsoby oceňování a inventarizace majetku.

Majetkové složky, jejichž společným znakem je doba použitelnosti vymezeného majetku minimálně 1 rok (s výjimkou pozemků a staveb) jsou dlouhodobým hmotným majetkem (dále jen DHM). Doba použitelnosti je vnímána jako doba, po kterou je obecně možné majetek využívat. Dlouhodobým hmotným majetkem z pohledu účetních předpisů jsou:

- pozemky, bez ohledu na jejich výši ocenění, ovšem pouze v případě, že nejsou pořizovány účetní jednotkou, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, za účelem jejich prodeje. Zde je důležité upozornit na fakt, že na základě nového občanského zákoníku¹ (dále jen NOZ), který nabyl účinnosti 1. ledna 2014, je součástí pozemku prostor nad a pod povrchem pozemku, tedy i stavba na pozemku zřízená, je-li vlastníkem tatáž jedna osoba a nejedná se o stavbu dočasnou. Součástí pozemku však nejsou inženýrské sítě (vodovody, kanalizace, či energetické vedení). Z tohoto vyplývá, že pozemek i stavba tvoří jednu nemovitou věc, avšak z účetního pohledu (i daňového) je nutné na ně pohlížet jako na dvě samostatné majetkové položky,
- stavby, bez ohledu na jejich výši ocenění a dobu použitelnosti. Jsou to stavby včetně budov, důlní díla důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů, dále právo stavby (ve smyslu občanského zákoníku), které je vždy samostatným DHM a jeho

¹ zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

hodnota nevstupuje do pořizovací ceny případné vybudované stavby. Mezi stavby patří i otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace a v neposlední řadě byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky,

- hmotné movité věci a jejich soubory² a to takové, které mají samostatné technickoekonomické určení s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Toto ocenění nemusí korespondovat s limitem pro zařazení DHM dle zákona o dani z příjmu (vyšší než 40 000 Kč), účetní jednotka však musí respektovat principy věrného a poctivého zobrazení majetku. DHM jsou i předměty z drahých kovů bez ohledu na výši jejich ocenění,
- pěstitelské celky trvalých porostů, což jsou ovocné stromy (keře) vysázené na souvislém pozemku s výměrou větší než 0,25 ha o hustotě výsadby alespoň 90 stromů (1 000 keřů) na jeden hektar a také trvalé porosty vinic nebo chmelnic bez nosné konstrukce,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, pokud je doba jejich použitelnosti delší než jeden rok a ocenění splňuje limit pro zařazení do DHM určený účetní jednotkou,
- jiný DHM, kterým je (bez ohledu na výši ocenění) umělecké dílo, které není součástí stavby, sbírka, movitá kulturní památka a předměty kulturní hodnoty či jejich soubory, nebo ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené a nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. 1. 1997. Další složkou jiného DHM jsou věcná břemena k pozemku a stavbě pokud nejsou vykázána jako součást stavby nebo ocenění zásob,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku,
- samostatným DHM je i technické zhodnocení majetku, který účetní jednotka užívá, ale není jeho vlastníkem, jakož i drobného hmotného majetku o kterém bylo při pořízení účtováno jako o zásobách. Podrobně je toto téma objasněno v samostatné kapitole o technickém zhodnocení.

² Do 1. ledna 2016 se tato složka DHM označovala jako samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí. Změna je dána novelizací prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb.

2.2. Hmotný majetek – daňový pohled

I přes poměrně výraznou shodu ve vymezení dlouhodobého hmotného majetku s účetními předpisy, je nutné zmapovat některé odlišnosti ve vymezení hmotného majetku dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), které je užší. To znamená, že ne každý majetek, který je z účetního pohledu považován za dlouhodobý hmotný, je za něj považován i z pohledu ZDP. Například právo stavby není pro účely ZDP považováno za DHM i přesto, že účetní jednotka o něm tak účtuje, nebo movité věci, o kterých jednotka rozhodla jako o DHM tak nemusí být považovány ZDP, pokud nepřekročí limitní hranici 40 000 Kč stanovenou ZDP. Podle § 26 ZDP jsou hmotným majetkem:

- samostatné movité věci či jejich soubory, které mají samostatnou technickoekonomickou funkci delší než jeden rok a jejich vstupní cena překročila 40 000 Kč. Soubor movitých věcí smí být tvořen pouze z movitých věcí, které spolu funkčně souvisí. Rozhodující pro zařazení mezi hmotný majetek je ocenění celého souboru, ne jednotlivých movitých věcí ho tvořících, které mohou mít cenu nepřevyšující 40 000 Kč,
- budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek a také stavby s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa a oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti,
- pěstitelské celky trvalých porostů, které jsou vymezeny ZDP stejně jako účetními předpisy ovšem s nutností doby plodnosti porostů delší než 3 roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, pokud jejich vstupní cena převýšila 40 000 Kč,
- technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšují vstupní a zůstatkovou cenu hmotného majetku a technické rekultivace,
- výdaje tvořící součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu hrazené uživatelem, pokud v úhrnu s kupní cenou převýší u movitého majetku 40 000 Kč.

NOZ uvádí pojem hmotná věc. Podle § 496 je hmotná věc ovladatelná část vnějšího světa, která má povahu samostatného předmětu.

2.3. Dlouhodobý majetek nehmotný – účetní pohled

Dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM) musí splňovat zároveň dvě podmínky, aby mohl být z účetního pohledu veden jako DNM. První z nich je doba použitelnosti majetku delší než jeden rok. Opět se jedná o dobu použitelnosti ve smyslu obecně možné doby využitelnosti daného majetku, ať už pro současnou nebo další činnost, nikoli o dobu po kterou majetek hodlá účetní jednotka užívat. Druhou podmínkou je překročení výše stanovené hodnoty ocenění. Výše tohoto ocenění rozhodná pro vymezení DNM je zcela v kompetenci účetní jednotky, nemusí tedy korespondovat s oceněním dle ZDP (60 000 Kč), ale znovu je třeba respektovat ustanovení zákona o účetnictví, zejména principy významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku. Vyhláška obsahově vymezuje DNM takto:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software nabytý od jiných osob k vlastnímu užití, nebo vytvořený vlastní činností určený k obchodování s ním,
- ocenitelná práva, což jsou především předměty průmyslového vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů za podmínky, že jsou nabyta od jiných osob, nebo vytvořena vlastní činností a určena k obchodování s nimi, zároveň s dobou použitelnosti delší než jeden rok,
- goodwill, který je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním nabytého obchodního závodu a souhrnem jeho samostatně přeceněných složek majetku snížený o převzaté dluhy,
- povolenky na emise a to bez ohledu na výši ocenění,
- preferenční limity, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na jejich výši ocenění,
- technické zhodnocení DNM může být také samostatným DNM. Podrobněji objasňuje tuto tematiku samostatná kapitola o technickém zhodnocení.

Jako reakce na novelu zákona o účetnictví byla novelizována i prováděcí vyhláška. Novelizovaná vyhláška již nezařazuje zřizovací výdaje do DNM. Od 1. ledna 2016 jsou zřizovací výdaje účtovány při vzniku do nákladů. Stejně tak ani ZDP již se zřizovacími výdaji jako s nehmotným majetkem nepočítá. Pokud účetní jednotka eviduje do 31. prosince 2015 zřizovací výdaje, pokračuje v odpisování podle ZDP platného k 31. prosinci 2015.

2.4. Nehmotný majetek – daňový pohled

Na rozdíl od účetních předpisů, které uvádějí pojem dlouhodobý nehmotný majetek, ZDP vymezuje pouze pojem nehmotný majetek. Mezi odpisovaný nehmotný majetek pro účely ZDP patří nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek vedený v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem (např. technické zhodnocení, k jehož účtování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k DNM, o němž neúčtuje jako o majetku, nebo technické zhodnocení drobného nehmotného majetku, který účetní jednotka vykazuje v nákladech), avšak za předpokladu, že současně splní tyto předpoklady:

- majetek byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, nebo tichým společníkem, přeměnou, darováním, zděděním, nebo byl vytvořen vlastní činností a určen k obchodování s ním,
- jeho vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
- jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok. (Prudký & Lošťák, 2015, p. 32-41)

V § 496 NOZ je uveden pojem nehmotná věc. Nehmotnou věcí jsou práva, jejichž povaha to připouští, a jiné věci bez hmotné podstaty. NOZ dále člení majetek na movitý a nemovitý. Podle § 498 jsou nemovité věci pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá. Veškeré další věci, ať je jejich podstata hmotná nebo nehmotná, jsou věci movité.

3. Oceňování dlouhodobého majetku

Ocenění dlouhodobého majetku (dále jen DM) se plně odvíjí od způsobu jeho pořízení. Zákon o účetnictví a vyhláška udávají tato pravidla:

- hmotný majetek nabytý za úplatu (koupí) se oceňuje pořizovací cenou, tedy cenou, za kterou byl majetek pořízen, spolu s náklady, které s pořízením souvisí,
- hmotný i nehmotný majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními přímými náklady a přiřaditelnými nepřímými náklady, které s jeho vytvořením bezprostředně souvisí,
- nehmotný majetek (kromě vytvořeného vlastní činností) je oceňován pořizovací cenou,
- přírůstky zvířat se oceňují ve vlastních nákladech,
- kulturní památky, muzejní sbírky, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby se oceňují ve výši 1 Kč, pokud není známa jejich pořizovací cena,
- majetek získaný bezúplatně se ocení reprodukční pořizovací cenou, která vyjadřuje hodnotu, za kterou by byl majetek pořízen v okamžiku, kdy je o něm účtováno,
- DHM a DNM který je vkladem, nově zjištěný a dosud nezachycený v účetnictví, nebo získaný směnnou smlouvou se ocení reprodukční pořizovací cenou, pokud společenská či směnná smlouva nestanoví jinak.

Způsoby oceňování majetku dle účetních předpisů jsou do značné míry rozhodné i pro daňové účely. Přesto existují rozdíly. Například reprodukční pořizovací cena pro daňové účely je ZDP definována jako cena určená výlučně podle zákona o oceňování majetku³.

Součástí ocenění DM nebo jeho části, jakož i jeho případného technického zhodnocení, jsou kromě ceny, za kterou je majetek pořízen i náklady vynaložené do doby uvedení majetku do způsobilého stavu k užívání a náklady spojené s jeho pořízením. Těmito náklady jsou především odměny za poradenské a zprostředkovatelské služby, správní poplatky, přípravné práce, úroky z úvěru (pokud je účetní jednotka neuplatní jako přímý náklad, stávají se součástí ocenění pořizovaného majetku), náklady na geologické průzkumy, clo, dopravné a montáž, licence, patenty a další. Naproti těmto uvedeným povinným součástem ocenění majetku jimi

³ zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů

nejsou zejména náklady na zaškolení zaměstnanců, nájemné za pozemek, na kterém probíhá výstavba, nebo náklady na opravy majetku po jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání.

Jak již bylo uvedeno v kapitole o vymezení dlouhodobého hmotného majetku, je nutné věnovat pozornost skutečnosti, že z účetního pohledu je rozlišován pozemek a stavba, byť je na ně obecně pohlíženo jako na jednu nemovitou věc. Tak je tomu i z pohledu daňového, z čehož plyne, že součástí ocenění pozemku není stavba, ani pěstitelské celky trvalých porostů na něm se nacházející, nebo právo stavby či ložiska nerostů.

I technické zhodnocení zvyšuje ocenění jednotlivého DNM a odpisovaného DHM, pokud je k jeho účtování a odpisování účetní jednotka oprávněna. To však neplatí o technickém zhodnocení nemovitých kulturních památek a církevních staveb, které byly oceněny ve výši 1 Kč. V tomto případě je pak technické zhodnocení účtováno a odpisováno samostatně. (Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J. & Vlach, P., 2015, p. 61-66)

Na základě ČÚS č. 017 platí, že ocenění DHM a DNM se snižuje o dotaci poskytnutou na jeho pořízení, či na jeho technické zhodnocení. Výjimku z tohoto pravidla tvoří emisní povolenky a preferenční limity, které jsou bezúplatně nabyté prvním držitelem a účtovány přímo jako poskytnutí dotace.

4. Odpisování dlouhodobého majetku

4.1. Účetní odpisy

Výdaje vynaložené na majetek jsou postupně v průběhu jeho používání uplatňovány jako náklady formou účetních odpisů, které nepřímo vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku. Zvolení formy a techniky odpisování je plně v kompetenci účetní jednotky. Účetní odpisy jsou realizovány podle zákona o účetnictví a vyhlášky. Účetně se odpisuje na základě odpisového plánu, sazby odpisů lze zvolit na základě času, doby použitelnosti majetku, nebo ve vztahu k výkonům. Samotný odpisový plán může mít různou podobu, nejvhodnější je však zachytit tuto problematiku ve vnitropodnikové směrnici, a to pro každou kategorii majetku. Souhrn uplatněných odpisů nesmí převýšit vstupní cenu, nebo zvýšenou vstupní cenu, což zajistí, že náklady na majetek budou promítnuty do nákladů pouze jednou. (Prudký & Lošťák, 2015, p. 86-95)

Dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek mohou odpisovat účetní jednotky, které mají k majetku vlastnické nebo jiné právo k jeho užívání, hospodaří s majetkem státu či územních samosprávných celků, používají majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění dluhu převodem práva, používají majetek v případech, kdy vlastnické právo k movitým věcem je nabýváno na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci, jsou uživateli majetku a provedou na něm technické zhodnocení na svůj účet a jsou oprávněny k odpisování realizovaného zhodnocení, nebo pachtýř, pokud je mu právo účtovat a odpisovat majetek přiznáno smlouvou o pachtu obchodního závodu.

Odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví a do její výše. Minimální doba odpisování, už z podstaty dlouhodobého majetku, je 1 rok, maximální doba odpisování ovšem není účetními předpisy limitována. Výjimku tvoří goodwill, který se odepisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců (nově od 1. ledna 2016 může účetní jednotka rozhodnout o delší době odepisování, nejdéle však 120 měsíců) a oceňovací rozdíl s dobou odpisování 180 měsíců. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Účetní jednotka nemusí konstruovat odpisový plán tak, aby úhrnná výše odpisů majetku dosáhla přesně výše jeho ocenění. Může totiž zohlednit dobu jeho možného používání a i jeho případnou zbytkovou hodnotu, za niž by mohl být majetek ve chvíli jeho případného vyřazení např. prodán. Součet plánovaných od-

pisů a zbytkové hodnoty majetku však opět nesmí převýšit jeho ocenění. Tím lze dosáhnout toho, že v okamžiku vyřazení a prodeje majetku bude oproti dosaženému výnosu z prodeje uplatněna jeho zbytková hodnota a dopad této operace do výsledku hospodaření bude neutrální.

Základními technikami pro odpisování jsou časové odpisy (lineární, či zrychlené), nebo výkonové odpisy (podle výkonových hodin či objemu produkce). U dospělých zvířat a jejich skupin se odpisy vytvářejí jako podíl pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu z brakace a předpokládaného počtu let chovu. Goodwill se odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců (120 měsíců) od nabytí obchodního závodu, nebo od rozhodného dne přeměny, a to buď do nákladů (kladný goodwill), nebo do výnosů (záporný goodwill). Stejně je tomu tak i v případě oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, který se ale musí odepsat nejpozději do 180 měsíců.

Mezi majetek vyloučený z odpisování patří pozemky, umělecká díla (která nejsou součástí stavby), sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a podobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, nedokončený dlouhodobý majetek a technické zhodnocení pokud nejsou uvedeny do stavu způsobilého k užívání, najatý, propachtovaný či podobně užívaný majetek (pokud právo odpisovat majetek není přiznáno smlouvou o pachtu závodu) a v neposlední řadě preferenční limity a emisní povolenky.

4.2. Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou striktně definovány ZDP a jsou uplatňovány bezvýhradně u hmotného majetku definovaného dle ZDP. Odpisy majetku může uplatnit pouze poplatník, kterého ZDP považuje za odpisovatele. Tím je poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo, je organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu, je státní příspěvkovou organizací, státním podnikem, nebo jinou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, je podílovým fondem či svěrenským fondem, jehož součástí je hmotný majetek, nebo je nástupnickou obchodní korporací zanikající či rozdělované obchodní korporace při přeměně. Odpisy hmotného majetku však může uplatnit i jiná osoba než odpisovatel, a to poplatník, který je zavázán k provedení rekultivace v případě, že je na pozemku prováděna jinou osobou než odpisovatelem. Poplatník, který je nájemcem majetku, nebo uživatelem majetku na základě leasingové smlouvy může odpisovat

technické zhodnocení majetku a jiný majetek podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP pokud ho tento nájemce hradí a uplatnění odpisů nájemcem je upraveno písemnou smlouvou a o vynaložené částky není zvýšena vstupní cena u odpisovatele daného majetku, dále poplatník, který je původním odpisovatelem majetku v případech, kdy došlo k převodu vlastnictví hmotného movitého majetku na věřitele v důsledku zajištění dluhu převodem práva na základě smlouvy o výpůjčce na dobu zajištění dluhu převodem práva, dále pachtýř obchodního závodu který má k odpisování písemný souhlas propachtovatele, nebo také poplatník, který eviduje stavby či pěstitelské celky trvalých porostů dokončené na cizím pozemku není-li jejich hodnota součástí ocenění pozemku u odpisovatele.

Pro uplatnění daňových odpisů hmotného majetku jsou ZDP stanoveny 4 základní techniky odpisování. Těmi jsou odpisování rovnoměrné, zrychlené, odpisování rovnoměrné časové či výkonové (uplatnitelné pouze u striktně vymezeného majetku dle ZDP) a specifická technika odpisování technologických částí zařízení využívaných k výrobě elektřiny ze slunečního záření. Způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví subjekt, který je oprávněn majetek odpisovat. Výjimku ale tvoří případ, kdy je poplatník povinen pokračovat v odpisování započatém původním odpisovatelem (§ 30 odst. 10 ZDP). Pokud není ZDP umožněno uplatnění jiné formy odpisování, je poplatník povinen použít techniku rovnoměrného nebo zrychleného výpočtu odpisů. Pak je nutností zařadit majetek v prvním roce odpisování do některé z 6 odpisových skupin dle Přílohy č. 1 ZDP, která vymezuje, do jaké skupiny svou povahou majetek spadá. Zařazení do skupin také udává dobu odpisování.

Rovnoměrné odpisování způsobuje zatížení poplatníkovra základu daně odpisovými náklady ve stále stejné výši téměř po celou dobu odpisování, výjimkou jsou odpisy majetku za zdaňovací období, ve kterém je majetek odpisován poprvé. U vybraného majetku lze také navýšit odpisy prvního roku na úkor odpisů v letech následujících. Tím dojde k jinému rozložení odpisů v čase. Pro tento účel stanoví ZDP tabulky ročních odpisových sazeb. Roční odpisové sazby pro výpočet rovnoměrných odpisů stanovené ZDP jsou považovány jako maximální možné, je tedy možné odchýlit se od nich a prodloužit dobu odpisování uplatněním nižší částky odpisů vypočtených nižšími sazbami, než jaké udává ZDP.

Zrychlené odpisování způsobuje uplatnění odpisů po dobu odpisování majetku nerovnoměrně, jelikož větší část hodnoty majetku je do nákladů promítnuta v prvních letech odpisování a v dalších letech se výše uplatňovaných odpisů snižuje. Při výpočtu jsou používány koeficienty stanovené ZDP přiřazené jednotlivým odpisovým skupinám. Základnou pro výpočet zrychlených odpisů je v prvním roce odpisování vstupní cena majetku, v dalších letech pak jeho zůstatková cena (zvýšená zůstatková cena, pokud dojde k technickému zhodnocení během odpisování majetku).

Rovnoměrné časové odpisování se použije u otvírek nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace (pokud není součástí hmotného majetku, do jehož vstupní ceny jsou zahrnuty), dočasných staveb, důlních děl a hmotného majetku, jehož životnost nebo doba trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem.

Při výpočtu výkonových odpisů se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a stanoveného počtu výrobků. Tento způsob odpisování se použije pro odpisování matric, zápustek, forem, modelů a šablon (dle kódů Klasifikace CZ-CPA). U těchto majetkových složek lze použít i časové odpisování.

Majetek tvořící technologickou část solárních zařízení využívaných k výrobě elektřiny ze slunečního záření se odpisuje technikou rovnoměrného časového odpisování bez přerušení po dobu 240 měsíců.

Uplatnění daňových odpisů není pro poplatníka povinností (kromě příjemců investičních pobídek s povinností minimalizace základu daně). Proto je možné rovnoměrné a zrychlené odpisování hmotného majetku přerušit. Při znovuzahájení odpisování je ale nutno pokračovat takovým způsobem, jako by odpisování přerušeno vůbec nebylo. (Chalupa, et al., 2015, p. 77-89)

Daňové odpisování nehmotného majetku, který byl odpisovatelem zaevidován počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2004 má velmi blízko k účetnímu pojetí odpisování. Ovšem pro správné určení techniky odpisování je dle ZDP nutné správné zařazení nehmotného majetku do dvou skupin. První skupinu tvoří nehmotný majetek s právem jeho užívání na dobu určitou a druhou skupinu tvoří nehmotný majetek s právem jeho užívání na dobu neurčitou.

Pokud má poplatník k majetku právo užívání na dobu určitou, roční odpis se vyjádří jako podíl vstupní ceny majetku a doby sjednaného práva užívání podle smlouvy (ve dnech či měsících), vynásobený počtem časových jednotek (dnů nebo měsíců) užívání v daném roce. V případě nehmotného majetku, jehož doba užívání není smlouvou stanovena na dobu určitou, se použije technika rovnoměrného odpisování a to po dobu 18 měsíců pro audiovizuální díla, 36 měsíců pro software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, 60 měsíců pro zřizovací výdaje a 72 měsíců pro ostatní nehmotný majetek. Pokud dojde k nabytí nehmotného majetku obchodní korporací vkladem či její přeměnou, stanoví ZDP povinnost pokračovat v odpisování započatém původním odpisovatelem. Nabyvatel takového majetku pokračuje v odpisování ze vstupní ceny evidované u původního odpisovatele a způsobem, kterým byl doposud majetek odpisován. Pokračovat v odpisování je možné ale pouze v případě, že původní odpisovatel mohl sám daný majetek odpisovat, a to do výše úhrady prokázané vkladatelem. (Chalupa, et al., 2015, p. 90-93)

5. Účtování o majetku

Tabulka 1: Základní případy účtování o majetku

	ÚČETNÍ OPERACE	MD	Dal
	Pořízení DNM, DHM, technického zhodnocení		
	koupí	04x	21x
	bezúplatným převod z finančního leasingu	04x	08x
	bezhotovostně	04x	32x 47x
1	vkladem za upsaný základní kapitál	04x	35x
	uplatněním práva nákupní opce a v případě úroků z úvěrů a zápůjček do doby uvedení do užívání	04x	37x
	bezúplatným převedením vyjma daru	04x	41x
	převodem z osobního užívání do podnikání	04x	49x
	vytvořením vlastní činností	04x	58x
	darem	04x	64x
	Pořízení (nevznikají-li náklady související s pořízením)		
2	DNM	01x	
	DHM odpisovaný	02x	
	DHM neodpisovaný	03x	
	Uvedení do užívání		
3	DNM	01x	04x
	DHM odpisovaný	02x	04x
	DHM neodpisovaný	03x	04x
	Účetní odpisy		
4	DNM	55x	07x
	DHM	55x	08x
	záporného goodwillu	07x	64x
	aktivního oceňovacího rozdílu	55x	09x
	záporného oceňovacího rozdílu	09x	64x

Zdroj: autor

Tabulka 1 znázorňuje základní účetní případy, ke kterým nejčastěji dochází. Použité účtové skupiny jsou v souladu s českým účetním standardem č. 013. Účetní jednotka má povinnost účtovat o majetku do uvedených skupin, příslušné účty ve skupině může číslovat dle vlastního uvážení⁴. Účetní operace č. 1 ukazuje způsob účtování v případě pořízení majetku, pokud vznikají i náklady s pořízením související. Ty se stávají součástí vstupní ceny daného majetku. Operace č. 2 naopak zobrazuje případ, kdy takové vedlejší náklady nevznikají. V takovém případě je účtováno přímo na příslušný majetkový účet na straně Má Dáti. Strana Dal je

⁴ Ukázková účtová osnova je uvedena v příloze této práce.

pak shodná s předchozí účetní operací. Operace č. 3 zobrazuje účetní případ, kdy se pořízený majetek zařadí do užívání, tedy se převede z účtu pořízení na příslušný majetkový účet, pokud nebylo zaúčtováno na majetkový účet přímo při pořízení. Účetní operace č. 4 pak uvádí způsob účtování účetních odpisů.

6. Oprava a udržování dlouhodobého majetku

„Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.”⁵ Pro daňové účely se použije obsah pojmů dle této vyhlášky, ZDP tyto pojmy nevymezuje.

Fyzickým opotřebením se rozumí postupné opotřebovávání majetku ve výrobním či obdobném procesu, které lze odstranit opravou. Poškozením se rozumí většinou jednorázové poškození, které lze napravit opravou. Za uvedení do původního stavu je považováno uvedení do jakéhokoli dřívějšího (předchozího) stavu, bez ohledu na to, u jakého vlastníka. Nesmí ovšem uvedením do předchozího stavu dojít k technickému zhodnocení (například nástavbou). Pak se nejedná o opravu, byť jde o uvedení do dřívějšího stavu. Rozlišování oprav a údržby nemá pro tyto účely význam, za obvyklých podmínek jsou obě kategorie daňově uznatelným výdajem. (Skála, M., 2008, p. 100-106)

⁵ vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

7. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku – účetní pohled

Technické zhodnocení je z hlediska účetních předpisů definováno pro majetek hmotné i nehmotné povahy společně a to § 47 vyhlášky. Jedná se o zásahy do majetku, který je uveden do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav.

Zásadní rozdíl mezi účetním a daňovým pohledem je ale v limitní hranici, od níž jsou tyto zásahy považovány za technické zhodnocení. O technickém zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku hovoříme tehdy, když vynaložené náklady dosáhnou meze, od níž je nehmotný majetek účetní jednotkou považován za dlouhodobý nehmotný majetek. Ke vzniku technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku dochází, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění, od něhož je jednotlivý majetek účetní jednotkou považován za dlouhodobý hmotný. Je-li předmětem hodnocení stavba, rozhodnou je míra významnosti hodnoty zásahu ve vztahu k ocenění stavby, tedy vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou, přičemž tato mez dosahuje významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně dané stavby. O technické zhodnocení, k jehož účtování a odepisování je účetní jednotka oprávněna, se zvyšuje ocenění DNM a odpisovaného DHM.

V případě staveb oceněných 1 Kč (nemovité kulturní památky, církevní stavby) se jejich ocenění o provedené technické zhodnocení nezvyšuje, takové se účtuje a odepisuje samostatně. Náklady vynaloženými na technické zhodnocení DHM i DNM se rozumí souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého majetku vynaložených za účetní období. Oproti tomu, ZDP posuzuje částku vynaloženou na výdaje charakteru technického zhodnocení nehmotného majetku k okamžiku jeho ukončení, ne za celé účetní období. (Chalupa, et al. 2015, p. 71-72)

8. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku – daňový pohled

8.1. Obecné vymezení

„Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb.”⁶ Takto je definováno technické zhodnocení obecně v § 33 zákona o daních z příjmů. Technické zhodnocení nehmotného majetku je upraveno samostatně v § 32a. Vzhledem k tomu, že v žádném jiném platném právním předpise nebylo do 1. ledna 2014 technické zhodnocení definováno, přebíraly všechny předpisy tento pojem i jeho obsah. Povaha technického zhodnocení a jeho chybné pochopení je často důvodem k výkladovým problémům. (Skála, M., 2008, p. 14-16)

Důležitou skutečností je, že tyto výdaje jsou vždy sledovány na jednom majetku za zdaňovací období. To znamená, že když provede zásah do majetku více subjektů (např. více subdodavatelů během jedné stavební úpravy), je nutné sledovat všechny tyto výdaje souhrnně, aby bylo jasné, zda bylo dosaženo limitní výše technického zhodnocení. Podstatné je, že technickým zhodnocením není nástavba, stavební úprava, rekonstrukce, atd., ale výdaje na ně vynaložené. Například rekonstrukce provedená nájemcem budovy je stále majetkem pronajímatele, ale výdaje na rekonstrukci jsou technickým zhodnocením, které může evidovat a odpisovat nájemce.

Zatímco částky vynaložené na opravy a údržbu majetku jsou běžným nákladem, výdaje na technické zhodnocení DM se stávají součástí ocenění daného majetku a jsou uplatňovány postupně, formou odpisů. Samotná existence technického zhodnocení je založena na nutnosti časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po více zdaňovacích obdobích tak, aby se v každém zdaňovacím období proti zdanitelným příjmům uplatnila jen část výdajů na nově vzniklou užitnou

⁶ § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

hodnotu. Tím je zajištěn časový soulad mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady. (Skála, M., 2008, p. 14-16)

Technické zhodnocení se odpisuje (výdaje na něj jsou uplatňovány postupně), opravy a udržování jsou běžným provozním nákladem. Proto často dochází ke snaze poplatníka označit vynaložené výdaje za opravu, ne za technické zhodnocení. Tím dojde k jednorázovému, ne postupnému uplatnění takových výdajů a tedy zvýšení nákladů.

Technické zhodnocení se ve výsledku může projevit dvěma způsoby. Buď jako výdaj zvyšující vstupní či zůstatkovou cenu zhodnocovaného majetku, nebo jako výdaj na pořízení samostatného DM (hmotného majetku) – technického zhodnocení. Tato situace nastává zejména v případě zhodnocování najatého majetku, kulturní památky či pozemku, kdy se technické zhodnocení nestává součástí ocenění zhodnocovaného majetku, ale je samostatně evidovaným a účtovaným DM (hmotným majetkem).

Technicky zhodnotit lze majetek (dle ZDP). Pojem majetek však není blíže vymezen. Jelikož existují majetkové hodnoty, které na základě jejich charakteru zhodnotit nelze, lze říci, že technicky zhodnotit je možné pouze majetek, na kterém lze provést nástavbu, přístavbu, stavební úpravu, rekonstrukci či modernizaci. (Skála, M., 2008, p. 16-17)

Nástavby, přístavby a stavební úpravy jsou definovány podle § 2 odst. 5 stavebního zákona⁷. Je nutné respektovat význam těchto pojmů ze stavebního zákona. Změnou dokončené stavby je pak nástavba, kterou se stavba zvyšuje, přístavba, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou a stavební úprava, při které je zachováno půdorysné i výškové ohraničení stavby. Za stavební úpravu je považováno i zateplení pláště stavby. Rekonstrukcí je zásah do majetku s následnou změnou účelu nebo technických parametrů, a to jak staveb, tak veškerého jiného majetku, na kterém ji lze provést. Změnou účelu se rozumí na příklad změna stavby pro bydlení na stavbu pro administrativu a služby, nebo změna osobního automobilu na automobil nákladní. Změnou technických parametrů se rozumí změna typických, charakterizujících vlastností majetku. Například změna tepelně izolačních vlastností budovy, změna

⁷ zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (tzv. stavební zákon)

velikosti operační paměti počítače, nebo nahrazení většího množství komponentů menším počtem výkonnějších. Modernizací je myšleno rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Tím jsou myšleny například přidané nosiče na automobil nebo nové rozvody vody. Vždy se jedná o změny již dokončeného majetku. Pokud dojde ke změně nedokončeného majetku, nejedná se o technické zhodnocení, ale o výdaj, který zvyšuje hodnotu výsledného DM. Zároveň se musí jednat o dokončené nástavby, přístavby, atd. Za dokončené je lze považovat dnem nabytí právní mocí kolaudačního souhlasu (pokud mu podléhá), nebo ve chvíli, kdy jsou změny plně použitelné a funkční.

Dle Ministerstva financí a jeho vyjádření v pokynu D-22⁸ není změnou technických parametrů, tedy ani rekonstrukcí a tím pádem ani technickým zhodnocením jen samotná záměna použitého materiálu, a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken. Je zřejmé, že mnohdy záměna materiálu mění technické parametry. Přesto se takové případy, dle daného pokynu, považují za opravu, přesněji uvedení do provozuschopného stavu. Zároveň se podle tohoto pokynu nepovažuje za technické zhodnocení vybavení motorového vozidla zimními pneumatikami, byť se může zdát, že jde o modernizaci. (Skála, M., 2008, p. 18-37)

U výdajů, které mají povahu technického zhodnocení, ale nedosahují výše 40 000 Kč na jednom majetku v jednom zdaňovacím období, se může poplatník rozhodnout, zda bude tyto výdaje evidovat jako technické zhodnocení, anebo jako výdaj podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP, který může být daňově uznatelný. Takový výdaj poté nezvyšuje vstupní cenu hmotného majetku pořízeného ve stejném zdaňovacím období.

8.2. Technické zhodnocení nehmotného majetku

Technické zhodnocení DM je účetními předpisy definováno pro hmotný i nehmotný dlouhodobý majetek společně. Z hlediska daňového, je však technické zhodnocení nehmotného majetku upraveno samostatně v § 32a ZDP.

⁸ Pokyn GFŘ D-22 čj. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Za technické zhodnocení jsou považovány výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku, anebo zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu. A to v případě, že u jednotlivého majetku po ukončení převyší částku 40 000 Kč. Za technické zhodnocení jsou považovány i uvedené výdaje, které nepřesahují stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad). Naopak technickým zhodnocením nehmotného majetku nejsou výdaje na změnu technických parametrů. Na rozdíl od definice § 33 ZDP, není nutné u nehmotného majetku tyto výdaje na zásahy do majetku během jednoho zdaňovacího období sčítat. Každý dokončený zásah do nehmotného majetku je posuzován zcela samostatně. (Líbal, T., 2014, p. 13)

Na základě ZDP platí, že v měsíci následujícím po měsíci ve kterém bylo dokončeno technické zhodnocení, pokračuje poplatník v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy. Zhodnocený majetek je pak odpisován rovnoměrně, bez přerušování, po zbývajících dobu jeho odpisování, nejméně však:

- audiovizuální dílo po dobu 9 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje po dobu 18 měsíců,
- nehmotný majetek, je-li právo užívání sjednáno na dobu určitou, do konce doby sjednané smlouvou,
- ostatní nehmotný majetek po dobu 36 měsíců.

Ukončené technické zhodnocení již odepsaného nehmotného majetku se odpisuje samostatně. Pokud dojde k prodloužení práva užívání sjednaného smlouvou na dobu určitou, zvýší poplatník o hodnotu technického zhodnocení vstupní cenu a pokračuje v odpisování nehmotného majetku z této zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy, a to od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k prodloužení práva užívání, opět rovnoměrně bez přerušování do konce doby nově sjednaného práva užívání.

8.3. Technické zhodnocení majetku vyloučeného z odpisování

ZDP v § 27 vymezuje hmotný majetek vyloučený z odpisování. Pro účely jeho technického zhodnocení jej lze rozdělit do dvou skupin.

První skupinu tvoří majetek obecně odepisovatelný, ale vzhledem k okolnostem z odpisování vyloučený. Jde na příklad o bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč, nebo inventarizační přebytky hmotného majetku. Na takové případy myslí § 30 odst. 1 ZDP, který říká, že samostatně odpisované technické zhodnocení provedené na hmotném majetku vyloučeného z odpisování se zařídí do odpisové skupiny, do které náleží hmotný majetek, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno. Podle dané skupiny je následně i odpisováno.

Druhou skupinu tvoří majetek, který nelze obecně odepisovat ze své podstaty. Nespotřebává se. Tím jsou myšlena například umělecká díla, nebo movité kulturní památky. Pokud takový hmotný majetek nelze odepisovat, nelze pak odepisovat ani jeho technické zhodnocení. (Skála, M., 2008, p. 63-65)

8.4. Technické zhodnocení drobného majetku

Drobným dlouhodobým majetkem je z hlediska účetního majetek, který sice účetní jednotka považuje za dlouhodobý hmotný nebo nehmotný, ale z důvodu nepřekročení limitní hranice 40 000 Kč nebo 60 000 Kč za něj není považován z hlediska daňového. Ve smyslu ustanovení ZDP dochází technickým zhodnocením takového majetku ke vzniku plnohodnotného hmotného či nehmotného majetku, přičemž vstupní cena takto nově vzniklého majetku je tvořena součtem hodnoty technického zhodnocení a původního ocenění zhodnoceného majetku a přesahuje částku 40 000 Kč nebo 60 000 Kč. Odpisy takto vzniklého majetku lze daňově uplatnit pouze do výše zjištěné vstupní ceny snížené o účetní odpisy, které již byly dříve zahrnuty do základu daně.

Další problematickou kategorií je majetek nehmotné povahy, který není účetní jednotkou považován za dlouhodobý i přes svou dlouhodobou použitelnost a není ani nehmotným majetkem dle ZDP. Takový majetek je při svém pořízení účtován přímo na vrub nákladů. Pokud je takový majetek technicky zhodnocen, je toto technické zhodnocení považováno dle vyhlášky od výše ocenění stanoveného účetní jednotkou za samostatný dlouhodobý nehmotný majetek. Pokud hodnota

tohoto zhodnocení překročí limitní hranici 60 000 Kč, stává se i nehmotným majetkem ve smyslu ZDP. (Chalupa, et al. 2015, p. 89-96)

8.5. Technické zhodnocení zvířat

Z definice technického zhodnocení, kterým jsou výdaje na nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce či modernizace s největší pravděpodobností nelze takové výdaje uplatnit jako technické zhodnocení zvířat. Poté ani změna účelu či technických parametrů a rozšíření vybavenosti či použitelnosti nejspíše u zvířat nepřichází v úvahu.

8.6. Technické zhodnocení technického zhodnocení

Obecně platí, že dle ZDP nelze technicky zhodnotit technické zhodnocení, tedy „zhodnotit výdaje“. Co ale možné je, je zvýšit vstupní (zůstatkovou) cenu předchozího technického zhodnocení, což ukládá za povinnost ZDP pro samostatně evidované a odpisované technické zhodnocení. Například opakované technické zhodnocení jedním nájemcem na jednom předmětu nájmu. V takovém případě platí, že nájemce zvýší o hodnotu nového technického zhodnocení vstupní (zůstatkovou) cenu původního technického zhodnocení. (Skála, M., 2008, p. 71-72)

8.7. Technické zhodnocení pozemku

Pozemek je z hlediska účetního neodpisovaný DHM a z hlediska daňového není hmotným majetkem. Případné terénní úpravy pozemku, přiřazení nových předmětů k pozemku, nebo vystavění cest je nutné evidovat jinak, například jako samostatnou stavbu nezapsanou v katastru nemovitostí.

9. Metodika

Cílem této práce je popsat technické zhodnocení dlouhodobého majetku dle platné legislativy od 1. ledna 2014 a to jak z pohledu účetních předpisů, tak z hlediska daňové legislativy. Dílčími cíli je analyzovat změny v úpravě technického zhodnocení a dlouhodobého majetku v účetních předpisech a daňové legislativě, popsat dopady těchto změn a také zhodnotit efekt technického zhodnocení, respektive oprav a udržování na účetní výkazy a základ daně podnikatelského subjektu.

Data použitá pro aplikační část práce jsou poskytnuta auditorskou společností, která se zabývá vedením účetnictví, poskytováním auditorských služeb a služeb daňového poradenství. Data jsou získána přímo z účetních záznamů a výkazů za roky 2013, 2014 a 2015 vybraného podnikatelského subjektu, který je klientem této auditorské společnosti. V době vzniku této bakalářské práce nejsou k dispozici účetní výkazy společnosti za rok 2015, proto získaná data vychází z předběžně sestavených výkazů sloužících pouze pro interní potřeby podniku. Zkoumaná společnost souhlasila s použitím dat a poskytla i komentář ke zkoumané problematice, nicméně přeje si zůstat nejmenována. Z tohoto důvodu jsou některé informace (pro účely této práce nepodstatné informace) záměrně zkrácené, aby nemohlo dojít k její identifikaci.

Základem pro aplikační část je zhodnocení dané problematiky u podnikatelského subjektu. V první řadě analyzovat celkovou situaci, tedy zda subjekt používá vnitropodnikové směrnice, zda jsou pouhým kopírováním zákonných ustanovení či jsou upraveny pro potřeby konkrétních činností podniku a zda jsou aktuální, tedy přizpůsobeny aktuálně platné legislativě.

Aplikační část práce se dále soustředí na popsání problematiky na konkrétních příkladech, včetně způsobu účtování a dopadu na účetní výkazy a výsledek hospodaření podnikatelského subjektu. Součástí jsou i příklady efektu jiné metody odpisování dlouhodobého majetku na základ daně. Zároveň je uveden i modelový příklad zobrazující způsoby zachycení majetku v situaci, kdy účetní jednotka stanoví hranice pro zařazení majetku do dlouhodobého rozdílné od ustanovení zákona o daních z příjmů. Důraz je kladen především na způsob odpisování dlouhodobého majetku po provedeném technickém zhodnocení.

10. Analýza hodnoceného podniku

10.1. Charakteristika podnikatelského subjektu

Hodnoceným podnikem je akciová společnost se sídlem v Ústeckém kraji, jejíž hlavním předmětem činnosti je specializovaný maloobchod a velkoobchod se zbožím. Zápis do obchodního rejstříku proběhl v roce 2005. Společnost provozuje necelých 40 prodejen v České a Slovenské republice, většinu z nich na základě franchisingových smluv, ve kterých je zaměstnáno více než 350 zaměstnanců.

10.2. Vnitropodniková směrnice podniku

Společnost již od svého vzniku vlastní vcelku podrobně zpracovanou interní směrnici, nicméně oblast dlouhodobého majetku v ní není příliš podrobně řešena. Interní směrnice společnosti obsahuje tyto informace o DM:

- použité účetní metody – dle zákona o účetnictví,
- použité obecné účetní zásady – dle zákona o účetnictví,
- odpisový plán účetních odpisů bere za základ metody používané pro vyčíslení daňových odpisů, daňové a účetní odpisy se tedy rovnají,
- pro vyčíslení daňových odpisů se použije lineární metoda,
- drobný DM hmotný s pořizovací cenou do 40 000 Kč je veden jako zásoba a účtován do nákladů na účet 501 – Spotřeba materiálu,
- drobný DM nehmotný s pořizovací cenou do 60 000 Kč je účtován do nákladů na účet 518 – Ostatní služby,
- evidence drobného majetku je vedena od jeho pořizovací ceny přesahující 3 000 Kč.

Je zcela evidentní, že úpravě dlouhodobému majetku v interní směrnici nebylo věnováno mnoho úsilí. Vzhledem k hlavní činnosti podniku upravuje interní směrnice především oblast oběžného majetku, který také konstantně tvoří zhruba 85 % celkových aktiv, zvláště pak položku zboží. Další rozsáhlou částí interní směrnice je mzdový předpis, kterým se upravují mzdy, příplatky, odměny, nepěňžitě zaměstnanecké benefity, čerpání dovolené, apod. O úpravě technického zhodnocení není v interní směrnici zmínka.

Jelikož podnik svěřil vedení účetnictví auditorské společnosti, která také každoročně provádí audit účetní závěrky, následuje interní směrnice platné právní předpisy a vždy když dochází k legislativním změnám, je aktualizována.

10.3. Struktura majetku podniku

Tabulka 2: Vybrané položky rozvahy (brutto, zaokrouhлено, v tis. Kč)

Označení	Položka rozvahy	2013	2014	2015
	Aktiva celkem	153 000	156 600	170 000
B.	Dlouhodobý majetek	22 900	24 200	25 800
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	1 700	1 700	1 700
B. I. 3.	Software	1 700	1 700	1 700
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	20 700	21 800	23 400
B. II. 1.	Pozemky	100	100	100
B. II. 2.	Stavby	14 300	14 300	14 400
B. II. 3.	Hmotné movité věci a jejich soubory	6 300	7 400	8 900
C.	Oběžná aktiva	129 900	132 300	143 900
C. I.	Zásoby	40 200	46 100	57 500
C. I. 5.	Zboží	38 700	45 200	56 800
C. III.	Krátkodobé pohledávky	75 100	74 200	72 000

Zdroj: rozvaha podniku k 31. 12. 2013 a 31. 12. 2014, interní zdroje podniku

Z rozvah jednotlivých let vyplývá, že hlavní složku dlouhodobého hmotného majetku tvoří stavby, na těch také dochází velmi často k technickému zhodnocení a opravám i údržbě. Majetek evidovaný jako hmotné movité věci a jejich soubory tvoří vybavení kanceláří, prodejen a skladů, výpočetní technika a automobily. Na hmotných movitých věcech a jejich souborech dochází v každém účetním období k opravám a údržbě. Jedinou složkou dlouhodobého nehmotného majetku je software a to po celou zkoumanou dobu. Oběžná aktiva tvoří každoročně nepočtenější složku celkových aktiv, ze zásob je to zejména zboží, krátkodobé pohledávky jsou po zboží druhou nepočtenější položkou oběžných aktiv.

10.4. Legislativní úprava vnitropodnikové směrnice

Žádný účetní předpis neukládá účetním jednotkám povinnost vytvořit nějakou formu vnitřní směrnice. Nicméně dá se usoudit, že její vytvoření předpokládá. Vzhledem k oblastem zákona, kde si může účetní jednotka zvolit, které účetní metody použije, je více než vhodné nějakou formu směrnice vytvořit a přizpůsobit ji konkrétním činnostem účetní jednotky. Nejlépe pro každou oblast účetnictví zvlášť, tyto metody vymezit, striktně popsat jejich použití a odůvodnit jejich výběr. I přes benevolentnost zákona v některých oblastech účetnictví (např. účetní odpisování) je samozřejmě nutné následovat platnou právní úpravu, která se velmi často mění a pravidelně směrnici aktualizovat k platnému znění zákonů, vyhlášek,

či Českých účetních standardů. Kvalitně vytvořená vnitřní směrnice pak slouží nejen pracovníkům účtárny ke správnému vedení účetnictví, ale také případným novým pracovníkům k lepší orientaci v řízení účetní jednotky, vymezuje odpovědnost za konkrétní činnosti v podniku, pravomoci a povinnosti pracovníků a vylučuje nahodilé nekontinuální jednání a usnadňuje kontrolu vedení podniku. (Otrusínová & Šteker, 2007)

10.5. Návrh zachycení technického zhodnocení ve vnitropodnikové směrnici

Název: Akciová společnost, a.s.
Sídlo: Ústecký kraj
IČO: 383 78 671

Návrh vnitropodnikové směrnice:
Vnitropodniková směrnice č. 1

Zásady pro účtování o technickém zhodnocení dlouhodobého majetku

Úvodní ustanovení:

Tato směrnice vymezuje technické zhodnocení dlouhodobého majetku zásadně dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a způsob účtování o něm dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 a souvisejících předpisů v platném znění.

Právní předpisy upravující technické zhodnocení:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném k 1. lednu 2016
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném k 1. lednu 2016
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- Český účetní standard pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů č. 013

Přijaté zásady:

(1) O technickém zhodnocení dlouhodobého majetku hmotného se účtuje, pokud výdaje charakteru technického zhodnocení na jednom majetku překročí za jedno účetní období hranici pro zařazení majetku do majetku dlouhodobého, tedy 40 000 Kč. Výdaje nepřesahující stanovenou částku se uplatní jako náklad.

(2) O technickém zhodnocení dlouhodobého majetku nehmotného se účtuje, pokud výdaje charakteru technického zhodnocení po ukončení převýší na jednom majetku 40 000 Kč. Výdaje nepřesahující stanovenou částku se uplatní jako náklad.

(3) Výklad pojmu „výdaje na technické zhodnocení“ se plně řídí výkladem pojmu dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném k 1. lednu 2016.

(4) O technické zhodnocení podle bodu (1) až (3) se zvýší ocenění dlouhodobého nehmotného majetku a odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku, na kterém bylo provedeno a takto zhodnocený majetek se dále odepisuje ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny.

(5) V případě technického zhodnocení drobného dlouhodobého majetku, který nesplňuje stanovenou hranici 40 000 Kč (60 000 Kč) pro zařazení do majetku dlouhodobého, vzniká nový dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek, jehož vstupní cena se rovná součtu provedeného technického zhodnocení a původního ocenění majetku pokud tato cena převyšuje stanovenou hranici 40 000 Kč (60 000 Kč) a odepisuje se dle odpisového plánu. Je-li technicky zhodnocený drobný dlouhodobý majetek již zcela odepsaný, nezvyšuje se jeho ocenění o výdaje na technické zhodnocení, ale účtuje se o novém dlouhodobém majetku, technickém zhodnocením, podle bodu (1) až (3).

(6) O pořizovací cenu majetku odkoupeného v případě finančního leasingu se zvýší pořizovací cena technického zhodnocení, které bylo na daném majetku provedeno, účtovaného jako jiný dlouhodobý majetek a již odpisovaného společností po dobu užívání majetku. V odpisování se pokračuje ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny. Podmínkou uzavření smlouvy o finančním leasingu je stanovení způsobu vypořádání případné zůstatkové ceny takového jiného dlouhodobého majetku.

(7) Technickým zhodnocením najatého majetku vzniká nový dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek, o kterém společnost účtuje jako o jiném dlouhodobém majetku a odepisuje jej podle pravidel pro dlouhodobý majetek, na kterém bylo dané technické zhodnocení provedeno, pokud dává společnosti právo takto učinit nájemní smlouva. Podmínkou uzavření nájemní smlouvy je stanovení způsobu vypořádání případné zůstatkové ceny takového jiného dlouhodobého majetku s pronajímatelem.

Závěrečná ustanovení:

Účinnost směrnice: od 1. ledna 2016

Dříve vydaná směrnice pozbývá platnost: 31. prosince 2015.

Vydal:

Podpis

Schválil:

Podpis

V:

Dne:

11. Technické zhodnocení prováděné analyzovaným podnikem

Akciová společnost, a.s. provedla ve zkoumaném období několik technických zhodnocení na různém dlouhodobém majetku. Na základě interní směrnice společnosti je známo, že veškerý majetek společnosti evidovaný jako dlouhodobý je odpisován tak, že účetní odpisy berou za základ metody pro vyčíslení odpisů daňových, tedy se rovnají. Pro vyčíslení daňových odpisů používá účetní jednotka metodu lineární neboli rovnoměrné odpisování. Účetní jednotka nevyužívá možnosti zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, ani se neodchyluje od ročních odpisových sazeb. Po dobu užívání majetku nepřerušuje daňové odpisování.

11.1. Technické zhodnocení budovy skladu

V roce 2013 proběhlo technické zhodnocení jedné z budov skladů zboží. Budova byla uvedena do užívání 15. května 2005 a je zařazena v 5. odpisové skupině, odpisový plán je tedy sestaven na dobu 30 let. Pořizovací cena budovy je 3 000 000 Kč. S pořízením nevznikly žádné vedlejší pořizovací náklady, které by se staly součástí ocenění budovy.

Technické zhodnocení vzniklo z důvodu vynaložení výdajů na zvětšení rozměrů některých oken budovy. Z důvodu nutnosti zlepšit viditelnost v budově, kde byla původní okna příliš malá, se rozhodlo o výměně některých oken za větší, místo výměny osvětlení v celé budově, které by znamenalo vyšší finanční zátěž. Celkové vynaložené výdaje zahrnovaly vyjmutí stávajících oken, vybourání otvorů pro vložení nových oken a nová okna samotná. Tyto výdaje činily celkem 250 000 Kč.

Vzhledem k definici technického zhodnocení podle ZDP, se jedná o změnu technických parametrů, tedy o rekonstrukci. Bylo správně rozhodnuto o uplatnění vynaložených výdajů jako o technickém zhodnocení. Rekonstrukce byla zahájena 1. března 2013 a uvedena do užívání k 1. květnu 2013.

V roce 2013 neupravoval technické zhodnocení jiný právní předpis než ZDP, všechny ostatní předpisy se řídily výkladem pojmů dle ZDP, určení pravidel pro účtování o něm bylo tedy jednoznačné.

Rozpis odpisů budovy:

Tabulka 3: Rozpis odpisů technicky zhodnocené budovy (v Kč)

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis	Rok	Účetní odpis	Daňový odpis
2005	42 000	42 000	2020	110 500	110 500
2006	102 000	102 000	2021	110 500	110 500
2007	102 000	102 000	2022	110 500	110 500
2008	102 000	102 000	2023	110 500	110 500
2009	102 000	102 000	2024	110 500	110 500
2010	102 000	102 000	2025	110 500	110 500
2011	102 000	102 000	2026	110 500	110 500
2012	102 000	102 000	2027	110 500	110 500
2013	110 500	110 500	2028	110 500	110 500
2014	110 500	110 500	2029	110 500	110 500
2015	110 500	110 500	2030	110 500	110 500
2016	110 500	110 500	2031	110 500	110 500
2017	110 500	110 500	2032	110 500	110 500
2018	110 500	110 500	2033	110 500	110 500
2019	110 500	110 500	2034	110 500	110 500
			2035	63 000	63 000

Zdroj: interní zdroje podniku

$$\text{Roční daňový odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{100} * \text{roční odpisová sazba} \quad (1)$$

$$\text{Roční účetní odpis} = \text{roční daňový odpis}$$

Pro vyčíslení ročních daňových odpisů se použijí roční odpisové sazby uvedené v tabulce 4. Tyto sazby plně odpovídají ustanovením ZDP. V prvním roce odpisování se použije roční sazba pro první rok odpisování, v dalších letech pak roční sazba pro další roky odpisování. V roce 2013, ve kterém došlo k technickému zhodnocení, se zvýší ocenění budovy z 3 000 000 Kč na 3 250 000 Kč a odpisy se nadále počítají z této zvýšené vstupní ceny za použití roční sazby pro zvýšenou vstupní cenu.

Tabulka 4: Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování hmotného majetku

Odpisová skupina	První rok odpisování	Další roky odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: §31 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Účtování:

Tabulka 5: Účtování o budově

Datum	Účetní operace	Částka	MD/Dal
15. 5. 2005	pořízení budovy	3 000 000 Kč	042/321
15. 5. 2005	zařazení budovy do užívání	3 000 000 Kč	021/042
31. 12. 2005	odpisy za rok 2005	42 000 Kč	551/081
31. 12. 2006 – 2012	odpisy	102 000 Kč	551/081
1. 3. – 30. 4. 2013	výdaje na technické zhodnocení	250 000 Kč	042/321
1. 5. 2013	zařazení technického zhodnocení do užívání	250 000 Kč	021/042
31. 12. 2013 – 2034	odpisy	110 500 Kč	551/081
31. 12. 2035	odpisy za rok 2035	63 000 Kč	551/081

Zdroj: interní zdroje podniku

Zaúčtováním technického zhodnocení na účet 021 – Stavby se zvýší ocenění zhodnocené budovy o toto technické zhodnocení. To se následně projeví zvýšením hodnoty v položce B. II. 2. Stavby⁹ v rozvaze. Následné odpisy budovy ze zvýšené vstupní ceny se pak projeví ve výkazu zisku a ztráty zvýšením položky E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku¹⁰. Vynaložené výdaje na technické zhodnocení se tedy projeví v nákladech postupně ve formě odpisů. Pokud by byly výdaje na technické zhodnocení chybně určeny za opravu či údržbu, celkové výdaje by se projeví v nákladech najednou, v roce kdy byly vynaloženy a zvyšovaly by položku H. Ostatní provozní náklady¹¹ výkazu zisku a ztráty a tím by byl neoprávněně snížen výsledek hospodaření.

Dopad na základ daně:

Vzhledem k tomu, že účetní odpisy se rovnají daňovým, nenastává nutnost řešit rozdílnou výši účetních a daňových odpisů. Při sestavování přiznání k dani z příjmů právnických osob tedy nedochází k úpravě výsledku hospodaření o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Zvýšením vstupní ceny majetku o provedené

⁹ Položka rozvahy B. II. 2. Stavby je již od 1. ledna 2016 dle nového uspořádání a označování položek rozvahy označena jako B. II. 1.2. Stavby, z důvodu novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb.,

¹⁰ Položka E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku výkazu zisku a ztráty je nově pojmenována jako E. Úpravy hodnot v provozní oblasti a oprávkky k majetku se projeví v položce E. 1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé.

¹¹ Položka H. Ostatní provozní náklady výkazu zisku a ztráty je nově označena jako F. 5. Jiné provozní náklady.

technické zhodnocení se následně zvýší i odpisy daného majetku. To má za následek zvýšení nákladů a tedy snížení základu daně.

Nyní je nastíněna situace, kdy se účetní odpisy nerovnají daňovým. V případě, že by účetní jednotka stanovila, že předpokládaná doba použitelnosti budovy je 20 let (240 měsíců), dopad na základ daně by byl zcela rozdílný od skutečnosti, kdy se odpisy rovnají.

Tabulka 6: Rozpis odpisů budovy za předpokladu rozdílných účetních a daňových odpisů (v Kč)

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis	Rok	Účetní odpis	Daňový odpis
2005	87 500	42 000	2020	170 844	110 500
2006	150 000	102 000	2021	170 844	110 500
2007	150 000	102 000	2022	170 844	110 500
2008	150 000	102 000	2023	170 844	110 500
2009	150 000	102 000	2024	170 844	110 500
2010	150 000	102 000	2025	71 057	110 500
2011	150 000	102 000	2026	0	110 500
2012	150 000	102 000	2027	0	110 500
2013	162 159	110 500	2028	0	110 500
2014	170 844	110 500	2029	0	110 500
2015	170 844	110 500	2030	0	110 500
2016	170 844	110 500	2031	0	110 500
2017	170 844	110 500	2032	0	110 500
2018	170 844	110 500	2033	0	110 500
2019	170 844	110 500	2034	0	110 500
			2035	0	63 000

Zdroj: autor

$$\text{Roční daňový odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{100} * \text{roční odpisová sazba} \quad (2)$$

$$\text{Roční účetní odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{240} * \text{počet měsíců užívání majetku v roce} \quad (3)$$

$$\text{Roční účetní odpis po provedeném technickém zhodnocení} = \quad (4)$$

$$\frac{(\text{vstupní cena} - \text{oprávky} + \text{technické zhodnocení})}{\text{počet měsíců zbývajících do odepsání}} * \text{počet měsíců užívání}$$

Odepisování majetku započne následující měsíc po zařazení do užívání.

Z tabulky č. 6 zcela jasně vyplývá, že v případě kdy se odpisy nerovnají, musí dojít k úpravě základu daně. Od počátku odpisování až do předposledního roku účetního odpisování (2024) jsou účetní odpisy vyšší než daňové odpisy. Tato skutečnost je dána předpokládanou dobou použitelnosti majetku nižší než jakou stanoví ZDP. V takovém případě pak účetní jednotka zvyšuje na řádku 50 II. Oddílu v přiznání k dani z příjmů právnických osob výsledek hospodaření o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Naopak od roku 2025, kdy daňové odpisy převyšují účetní a posléze je již majetek účetně kompletně odepsán, snižuje účetní jednotka výsledek hospodaření v přiznání k dani z příjmů právnických osob na řádku 150 II. Oddílu o rozdíl mezi nimi.

Analyzovaný podnik dosahuje již od svého vzniku kladného výsledku hospodaření a soustavně jej navyšuje. Případná nutnost snížení výsledku hospodaření o rozdíl mezi odpisy by ji neohrozila a v žádném případě by nehrozil ani vznik ztráty (záporného výsledku hospodaření).

11.2. Technické zhodnocení automobilu

V roce 2014 proběhlo technické zhodnocení automobilu. Automobil byl uveden do užívání 28. listopadu 2011 a je zařazen v 2. odpisové skupině, odpisový plán je tedy sestaven na dobu 5 let. Pořizovací cena automobilu je 329 000 Kč. S pořízením nevznikly vedlejší pořizovací náklady.

Technické zhodnocení vzniklo z důvodu vynaložení výdajů na pořízení přídatného bezpečnostního zařízení a GPS lokalizátoru. Celkové vynaložené výdaje zahrnovaly instalaci zařízení a cenu samotných zařízení. Tyto výdaje činily celkem 44 000 Kč.

Vzhledem k definici technického zhodnocení podle ZDP, se jedná o rozšíření vybavenosti majetku, tedy o modernizaci. Bylo správně rozhodnuto o uplatnění vynaložených výdajů jako o technickém zhodnocení. Modernizace započala 3. prosince 2014 a byla uvedena do užívání 15. prosince 2014.

V roce 2014 již upravoval technické zhodnocení kromě ZDP nově i účetní předpis. Podle definice technického zhodnocení dle prováděcí vyhlášky se rovněž jedná o rozšíření vybavenosti dlouhodobého majetku, tedy bylo i z hlediska účetních předpisů správně rozhodnuto o vynaložených výdajích jako o technickém zhodnocení.

Rozpis odpisů automobilu:

Tabulka 7: Rozpis odpisů technicky zhodnoceného automobilu (v Kč)

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis
2011	36 190	31 190
2012	73 203	73 203
2013	73 203	73 203
2014	74 600	74 600
2015	74 600	74 600
2016	41 204	41 204

Zdroj: interní zdroje podniku

$$\text{Roční daňový odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{100} * \text{roční odpisová sazba} \quad (5)$$

$$\text{Roční účetní odpis} = \text{roční daňový odpis}$$

Pro vyčíslení ročních daňových odpisů se použijí roční odpisové sazby uvedené v tabulce č. 4. Tyto sazby plně odpovídají ustanovením ZDP. V prvním roce odpisování se použije roční sazba pro první rok odpisování, v dalších letech pak roční sazba pro další roky odpisování. V roce 2014, ve kterém došlo k technickému zhodnocení, se zvýší ocenění automobilu z 329 000 Kč na 373 000 Kč a odpisy se nadále počítají z této zvýšené vstupní ceny za použití roční sazby pro zvýšenou vstupní cenu.

Účtování:

Tabulka 8: Účtování o automobilu

Datum	Účetní operace	Částka	MD/Dal
28. 11. 2011	pořízení automobilu	329 000 Kč	042/321
28. 11. 2011	zařazení automobilu do užívání	329 000 Kč	022/042
31. 12. 2011	odpisy za rok 2011	36 190 Kč	551/082
31. 12. 2012 a 2013	odpisy	73 203 Kč	551/082
3. 12. – 15. 12. 2014	výdaje na technické zhodnocení	44 000 Kč	042/321
15. 12. 2014	zařazení technického zhodnocení do užívání	44 000 Kč	022/042
31. 12. 2014 a 2015	odpisy	74 600 Kč	551/082
31. 12. 2016	odpisy za rok 2016	41 204 Kč	551/082

Zdroj: interní zdroje podniku

Zaúčtováním technického zhodnocení na účet 022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory samostatných hmotných movitých věcí se zvýší ocenění zhodnoceného automobilu o toto technické zhodnocení. To se následně projeví zvýšením hodnoty v položce B. II. 3. Samostatné hmotné movité věci a soubory samostatných hmotných movitých věcí¹² v rozvaze. Následné odpisy automobilu ze zvýšené vstupní ceny se pak projeví ve výkazu zisku a ztráty zvýšením položky E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Vynaložené výdaje na technické zhodnocení se tedy projeví v nákladech postupně ve formě odpisů. Pokud by byly výdaje na technické zhodnocení chybně určeny za opravu či údržbu, celkové výdaje by se projeví v nákladech najednou, v roce kdy byly vynaloženy a zvyšovaly by položku H. Ostatní provozní náklady výkazu zisku a ztráty a tím by byl neoprávněně snížen výsledek hospodaření.

Dopad na základ daně:

Vzhledem k tomu, že účetní odpisy se rovnají daňovým, nenastává nutnost řešit rozdílnou výši účetních a daňových odpisů. Při sestavování příznání k dani z příjmů právnických osob tedy nedochází k úpravě výsledku hospodaření o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Zvýšením vstupní ceny majetku o provedené technické zhodnocení se následně zvýší i odpisy daného majetku. To má za následek zvýšení nákladů a tedy snížení základu daně.

Následně je ukázána situace, kdy se účetní odpisy nerovnájí daňovým. V případě, že by účetní jednotka stanovila, že předpokládaná doba použitelnosti automobilu je 8 let (96 měsíců) a použita by byla zrychlená metoda daňového odpisování, dopad na základ daně by byl zcela rozdílný od skutečnosti, kdy se odpisy rovnají. Účetní jednotka předpokládá, že jelikož je daný automobil používán pouze několika zaměstnanci centrály společnosti a to v nahodilých případech potřeby, je možné předpokládat dobu jeho použitelnosti delší, než jakou stanoví ZDP, tedy 8 let.

¹² Od 1. ledna 2016 se tato položka rozvahy označuje jako B. II. 2. Hmotné movité věci a jejich soubory.

Tabulka 9: Rozpis odpisů automobilu za předpokladu rozdílných účetních a daňových odpisů (v Kč)

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis
2011	3 428	65 800
2012	41 136	105 280
2013	41 136	78 960
2014	41 136	49 184
2015	50 076	36 888
2016	50 076	24 592
2017	50 076	12 296
2018	50 076	0
2019	45 860	0

Zdroj: autor

Roční daňový odpis:

$$1. \text{ rok} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro první rok odpisování}} \quad (6)$$

$$2. \text{ rok} = \frac{(2 * \text{zůstatková cena})}{(\text{koeficient pro další roky odpisování} - \text{počet let odpisování})} \quad (7)$$

$$\text{rok provedení technického zhodnocení} = \frac{(2 * \text{zvýšená zůstatková cena})}{\text{koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu}} \quad (8)$$

$$\text{další roky po provedení technického zhodnocení} \quad (9)$$

$$= \frac{(2 * \text{zůstatková cena})}{(\text{koef. pro zvýšenou zůstatkovou cenu} - \text{počet let odpisování ze zvýšené ZC})}$$

Roční účetní odpis:

$$1. - 3. \text{ rok} = \frac{\text{vstupní cena}}{96} * \text{počet měsíců užívání majetku v roce} \quad (10)$$

$$\text{rok provedení technického zhodnocení} = \frac{(\text{vstupní cena} - \text{oprávky} + \text{technické zhodnocení})}{\text{počet měsíců zbývajících do odepsání}} * \text{počet měsíců užívání} \quad (11)$$

Odepisování majetku započne následující měsíc po zařazení do užívání.

Tabulka 10: Koeficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku

Odpisová skupina	První rok odpisování	Další roky odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: §32 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Pro vyčíslení ročních daňových odpisů se použijí koeficienty uvedené v tabulce 10. Tyto koeficienty plně odpovídají ustanovením ZDP. V prvním roce odpisování se použije koeficient pro první rok odpisování, v dalších letech pak koeficient pro další roky odpisování. V roce 2014, ve kterém došlo k technickému zhodnocení, se zvýší ocenění automobilu z 329 000 Kč na 373 000 Kč a odpisy se nadále počítají z této zvýšené zůstatkové ceny za použití koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

Z tabulky 9 opět vyplývá, že pokud se stanoví účetní odpisy rozdílné od daňových, musí dojít k úpravě základy daně. Stanovením delší doby použitelnosti automobilu než jakou stanoví ZDP a tedy i delší doby účetního odpisování dojde k rozložení účetních odpisů na více let a tím pádem jsou první čtyři roky odpisování účetní odpisy nižší než daňové. Zároveň je velký rozdíl mezi odpisy v prvních čtyřech letech způsoben i zvolením metody zrychleného odpisování pro daňové účely, kdy se podstatná část ocenění automobilu projeví v odpisech (v nákladech) v prvních letech odpisování.

V letech 2011 až 2014 by společnost v tomto případě odpisování upravovala výsledek hospodaření v přiznání k dani z příjmů právnických osob na řádku 150 II. Oddílu o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Tím by došlo ke snížení výsledku hospodaření, nicméně společnost dosahovala v těchto letech tak vysokého výsledku hospodaření, že by ji toto snížení nijak neohrozilo, ani nevedlo do ztráty. V roce 2015 by naopak účetní odpisy převyšovaly ty daňové a až do konce účetního odpisování by docházelo ke zvyšování výsledku hospodaření v přiznání k dani z příjmů právnických osob na řádku 50 II. Oddílu o rozdíl mezi odpisy.

11.3. Technické zhodnocení a oprava kopírovacího stroje

V roce 2015 proběhlo technické zhodnocení a zároveň oprava multifunkčního kopírovacího stroje. Stroj byl uveden do užívání 8. září 2013 a je zařazen v 1. odpisové skupině, odpisový plán je tedy sestaven na dobu 3 let. Pořizovací cena stroje je 129 000 Kč. S pořízením nevznikly vedlejší pořizovací náklady.

Technické zhodnocení vzniklo z důvodu vynaložení výdajů na pořízení přídatného dotykového ovladače stroje k rychlejšímu a jednoduššímu ovládání stroje, které zároveň sleduje objem tisku a kopírování. Celkové vynaložené výdaje zahrnovaly instalaci zařízení a cenu samotného zařízení. Tyto výdaje činily celkem 59 000 Kč.

Vzhledem k definici technického zhodnocení podle ZDP, se jedná o rozšíření vybavenosti majetku, tedy o modernizaci. Bylo správně rozhodnuto o uplatnění vynaložených výdajů jako o technickém zhodnocení. Modernizace započala 12. února 2015 a byla uvedena do užívání 13. února 2015. Z pohledu účetních předpisů se taktéž jedná o rozšíření vybavenosti majetku, tedy o technické zhodnocení.

V roce 2015 také proběhla oprava stroje, která spočívala ve výměně součástky, která se vlivem častého používání stroje porouchala. Jednalo se o výměnu porouchané součástky za novou, která má stejné parametry jako původní. Jde tedy o uvedení do provozuschopného stavu, tedy o opravu. Bylo správně rozhodnuto o vynaložených výdajích jako o opravě. Cena opravy zahrnovala výměnu součástky a součástku samotnou a činila 3 400 Kč. Oprava proběhla 21. srpna 2015.

Rozpis odpisů kopírovacího stroje:

Tabulka 11: Rozpis odpisů technicky zhodnoceného kopírovacího stroje (v Kč)

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis
2013	25 800	25 800
2014	51 600	51 600
2015	62 604	62 604
2016	47 996	47 996

Zdroj: interní zdroje podniku

$$\text{Roční daňový odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{100} * \text{roční odpisová sazba} \quad (12)$$

$$\text{Roční účetní odpis} = \text{roční daňový odpis}$$

Pro vyčíslení ročních daňových odpisů se použijí roční odpisové sazby uvedené v tabulce 4. Tyto sazby plně odpovídají ustanovením ZDP. V prvním roce odpisování se použije roční sazba pro první rok odpisování, v dalších letech pak roční sazba pro další roky odpisování. V roce 2015, ve kterém došlo k technickému zhodnocení, se zvýší ocenění kopírovacího stroje z 129 000 Kč na 188 000 Kč a odpisy se nadále počítají z této zvýšené vstupní ceny za použití roční sazby pro zvýšenou vstupní cenu.

Účtování:

Tabulka 12: Účtování o kopírovacím stroji

Datum	Účetní operace	Částka	MD/Dal
8. 9. 2013	pořízení stroje	129 000 Kč	042/321
8. 9. 2013	zařazení stroje do užívání	129 000 Kč	022/042
31. 12. 2013	odpisy za rok 2013	25 800 Kč	551/082
31. 12. 2014	odpisy za rok 2014	51 600 Kč	551/082
12. 2. – 13. 2. 2015	výdaje na technické zhodnocení	59 000 Kč	042/321
13. 2. 2015	zařazení technického zhodnocení do užívání	59 000 Kč	022/042
21. 8. 2015	oprava stroje	3 400 Kč	511/321
31. 12. 2015	odpisy za rok 2015	62 604 Kč	551/082
31. 12. 2016	odpisy za rok 2016	47 996 Kč	551/082

Zdroj: interní zdroje podniku

Zaučtováním technického zhodnocení na účet 022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory samostatných hmotných movitých věcí se zvýší ocenění zhodnoceného kopírovacího stroje o toto technické zhodnocení. To se následně projeví zvýšením hodnoty v položce B. II. 3. Samostatné hmotné movité věci a soubory samostatných hmotných movitých věcí v rozvaze. Následné odpisy stroje ze zvýšené vstupní ceny se pak projeví ve výkazu zisku a ztráty zvýšením položky E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Vynaložené výdaje na technické zhodnocení se tedy projeví v nákladech postupně ve formě odpisů. Pokud by byly výdaje na technické zhodnocení chybně určeny za opravu či údržbu, celkové výdaje by se projeví v nákladech najednou, v roce kdy byly vynaloženy a zvyšovaly by položku H. Ostatní provozní náklady výkazu zisku a ztráty a tím by byl neoprávněně snížen výsledek hospodaření.

Zaúčtováním opravy stroje na účet 511 – Opravy a udržování se naopak nezvyšuje ocenění stroje. Oprava je běžným provozním nákladem, který se projeví pouze ve výkazu zisku a ztráty zvýšením položky H. Ostatní provozní náklady. Celkové výdaje na opravu se tedy projeví v nákladech najednou, v roce kdy byly vynaloženy a ne postupně ve formě odpisů, jako technické zhodnocení.

Dopad na základ daně:

Vzhledem k tomu, že účetní odpisy se rovnají daňovým, nenastává nutnost řešit rozdílnou výši účetních a daňových odpisů. Při sestavování příznání k dani z příjmů právnických osob tedy nedochází k úpravě výsledku hospodaření o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Zvýšením vstupní ceny majetku o provedené technické zhodnocení se následně zvýší i odpisy daného majetku. To má za následek zvýšení nákladů a tedy snížení základu daně. Stejně tak vynaložené výdaje na opravu stroje se projeví zvýšením nákladů a tedy snížením základu daně.

11.4. Modelový příklad – rozdílná hranice pro ocenění majetku

Zkoumaná účetní jednotka interní směrnici stanovuje hranici pro zařazení majetku do dlouhodobého shodnou se ZDP. Hmotný majetek je považován za dlouhodobý, pokud jeho ocenění v okamžiku pořízení překročí hranici 40 000 Kč a nehmotný majetek je považován za dlouhodobý, pokud jeho ocenění v okamžiku pořízení překročí hranici 60 000 Kč.

Z pohledu účetních předpisů se hovoří o technickém zhodnocení DHM i DNM, pokud vynaložené výdaje za účetní období na jednom majetku přesáhnou hranici určenou pro zařazení majetku do dlouhodobého. Z pohledu daňového však vzniká technické zhodnocení DHM, pokud tyto výdaje přesáhnou za zdaňovací období na jednom majetku hranici 40 000 Kč. Technické zhodnocení DNM vzniká, pokud vynaložené výdaje po ukončení na jednom majetku převýší hranici 40 000 Kč. Z toho je patrné, že může nastat situace, kdy pro účely daňové hovoříme o technickém zhodnocení, ale ne z pohledu účetního. Tím pak dojde k rozdílnému ocenění daného majetku z pohledu daňového a účetního.

Nyní je nastíněna situace, kdy účetní jednotka stanoví hranice pro zařazení majetku do dlouhodobého rozdílné od ustanovení ZDP. Jedná se o počítač, který byl pořízen 1. února 2016 a jeho pořizovací cena je 45 000 Kč. Účetní jednotka stanovuje interní směrnici hranici pro zařazení majetku do dlouhodobého 50 000 Kč a o drobném dlouhodobém majetku neúčtuje, odpisový plán pro účetní odpisování tedy nebyl sestaven. Pro daňové odpisování se použije rovnoměrná metoda.

Výdaje charakteru technického zhodnocení počítače činily 41 000 Kč a byly vynaloženy 1. dubna 2016. Předpokládá se, že jiné výdaje charakteru technického zhodnocení v roce 2016 nenastanou.

Rozpis odpisů počítače:

Tabulka 13: Rozpis odpisů počítače č. 1 (v Kč)

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis
2016	0	17 200
2017	0	34 400
2018	0	34 400

Zdroj: autor

$$\text{Roční daňový odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{100} * \text{roční odpisová sazba} \quad (13)$$

Pro vyčíslení ročních daňových odpisů se použijí roční odpisové sazby uvedené v tabulce 4. Tyto sazby plně odpovídají ustanovením ZDP. V prvním roce odpisování se použije roční sazba pro první rok odpisování, jelikož technické zhodnocení proběhlo už v roce pořízení majetku a tedy vstupní cena počítače se zvýšila ze 45 000 Kč na 86 000 Kč, v dalších letech pak také roční sazba pro další roky odpisování. Pro účely daňové se odpisy stanovují roční sazbou, tedy odpis se stanoví za celý rok. Jelikož technické zhodnocení počítače proběhlo ve stejném roce, kdy byl počítač pořízen, stává se hodnota technického zhodnocení z daňového pohledu součástí vstupní ceny počítače, proto se nepoužije roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

Z pohledu účetního se majetek neodpisuje, není zařazen na majetkových účtech, při pořízení je zaúčtován přímo do nákladů. Stejně tak výdaje na technické zhodnocení počítače, jejichž výše nepřekročila stanovenou hranici 50 000 Kč, nejsou z pohledu účetního součástí ocenění majetku a účtuje se o nich jako o nákladu. Pokud by účetní jednotka rozhodla o účtování vynaložených výdajů jako

o technickém zhodnocení, i přesto že nepřekračují stanovenou hranici, může takové technické zhodnocení účtovat na majetkovém účtu jako nový DHM, zařadit ho odpisové skupiny shodné s majetkem na kterém bylo zhodnocení provedeno a odepisovat ho.

Účtování:

Tabulka 14: Účtování o počítači č. 1

Datum	Účetní operace	Částka	MD/Dal
1. 2. 2016	pořízení počítače	45 000 Kč	501.1/321
1. 4. 2016	výdaje na technické zhodnocení	41 000 Kč	501.2/321

Zdroj: autor

Zaúčtování pořízení počítače a výdajů na technické zhodnocení přímo do nákladů na účet 501 – Spotřeba materiálu ve chvíli vzniku účetního případu, se neprojeví zvýšením položky rozvahy B. II. 3. Samostatné hmotné movité věci a soubory samostatných hmotných movitých věcí v rozvaze. Naopak se projeví zvýšením položky B. I. Spotřeba materiálu a energie a to v plné výši, najednou v roce vynaložení výdajů a ne postupně, formou odpisů.

Dopad na základ daně:

Vzhledem k tomu, že účetně se počítač ani jeho technické zhodnocení neodepisuje a je při pořízení účtován přímo do nákladů, je z daňového hlediska nutné tyto náklady z výsledku hospodaření při sestavování přiznání k dani z příjmů právnických osob na řádku 40 II. Oddílu vyloučit, jelikož jsou daňově neuznatelné. Zároveň je nutné na řádku 150 II. Oddílu daňového přiznání snížit výsledek hospodaření o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, tedy o celý vypočítaný daňový odpis. Tím je zachována správnost stanovení základu daně.

Pro splnění zásady věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví by bylo zároveň vhodné evidovat drobný dlouhodobý majetek na majetkových účtech a alespoň dvě účetní období takový majetek odepisovat. Pokud tak účetní jednotka nečiní, může účtováním majetku nesplňujícího stanovenou hranici pro zařazení do dlouhodobého neúmyslně zkreslovat výsledek hospodaření. Zároveň účetní výkazy, které neobsahují doplňující informace o stanovených limitních hranicích rozdílů od ustanovení ZDP, mají nižší vypovídající schopnost pro externí uživatele.

Nyní je nastíněna další situace, kdy účetní jednotka stanoví hranice pro zařazení majetku do dlouhodobého rozdílné od ustanovení ZDP. Jedná se o počítač, který byl pořízen 1. února 2016 a jeho pořizovací cena je 35 000 Kč. Účetní jednotka stanovuje interní směrnici hranici pro zařazení majetku do dlouhodobého 30 000 Kč. Účetní jednotka rozhodla, že doba použitelnosti počítače 5 let, odpisový plán pro účetní odpisování byl tedy sestaven na dobu 60 měsíců. Z hlediska daňového není tento majetek považován za dlouhodobý, daňově se tedy neodpisuje.

Výdaje charakteru technického zhodnocení počítače činily 31 000 Kč a byly vynaloženy 1. dubna 2016. Předpokládá se, že jiné výdaje charakteru technického zhodnocení v roce 2016 nenastanou.

Rozpis odpisů kopírovacího stroje:

Tabulka 15: Rozpis odpisů počítače č. 2 (v Kč)

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis
2016	10 112	0
2017	13 416	0
2018	13 416	0
2019	13 416	0
2020	13 416	0
2021	2 224	

Zdroj: autor

Roční účetní odpis =

$$= \frac{\text{vstupní cena}}{60} * \text{počet měsíců užívání majetku v roce} \quad (14)$$

rok provedení technického zhodnocení = (15)

$$\frac{(\text{vstupní cena} - \text{oprávky} + \text{technické zhodnocení})}{\text{počet měsíců zbývajících do odepsání}} * \text{počet měsíců užívání}$$

Odepisování majetku započne následující měsíc po zařazení do užívání.

Z pohledu účetního se majetek odpisuje, je zařazen na majetkových účtech. Stejně tak výdaje na technické zhodnocení počítače, jejichž výše překročila stanovenou hranici 30 000 Kč, jsou z pohledu účetního součástí ocenění majetku. Z pohledu daňového není majetek považován za dlouhodobý a není předmětem odpisování.

Účtování:

Tabulka 16: Účtování o počítači č. 2

Datum	Účetní operace	Částka	MD/Dal
1. 2. 2016	pořízení počítače	35 000 Kč	042/321
1. 2. 2016	zařazení počítače do užívání	35 000 Kč	022/042
1. 4. 2016	výdaje na technické zhodnocení	31 000 Kč	042/321
1. 4. 2016	zařazení technického zhodnocení do užívání	31 000 Kč	022/042
31. 12. 2016	Odpisy za rok 2016	10 112 Kč	551/082

Zdroj: autor

Zaúčtováním technického zhodnocení na účet 022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory samostatných hmotných movitých věcí se zvýší ocenění počítače o toto technické zhodnocení. To se následně projeví zvýšením hodnoty v položce B. II. 3. Samostatné hmotné movité věci a soubory samostatných hmotných movitých věcí v rozvaze. Následné odpisy počítače ze zvýšené vstupní ceny se pak projeví ve výkazu zisku a ztráty zvýšením položky E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Vynaložené výdaje na technické zhodnocení se tedy projeví v nákladech postupně ve formě odpisů.

Dopad na základ daně:

Jelikož z daňového hlediska se nepohlíží na tento majetek jako na dlouhodobý, je nutné na řádku 50 II. Oddílu daňového přiznání zvýšit výsledek hospodaření o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, tedy o celý vypočítaný účetní odpis. Tím je zachována správnost stanovení základu daně.

12. Analýza výsledku a návrh opatření

Na základě analýzy vypořádání se s technickým zhodnocením dlouhodobého majetku a dlouhodobým majetkem samotným u vybraného podnikatelského subjektu je zřejmé, že společnost zvolila nejsnazší možnou cestu. S technickým zhodnocením dlouhodobého majetku pracuje společnost v souladu s platnými právními předpisy a úpravu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku zachytila v interní směrnici, technické zhodnocení nikoli. Zachycení technického zhodnocení v interní směrnici by však bylo více než vhodné. Vzhledem k vysokému objemu dlouhodobého majetku, který soustavně narůstá, se dá předpokládat, že bude docházet k technickému zhodnocení i opravám a udržování. K zajištění kontinuity účtování a možné kontrole, či k jednoduché orientaci v problematice nových pracovníků je vhodné o tuto oblast interní směrnici rozšířit.

Problematika technického zhodnocení dlouhodobého majetku je zvláště problematická pro dlouhodobý majetek nehmotný. Vzhledem k rozdílnému pohledu účetních a daňových předpisů na okamžik vzniku technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku může docházet k rozdílnému ocenění majetku po provedeném zhodnocení z pohledu účetnictví a z pohledu daňového.

Úprava DNM a DHM v interní směrnici společnosti je zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů. I přesto, že podnik má možnost z hlediska účetních předpisů se od těchto ustanovení odchýlit, neučinil tak. Benevolence účetních předpisů v oblasti dlouhodobého majetku existuje zejména proto, že každá účetní jednotka je jiná a měla by mít možnost přizpůsobit používané účetní metody své hlavní činnosti. Tím je pak zajištěna jedna z hlavních zásad vedení účetnictví, zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Stanovením účetních odpisů shodných s daňovými se účetní jednotka vyhne úpravě výsledku hospodaření v přiznání k dani z příjmů právnických osob. Tato možnost je zcela v souladu s platným právem, nicméně nevyužitím této možnosti se dá ovlivnit výsledek hospodaření v případě potřeby. Metodu odpisování majetku nelze v průběhu odpisování měnit, alespoň při zařazování nového majetku do evidence lze však zvolit metodu odpisování s ohledem na předpokládaný výsledek hospodaření a tím optimalizovat daňovou povinnost.

Zároveň lze také říci, že využitím možnosti stanovení účetních odpisů shodných s daňovými, může v některých případech dojít k sice neúmyslnému, ale závažnému zkreslení výsledku hospodaření a narušení zásady věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví. Na modelovém příkladu rozdílných účetních a daňových odpisů automobilu bylo dokázáno, že určení doby použitelnosti majetku delší než jak stanoví ZDP by bylo vhodnější a reflektovalo by lépe skutečné postupné opotřebovávání daného majetku.

Pokud by účetní jednotka použila rovnoměrnou metodu daňového odpisování a účetně by odepisovala podle plánované doby použitelnosti budovy, celkový efekt za celou dobu odpisování budovy by byl snížení výsledku hospodaření o 254 500 Kč. Tímto způsobem se dá optimalizovat daňová povinnost. Vzhledem k tomu, že za celou dobu odpisování převažuje suma daňových odpisů nad sumou účetních, docházelo by ke snižování výsledku hospodaření.

Z analýzy dané problematiky u vybrané akciové společnosti lze říci, že postupuje zcela v souladu s platnou právní úpravou, řídí se pravidly, které si stanovila v interní směrnici a pravidelně ji aktualizuje. Správně rozhoduje o určování výdajů na technické zhodnocení i opravy a udržování.

13. Závěr

Cílem této práce bylo analyzovat aktuální stav legislativy v oblasti technického zhodnocení dlouhodobého majetku a dlouhodobého majetku samotného. Následně pak aplikace zjištění na vybraný podnikatelský subjekt. Zjištěné informace byly načerpány zejména ze znění platných právních předpisů a odborné literatury, v aplikační části pak z dat poskytnutých samotnou zkoumanou společností.

V aplikační části bylo zjištěno, že zkoumaná účetní jednotka účtuje o dlouhodobém majetku, technickém zhodnocení i opravách a udržování v souladu s platnými zákony. Interní směrnici upravuje oblasti účetnictví, ve kterých je možnost volby a ztotožňuje se s platnými zákony, od kterých se neodchyluje. Zkoumaná účetní jednotka nevyužívá žádných možností daňové optimalizace. Účetní předpisy dávají účetním jednotkám značnou volnost ve zvolení účetních metod, jejichž správným použitím se dá pravdivě ovlivnit výsledek hospodaření. Nicméně zkoumaný podnik jich nevyužívá a volí nejsnazší cestu vedení účetnictví, především ustanovením interní směrnice o účetních odpisů shodných s daňovými.

Oblast účetnictví upravuje několik právních předpisů. Zároveň mají účetní jednotky povinnost sledovat i jiné právní předpisy, jako například zákon o daních z příjmů či zákon o dani z přidané hodnoty, které také ovlivňují způsob vedení účetnictví. Proto je oblast účetnictví více než složitá a stále náročnější na sledování.

K 1. lednu a 2016 proběhla jedna z největších novelizací účetních předpisů za poslední léta. Nejen účetní předpisy se ale často mění. I daňová legislativa se často novelizuje, naposledy byly zavedeny významnější změny k 1. lednu 2014. Z tohoto důvodu je nezbytné pro všechny účetní jednotky sledovat tyto změny a hlavně na ně reagovat úpravou vnitropodnikových směrnic a používaných účetních i daňových metod.

Z provedeného zkoumání lze říci, že účetní jednotka postupuje v analyzované oblasti v souladu se zákonem. Interní směrnici pravidelně aktualizuje dle platné legislativy a postupuje dle metod v ní stanovených.

Summary

The aim of this thesis was to analyze actual legislative framework of the technical improvement of fixed assets and fixed assets itself. Afterwards, application of gained knowledge on an existing business subject. Gained information was derived from actual legislative regulations and literature, in the practical part from data given by the analyzed business subject.

In the practical part of the thesis, there was found out that the analyzed accounting entity is accounting about the technical improvement and repairs and maintenance in accordance with legislative regulations. By the internal regulation it covers all parts of accounting where it is possible to choose which methods to use and it follows actual legislative regulations. Analyzed accounting entity does not use any kind of tax optimization. Accounting regulations give many possible ways how to adapt internal regulations to main activity of business and how to truly affect the tax base. However, analyzed accounting entity does not use any of them.

Accounting is regulated by many legislative regulations. Also, accounting entity must follow many others legislative regulations, for example the income tax law or the value added tax law, that also influence the tax base. For this reason, accounting is complicated a getting even more complicated field.

Since the 1st of January 2016, there was one of the largest legislative changes in accounting in last years. Not only accounting laws are being changed. Large changes of income tax law came into force on 1st of January 2014. All accounting entities must follow these changes and react by changing accounting methods and actualize the internal regulations.

Based on the analysis it may be said that the accounting entity follows the actual legislative regulations completely. Its internal regulation is updated according to actual legislative framework. The entity follows methods given by this internal regulation.

Seznam použitých zdrojů

Bibliografické zdroje:

Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., & Vlach, P. (2015). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015* (13th ed.). Olomouc, Česká Republika: ANAG

Prudký, P., Lošťák, M. (2015). *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn* (16th ed.). Olomouc, Česká Republika: ANAG

Skála, M. (2008). *Technické zhodnocení a opravy* (5th ed.). Ostrava, Česká Republika: Sagit

Právní předpisy:

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (2016)

Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Články v časopise:

Líbal, T. (2014). Jak na technické zhodnocení v roce 2014. *Účetnictví, 2014* (3)

Otrusinová, M., & Šterek, K. (2007). Vnitropodnikové účetní směrnice. *Účetnictví v praxi, 2007* (9)

Seznam tabulek

Tabulka 1: Základní případy účtování o majetku.....	16
Tabulka 2: Vybrané položky rozvahy (brutto, zaokrouhleno, v tis. Kč).....	28
Tabulka 3: Rozpis odpisů technicky zhodnocené budovy (v Kč).....	33
Tabulka 4: Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování hmotného majetku.....	33
Tabulka 5: Účtování o budově	34
Tabulka 6: Rozpis odpisů budovy za předpokladu rozdílných účetních a daňových odpisů (v Kč)	35
Tabulka 7: Rozpis odpisů technicky zhodnoceného automobilu (v Kč).....	37
Tabulka 8: Účtování o automobilu.....	37
Tabulka 9: Rozpis odpisů automobilu za předpokladu rozdílných účetních a daňových odpisů (v Kč)	39
Tabulka 10: Koefficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku.....	40
Tabulka 11: Rozpis odpisů technicky zhodnoceného kopírovacího stroje (v Kč)	41
Tabulka 12: Účtování o kopírovacím stroji	42
Tabulka 13: Rozpis odpisů počítače č. 1(v Kč)	44
Tabulka 14: Účtování o počítači č. 1	45
Tabulka 15: Rozpis odpisů počítače č. 2 (v Kč)	46
Tabulka 16: Účtování o počítači č. 2	47

Seznam použitých zkratk

ČÚS – České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky
500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

NOZ – zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

VH – výsledek hospodaření

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam příloh

Účtová osnova

Výkaz zisku a ztráty, platný pro zdaňovací období počínaje 1. 1. 2016

Rozvaha, platná pro zdaňovací období počínaje 1. 1. 2016

Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (vybraný paragraf)

Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (vybraný paragraf)

Příloha – Účtová osnova

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek**
 - 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
 - 013 - Software
 - 014 - Ostatní nematelná práva
 - 015 - Přeručení linie
 - 016 - Emisní prvočetky
 - 017 - Licenční
 - 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 - Dlouhodobý hmotný majetek – odprávnový**
 - 021 - Stavby
 - 022 - Hmotné movité věci a jejich soubory
 - 025 - Materiální cesty, tržebně-pracovní
 - 026 - Dostupná zvířata a jejich skupiny
 - 027 - Ochranné rozdíly k nabytému majetku
 - 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
- 03 - Dlouhodobý hmotný majetek – neobprávnový**
 - 031 - Pozemky
 - 032 - Umělecká díla, sošky a památky
 - 041 - Nefinancované dlouhodobý nehmotný majetek
 - 042 - Nekontrolovaný dlouhodobý hmotný majetek
- 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek**
 - 051 - Poskytnuté zálohy a závazky na dlouhodobý nehmotný majetek
 - 052 - Poskytnuté zálohy a závazky na dlouhodobý hmotný majetek
 - 053 - Poskytnuté zálohy a závazky na dlouhodobý finanční majetek
- 06 - Dlouhodobý finanční majetek**
 - 061 - Podílové cenné papíry a podíly v ovládaných osobách
 - 062 - Podílové cenné papíry a podíly v účetních jednotkách podílným vlastím
 - 063 - Realizační cenné papíry a podíly
 - 065 - Důchové cenné papíry dříve do splatnosti
 - 066 - Zálohy a úvěry - ovládaná nebo ovládaná osobou, podstatný vliv
 - 067 - Zálohy a úvěry - podstatný vliv
 - 068 - Ostatní zálohy a úvěry
 - 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek
- 07 - Opravný k dlouhodobému nehmotnému majetku**
 - 072 - Opravný k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
 - 073 - Opravný k softwaru
 - 074 - Opravný k nematelným právům
 - 077 - Opravný ke goodwillu
 - 079 - Opravný k jiným dlouhodobým nehmotným majetkům

08 - Opravný k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Opravný ke stavbám
 - 082 - Opravný k hmotným movitým věcem a jejich souborům
 - 085 - Opravný k pohledným cenným tržebně-pracovním
 - 086 - Opravný k dostupným zvířatům a jejich skupinám
 - 087 - Opravný k ochranným rozdílkům k nabytému majetku
 - 089 - Opravný k ostatním hmotnému majetku
- 09 - Opravný pohledka k dlouhodobému nehmotnému majetku**
 - 091 - Opravný pohledka k dlouhodobému nehmotnému majetku
 - 092 - Opravný pohledka k dlouhodobému hmotnému majetku
 - 093 - Opravný pohledka k dlouhodobému nehmotnému nehmotnému majetku
 - 094 - Opravný pohledka k dlouhodobému nehmotnému hmotnému majetku
 - 095 - Opravný pohledka poskytnutých zálohám a závazkům na dlouhodobý majetek
 - 096 - Opravný pohledka k dlouhodobému finančnímu majetku

Účtová třída 1 - Zásoby

- 11 - Materiál**
 - 111 - Půlroční materiál
 - 112 - Materiál na skladě
 - 119 - Materiál na cestě
- 12 - Zásoby vlastní činnosti**
 - 121 - Nekontrolované výroba
 - 122 - Polotovary vlastní výroby
 - 123 - Výroby
 - 124 - Mladá a osazená zvířata a jejich skupiny
- 13 - Zboží**
 - 131 - Přivážení zboží
 - 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
 - 139 - Zboží na cestě
- 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby**
 - 151 - Poskytnuté zálohy a závazky na materiál
 - 155 - Poskytnuté zálohy a závazky na malou a osazená zvířata a jejich skupiny
 - 156 - Poskytnuté zálohy a závazky na zboží
- 19 - Opravný pohledka k zásobám**
 - 191 - Opravný pohledka k materiálu
 - 192 - Opravný pohledka k nekontrolované výrobě
 - 193 - Opravný pohledka k polotovarům vlastní výroby
 - 194 - Opravný pohledka k výrobkům
 - 195 - Opravný pohledka k malým a osazeným zvířatům a jejich skupinám
 - 196 - Opravný pohledka ke zboží
 - 197 - Opravný pohledka k poskytnutým zálohám a závazkům na zásoby

Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

- 21 - Peněžní prostředky v pokladně**
 - 211 - Peněžní prostředky v pokladně
 - 213 - Cenný
- 22 - Peněžní prostředky na účtech**
 - 221 - Peněžní prostředky na účtech
- 23 - Krátkodobé úpravy**
 - 231 - Krátkodobé úvěry
 - 232 - Eskontní úvěry
- 24 - Krátkodobé finanční výpomoci**
 - 241 - Emisované krátkodobé dluhospisy
 - 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 - Krátkodobý finanční majetek**
 - 251 - Maječkové cenné papíry k obchodování
 - 252 - Vlastní podíly
 - 253 - Důchové cenné papíry k obchodování
 - 255 - Vlastní dluhospisy
 - 256 - Registrační důchové cenné papíry se splatností do 1 roku dříve do splatnosti
 - 257 - Ostatní registrační cenné papíry
 - 258 - Podíly - ovládaná nebo ovládaná osoba
- 26 - První mezi finančními účty**
 - 261 - Peníze na cestě
- 29 - Opravný pohledky ke krátkodobému finančnímu majetku**
 - 291 - Opravný pohledka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

- 31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)**
 - 311 - Pohledávky z obchodních vztahů - oděhové
 - 313 - Pohledávky za uskonalené cenné papíry
 - 314 - Poskytnuté provozní zálohy a závazky
 - 315 - Ostatní pohledávky
 - 316 - Nárok na zrušení paušálu
- 32 - Zálohy (krátkodobé)**
 - 321 - Závazky z obchodních vztahů - dodavatelé
 - 322 - Stávky k úhradě
 - 324 - Přijaté provozní zálohy a závazky
 - 325 - Ostatní závazky
 - 326 - Zánovní zálohy
- 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi**
 - 331 - Zásobnice
 - 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
 - 335 - Pohledávky za zaměstnanci
 - 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 34 - Zúčtování daní a daňová**
 - 341 - Daň z příjmu
 - 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty**
- 345 - Ostatní daně a poplatky**
- 346 - Dohoda ze sáňkové rozpočtu**
- 347 - Ostatní daně**
- 349 - Spojovací účet k DPH**
- 35 - Pohledávky za společnostmi**
 - 351 - Pohledávky - ovládaní a řízení osoba
 - 352 - Pohledávky - podstatný vliv
 - 353 - Pohledávky za jpravními zálohami kapitál
 - 354 - Pohledávky za společnostmi obchodní korporace při úhradě záloh
 - 355 - Ostatní pohledávky za společnostmi obchodní korporace
 - 358 - Pohledávky za účasností sdružení ve sdružení
- 36 - Závazky ke společnostem**
 - 361 - Závazky - ovládaní a řízení osoba
 - 362 - Závazky - podstatný vliv
 - 364 - Závazky ke společnostem obchodní korporace při rozličeném zisku
 - 365 - Ostatní závazky ke společnostem obchodní korporace
 - 366 - Závazky ke společnostem obchodní korporace ze závazné účinnosti
 - 367 - Závazky z úpravných nepřiznatečných cenových papírů a výkladů
 - 368 - Závazky k účasníkům sdruženým ve sdružení
- 37 - Jiné pohledávky a závazky**
 - 371 - Pohledávky z podlége obchodního závodu
 - 372 - Závazky z krupte obchodního závodu
 - 373 - Pohledávky a závazky z peněžních termínových operací
 - 374 - Pohledávky z nájmů a peněžní obchodního závodu
 - 375 - Pohledávky z výměrných dluhopisů
 - 376 - Nakupované opce
 - 377 - Prodané opce
 - 378 - Jiné pohledávky
 - 379 - Jiné závazky
- 38 - Přechodné úřadnictví a praxe**
 - 381 - Náklady přísluší obdobi
 - 382 - Korigováním náklady přísluší obdobi
 - 383 - Výdaje přísluší obdobi
 - 384 - Výnosy přísluší obdobi
 - 385 - Přírůstek přísluší obdobi
 - 388 - Dohadné účty aktivní
 - 389 - Dohadné účty pasivní
- 39 - Opravný pohledka k zálohami vztahům a vnitřní zálohami**
 - 391 - Opravný pohledka k pohledávkám
 - 395 - Vnitřní zálohami
 - 398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

41 - Zákaznická kapitál a kapitálové fondy

- 411 - Zákaznická kapitál zápisný
- 412 - Emisní (výkladové) zápis
- 413 - Osazení kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

- 416 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměňování obchodních korporací
- 417 - Rozdíly z plnění obchodních korporací
- 418 - Rozdíly z ocenění při přeměňování obchodních korporací

42 - Fondy ze zisku a převedené výstředky hospodářství

- 421 - Rezerva fond
- 422 - Návratí zisky fond
- 423 - Statutární fondy
- 425 - Jiný výsledek hospodářství
- 427 - Ostatní fondy

43 - Výstředek hospodářství

- 431 - Výstředek hospodářství ve schvalovacím řízení
- 432 - Rozhodnutí o zániku nebo výplně postihu na zisku

45 - Rezervy

- 451 - Rezervy podle zvláštního právního předpisu
- 452 - Rezerva na důchody a polikáře: závazky
- 453 - Rezerva na daň z příjmu
- 459 - Ostatní rezervy

46 - Dlouhodobé závazky k třetímu institucím

- 461 - Závazky k úvěrovým institucím
- 462 - Eskontní úvěry
- 471 - Dlouhodobé závazky – ovládané a řízené osobou
- 472 - Dlouhodobé závazky – poskytnuté vltv
- 473 - Emisované dluhopisy

48 - Ostatní dlouhodobé závazky

- 474 - Závazky z nájmu a nájmu obchodního závazku
- 475 - Dlouhodobé příjate zálohy a závdavky
- 476 - Dlouhodobé závazky z obchodních vztahů
- 477 - Dlouhodobé závazky ke společníkům
- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 - Ostatní dlouhodobé závazky
- 481 - Ostatní dluhový závazek a pohledávka

49 - Jednotlivé podnikatele

- 491 - Účty: individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – Náklady

50 - Společenské náklady

- 501 - Sportovní materiál
- 502 - Sportovní úprava
- 503 - Sportovní ostatních neklasifikačních druhů
- 504 - Problém záručí
- 505 - Druhé jméno majitelů

51 - Služby

- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 515 - Druhé jméno majitelů
- 518 - Ostatní služby

52 - Ostatní náklady

- 521 - Mzdové a platby
- 522 - Příjmy: společnických rozhodnutí korporace ze zvláštní úmavnosti
- 523 - Účtenky členů orgánů nečlenů korporace
- 524 - Zákonem sociální a zdravotní pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění

53 - Daň a poplatky

- 531 - Daň smlouvy
- 532 - Daň z nemovitých věcí
- 538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

- 541 - Zásaditová cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 - Zásaditová cena prodaného materiálu
- 543 - Poskytnuté dary
- 544 - Smlouvné pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávek
- 547 - Mamonědné provozní náklady
- 548 - Ostatní provozní náklady

55 - Ostatní

- 559 - Markta a školy z provozní činnosti
- 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady přičítané období, opravy, pokuty v provozní oblasti*
- 551 - Údajový dlouhodobého majetku, a jiný majetku
- 552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
- 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů přičítaných období

56 - Finanční náklady

- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kurzové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění cenných papírů
- 565 - Poskytnuté dary
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací
- 568 - Ostatní a minoritní finanční náklady
- 569 - Markta a školy na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

- 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční oblasti

58 - Změna stavu závazů vlastní činnosti a akvizice

- 581 - Změna stavu neobchodně výroby
- 582 - Změna stavu pohledávek
- 583 - Změna stavu výloh
- 584 - Změna stavu majetků a ostatních zvláštní a jiných skupin
- 585 - Akvizice materiálu a zboží
- 586 - Akvizice vnitropodnikových služeb
- 587 - Akvizice dlouhodobého nehmotného majetku
- 588 - Akvizice dlouhodobého hmotného majetku

59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezervy na daň z příjmů

- 591 - Daň z příjmu – splatná
- 592 - Daň z příjmu – odložení
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmu
- 596 - Převod podílů na výstředku hospodářství společnosti obchodní korporace
- 597 - Převod rezervních nákladů
- 598 - Převod finančních nákladů

Účtová třída 6 – Výnosy

60 - Tržby za vlastní výrobky a zboží

- 601 - Tržby za vlastní výrobky
- 602 - Tržby z prodání zboží
- 603 - Tržby ze zboží
- 604 - *Jiné provozní výnosy*
- 641 - Tržby z prodání dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 - Tržby z prodání materiálu
- 643 - Příjmy dary
- 644 - Smlouvné pokuty a úroky z prodlení
- 646 - Výnosy z odsouzených pohledávek
- 647 - Odpis započteno goodwillu a oceňovacího rozdílů k nabývanému majetku
- 648 - Ostatní provozní výnosy
- 649 - Mamonědné provozní výnosy

66 - Finanční výnosy

- 661 - Tržby z prodání cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kurzové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 - Výnosy z derivátových operací
- 668 - Ostatní a minoritní finanční výnosy
- 669 - Příjmy dary

69 - Převodové účty

- 697 - Převod provozních výnosů
- 698 - Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

- 70 - Účty rozvahové
- 701 - Podávající účet rozvahy
- 702 - Komplexní účet rozvahy

71 - Účty zisků a ztrát

- 710 - Účet zisku a ztrát
- 75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Příloha – Výkaz zisku a ztráty, platný pro zdaňovací období počínaje 1. 1. 2016

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

Obchodní firma nebo jiný název

v plném rozsahu

ke dni

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a
místo podnikání liší-li se od bydliště

v celých tisících Kč

IČ

Označení	Text	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
			1	2
a	b	c		
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	001		
II.	Tržby za prodej zboží	002		
A.	Výkonová spotřeba	003		
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	004		
2.	Spotřeba materiálu a energie	005		
3.	Služby	006		
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	007		
C.	Aktivace (-)	008		
D.	Osobní náklady	009		
1.	Mzdové náklady	010		
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	011		
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	012		
2.2.	Ostatní náklady	013		
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	014		
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	015		
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	016		
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	017		
2.	Úpravy hodnot zásob	018		
3.	Úpravy hodnot pohledávek	019		
III.	Ostatní provozní výnosy	020		
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	021		
2.	Tržby z prodaného materiálu	022		
3.	Jiné provozní výnosy	023		
F.	Ostatní provozní náklady	024		
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	025		
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	026		
3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	027		
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	028		
5.	Jiné provozní náklady	029		
*	Provozní výsledek hospodaření	030		
VI.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	031		

Označení	Text	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
a	b	c		
VI.	1. Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	032		
	2. Ostatní výnosy z podílů	033		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	034		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	035		
	1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	036		
	2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	037		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	038		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	039		
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	040		
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	041		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	042		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	043		
	1. Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	044		
	2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	045		
VII.	Ostatní finanční výnosy	046		
K.	Ostatní finanční náklady	047		
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	048		
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	049		
L.	Daň z příjmů	050		
	1. Daň z příjmů splatná	051		
	2. Daň z příjmů odložená (+/-)	052		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	053		
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	054		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	055		
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	056		

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

Příloha – Rozvaha, platná pro zdaňovací období počínaje 1. 1. 2016

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA

v plném rozsahu
v tisících Kč

ke dni:

IČ

Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný název
účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo
podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004				
B. I. 1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005				
2.	Ocenitelná práva	006				
2.1.	Software	007				
2.2.	Ostatní ocenitelná práva	008				
3.	Goodwill (+/-)	009				
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010				
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014				
B. II. 1.	Pozemky a stavby	015				
1.1.	Pozemky	016				
1.2.	Stavby	017				
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018				
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019				
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020				
4.1.	Pěstelské celky trvalých porostů	021				
4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	022				
4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023				
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024				
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025				
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	027				
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028				
2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029				
3.	Podíly - podstatný vliv	030				
4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	031				
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032				
6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033				
7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034				
7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035				
7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036				
C.	Oběžná aktiva	037				
C. I.	Zásoby	038				

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
C. I.	1. Materiál	039				
	2. Nedokončená výroba a polotovary	040				
	3. Výrobky a zboží	041				
	3.1. Výrobky	042				
	3.2. Zboží	043				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044				
	5. Poskytnuté zálohy na zásoby	045				
C. II.	Pohledávky	046				
C. II.	1. Dlouhodobé pohledávky	047				
	1.1. Pohledávky z obchodních vztahů	048				
	1.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049				
	1.3. Pohledávky - podstatný vliv	050				
	1.4. Odložená daňová pohledávka	051				
	1.5. Pohledávky - ostatní	052				
	1.5.1. Pohledávky za společnosti	053				
	1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054				
	1.5.3. Dohadné účty aktivní	055				
	1.5.4. Jiné pohledávky	056				
	2. Krátkodobé pohledávky	057				
	2.1. Pohledávky z obchodních vztahů	058				
	2.2. Pohledávka - ovládaná nebo ovládající osoba	059				
	2.3. Pohledávky - podstatný vliv	060				
	2.4. Pohledávky - ostatní	061				
	2.4.1. Pohledávky za společnosti	062				
	2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063				
	2.4.3. Stát - daňové pohledávky	064				
	2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy	065				
	2.4.5. Dohadné účty aktivní	066				
	2.4.6. Jiné pohledávky	067				
C. III.	Krátkodobý finanční majetek	068				
C. III.	1. Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069				
	2. Ostatní krátkodobý finanční majetek	070				
C. IV.	Peněžní prostředky	071				
C. IV.	1. Peněžní prostředky v pokladně	072				
	2. Peněžní prostředky na účtech	073				
D.	Časové rozlišení aktiv	074				
D.	1. Náklady příštích období	075				
	2. Komplexní náklady příštích období	076				
	3. Příjmy příštích období	077				

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
PASIVA CELKEM		078		
A.	Vlastní kapitál	079		
A. I.	Základní kapitál	080		
A. I. 1.	Základní kapitál	081		
2.	Vlastní podíly (-)	082		
3.	Změny základního kapitálu (+/-)	083		
A. II.	Ážio a kapitálové fondy	084		
A. II. 1.	Ážio	085		
2.	Kapitálové fondy	086		
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	087		
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	088		
2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	089		
2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090		
2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091		
A. III.	Fondy ze zisku	092		
A. III. 1.	Ostatní rezervní fondy	093		
2.	Statutární a ostatní fondy	094		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	095		
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	096		
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	097		
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	098		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	099		
A. VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	100		
B. + C.	Cizí zdroje	101		
B.	Rezervy	102		
1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	103		
2.	Rezerva na daň z příjmů	104		
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105		
4.	Ostatní rezervy	106		
C.	Závazky	107		
C. I.	Dlouhodobé závazky	108		
1.	Vydané dluhopisy	109		
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	110		
1.2.	Ostatní dluhopisy	111		
2.	Závazky k úvěrovým institucím	112		
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	113		
4.	Závazky z obchodních vztahů	114		
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	115		
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116		
7.	Závazky - podstatný vliv	117		

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
C. I.	8. Odložený daňový závazek	118		
	9. Závazky ostatní	119		
	9.1. Závazky ke společníkům	120		
	9.2. Dohadné účty pasivní	121		
	9.3. Jiné závazky	122		
C. II.	Krátkodobé závazky	123		
	1. Vydané dluhopisy	124		
	1.1. Vyměnitelné dluhopisy	125		
	1.2. Ostatní dluhopisy	126		
	2. Závazky k úvěrovým institucím	127		
	3. Krátkodobé přijaté zálohy	128		
	4. Závazky z obchodních vztahů	129		
	5. Krátkodobé směnky k úhradě	130		
	6. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131		
	7. Závazky - podstatný vliv	132		
	8. Závazky ostatní	133		
	8.1. Závazky ke společníkům	134		
	8.2. Krátkodobé finanční výpomoci	135		
	8.3. Závazky k zaměstnancům	136		
	8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdr. pojištění	137		
	8.5. Stát - daňové závazky a dotace	138		
	8.6. Dohadné účty pasivní	139		
	8.7. Jiné závazky	140		
D.	Časové rozlišení pasiv	141		
	1. Výdaje příštích období	142		
	2. Výnosy příštích období	143		

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

Příloha – Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (vybraný paragraf)

K § 33

Za změnu technických parametrů podle zákona se nepovažuje jen samotná změna 49 použitého materiálu, a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken. Za technické zhodnocení se rovněž nepovažuje vybavení motorového vozidla zimními pneumatikami.

**Příloha - Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění
pozdějších předpisů (vybraný paragraf)**

§ 2

(3) Stavbou se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Dočasná stavba je stavba, u které stavební úřad předem omezí dobu jejího trvání. Za stavbu se považuje také výrobek plnící funkci stavby. Stavba, která slouží reklamním účelům, je stavba pro reklamu.

(4) Pokud se v tomto zákoně používá pojmu stavba, rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby.

(5) Změnou dokončené stavby je

a) nástavba, kterou se stavba zvyšuje,

b) přístavba, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou,

c) stavební úprava, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby; za stavební úpravu se považuje též zateplení pláště stavby.

(6) Změnou stavby před jejím dokončením se rozumí změna v provádění stavby oproti jejímu povolení nebo dokumentaci stavby ověřené stavebním úřadem, nebo autorizovaným inspektorem.