

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ HMOTNÉHO MAJETKU Z POHLEDU ÚČETNÍ A DAŇOVÉ PERSPEKTIVY

TECHNICAL APPRECIATION OF TANGIBLE ASSETS FROM ACCOUNTING AND TAX PERSPECTIVE

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Vendula Motyková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2023

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Vendula Motyková
Vedoucí práce:	doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Akademický rok:	2022/23
Studijní program:	Účetnictví a daně

Garant studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Technické zhodnocení hmotného majetku z pohledu účetní a daňové perspektivy

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné situace
– analýza související právní úpravy
– syntéza získaných poznatků
Vlastní návrhy řešení
– návrh metodiky
– komplexní modelový příklad a jeho řešení
Závěr
Seznam použitých zdrojů
Seznam grafů a tabulek
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem bakalářské práce je navrhnout metodický návod řešení účetních a daňových aspektů technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku.

Základní literární prameny:

HNÁTEK, Miloslav. Daňové a nedaňové náklady. 5., rozšířené vyd. Praha: Esap, 2022. ISBN 978-80-907398-6-4.

NIGRIN, Jiří. Hmotný a nehmotný majetek v podnikání. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-737-2.

DRÁB, Ondřej a kol. Zákon o daních z příjmů: komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7676-054-7.

RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka – Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2023. 23., aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2023. ISBN 978-80-7554-379-0.

VYCHOPEŇ, Jiří. Daň z příjmů 2022. 18. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-356-2.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2022/23

V Brně dne 5.2.2023

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
garant

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou technického zhodnocení hmotného majetku z pohledu účetní a daňové perspektivy. Práce se zaměřuje převážně na možné varianty odpisování podle vlastníka či nájemce hmotného majetku.

Klíčová slova

daně, účetnictví, hmotný majetek, odpisy, technické zhodnocení, nájemce, vlastník

Abstract

The bachelor's thesis deals with the issue of technical appreciation of tangible assets from accounting and tax perspective. The thesis mainly focuses on possible variants of depreciation according to the owner or tenant of tangible assets.

Keywords

taxes, accounting, tangible assets, depreciation, technical appreciation, tenant, owner

Bibliografická citace

MOTYKOVÁ, Vendula. *Technické zhodnocení hmotného majetku z pohledu účetní a daňové perspektivy* [online]. Brno, 2023 [cit. 2023-04-22]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/152346>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 15. května 2023

.....

podpis autora

Poděkování

Chtěla bych poděkovat doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné vedení, ochotu a cenné rady při zpracování této závěrečné práce. Zároveň bych chtěla poděkovat rodině, která za mnou stála a podporovala v průběhu celého studia.

OBSAH

OBSAH.....	8
ÚVOD.....	10
CÍLE A METODIKA PRÁCE	13
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	15
1.1 Majetek	15
1.1.1 Majetek z pohledu účetnictví	15
1.1.2 Majetek z pohledu ZDP	20
1.2 Technické zhodnocení	22
1.2.1 Technické zhodnocení z pohledu účetnictví	23
1.2.2 Technické zhodnocení z pohledu ZDP	23
1.3 Oprava.....	27
1.4 Vstupní cena	27
1.5 Zůstatková cena	28
1.6 Odpisy	28
1.6.1 Účetní odpisy	29
1.6.2 Daňové odpisy	30
1.7 Odepisování technického zhodnocení	35
1.7.1 Rovnoměrné odepisování u technického zhodnocení	35
1.7.2 Zrychlené odepisování u technického zhodnocení	37
1.7.3 Technické zhodnocení na již odepсанém majetku.....	39
1.7.4 Technické zhodnocení na drobném hmotném majetku	39
1.8 Technické zhodnocení u nájemce/uživatele	40
1.9 Technické zhodnocení u souboru movitých věcí.....	40
2 ANALYTICKÁ ČÁST	41

2.1	Rozdíl mezi opravou a TZH	42
2.2	Odpisování technického zhodnocení nájemcem nebo uživatelem	43
2.3	Odpisování technického zhodnocení u vlastníka	45
2.4	Technické zhodnocení DHM a zároveň HM	46
2.4.1	DHM a zároveň HM z pohledu vlastníka	47
2.4.1	DHM a zároveň HM z pohledu nájemce (uživatele)	51
2.5	Technické zhodnocení DHM a zároveň ne HM	56
2.5.1	DHM a zároveň ne HM z pohledu vlastníka	57
2.5.2	DHM a zároveň ne HM z pohledu nájemce (uživatele)	59
3	NÁVRHOVÁ ČÁST	61
3.1	Komplexní modelový příklad	64
3.2	Srovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů	73
	ZÁVĚR	75
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	76
	SEZNAM TABULEK	80
	SEZNAM OBRÁZKŮ	83
	SEZNAM VZORCŮ	84

ÚVOD

Bakalářská práce byla zvolena na téma technické zhodnocení hmotného majetku z daňové perspektivy a dlouhodobého hmotného majetku z účetního pohledu. Důvodem zvolení tohoto tématu je bližší obeznámení pro podnikatele o technickém zhodnocení a jeho možných variantách odpisování, protože technické zhodnocení může být problematikou firem, a ne zcela vhodným pomocníkem jsou každoroční novelizace daňových předpisů, zákonů a vyhlášek. Následně dalším důvodem zvolení tématu je kvůli dnešním prudce stoupajícím cenám majetku, kdy budou podnikatelé volit spíše technické zhodnocení neboli modernizaci hmotného majetku, než vyřazení a zakoupení hmotného majetku nového.

Majetek je nedílnou součástí každého podniku ve všech specifikacích podnikání, může se jednat například o budovy, stroje či softwary. Každý majetek včetně všech jeho podkategorií se musí odpisovat a tím stanovit jeho opotřebení během užívaných let. Na majetku, který poplatník nechce vyřadit z provozu kvůli silnému opotřebení, může zvolit cestu rekonstrukce či modernizace neboli zvolení technického zhodnocení. Technickým zhodnocením se rozumí rekonstrukce, modernizace, přístavba, nástavba a stavební úpravy převyšující hodnotu 80 000 Kč za zdaňovací období podle ZDP, (5;§33) z pohledu účetního se TZH rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu účelu či technických parametrů majetku, zde si minimální hodnotu pro zařazení mezi TZH volí každá účetní jednotka sama. (17)

Jak bylo zmíněno, téma bylo prioritně zvoleno skrz dnešní dobu, kdy se dlouhodobý hmotný majetek bude prodlužovat kvůli vysoké a stále stoupající inflaci. Průměrná roční míra inflace byla v roce 2022 v hodnotě 15,1 %, tato hodnota radikálně vzrostla oproti předchozímu roku 2021, kde byla průměrně vyhodnocena na 3,8 %. (24) Proto budou podnikatelé spíše volit modernizaci či rekonstrukci majetku (neboli technické zhodnocení), než zakoupení nového majetku. Ze statistických údajů dlouhodobého hmotného majetku z roku 2020 nákup DHM klesnul, v roce 2019 byl pořízen DHM v hodnotě 25 550 mil. Kč, oproti tomu v následujícím roce pouze v hodnotě 14 333 mil. Kč. (23) Technické zhodnocení z pohledu statistik se výrazně navýšilo, podle dlouhodobého hmotného majetku podnikatelů z roku 2017 byly provedeny technické zhodnocení v hodnotě 25 mil. Kč, naproti tomu v roce 2018 v hodnotě 133 mil Kč (25)

U bankovních institucí byla nalezena statistika TZH aktuálnějších let, v roce 2019 bylo provedeno TZH v hodnotě 724 mil. Kč a v následujícím roce o 602 mil. Kč více, tudíž v hodnotě 1326 mil. Kč. (22) Z toho vyplývá, že lze předpokládat navýšení volby technického zhodnocení oproti nákupu nového hmotného majetku i během následujících let.

Práce je rozdělena na tři hlavní kapitoly: teoretická, analytická a návrhová. Kapitola teoretické části spočívá ve vymezení základních teoretických východisek nezbytných pro porozumění dané problematice bakalářské práce. Na úvod je definován pojem hmotný majetek a jeho členění z pohledu účetní a daňové perspektivy. Dále je v teoretické části popsáno odpisování, jak správně zařadit majetek do odpisové skupiny, jaké existují metody odpisování a poukáže se na změny v odpisování, pokud se na majetku provede technické zhodnocení. Tato práce je zaměřena na dlouhodobým hmotným majetkem z pohledu účetnictví a hmotný majetek z pohledu daní, jsou definovány jejich možnosti odpisování a jak se technické zhodnocení projevuje u nich. K závěru je popsán pojem vlastník a nájemce, který bude pro analytickou část nepostradatelný.

Druhá kapitola je zaměřena na analytickou část. Na úvod je vysvětlen rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením, a jak nejlépe je mezi sebou rozeznat. Oprava a technické zhodnocení jsou velmi podobné pojmy, každé se však využijí z pohledů daní jinak. Následně jsou podrobněji vysvětleny pojmy nájemce a uživatel a jak se odpisování a technické zhodnocení projeví v těchto případech. Hlavní část analytické části je modelace variant v odpisování technického zhodnocení na hmotném majetku. Jsou zde konstruovány možné varianty na dvojím typu majetku a zároveň možnosti odpisování z různých pohledů odpisovatele. První variantou je odpisování TZH na hmotném majetku a zároveň na dlouhodobém hmotném majetku z pohledu vlastníka, druhá varianta je na stejném typu majetku s rozdílností odpisovatele, kterým je nájemce anebo uživatel. Třetí a čtvrtá varianta spočívá v odpisování technického zhodnocení na ne hmotném majetku (majetek nesplňuje podmínku pro zařazení do hmotného majetku z pohledu daní) a zároveň dlouhodobém hmotném majetku taktéž z pohledu vlastníka nebo nájemce/uživatele. Všechny varianty mají vypočteny daňové i účetní odpisy. Veškeré pojmy z první hlavní kapitoly teoretických východisek se na ukázkových příkladech proberou podrobně a poukáže se na jejich možnou nejlepší volbu, zároveň se taky poukáže na rozdílnosti a shody mezi zmiňovanými ukazateli.

V návrhové části bakalářské práce jsou vypsány a podrobně vysvětleny varianty možného odpisování technického zhodnocení na hmotném majetku, které navazují na analytickou část. Následně je proveden komplexní modelový příklad, na kterém se promítnou možné varianty z úvodu návrhové části a jsou zde vypsány možné postupy při odpisování hmotného a dlouhodobého hmotného majetku, na kterém bylo provedeno TZH. Bude poukázáno na neoptimálnější volbu probrané tematiky technického zhodnocení.

Závěr obsahuje podstatné informace plynoucí ze všech částí a shrnutí celé bakalářské práce i s optimálním řešením pro firmy.

Bakalářská práce je zpracována podle platných zákonů a vyhlášek k 31.12.2022.

CÍLE A METODIKA PRÁCE

Cílem bakalářské práce je navrhnout metodický návod pro účetní a daňové řešení technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku.

Dílčí cíl práce je:

- vymezení základních pojmů a východisek,
- vysvětlení rozdílu mezi opravou a technickým zhodnocením,
- možné varianty odpisování technického zhodnocení na hmotném majetku a dlouhodobém hmotném majetku,
- rozdíl odpisování hmotného majetku u vlastníka nebo uživatele (nájemce),
- podmínky provedení technického zhodnocení a jeho následné odpisování na pronajatém hmotném majetku nájemcem,
- optimalizace daňové povinnosti při určení metody a postupu odpisování technického zhodnocení na hmotném majetku.

V bakalářské práci byly použity obecné teoretické metody. Metoda komparace neboli metoda srovnávací spočívá ve vzájemném přiřazování jevů a uvažování o jejich podobnostech a rozdílnostech. (7) Tato metoda byla použita v analytické části pro srovnání technického zhodnocení na hmotném majetku či dlouhodobém hmotném majetku a jeho možnosti odpisování. Metoda dedukce je proces usuzování, ve kterých dochází k závěru z vycházejících předpokladů, (7) tato metoda byla využita v analytické části u výpočtu odpisů a jak se dále projevují ve zdaňovacím období. Porovnávací metoda obecně spočívá v porovnání jednotlivých ukazatelů a poukazuje na jejich rozdílnosti a shodné části, (7) metoda byla použita v teoretické části u porovnávání účetního a daňového pohledu dané problematiky bakalářské práce. Další metoda u teoretické části byla metoda pozorovací, ta soustavně vnímá jevy a procesy, které směřují k odhalení podstatných souvislostí sledované skutečnosti, (7) v teoretické části se nejvíce použila u téma vlastník či uživatel (nájemce), kde se na tyto skutečnosti dále navazuje v analytické části.

Na rozsáhlost tématu se autorka nezabývá nehmotným majetkem z daňového a ani z účetního pohledu, a nadále některými metodami odpisování jako jsou například komponentní odpisy. Téma je rozebráno pouze na téma hmotného majetku a jeho vybrané daňové a účetní odpisování.

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

1.1 Majetek

Majetek je to, co osoba či instituce vlastní. Je to souhrn veškerých statků, se kterými může daný vlastník volně nakládat. Obecně je vymezen v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. (12)

Majetek je definován odlišně z pohledu daní a z pohledu účetnictví viz *Tabulka 1*.

Tabulka 1: Rozdělení majetku z pohledu účetnictví a daní (Zdroj: vlastní zpracování dle 5,17)

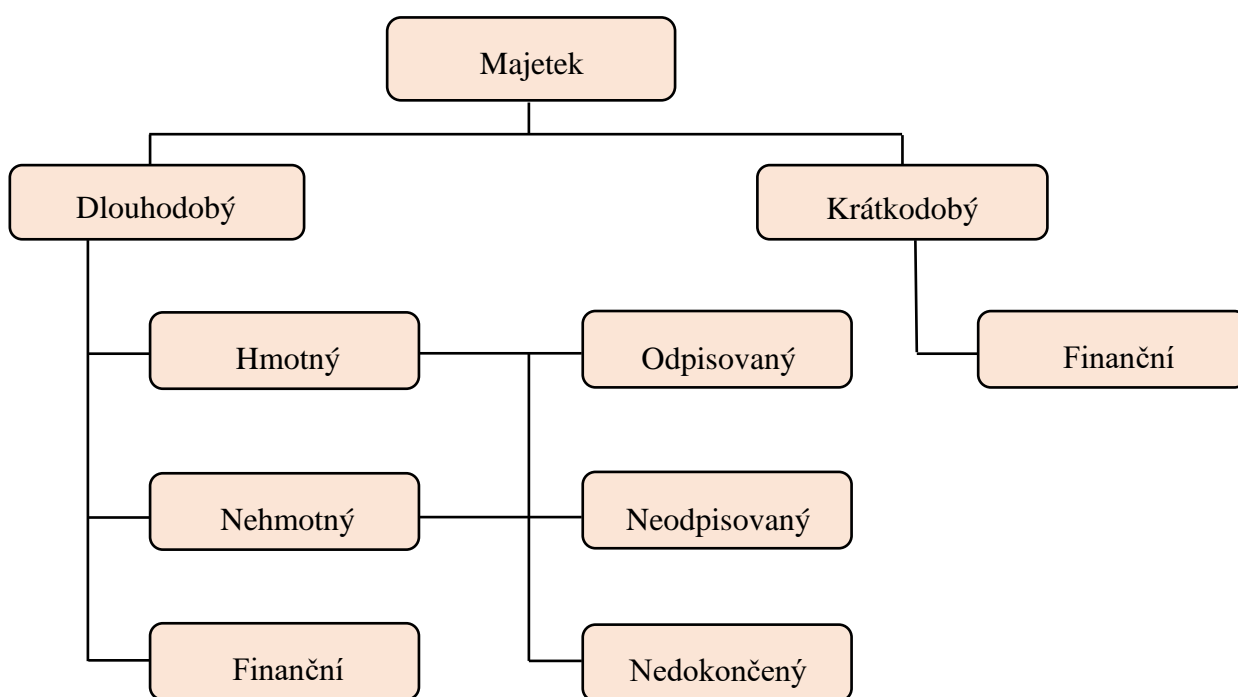
Účetnictví – Vyhláška č. 501/2002 Sb.		Daně – Zákon č. 568/1992 Sb.	
Druhy majetku	Definováno v	Druhy majetku	Definováno v
Dlouhodobý hmotný	§7	Hmotný	§26 odst. 2
Dlouhodobý nehmotný	§6	Nehmotný	Od r. 2021 zrušen, dříve vymezen v §32a
Dlouhodobý finanční	§8		

1.1.1 Majetek z pohledu účetnictví

Majetek z pohledu účetnictví v zákoně č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, dále jen ZoÚ, se pojem majetek nedefinuje, vymezen je v jeho vyhlášce č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele, dále jen PVZÚ. (11,17). Majetek se ve vyhlášce následně dělí na majetek dlouhodobý hmotný, dlouhodobý nehmotný a finanční. Finanční majetek se může dělit na krátkodobý a dlouhodobý. Krátkodobý finanční majetek je po dobu užívání maximálně 12 měsíců, dlouhodobý je pak od 12 měsíců výše. Krátkodobým finančním majetkem se mohou rozumět krátkodobé finanční

výpomoci, cenné papíry s cílem dosahovat zisk v krátkodobém horizontu, krátkodobé podíly atd. Dlouhodobý majetek zároveň dělíme na odpisovaný a neodpisovaný. (17)

V účetních předpisech je hmotný majetek brán jako dlouhodobý hmotný majetek. (3) Dlouhodobým majetkem – hmotným i nehmotným se stávají pořizované věci okamžikem uvedením do stavu způsobilého k užívání. Tím se rozumí dokončení věci a splnění všech potřebných technických funkcí a povinností stanovených jinými právními předpisy pro užívání. Tento majetek musí mít dobu užívání delší než 1 rok. Dlouhodobý majetek z pohledu účetnictví se dělí na dlouhodobý majetek hmotný, nehmotný a finanční. (1) Rozdělení dlouhodobého majetku dle následujícího schématu *Obrázek 1*.



Obrázek 1: Rozdělení majetku dle účetní legislativy (Zdroj: Vlastní zpracování dle 7, 17)

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí hmatatelná věc s fyzickou povahou. Jedná se o pojem z §7 PVZÚ. Dle tohoto ustanovení se dlouhodobým hmotným majetkem rozumí: (3)

- pozemky bez ohledu na výši ocenění (pokud se nejedná o zboží); tato položka neobsahuje součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazují se jako majetek,

- stavby, právo stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty, nebytové prostory vymezené jako jednotky, bez ohledu na dobu použitelnosti a výše ocenění,
- předměty drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění jednotkou,
- technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku nebo drobného dlouhodobého hmotného majetku, jehož ocenění převyšuje částku 40 000 Kč,
- a další jsou vymezeny v §7 PVZÚ. (17)

Majetek je zařazen do užívání, pokud jeho použitelnost přesahuje jeden rok. Z výše uvedeného lze vidět, že na některém majetku záleží na ceně jeho ocenění a na některém nezáleží. (3)

Dlouhodobý hmotný majetek se dále dělí na drobný, odpisovaný a neodpisovaný viz *Tabulka 2.*

Tabulka 2: Zkrácený popis podkategorií dlouhodobého hmotného majetku (Zdroj: Vlastní zpracování dle 17)

Druh DHM:	Drobný	Odpisovaný	Neodpisovaný
Definice	Majetek nevykázaný jako hmotný, ačkoliv má jeho vlastnosti	Veškerý DHM kromě příkladů v neodpisovaném DHM	Jedná se o kulturní předměty, pozemky a majetek určený k prodeji
Účtová třída	0 / zásoby	02	03

DROBNÝ DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

Jsou samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok nevykázané jako dlouhodobý hmotný majetek. (20)

Účetní předpis rozlišuje 2 kategorie drobného majetku:

- dlouhodobý hmotný majetek vykázaný na účtech účtové třídy 0,
- drobný hmotný majetek, kterém se účtuje jako o zásobách. (3)

Limit pro zařazení drobného hmotného majetku si každá účetní jednotka může zvolit sama. Obecně je dáno do 80 000 Kč vstupní ceny, protože nad 80 000 Kč se majetek dle daňových předpisů zařazuje do hmotného majetku. (5) Každopádně si účetní jednotka může zvolit limit nižší či vyšší. Jedním kritériem zvolení limitu pro drobný dlouhodobý hmotný majetek záleží na velikosti společnosti, velká firma bude mít odlišný limit než malé firmy. (17)

DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK ODPISOVANÝ

Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný se nachází v účtové skupině 02, patří sem:

- stavby – zde jsou evidovány stavby bez ohledu na dobu jejich použitelnosti a výši ocenění,
- samostatné hmotné movité věci – majetek s délkou použitelnosti vyšší než 1 rok a převyšující částku určenou účetní jednotkou,
- soubory hmotných movitých věcí – soubory hmotného majetku skládající se z několika částí či zařízení, které jsou vzájemně propojeny a mají samostatné techniko-ekonomické určení,
- pěstitelské celky trvalých porostů – doba plodnosti nejméně 3 roky, nezáleží na výši ocenění,
- drobný dlouhodobý hmotný majetek,
- ostatní dlouhodobý hmotný majetek – dospělá zvířata s dobou živnosti delší než 1 rok a bez ohledu na ocenění. (11)

DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK NEODPISOVANÝ

Tento majetek se nachází v účtové skupině 03, a patří sem:

- pozemky – bez ohledu na výši jejich ocenění, pozemky, které nejsou evidovány jako zásoby,
- kulturní předměty – movité kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty, umělecká díla a soubory majetku kulturní povahy s dobou použitelnosti delší než 1 rok,
- dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji. (11)

Dlouhodobý nehmotný majetek

Jedná se o pojem z účetnictví, konkrétně v PVZÚ. Tento majetek se odepisuje pouze účetně, (3) protože od roku 2021 je nehmotný majetek v ZDP vypuštěn a jsou umožněny pouze odpisy účetní. (5)

Dlouhodobý nehmotný majetek je definován v §6 PVZÚ. Dle tohoto ustanovení se vymezuje DNM následovně:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software,
- ocenitelná práva,
- práva na emise a preferenční limity,
- goodwill. (17)

Podmínka pro zařazení je délka použitelnosti delší než 1 rok s výjimkou goodwillu a zároveň dosažení cenového limitu, který si každá účetní jednotka stanovuje sama. (3)

Obecně dlouhodobý nehmotný majetek je i technické zhodnocené dlouhodobého nehmotného majetku a drobného dlouhodobého nehmotného majetku převyšující hodnotu 60 000 Kč. (17)

Dlouhodobý nehmotný majetek se dále dělí na drobný, odpisovaný a neodpisovaný viz *Tabulka 3.*

Tabulka 3: Zkrácený popis podkategorií dlouhodobého nehmotného majetku (Zdroj: Vlastní zpracování dle 14)

Druh DNM:	Drobný	Odpisovaný	Neodpisovaný
Popis	Majetek nevykázaný jako nehmotný, ačkoliv má jeho vlastnosti	Veškerý DNM kromě příkladu v neodpisovaném DNM	DNM určený k prodeji, obsahuje DNM oceněný reálnou hodnotou podle §27 odst. 1 písm. h) ZDP
Účtová třída	0 / náklady	01	03

1.1.2 Majetek z pohledu ZDP

Majetek je definován v zákoně č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, dále jen ZDP a dělí se na majetek odpisovaný, neodpisovaný a tzv. jiný majetek. (5;§26, §27)

Hmotný majetek

V daňových nákladech se hmotný majetek projevuje v podobě odpisů, při odpisování a vyřazení pak ve formě vstupní ceny a zůstatkové ceny. (1)

Vymezení hmotného majetku pro účely ZDP v §26 odst. 2:

- samostatné hmotné movité věci se vstupní cenou vyšší než 80 000 Kč a provozně technickými funkcemi delší než 1 rok,
- soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením za obdobných podmínek jako samostatné movité věci,
- budovy, domy a jednotky,
- ostatní stavby, kromě níže zmíněných:
 - stavby provozních důlních děl,
 - drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužící k zajišťování provozu lesních školek nebo provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výška 5 m,

- oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti, který je drobnou stavbou,
- pěstitelské celky trvalých prostorů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč,
- jiný majetek. (5;§26)

Pořizovaný hmotný majetek se stává hmotným majetkem dle zákona o daních z příjmů dnem uvedením do stavu způsobilého obvyklému užívání. Tímto dnem se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. *Příklad: stavba se zařazuje do užívání po nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí. (7)*

JINÝ MAJETEK

Tzv. „jiný majetek“ zmíněn výše, je samostatnou složkou hmotného majetku podle ZDP §26 odst. 3., a rozumí se jim:

- technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v §29 odst. 1 písm. f) ZDP,
- technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
- výdaje hrazené uživatelem, které podle zvláštního předpisů (účetních předpisů) nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotné majetku, který je předmětem finančního leasingu, a který v úhrnu se sjednanou kupní cenu ve smlouvě převyšuje u movitého majetku hodnotu 80 000 Kč,
- právo stavby u poplatníka, který nevede účetnictví. (5;§26)

Technickou rekultivací se rozumí úpravy pozemku v případě poničení průmyslovou činností nebo těžbou. (9)

HMOTNÝ MAJETEK VYLOUČENÝ Z ODPISOVÁNÍ

ZDP definuje hmotný majetek vyloučený z odpisování následovně:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřesahují hodnotu 80 000 Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,

- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- další viz §27 ZDP. (5;§27)

Nehmotný majetek

Nehmotný majetek byl definovaný v §32a ZDP pouze do roku 2020, tato kategorie byla od začátku roku 2021 zrušena, místo něj se používá kategorie nehmotný majetek pořízený do konce roku 2020. Na technické zhodnocení tohoto majetku dokončené a uvedené do provozu způsobilému užívání se používá úprava platná do konce roku 2020. (3)

V účetním předpisu je používán pojem dlouhodobý nehmotný majetek. U nově pořízeného nehmotného majetku po roce 2020 se neprovedou odpisy daňové, ale pouze účetní, pokud je podnikatel zároveň účetní jednotkou. Jestliže podnikatel účetní jednotkou není, tak v souladu s ustanovením §24 odst. 2 písm. v) bod 2. ZDP je nehmotný majetek daňovým nákladem. (5;§24)

1.2 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení je speciální účetní a daňová kategorie. TZH v pohledu daní nalezneme v ZDP a z pohledu účetnictví v PVZÚ viz *Tabulka 4*.

Tabulka 4: Technické zhodnocení z pohledu účetnictví a daní (Zdroj: Vlastní zpracování dle 5 a 17)

TZH účetní pohled		TZH daňový pohled	
Vymezen v	Definice	Vymezen v	Definice
PVZÚ §47 odst. 4	změna účelu nebo technických parametrů, rozšíření vybavenosti či použitelnosti	ZDP §33	nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace

1.2.1 Technické zhodnocení z pohledu účetnictví

Technické zhodnocení z pohledu **účetnictví** je vymezeno v §47 odst. 4 PVZÚ, kde je definováno následovně: „*Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozlišení vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku.*“ (17; §47(4))

Z hlediska účetního předpisu je nutné podotknout, že je věcně shodná s daňovým, ale hodnotově je vázaná na hodnotový limit vzniku dlouhodobého hmotného majetku dle PVZÚ zmíněno výše. (2)

1.2.2 Technické zhodnocení z pohledu ZDP

Technické zhodnocení z pohledu **daní** je vymezeno v §33 ZDP a se rozumí jako vynaložené výdaje na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 80 00 Kč. (5;§33)

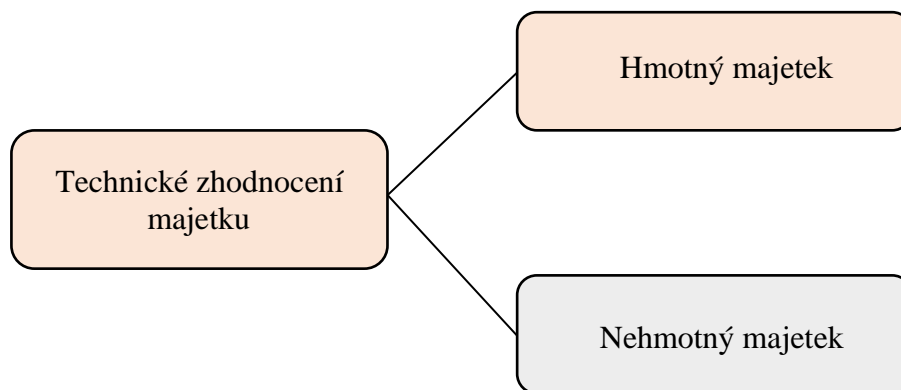
Modernizace je vymezena v §33 odst. 3 ZDP. Představuje rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Posuzuje se, jak se zvyšují či rozšiřují kvalitativní znaky majetku, jedná se hlavně o rozšíření vybavenosti majetku. Pod pojmem „vybavenosti“ majetku se rozumí příslušenství nebo součást věci a pojmem „použitelnosti“ rozumíme další funkce majetku nebo rozšíření stávajícího účelu majetku. Například pořízení klimatizace do osobního automobilu, rozšíření stávající software o nové funkce nebo zakoupení mříží do oken. (5;§33)

Rekonstrukcí se dle §33 odst. 2 ZDP rozumí veškeré zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Proto je u každého majetku důležité zkoumat, jak velký zásah do majetku je a jak moc ovlivní jeho kvalitu. Musí dojít totiž k podstatné změně účelu majetku či významné změně technických parametrů. V případě změny technický parametrů by se mělo jednat o technické parametry, které rozhodují o využitelnosti daného hmotného majetku. Příkladem může být přestavba bytu na kancelář, výměna dřevěných oken za okna plastová s třívrstevným ochranným sklem nebo výměna běžných dveří za kovové bezpečnostní dveře. (5;§33)

Nástavby, přístavby a stavební úpravy jsou upraveny v odlišném zákoně, konkrétně v zákoně č. 183/2006 Sb., zákon o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) v §2 odst. 5. Nástavbou se rozumí změnou dokončené stavby, kterou se stavba zvyšuje. Přístavba je změnou dokončené stavby, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou a stavební úpravy jsou změnou dokončené stavby, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby, stavební úpravou se rovněž rozumí zateplení stavby. (6) Příkladem jsou přestavba nebytového prostoru na byt, přemístění oken a dveří v domě, stavební úpravy nebytového prostoru provedené v souvislosti s instalací strojů nebo zařízení. (2)

Technické zhodnocení není samostatnou věcí v právním slova smyslu, je pouze veřejnoprávní kategorií vytvořenou pro zjištění základu daně. Jedná se o výdaje hrazené vlastníkem věci. Technické zhodnocení proto nelze vkládat do obchodního majetku fyzické osoby, nelze ho najmout, a to ani formou finančního leasingu, nelze ho prodat ani darovat. (4)

Technické zhodnocení se může provést na hmotném majetku, a i na nehmotném, pokud byl majetek pořízen před rokem 2021, rozdělené TZH viz *Obrázek 2*.



Obrázek 2: Rozdělení majetku u technického zhodnocení (Zdroj: Vlastní zpracování)

Technické zhodnocení na hmotném majetku

Rozumí se výdaje vynaložené v souvislosti na hmotný majetek, které nejsou běžným nákladem, ale zvyšují ocenění majetku. Podle §33 ZDP se technickým zhodnocením rozumí vynaložené výdaje na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy,

rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 80 000 Kč – zmíněno v kapitole výše. (5;§33)

Do konce roku 2020 byla hranice nižší, a to v hodnotě 40 000 Kč, proto může poplatník využít tzv. „malého technického zhodnocení“ v rozmezí výdaje 40–80 tisíc a zvýšit si vstupní cenu hmotného majetku o toto technické zhodnocení. (27)

Technické zhodnocení tedy obecně souvisí se změnou technických parametrů, důležité je upozornit, že změna nemusí být vždy pozitivní, tudíž k lepšímu, ale také o změnu vedoucí k zhoršení technických parametrů. Příklad může být úprava jeřábů, která sníží jeho nosnost. Takovou malou výjimkou jsou zimní pneumatiky, dříve se debatovalo, že při výměně se jedná o technické zhodnocení, protože dojde ke změně technických parametrů vozidla, ale Ministerstvo financí zaujalo stanovisko uvedené v pokynu GFŘ č. D-22, že o technické zhodnocení nejde. (9)

Technické zhodnocení na hmotném majetku neodpisovaného

Ve výjimečných případech jde provést technické zhodnocení na majetku vyloučeném z odpisování. Toto technické zhodnocení nezvyšuje vstupní cenu hmotného majetku, ať už je dokončeno kdykoliv po jeho zaevidování, následně se stává samostatnou kategorií tzv. jiného majetku, který lze odepisovat, ten se následně zařídí do stejné odpisové skupiny, do které zhodnocený hmotný majetek náleží. (2)

Technické zhodnocení na drobném dlouhodobém hmotném majetku

Výdaje (případně náklady) na technické zhodnocení drobného dlouhodobého hmotného majetku mohou mít trojí charakter:

- povinně zvýší ocenění dlouhodobého hmotného majetku (zvýší-li TZH částku 80 000 Kč),
- mohou zvýšit ocenění dlouhodobého hmotného majetku (nezvýší-li TZH částku 80 000 Kč),
- mohou přímo zatížit provozní náklady. (19)

V případě tohoto typu technického zhodnocení na drobném majetku je pro daňové účely stanovena vstupní cena dle §29 odst. 1 písm. f) ZDP. Je jí hodnota TZH dokončeného na hmotném majetku, jehož účetní odpisy jsou daňovým nákladem, zvýšené o ocenění

tohoto odpisovaného hmotného majetku. Přitom lze daňové odpisy u tohoto majetku uplatnit jen do výše jeho vstupní ceny snížené o dosud již uplatněné účetní odpisy. (5;§29)

Technické zhodnocení na nehmotném majetku

Hmotný majetek byl ze ZDP od roku 2021 vyřazen a §32a pro něj určený byl odebrán. Pokud se tedy provede technické zhodnocení a uvede se do stavu způsobilému obvyklému užívání na nehmotném majetku, pořízeným před rokem 2021, použije se právní úprava ZDP z roku 2020, kde nalezneme §32a odst. 4.(3)

Pro rok 2020 se technickým zhodnocením rozumělo výdaje na ukončení rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč, se považují za technické zhodnocení tohoto majetku. (4)

Většinou se technické zhodnocení na nehmotném majetku provádí na softwaru, zde jsou dva důležité pojmy, které je potřeba u TZH rozeznávat, jedná se o pojem upgrade a update viz následující *Tabulka 5*.

Tabulka 5: Rozdíl mezi pojmem update a upgrade (Zdroj: Vlastní zpracování dle: 2)

Update		Upgrade	
Definice	Vyhodnocení	Definice	Vyhodnocení
Provedení aktualizace, úprava pro nové momentální podmínky, uvedení do provozu je prospěšné pro majitele	Nejedná se o změnu účelu ani rozšíření technických parametrů – NEJEDNÁ se o TZH	Zdokonalení produktu, zlepšení zastaralé verze softwaru, nové programové vybavení	Jedná se o vybavení, které dosahuje nových a vyšších vlastností a zlepšuje své technické parametry – JEDNÁ se o TZH

1.3 Oprava

Oprava je v teoretické části vymezena kvůli návaznosti na část analytickou, kde se zaměřuje na rozdílnost opravy a TZH v praxi.

Na opravu se z hlediska účetnictví a daní přihlíží odlišně viz *Tabulka 6*.

Tabulka 6: Vymezení opravy z účetního a daňového pohledu (Zdroj: Vlastní zpracování dle 9,16)

Oprava	
Účetní pohled	Daňový pohled
Fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu	Výměna původního za nový při zachování funkčnosti, uvedení do původního stavu

Pokud práce na majetku nespĺňuje hodnotu pro zařazení do TZH, pak dle ZDP se jedná o jednorázový daňový náklad a dle účetnictví si účetní jednotka účtuje tyto práce rovnou do nákladů za běžné období v plné výši. (16)

1.4 Vstupní cena

Vstupní cena z **účetního** pohledu se rovná pořizovací cena, pokud pořízený majetek spadá do kategorie odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku. Vstupní cena vstupuje do odpisů, kde si způsob odpisů stavuje každá účetní jednotka sama. (17)

Vstupní cena z **daňového** pohledu je důležitá pro stanovení správné výše daňových odpisů. Vstupní cenou podle §29 odst. 1 ZDP se rozumí:

- pořizovací cena, je-li pořízen úplatně (tj. majetek nabytý koupí nebo směnkou),
- vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii,
- hodnota nesplacené pohledávky, zajištěné převodem práva, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- reprodukční pořizovací cena v ostatních případech,
- při nabytí majetku bezúplatně cena DM, který není hmotným majetkem pro daňové účely, zvýšení o ocenění tohoto odpisovaného HM,

- přepočtená zahraniční cena (§23 odst. 17 ZDP),
- u veřejně prospěšného poplatníka ocenění převzaté od účetní jednotky, která o tomto majetku naposledy účtovala, v případě bezúplatného převodu nebo přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami podle právních předpisů upravujících účetnictví. (26)

Vstupní cena zahrnuje i hodnotu technického zhodnocení v roce zařazení majetku do užívání. Dojde-li k TZH, toto technické zhodnocení navýší vstupní cenu, z které se následně stane tzv. „zvýšená vstupní cena“. (1)

1.5 Zůstatková cena

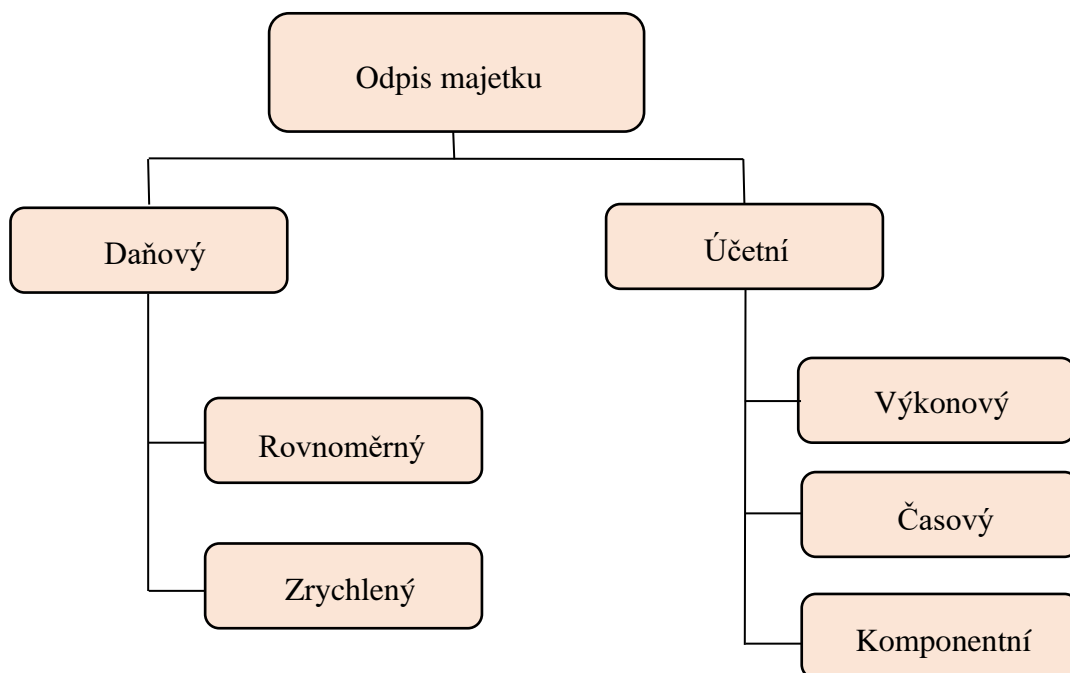
Zůstatková cena pro **účetní účely** se rozumí vstupní cena snižená o celé účetní odpisy vypočtené za předchozí časové období. (17)

Zůstatková cena se dle §29 odst. 2 ZDP pro **daňové účely** rozumí rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů, a to i tehdy, když do výdajů na zajištění zdanitelných příjmů zahrnul poplatník pouze poměrnou část odpisů podle ,28 odst. 6. (5) Při použití technického zhodnocení se navýší zůstatková cena a ta se nazývá tzv. „zvýšená zůstatková cena“. (1)

1.6 Odpisy

Odpisy máme z hlediska účetních i daňových viz *Obrázek 3*. Jsou majetky, které lze odepisovat účetně i daňově a naopak majetky, které lze odepisovat pouze účetně či pouze daňově. (1)

Obecně se odpisováním rozumí zahrnování hodnoty majetku do nákladů (výdajů) na dosažení, zajištění a udržení příjmů prostřednictvím odpisů hmotného a nehmotného majetku. Souhrnná výše nesmí překročit hodnotu vstupní ceny majetku. (7)



Obrázek 3: Způsob odpisování pro stanovení základu daně (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1a15)

1.6.1 Účetní odpisy

Účetní jednotky jsou povinny podle zákona o účetnictví sestavit odpisový plán dle svého uvážení, na základě, jehož provádějí odpisy na majetku v průběhu jeho používání, výše odpisů dochází pomocí opravek. Účetní jednotka může odpisovat majetek maximálně do výše jeho ocenění v účetnictví. (10)

Účetní odpis dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku představují trvalé snižování aktuální účetní hodnoty majetku v důsledku jeho opotřebení, zatímco daňové odpisy zohledňují určité fiskální hledisko. (10)

Účetní metody máme trojího typu – časová metoda, výkonová a komponentní.

Časová metoda spočívá v čase odpisování daného majetku, rozlišuje tři možnosti odpisování:

- 1) rovnoměrné odpisy se používají, jestliže se majetek opotřebovává rovnoměrně po celou dobu jeho užívání. V tomto případě bude do nákladů odpisovaná stejná výše odpisů,

- 2) zrychlené účetní odpisy se používají u takového majetku, který se nejvíce opotřebovává během prvních let používání. Do nákladů jdou tedy nejprve vyšší hodnoty nákladu a ke konci jsou hodnoty nižší,
- 3) zpomalené účetní odpisy se mohou použít u majetku, který bude nejvíce ztrácet hodnotu na konci svého používání, na začátku bude tedy částka odpisů nižší. (18)

Výkonová metoda slouží k odpisování majetku podle výkonu, používá se u výrobních strojů, kde hodnota odpisů závisí na vyrobeném množství. (18)

Komponentní metoda lze použít u majetku, který obsahuje komponenty, které se mohou lišit dobou použitelnosti od celkového majetku a tvoří významnou hodnotu majetku. (18)
Blíže jsou popsány v VZPÚ. (17)

1.6.2 Daňové odpisy

Majetek lze odepisovat maximálně do výše jeho vstupní ceny. Daňové odpisy mohou být roční, ale i měsíční. Při odpisech měsíčních se uplatní časový odpis pro daňové účely. U ročních odpisů lze využít rovnoměrných nebo zrychlených odpisů. U některých typů majetku lze použít navýšený odpis v prvním roce odpisování. (1)

Daňové odpisy hmotného majetku jsou vymezeny v §30 - §32 ZDP. Způsob odpisování si poplatník volí sám a nemůže v průběhu odpisování metodu odpisů měnit. Důležité je zařazení majetku do správné odpisové skupiny, tu nalezneme v §30 ZDP, viz *Tabulka 7.* (5;§30)

Tabulka 7: Odpisové skupiny (zdroj: Vlastní zpracování dle:5-§30)

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let

Odpisová skupina	Doba odpisování
6	50 let

Zákon o daních z příjmů stanoví pro odpisování majetku následující zásady:

- způsob odpisování v rámci pravidel nabízených zákonem o daních z příjmů stanoví odpisovatel majetku, a to pro každý nově pořízený a oceněný majetek, s výjimkou případů, kdy je nutno pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem,
- způsob odpisování majetku nelze měnit po celou dobu odpisování,
- majetek se odpisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny u použití technického zhodnocení. (3)

Rovnoměrné odpisy

Rovnoměrné odpisování, jak z názvu vypovídá, přenáší vstupní cenu hmotného majetku do základu daně se stejnou rychlostí po celou dobu odepisování. Rovnoměrně se vždy odepisuje prostřednictvím maximálních ročních odpisových sazeb, které jsou uvedené v tabulce níže *Tabulka 8*. (1)

Tabulka 8: Odpisové sazby pro rovnoměrné odepisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle: 1 a 5; §31)

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba (v %)		
	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	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

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba (v %)		
	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Výše uvedené sazby jsou maximální, proto si je může poplatník snížit odpisové sazby.
(1)

Při rovnoměrném odepisování se využívají následující vzorce:

V první roce odepisování:

$$O_1 = \frac{VC * S_1}{100}$$

Kde: O_1 = odpis v prvním roce odepisování, VC = vstupní cena hmotného majetku, S_1 = odpisová sazba pro první rok odepisování (1)

Odpisy v dalších letech

$$O_m = \frac{VC * S}{100}$$

Kde: O_m = odpis v dalších letech, VC = vstupní cena hmotného majetku, S = odpisová sazba v dalších letech odepisování (1)

Poplatník může v některých případech využít navýšených odpisů v prvním roce odepisování. Tuto možnost může poplatník využít jen pokud je prvním vlastníkem majetku. Jedná se o hodnotu navýšení **20 %**, kterou poplatník může využít u převážně zemědělskou a lesní výrobou. U **15 %** u zařízení pro čištění a úpravu vod v klasifikaci CZ-CPA označeného kódem 28.29.12. **10 %** sazbu navýšených odpisů je nejčastěji využívána a jedná se o hmotný majetek zaříděn do 1 až 3 odpisovou skupinu s výjimkou výše zmíněných druhů majetků. Důležité opomenout, že se zvýšenou vstupní cenou se odpisy nezkrátí, ale pouze se sníží hodnoty odpisů v dalších letech. Při využití navýšených odpisů v prvním roce odepisování se změní odpisová sazba. (5;§31)

Pro 20 % zvýšenou sazbu viz *Tabulka 9*.

Tabulka 9: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisů v prvním roce o 20 % (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1 a 5)

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Pro 15 % zvýšenou sazbu upřesněno v *Tabulka 10*.

Tabulka 10: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisů v prvním roce o 15 % (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1 a 5)

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

A poslední *Tabulka 11* znázorňuje 10 % zvýšenou sazbu.

Tabulka 11: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisů v prvním roce o 10 % (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1 a 5)

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zrychlené odpisování

Zrychlené odpisování místo odpisových sazeb používá odpisové koeficienty viz *Tabulka 12*. Nejvyšší daňový odpis je u této metody odepisování ve druhém roce odpisování. (1)

Tabulka 12: Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle: 1 a 5; §32)

Odpisová skupina	Koeficienty pro zrychlené odpisování		
	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	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

V prvním roce odpisování se odepisuje podle následujícího algoritmu:

$$O_1 = \frac{VC}{k_1}$$

Vzorec 1: Zrychlený odpis pro první rok odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1)

Kde: k_1 = koeficient pro odpisování v prvním roce (1)

V následujících letech odpisování se odepisuje podle vzorce:

$$O_1 = \frac{2 * ZC_{n-1}}{k - (n - 1)}$$

Vzorec 2: Zrychlený odpis následující roky odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1)

Kde: n = pořadové číslo, ZC_{n-1} = zůstatková cena k poslednímu dni předešlého zdaňovacího období, k = koeficient pro odpisování v dalších letech odpisování, $n-1$ = počet let, která se již odpisovala (1)

U zrychlených odpisů může poplatník využít taktéž urychlených odpisů, zde se nemění koeficienty. Zákon pouze stanovuje, že vypočtený odpis zvyšuje o určené procento. Majetek, u kterého lze navýšit vstupní cenu v prvním roce odpisování je vymezen stejně jako u rovnoměrných odpisů, zmíněno v kapitole 1.7.1 str. 35. Odpisy při zrychleném odpisování se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. (5;§32)

1.7 Odepisování technického zhodnocení

Odepisování technického zhodnocení závisí na hmotném majetku, na kterém bylo technického zhodnocení provedeno. Technické zhodnocení se vždy zařadí do stejné odpisové skupiny, v kterém je zařazen hmotný majetek dle §30 ZDP. Pokud je technické zhodnocení použito u majetku, který je již odepsán, technické zhodnocení zvýší vstupní cenu (u rovnoměrných odpisů) nebo zůstatkovou cenu (při zrychleném odepisování) a bude se odepisovat pouze hodnota vytvořeného technického zhodnocení. (27)

Důležité je znovu připomenout, že technické zhodnocení nemůže fungovat jako samostatný celek, ale tvoří se společně s majetkem, proto se technické zhodnocení váže na stejnou odpisovou skupinu majetku dle §30 ZDP. (3)

Po vymezení odpisové skupiny se podnikatel rozhodne mezi rovnoměrnými či zrychlenými odpisy. Pokud podnikatel plánuje technické zhodnocení na již odepsaném majetku, je lepší využít odpisů rovnoměrných, protože hodnota technického zhodnocení vstupuje do vstupní ceny a hodnota ročních odpisů je vyšší, a proto během krátké doby hodnotu technického zhodnocení uplatníme v nákladech prostřednictvím odpisů. (4)

1.7.1 Rovnoměrné odpisování u technického zhodnocení

Rovnoměrné odepisování, jak je zmíněno výše, přenáší vstupní cenu hmotného majetku do základu daně se stejnou rychlostí po celou dobu odepisování. Rovnoměrně se vždy odepisuje prostřednictvím maximálních ročních odpisových sazeb, které jsou uvedené

v *Tabulka 13*. Jakmile se provede TZH na majetku, využije se sazba v posledním sloupci. (5;§31)

Tabulka 13: Odpisové sazby pro rovnoměrné odepisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle: 5;§31)

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba (v %)		
	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	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

Při použití technického zhodnocení zvyšujeme vstupní cenu o hodnotu TZH a odepíšeme dle odpisové sazby pro **zvýšenou vstupní cenu** po celou dobu odpisových let podle odpisové skupiny, v níž je zařazen. (1)

Pokud se uplatní urychlené odepisování (zvýšení odpisu v prvním roce o 10 %, 15 % nebo 20 %) u nově pořízeného majetku zahrnutého v první až třetí odpisové skupině pouze u rovnoměrného odepisování, odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu, tedy při využití TZH se sazba **nemění**. (1)

Technické zhodnocení vstupuje do vstupní ceny v roce dokončení a uvedení majetku do provozu. Pokud jsou již na majetku uplatněny odpisy například pro první rok a TZH je dokončeno později, pak má poplatník povinnost zvýšit vstupní cenu majetku o toto technické zhodnocení a dále bude odepisovat zvýšené vstupní (resp. zůstatkové) ceny. Při odepsání ze zvýšené vstupní ceny nelze vždy dodržet stanovenou dobu odepisování, ale je

nutno především zachovat zásadu, že lze odepisovat maximálně do výše zvýšené vstupní ceny. (4)

Pro rovnoměrné odepisování u zvýšené vstupní ceny se použije následující vzorec:

$$O_z = \frac{VC_z * S_z}{100}$$

Vzorec 3: Rovnoměrný odpis pro zvýšenou vstupní cenu (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1)

Kde: O_z = odpis ze zvýšené vstupní ceny, VC_z = zvýšená vstupní cena (vstupní cena + TZH), S_z = odpisová sazba pro odpisování ze zvýšené vstupní ceny (1)

1.7.2 Zrychlené odpisování u technického zhodnocení

Zrychlené odpisování, jak bylo zmíněno výše, používá místo odpisových sazeb odpisové koeficienty viz *Tabulka 14*.

Tabulka 14: Odpisové koeficienty pro zrychlené odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle: 5;§32 a 1)

Odpisová skupina	Koeficienty pro zrychlené odpisování		
	V prvním roce odpisování	V dalších letech 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

Při odpisech s navýšenou hodnotou o technické zhodnocení zvyšuje zůstatkovou cenu, tzv. „**zvýšená zůstatková cena**“ v roce zavedení majetku do provozu. (1)

U zrychlených odpisů může poplatník využít taktéž urychlených odpisů, zde se nemění koeficienty pro odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu, ani speciální odpisové koeficienty pro hmotný majetek odepisovaný bez navýšení o TZH. Zákon pouze stanovuje, že vypočtený odpis zvyšuje o určené procento. Pro zrychlené odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví následovně dle §32 odst. 3 ZDP: (2)

- a) „v roce zvýšení zůstatkové ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu,
- b) v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdíl mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny“. (5;§32(3))

Zrychleně se hmotný majetek po technickém zhodnocení odpisuje ze zvýšené vstupní ceny, a to podle následujících algoritmů. Jeden je určen pro první rok odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny, další pro následující léta. (1)

Vzorec pro první rok odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny:

$$O_z = \frac{2 * ZC_z}{k_z}$$

Vzorec 4: Zrychlený odpis pro zvýšenou zůstatkovou cenu v prvním roce odpisování
(Zdroj: Vlastní zpracování dle 1)

Kde: O_z = odpis v prvním roce odpisování ze zvýšené vstupní ceny, ZC_z = zvýšená zůstatková cena (tj. zůstatková cena + technické zhodnocení), k_z = koeficient pro odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny (1)

V dalších letech odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny se používá následující vzorec:

$$O_{zm} = \frac{2 * ZC_z}{k_z - (m - 1)}$$

Vzorec 5: Zrychlený odpis pro zvýšenou zůstatkovou cenu v dalších letech odpisování
(Zdroj: Vlastní zpracování dle 1)

Kde: m = pořadový rok odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny, zbytek viz. vzorec výše
(1)

Zrychlené odpisování po technickém zhodnocení prodlužuje dobu odepisování více než rovnoměrné odepisování, proto se doporučuje u plánovaného TZH využít na majetku rovnoměrné odpisy. (1)

1.7.3 Technické zhodnocení na již odepsaném majetku

Technické zhodnocení lze provádět po celou dobu odpisování majetku, ale i po něm. Poplatník se může rozhodnout provést technické zhodnocení na již odepsaném majetku, pak se toto technické zhodnocení bude odpisovat jako tzv. jiný majetek viz kapitola 1.1.2 str. 20,. ten se zařadí do stejné odpisové skupiny jako hmotný majetek, na kterém bylo TZH provedeno. Tento jiný majetek se odepisuje jako samostatný hmotný majetek a při odpisování se použije sazba/koefficient pro první rok odpisování a v dalších letech odpisování, místo obvyklého pro zvýšenou vstupní (zůstatkovou) cenu. (27)

1.7.4 Technické zhodnocení na drobném hmotném majetku

V případě tohoto typu technického zhodnocení na drobném majetku je pro daňové účely stanovena vstupní cena dle §29 odst. 1 písm. f) ZDP: „*hodnota technického zhodnocení podle § 33 odst. 1 dokončeného počínaje 1. lednem 2001 na hmotném majetku, jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1, zvýšená o ocenění tohoto odpisovaného hmotného majetku; přitom odpisy pro účely tohoto zákona lze uplatnit jen do výše vstupní ceny snížené o dosud uplatněné účetní odpisy hmotného majetku podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1.*“ (5;§29(1) písm. f))

Pokud hodnota stanovená účetní jednotkou překročí limit pro DHM, pak se majetek přeúčtuje na dlouhodobý hmotný majetek. Účetní odpisy se proto následně provádí dle účetních směrnic podniku na dlouhodobém hmotném majetku. (20)

Z daňového hlediska jsou daňovým nákladem také účetní odpisy hmotného majetku, který není vymezen pro účely ZDP jako hmotný majetek dle §26 odst. 2 a 3 ZDP. V tomto případě se jedná o drobný hmotný majetek s hodnotou pod 80 000 Kč, který se odepisuje účetně. Tyto účetní odpisy jsou uznány jako daňové podle odpisového plánu účetní jednotky, ačkoliv se tento majetek dle ZDP za hmotný majetek nepovažuje. Pokud se na

tomto majetku provede TZH pak se je TZH bráno jako samostatným hmotným majetkem, protože hodnota drobného majetku byla uplatněna jako daňový výdaj a dále se na ni nepohlíží. (19)

1.8 Technické zhodnocení u nájemce/uživatele

Technické zhodnocení provedeno vlastníkem je nejčastější příklad technického zhodnocení, protože ve většině případů vlastník odpisuje svůj hmotný majetek a provádí potřebné technické zhodnocení na hmotném majetku, který má v užívání. (2)

Vlastník ale má právo svůj hmotný majetek pronajmout nájemci pro podnikání. U takového majetku mají následně zájem o technické zhodnocení jak nájemce, tak i vlastník majetku. (10)

1.9 Technické zhodnocení u souboru movitých věcí

Ze samostatných movitých věcí lze pro daňové účely vytvářet soubory movitých věcí a evidovat celý soubor na jedné kartě HM se samostatným technicko-ekonomickým určením (např. výrobní celek). Takový to soubor movitých věcí se zařazuje do opisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu a je považován za jednotlivě evidovaný a odepisovaný majetek. Soubor movitých věcí musí být vyšší jak 80 000 Kč, stejně jako u hmotného majetku evidovaného jednotlivě. (28)

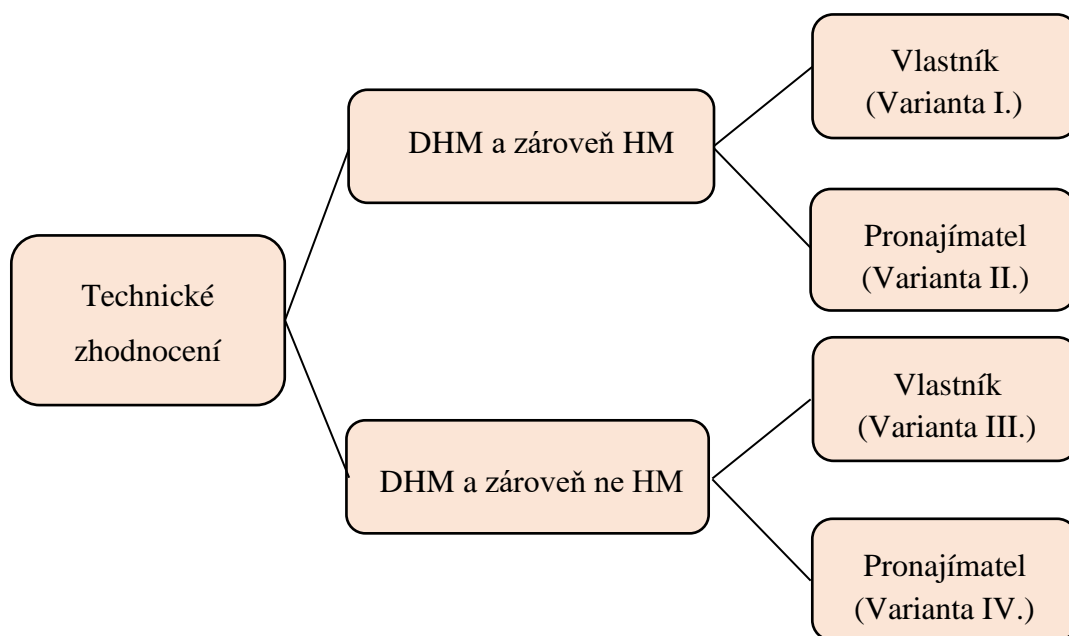
Za technické zhodnocení u souboru movitých věcí se považuje:

- výměna samostatné movité věci zařazené v souboru za technicky hodnotnější movitou věc (změna technických parametrů k lepšímu, ale i k horšímu), bude-li mít znatelný dopad na vlastnosti celého celku,
- provede se „klasické“ technické zhodnocení u jakékoliv movité věci ze souboru movitých věcí. (2)

Při zařazení nové hmotné movité věci do souboru hmotných movitých věcí se nová hmotná věc nepovažuje za technické zhodnocení, ale zvyšuje se o její hodnotu vstupní cena celého souboru. Pokud se vyřadí movitá věc ze souboru, postupuje se obdobně, o hodnotu vyřazené movité věci snížíme vstupní cenu celého souboru. (28)

2 ANALYTICKÁ ČÁST

Analytická část je zaměřena na odpisování technického zhodnocení na různých typech hmotného majetku z pohledu účetnictví a daní. Na úvod analytické části se vysvětlí rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením, a jak nejlépe je mezi sebou rozeznat. Dále je zde vymezení technického zhodnocení z pohledu majitele (vlastníka) či nájemce (uživatele). Jednotlivé podkapitoly analytické části jsou rozděleny podle následujícího schématu viz *Obrázek 4*. V modelových příkladech se bere v potaz, že účetní jednotka rozhodla do DHM zahrnovat všechny majetek s minimální hodnotou 40 000 Kč.



Obrázek 4: Možné varianty technického zhodnocení na různých typech majetku (Zdroj: Vlastní zpracování)

Všechny varianty budou následně podléhat následující systematické:

- a) daňově neodepsaný majetek,
- b) účetně neodepsaný majetek,
- c) daňově odepsaný majetek,
- d) účetně odepsaný majetek.

2.1 Rozdíl mezi opravou a TZH

Hranice mezi opravou a technickým zhodnocením je velmi úzká, proto ji v praxi často bývá těžké rozeznat – obzvláště u staveb. Hlavně některé práce, které mají charakter oprav, mohou být vyvolány pracemi charakteru technického zhodnocení, pak i takový výdaj (práce) stává součástí technického zhodnocení. (3) *Tabulka 15* zobrazuje rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením.

Tabulka 15: Rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením (Zdroj: Vlastní zpracování dle 9)

Oprava, znamená:	Technické zhodnocení, znamená:
Výměna původního za nový při zachování funkčnosti	Konstrukční změnu zasahující do podstaty věci
Uvedení do původního stavu	Změna funkčnosti nebo použitelnosti
	Stavebně dispoziční změnu objektu
	Instalace nových prvků
	Změna technických parametrů

Běžným problémem je výměna materiálu na stavbách jako je například výměna oken. Při zmíněném příkladu s výměnou oken je uveden přímý případ rozdílu mezi opravou a technickým zhodnocením. *Máme na stavbě stará dřevěná okna, ty vyměníme za nová a) plastová stejného rozměru s podobnými vlastnostmi – pak se jedná o opravu, b) plastová okna s trojitou vrstvou s lepšími izolačními vlastnostmi – v tomto případě se jedná o technické zhodnocení, protože došlo ke změně technických parametrů stavby (budovy).* Některé práce, které mají obvykle charakter oprav, mohou být vyvolány pracemi charakteru TZH, potom i taková práce (výdaj) se stává součástí hodnoty TZH. (3)

Důležité je neopomenout, že technickým zhodnocením se rozumí pouze nástavby, přístavby a stavební úpravy převyšující výdaje o hodnotě 80 000 Kč vždy, i když nedojde ke změně technických parametrů, účelu nebo k rozšíření použitelnosti či vybavenosti. (4) Důležitým pojmem definice je zmíněný **úhrn** veškerých výdajů na majetek během

zdaňovacího období (kalendářní rok) se zahrnuje do částky technického zhodnocení. (5;§33)

Pokud je výdaj nižší než daňově stanovená hodnota, jedná se o opravu a poplatník ho využije jako jednorázový daňově účinný výdaj. Pokud pořídíme majetek, který bude pod 80 000 Kč (40 000 Kč) a rozhodneme se na něm uplatnit jednorázový daňový náklad, ale v budoucím roku na majetku provedeme TZH, pak se toto technické zhodnocení odepisuje samostatně jako tzv. jiný majetek. (4)

Oprava nesmí být vyvolána investiční akcí neboli bez investiční akce by se opravy nedělali. Pokud oprava bylo investiční akcí vyvolána, jedná se o výdaj charakteru technického zhodnocení. (9)

Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení předchozího nebo provozuschopného stavu. Tím se rozumí provedení opravy, i když nepoužijeme původní materiál, dílů, součástí nebo technologií, pokud nedojde k TZH. Údržbou se rozumí soustavná činnosti, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady. (9)

Jak je výše zmíněno, rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením je těžce rozeznatelný. Proto se může využít služeb znalce, tento posudek může být použit jako případný důkazní prostředek. Znalec může posoudit, zda došlo na provedených prací ke změně technických parametrů či nikoliv, ale nemůže rozhodnout, zda práce mají charakter opravy či TZH. (3)

Dalším pomocníkem je správce daně. §33a ZDP umožňuje, aby poplatník, který bude provedl/bude provádět zásah do majetku, požádal příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení situace a rozhodnutí, zda zásah do majetku je charakteru technického zhodnocení nebo opravy. Tato žádost podléhá správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč. (5;§33)

2.2 Odepisování technického zhodnocení nájemcem nebo uživatelem

Podle §33 odst. 4 ZDP je TZH výdaj podle §33 odst. 1 ZDP, pokud tento výdaj hradí budoucí nájemce na cizím dlouhodobém hmotném majetku během procesu jeho pořizování, za podmínky, že se stane nájemcem tohoto DHM, nebo jeho částí a vlastník tohoto DHM nezahrne výdaje vynaložené budoucímu nájemcem do vstupní ceny. (5;§33)

Modelový příklad: Budoucí nájemce stavby obchodního centra se rozhodne pro vybudování administrativních prostorů před dokončením stavby, které pak za pomoci nájemní smlouvy uzavřené s vlastníkem stavby užívá a odepisuje jako technické zhodnocení. Vlastní pak odepisuje stavbu ze vstupní ceny pouze s jeho vlastními náklady na dokončení stavby. (21)

Z právního hlediska se TZH stává součástí najatého objektu, a tím přímo vstupuje do vlastnictví vlastníka. Pokud ale změny jdou ve prospěch nájemce a nájemce splní podmínky uvedené níže, zákon umožňuje provádění daňového odpisování technického zhodnocení nájemcem nebo uživatelem. (2)

Podmínky odpisování technického zhodnocení nájemcem nebo uživatelem:

- TZH financuje z vlastních prostředků nájemce nebo uživatel,
- nájemce či uživatel má od původního vlastníka souhlas s příslušnými změnami charakteru technického zhodnocení na majetku,
- musí být k dispozici písemná smlouva podepsaná vlastníkem a nájemcem (či uživatelem), v níž vlastník umožňuje nájemci daňově odepisovat TZH,
- z uvedené smlouvy je dále zřejmé, že vlastník nezvýší vstupní cenu majetku o toto provedené TZH,
- nájemce či uživatel zařadí technické zhodnocení do stejné odpisové skupiny jako je majetek, na kterém je realizováno TZH. (5;§28)

Pokud jsou splněny všechny výše uvedené podmínky, nájemce nebo uživatel může technické zhodnocení odepisovat. Způsob odpisů (rovnoměrný či zrychlený) si nájemce či uživatel může zvolit sám, **bez ohledu** na zvolený způsob odpisů vlastníka na daném hmotném majetku, který je předmětem nájmu. (21)

Od roku 2018 je možné postupovat obdobně, i když osoba, která odepisuje TZH není nájemcem ani uživatelem, pouze osobě byl přenechán hmotný majetek k užívání vlastníkem bez podepsání jakékoliv smlouvy. Taktéž je umožněno provést daňové odpisy technického zhodnocení u podnájemce. Podle přechodného ustanovení novely ZDP přijaté zákonem č. 170/2017 Sb. §28 odst. 7 ZDP použije technické zhodnocení dokončené a uvedené do stavu způsobilému obvyklému užívání ode dne nabytí činnosti novely ZDP. Toto TZH nezvyšuje vstupní cenu technického zhodnocení dokončeného na

stejném hmotném majetku a uvedeného do stavu způsobilého obvyklému užívání přede dnem nabytí účinnosti novely ZDP. (5;§28)

Při uvedení pronajatého dlouhodobého hmotného majetku do původního stavu před nájmem, tedy když se technické zhodnocení realizované na majetku zruší před ukončení nájmní smlouvy, nájemce si zahrne celou zůstatkovou cenu TZH do daňově účinného nákladu. (29)

Vlastníkovi pronajímaného dlouhodobého hmotného majetku může vzniknout zdanitelný nepeněžitý příjem v hodnotě zůstatkové ceny technického zhodnocení dle §23 odst. 6 písm. b) ZDP ve zdaňovacím období, kdy dojde k ukončení nájmu nebo písemnému zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním doručenému nájemci, který TZH odepisoval. Podmínkou je, že TZH realizovat a financoval nájemce s písemným souhlasem pronajímatele (vlastníka). (5;§23)

Pokud nájemce odepisuje technické zhodnocení, zvyšuje se vstupní případně zůstatková cena u vlastníka (pronajímatele) v roce ukončení nájmu nebo zrušení souhlasu vlastníka s odepisováním nájemcem, a to:

- a) o částku nepeněžitého příjmu stanoveného podle §23 odst. 6 písm. a) bodu 2 ZDP, jeli TZH provedeno nad rámec nájmného,
- b) o zůstatkovou cenu TZH evidovanou u nájemce, jeli jim plněné nájmné. (5;§23)

Jestliže nájemce použije technické zhodnocení nad rámec smluveného nájmného se souhlasem vlastníka a neodepisuje TZH nájemce ani vlastník, zvyšuje se vstupní (zůstatková) cena příslušného hmotného majetku u vlastníka v roce ukončení nájmu o částku nepeněžitého příjmu. Vlastník následně pokračuje v odpisech ze zvýšené vstupní (zůstatkové ceny) dle ZDP. Pokud podnikatel nemá hmotný majetek, jehož vstupní (zůstatkovou) cenu by bylo možné zvýšit, vznikne mu nový hmotný majetek v ocenění, které by jinak zvyšovalo vstupní (zůstatkovou) cenu. Toto ustanovení se nepoužije v případě, že dojde k ukončení nájmu z důvodu odkoupení najatého hmotného majetku nájemcem, který hodnotu TZH zahrne do vstupní (zůstatkové) ceny. (29)

2.3 Odpisování technického zhodnocení u vlastníka

Technické zhodnocení na hmotném majetku nejčastěji realizuje vlastník předmětného majetku. Zde technické zhodnocení u odpisování zvyšuje vstupní cenu u rovnoměrných

odpisů podle §31 ZDP, nebo zvyšuje zůstatkovou cenu příslušného majetku při uplatnění zrychlených odpisů dle §32 ZDP ve zdaňovacím období, kdy bylo TZH dokončeno a majetek uveden do provozu. (5;§31, §32)

V určitých případech může být provedeno na dlouhodobém majetku odpisovaném další technické zhodnocení, tedy opakovaně. Při volbě rovnoměrných odpisů se u prvního technického zhodnocení zvyšuje vstupní cena, jakmile je TZH využito znovu, zvyšuje druhé TZH zvýšenou vstupní cenu, nikoli vstupní cenu. Pro výpočet se využije stejná sazba jako při prvním technickém zhodnocení viz *Tabulka 8*. (2)

Pokud máme zvolené zrychlené odpisy, pak se odepisuje podle koeficientu ze zvýšené zůstatkové ceny viz *Tabulka 14*. Pokud je provedeno druhé technické zhodnocení, pak toto TZH navyšuje znovu zůstatkovou cenu i s prvním provedeným technickým zhodnocením, tím opakujeme odpisy od znovu jako by první TZH nebylo. Tento způsob odpisu proto velmi prodlužuje dobu odpisování a je vždy lepší volit rovnoměrné odpisy, pokud dopředu víme, že technické zhodnocení na dlouhodobém majetku v budoucnu provedeme. (21)

2.4 Technické zhodnocení DHM a zároveň HM

Jedná se o případ majetku, který splňuje daňovou podmínku hodnoty majetku vyšší než 80 000 Kč. (5;§26) A zároveň spadá do DHM, kde si minimální hodnotu majetku stanovuje každá účetní jednotka sama. (16)

Pro porozumění všech níže vypočítaných odpisů, je vytvořena tabulka viz *Tabulka 16*.

Tabulka 16: Rozlišení daňových a účetních odpisů (Zdroj Vlastní zpracování dle 5; §26, 18)

Daňové odpisy		Účetní odpisy	
Metoda	Definice	Metoda	Definice
Rovnoměrné	Odpisování HM jsou odpisovým skupinám přiřazovány roční odpisové sazby viz Tabulka 8	Časový	Spočívá v čase odpisování daného majetku, rozlišuje tři možnosti odpisování – rovnoměrné, zrychlené a zpomalené
Zrychlené	Odpisování HM jsou odpisovým skupinám přiřazovány koeficienty viz Tabulka 12	Výkonový	Slouží k odpisování majetku podle výkonu, používá se u výrobních strojů, kde hodnota odpisů závisí na vyrobeném množství

2.4.1 DHM a zároveň HM z pohledu vlastníka

Odpisování majetku z pohledu vlastníka je jeden z nejběžnějších případů, protože většinou si pořizuje a zároveň odpisuje majetek vlastník konkrétního majetku.

Následující příklad bude stejný pro všechny podkategorie DHM[^]HM z pohledu vlastníka.

Příklad:

Podnikatel si pořídil v prosinci 2021 stroj v hodnotě 120 000 Kč. Účetní jednotka stanovila minimální hodnotu majetku pro zařazení do DHM 40 000. Poplatník se rozhodl, že na stroji provede v únoru 2023 TZH v hodnotě 86 000 Kč. Pro daňové odpisy byla zvolena metoda rovnoměrných odpisů.

Neodepsaný majetek – daňově

Technické zhodnocení zvyšuje hodnotu majetku v měsíci/roce uvedení do provozu (v modelovém příkladu se jedná o únor) a zvyšuje jeho vstupní cenu. (5;§33)

Daňové odpisy jsou podrobně probrány v kapitole 1.6.2. str. 30.

Potřebné kroky pro daňové odpisy:

- mít majetek ve svém vlastním užívání,
- zvolit metodu odpisů – rovnoměrné x zrychlené – metoda odpisů nelze měnit,
- odpisujeme do nulové zůstatkové ceny. (5;§30)

Stroj patří do 2. odpisové skupiny a odpisuje se po dobu pěti let. Výpočet daňový odpisů viz Tabulka 17: Daňové odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň HM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování).

Tabulka 17: Daňové odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň HM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)

<i>DAŇOVÉ ODPISY</i>				
<i>Rok</i>	<i>VC</i>	<i>Odpis</i>	<i>ZC</i>	<i>Poznámky</i>
<i>2021</i>	<i>120 000,-</i>	<i>13 200,-</i>	<i>106 800,-</i>	<i>VC * 0,11</i>
<i>2022</i>		<i>26 700,-</i>	<i>80 100,- (166100)</i>	<i>VC * 0,2225</i>
<i>2023</i>	<i>+ 86 000,- (TZH)</i>	<i>41 200,-</i>	<i>124 900,-</i>	<i>VC * 0,2</i>
<i>2024</i>		<i>41 200,-</i>	<i>83700,-</i>	<i>ZVC * 0,2</i>
<i>2025</i>		<i>41 200,-</i>	<i>42 500,-</i>	<i>ZVC * 0,2</i>
<i>2026</i>		<i>41 200,-</i>	<i>1 500,-</i>	<i>ZVC * 0,2</i>
<i>2027</i>		<i>1 500,-</i>	<i>0</i>	

Dle výpočtu daňových odpisů lze krásně vidět, jak se prodloužila dobu odpisování z původních pěti let, což způsobilo provedení technického zhodnocení na majetku.

Neodepsaný majetek – účetně

Následující účetní odpisy jsou vypočteny v Tabulka 18. Odpisy jsou měsíční rovnoměrné, odpisy byly stanoveny na 48 měsíců, modelový příklad je proveden pouze do měsíce květen, následně jsou odpisy stejné a pokračují až do nulové zůstatkové ceny.

Tabulka 18: Účetní odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň HM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)

ÚČETNÍ ODPISY				
Měsíc	VC	Odpis	ZC	Poznámky
12/2021	120 000,-	2 500,-	117 500,-	
1/2023		2 500,-	115 000,-	
2/2023	+ 86 000,- (TZH)	4 370,-	110 630,-	{(115 000 + 86 000)/46m}
3/2023		4 370,-	106 260,-	
4/2023		4 370,-	101 890,-	
5/2023		4 370,-	97 520,-	

Daňově odepsaný majetek

TZH se v tomto případě odepíše jako tzv. jiný majetek, který se zařadí do stejné odpisové skupiny jako majetek, na kterém bylo TZH provedeno. (5;§30) Z účetních odpisů DHM zůstane vše stejné jako z příkladu výše, protože zde žádná změna nenastala a majetek je stále odpisován. Zmíněný jiný majetek se odepíše jako samostatný majetek a použije se sazba pro první rok odpisování a sazba v dalších letech (ne pro zvýšenou VC) (5;§26) a to je následovně uvedeno v Tabulka 19.

Tabulka 19: Daňové odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň HM - daňově odepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)

DAŇOVÉ ODPISY				
Rok	VC	Odpis	ZC	Poznámky
2023	86 000,- (TZH)	9 460,-	76 540,-	VC * 0,11
2024		19 135,-	57 405	VC * 0,2225
2025		19 135,-	38 270,-	VC * 0,2225
2026		19 135,-	19 135,-	VC * 0,2225
2027		19 135,-	0	VC * 0,2225

Účetně odepsaný majetek

Pokud je majetek již účetně odepsán a provede se na majetku technické zhodnocení, odpisy se vypočtou jako samostatný majetek. Odpisy jsou stanoveny stejně jako u majetku, na kterém bylo TZH provedeno (16) viz *Tabulka 20*. Daňové odpisy zůstávají stejné jako u prvního příkladu na neodepsaném majetku, protože zde žádná změna nenastala.

Účetní jednotka i stanovila, že technické zhodnocení bude odpisovat po dobu 12 měsíců rovnoměrnými měsíčními odpisy. (modelový příklad je pouze po dobu 5 měsíců, následující odpisy jsou stejné do nulové zůstatkové ceny)

Tabulka 20: Účetní odpisy vlastníka s provedeným TZH na DHM a zároveň HM - účetně odepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)

ÚČETNÍ ODPISY				
Měsíc	VC	Odpis	ZC	Poznámky
2/2023	86 000,- (TZH)	7 167,-	78 833,-	Odpis – 86 000,-/12m

ÚČETNÍ ODPISY				
Měsíc	VC	Odpis	ZC	Poznámky
3/2023		7 167,-	71 666,-	
4/2023		7 167,-	64 499,-	
5/2023		7 167,-	57 332,-	
6/2023		7 167,-	50 165,-	

Účetně i daňově odepsaný majetek

Pokud se provede technické zhodnocení na již odepsaném majetku jak z účetního, tak i z daňového pohledu, provedeme stejné odpisy jako ve dvou příkladech výše. Pro již daňově odepsaný majetek se technické zhodnocení bude chovat jako tzv. jiný majetek a pro účetní odpisy se technické zhodnocení odepíše jako samostatný majetek.

2.4.1 DHM a zároveň HM z pohledu nájemce (uživatele)

Vlastník může svůj majetek pronajmout buď prostřednictvím nájemní smlouvy anebo leasingovou smlouvou. Nájemce nemusí při TZH postupovat ve stejné odpisové metodě jako nájemce, tudíž si může libovolně zvolit metodu odpisování. (5;§26)

Odpisovat DHM může nájemce v případech smlouvy o výpůjčce - §2193 - § 2200 NOZ, kdy pronajímatel přenechá nájemci bezplatně věc k dočasnému užívání. (12)

Neodepsaný majetek – daňově

Příklad (nájemce – daňově):

Nájemce si pronajal klimatizační zařízení, na to provedl v roce 2022 technické zhodnocení se souhlasem majitelem, který povolil odpisování nájemcem po dobu nájmu, v hodnotě 120 000 Kč. Pronajímatel toto TZH nezařadí do svého majetku a TZH bylo provedeno nad rámec nájemného. Pro výpočet daňových odpisů byly zvoleny odpisy zrychlené, a to pouze do roku 2025, dále odpisy pokračují stále ve stejném principu až do nulové zůstatkové ceny v Tabulka 21.

Tabulka 21: Daňové odpisy nájemce na TZH za pronajatý stroj DHM a zároveň HM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)

<i>DAŇOVÉ ODPISY</i>				
<i>Rok</i>	<i>VC</i>	<i>Odpis</i>	<i>ZC</i>	<i>Poznámky</i>
2022	120 000,-	12 000,-	108 000,-	120 000/10
2023		21 600,-	86 400,-	$(108\ 000 \cdot 2) / (11 - 1)$
2024		19 200,-	67 200,-	$(67\ 200 \cdot 2) / (11 - 2)$
2025		16 800,-	50 400,-	$(50\ 400 \cdot 2) / (11 - 3)$

Na konci nájemní smlouvy předá nájemce šicí stroj včetně TZH pronajímateli. TZH již bylo odepsáno. K žádnému vyrovnání mezi nájemcem a pronajímatelem nedochází. Pronajímatel nemá nepeněžitý příjem, o který by zvyšoval vstupní cenu majetku. (21)

Neodepsaný majetek – účetně

Příklad (nájemce – účetně):

Účetní jednotka se rozhodla s pronajímatelem, že provede TZH na najatém klimatizačním zařízení. Nájem je měsíčně v částce 10 000 Kč po dobu 3 let. V lednu 2022 bylo provedeno technické zhodnocení v hodnotě 120 000 Kč. (2)

Nájemce bude účtovat o TZH jako o nájemném – časové rozlišení, způsobem dle sjednané nájemné smlouvy a bude účtovat následovně viz Tabulka 22.

Tabulka 22: Účetnictví nájemce na TZH za pronajatý stroj DHM a zároveň HM (Zdroj: Vlastní zpracování dle 2)

<i>Případ</i>	<i>Částka</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<i>Časové rozlišení nájemného za leden</i>	<i>10 000 Kč</i>	<i>518</i>	<i>321</i>
<i>FA za TZH provedené v lednu</i>	<i>120 000 Kč</i>	<i>321</i>	<i>325</i>
<i>Úhrada stavební firmě</i>	<i>120 000 Kč</i>	<i>325</i>	<i>221</i>
<i>Započtení TZH za leden</i>	<i>10 000 Kč</i>	<i>321</i>	<i>315</i>
<i>Časově rozlišené nájemné za únor</i>	<i>10 000 Kč</i>	<i>518</i>	<i>321</i>
<i>Započtení oprav na únorový nájem</i>	<i>10 000 Kč</i>	<i>518</i>	<i>321</i>
<i>Časově rozlišené nájemné za březen</i>	<i>10 000 Kč</i>	<i>518</i>	<i>321</i>
<i>Započtení opravy za březnový nájem</i>	<i>10 000 Kč</i>	<i>321</i>	<i>315</i>

Odepisovat bude následovně dle *Tabulka 23*. (modelový příklad je pouze po dobu 6 měsíců, dále se postupuje stejně dokud zůstatková cena nebude rovna 0).

Tabulka 23: Účetní odpis z pohledu nájemce DHM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování dle 2)

ÚČETNÍ ODPISY				
Měsíc	VC	Odpis	ZC	Poznámky
1. 2022	360 000,- + 120 000,- (TZH)	13 334,-	466 666,-	480 000,- /36m
2. 2022		13 334,-	453 332,-	
3. 2022		13 334,-	439 998,-	
4. 2022		13 334,-	426 664,-	
5. 2022		13 334,-	413 330,-	
6. 2022		13 334,-	399 996,-	

Daňově odepsaný majetek

Pokud je daňově odepsaný majetek, následné technické zhodnocení se odepíše jako tzv. jiný majetek, viz následující *Tabulka 24*. Účetní odpisy zůstanou stejné jako v příkladu výše viz *Tabulka 23*.

Příklad:

Poplatník, který je uživatelem stroje pořizovaného na základě smlouvy o finančním leasingu, během doby finančního leasingu uhradí výdaje charakteru TZH v celkovém součtu 90 000 Kč za celé zdaňovací období. Toto TZH se bude odpisovat jako tzv. jiný majetek. Technické zhodnocení se zařadí do stejné odpisové skupiny jako hmotný majetek → stroj patří do 2. odpisové skupiny (doba odpisování majetku je 5 let). Způsob odpisů byl zvolen zrychlený. TZH bylo dokončeno a uvedeno do užívání v roce 2022. (2)

Tabulka 24: Daňový výpočet TZH u finančního leasingu jako tzv. jiný majetek (daňově odepsaný majetek) (Zdroj: Vlastní zpracování dle 2)

DAŇOVÉ ODPISY				
Rok	VC	Odpis	ZC	Poznámky
2022	90 000,-	18 000,-	72 000,-	VC / koeficient
2023		28 800,-	43 200,-	$\frac{2 * ZC_{2023-1}}{k - (6 - 1)}$
2024		21 600,-	21 600,-	$\frac{2 * ZC_{2024-1}}{k - (5 - 1)}$
2025		14 400,-	7 200,-	$\frac{2 * ZC_{2025-1}}{k - (4 - 1)}$
2026		7 200,-	0,-	$\frac{2 * ZC_{2026-1}}{k - (3 - 1)}$

Po ukončení finančního leasingu uživatel odkoupí předmět leasingu do svého obchodního majetku. Přitom bude daňově postupovat v souladu dle §29 odst. 4 ZDP, o pořizovací cenu odkoupeného stroje zvýší vstupní cenu již odpisovaného TZH a bude pokračovat v započatém odpisování. V tomto případě nedochází ke zvýšení vstupní ceny podle §29 odst. 3 ZDP, ale ke změně vstupní ceny podle §29 odst. 7 ZDP. Proto bude v roce odkoupení předmětu leasingu uplatněna roční odpisová sazba v dalších letech odpisování. (5-§29)

Účetně odepsaný majetek

Pokud se provede TZH na majetku, který je daňově odepsán bude se postupovat stejně jako výše v Tabulka 21.

Účetní jednotka má zvolené odpisy časové rovnoměrné. Jestliže je dlouhodobý hmotný majetek již účetně odepsán a TZH splňuje hodnotu pro zařazení do DHM, odepíšeme jako samostatné TZH, a to následovně v Tabulka 25.

Tabulka 25: Účetní odpisy nájemce s provedeným TZH na DHM a zároveň HM - účetně odepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)

ÚČETNÍ ODPISY				
Měsíc	VC	Odpis	ZC	Poznámky
1. 2022	120 000,-	3 334,-	116 666,-	120 000,-/36m
2. 2022		3 334,-	113 332,-	
3. 2022		3 334,-	109 998,-	
4. 2022		3 334,-	106 664,-	
5. 2022		3 334,-	103 330,-	
6. 2022		3 334,-	99 996,-	

Technické zhodnocení se dále odpisuje stejně až do nulové zůstatkové ceny. (17)

Účetně i daňově odepsaný majetek

Pokud majetek, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení, je jich daňově i účetně odepsán, technické zhodnocení se bude chovat jako samostatný hmotný (dlouhodobý) majetek stejně jako v příkladech výše. Z účetního pohledu viz *Tabulka 25* a z daňového viz *Tabulka 24*.

2.5 Technické zhodnocení DHM a zároveň ne HM

Samostatné hmotné movité věci a jejich soubory se samostatných technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázané v položce „B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory“ se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách. (17)

Z pohledu daní s platnými předpisy rozeznáváme hmotný majetek vyšší než 80 000 Kč, kde se odpisování řídí ZDP. Pokud je hodnota nižší než 80 000 Kč, o odpisování majetku

si určuje každá účetní jednotka sama. Oba případy se dostávají do daňových nákladů postupně prostřednictvím odpisů. (20)

Pokud se provede technické zhodnocení na drobném hmotném majetku, který se daňově nikdy neodpisoval, je toto technické zhodnocení stále samostatným hmotným majetkem, který se bude odpisovat jako z pořizovací ceny TZH. K původní pořizovací ceně drobného hmotného majetku se nepřihlíží, protože byla uplatněna jako daňový výdaj. (20)

2.5.1 DHM a zároveň ne HM z pohledu vlastníka

Příklad:

Účetní jednotka pořídila v roce 2022 stroj v hodnotě 66 000 Kč, účetní odpisy byly stanoveny na 2 roky metodou rovnoměrných časových odpisů. V roce 2024 se rozhodla provést technické zhodnocení na stroji v hodnotě 90 000 Kč.

Neodepsaný majetek – daňově

Pořizovaný stroj nedosahoval v roce pořízení částku vyšší než 80 000 Kč, proto nemohl být zahrnut do hmotného majetku bez daňových odpisů dle ZDP. Odpisy ÚJ stanovila pouze účetní. Provedené TZH je ale vyšší než hodnota 80 000 Kč, a proto do HM zahrnuté bude jako samostatná hmotná movitá věc a bude se odpisovat jako tzv. jiný majetek. (5-§26) Výpočet daňových odpisů viz *Tabulka 26*, odpisy byly zvoleny rovnoměrné. TZH se zařadí so stejné odpisové skupiny (druhá odpisová skupina), jako majetek, na kterém bylo TZH provedeno.

Tabulka 26: Daňové odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň ne HM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)

DAŇOVÉ ODPISY				
Rok	VC	Odpis	ZC	Poznámky
2024	90 000,-	18 000,-	72 000,-	90 000 * 0,2
2025		36 000,-	36 000,-	90 000 * 0,4
2026		36 000,-	0,-	90 000 * 0,4

Neodepsaný majetek – účetně

Majetek spadá pod DHM dle stanovení účetní jednotkou, která o dlouhodobém hmotném majetku účtuje, pokud majetek přesahuje hodnotu 40 000 Kč. Tuto podmínky modelový příklad splňuje. Účetní odpisy budou stejného principu jako u kapitoly 2.4.1 str. 47 konkrétně viz *Tabulka 18*.

Účetní jednotka se rozhodla DHM odepisovat po dobu 36 měsíců časovými rovnoměrnými ročními odpisy viz Tabulka 27.

Tabulka 27: Účetní odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň ne HM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)

ÚČETNÍ ODPISY				
Rok	VC	Odpis	ZC	Poznámky
2022	66 000,-	22 000,-	44 000,-	66 000,- /36m*12m
2023		22 000,-	22 000,-	
2024	+ 90 000,- (TZH)	112 000,-	0,-	(22 000,- +90 000,-)

V roce provedení technického zhodnocení, chybělo 12 měsíců odpisování, takže se celková hodnota TZH a 22 000,- zůstatkové ceny, odepsala jednorázově v roce 2024.

Daňově odepsaný majetek

Tato část bude vypadat stejně jako v *Tabulka 26*, protože majetek, na kterém bylo TZH provedeno, nesplňoval před provedeným TZH minimální hodnotu 80 000 Kč pro zařazení do hmotného majetku dle ZDP. (5;§26) Z tohoto důvodu žádné daňové odpisy neproběhli, jednalo se pouze o daňově účinný výdaj (náklad), který účetní jednotka odpisovala pouze účetně. (19)

Účetně odepsaný majetek

Pokud je majetek již účetně odepsán bude provedené TZH odepsáno jako samostatný dlouhodobý hmotný majetek dle účetních směrnic. (17)

Účetní jednotka stanovila rovnoměrné časové odpisování po dobu 36 měsíců stejně jako má stanoveno u DHM.

Tabulka 28: Účetní odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň ne HM - účetně odepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)

ÚČETNÍ ODPISY				
Rok	VC	Odpis	ZC	Poznámky
2024	90 000,-	30 000,-	60 000,-	90 000,- /36m*12m
2025		30 000,-	30 000,-	
2026		30 000,-	0,-	

Z následující modelového příkladu lze vidět, jak se změnilo odpisování TZH. V neodepsaném majetku, na kterém bylo provedeno TZH viz *Tabulka 27*, bylo TZH odepsáno v jednom roce společně se zůstatkovou cenou, oproti tomu TZH na již odepsaném majetku viz *Tabulka 28* bylo odpisováno po dobu 3 let.

Účetně i daňově odepsaný majetek

Pokud bylo na již odepsaném hmotném majetku provedeno technické zhodnocení, pak se technické zhodnocení bude chovat jako samostatný hmotný majetek viz *Tabulka 26* z pohledu daňového a *Tabulka 28* z pohledu účetního.

2.5.2 DHM a zároveň ne HM z pohledu nájemce (uživatele)

Odpisování dlouhodobého hmotného majetku a drobného majetku bude probíhat obdobně jako u kapitoly 2.5.1 str. 57. Protože ačkoliv je vlastník nebo nájemce, majetek se při odpisování bude chovat v obou případech stejně. Tudíž pokud máme majetek, který svou hodnotou nespadá do hmotného majetku dle ZDP, (5;§26) proběhnou pouze odpisy účetní

podle účetní směrnice dané účetní jednotky. (17) V tomto případě, kdy by se na drobném majetku provedlo TZH s hodnotou nad 80 000 Kč, pak by se toto TZH chovalo jako tzv. jiný majetek viz kapitola 1.1.2 str. 20. Pokud majetek spadá dle ZDP pod hmotný, provedou se daňové odpisy – buď zrychlené nebo rovnoměrné viz kapitola 1.6.2. str. 30, poté se na provedené TZH tohoto majetku aplikuje stejný typ odpisování dle 1.7. str. 35. V analytické části byl zvolen majetek, který ve všech případech spadal do kategorie DHM.

Nájemce musí splnit podmínky zmíněné v kapitole 2.2 str. 43, aby mohl jako nájemce odpisovat provedené TZH.

Neodepsaný majetek – daňově

Provedené technické zhodnocení se bude chovat jako samostatný hmotný majetek, protože majetek, na kterém bylo TZH provedeno, nesplňuje podmínku pro zařazení do daňového hmotného majetku viz *Tabulka 26*.

Neodepsaný majetek – účetně

Pokud je technické zhodnocení provedeno na účetně neodepsaném majetku a toto technické zhodnocení odpisuje nájemce, pak se TZH chová jako samostatný majetek viz výpočet v *Tabulka 22*.

Daňově odepsaný majetek

Tato kapitola je na majetku, jež nesplňuje podmínku pro zařazení do daňového hmotného majetku a jedná se o nájemce, který může odpisovat pouze hodnotu TZH, tudíž se bude chovat stejně jako v „Neodepsaný majetek – daňově“ neboli v *Tabulka 26*.

Účetně odepsaný majetek

Bude se postupovat stejně jako u podkapitoly „Neodepsaný majetek – účetně“ viz *Tabulka 22*.

3 NÁVRHOVÁ ČÁST

V návrhové části je uveden komplexní příklad, který modeluje možné varianty a návrhy při odpisování hmotného majetku. Návrhová část navazuje na teoretickou a analytickou část bakalářské práce. Komplexní příklad je zaměřen na daňové a účetní odpisy možných variant odpisování hmotného majetku z analytické části a identifikaci návrhů pro volbu nejoptimálnější odpisů.

V *Tabulka 29* je znázorněna první varianta hmotného majetku a zároveň dlouhodobého hmotného majetku z pohledu vlastníka a jeho možné odpisování při provedeném technickém zhodnocení. Jsou zde znázorněny možnosti postupu dle typu a formy odpisu na hmotném majetku. Jedná se o nejběžnější variantu při odpisování TZH, protože většinou je provedeno TZH na majetku splňující daňové podmínky pro zařazení do hmotného majetku a ve většině případech tento majetek odpisuje vlastník.

Tabulka 29: Varianta I. – možnosti odpisování a jejich postup (Zdroj: Vlastní zpracování)

Varianta I. HM a zároveň DHM z pohledu vlastníka	a) daňově neodepsaný majetek	navýší se VC o TZH a odpisování bude pokračovat ze ZVC/ZVC
	b) účetně neodepsaný majetek	VC majetku se navýší o hodnotu TZH, ZVC se rozpočítá na zbylé měsíce k odpisování a pokračuje se v rovnoměrných odpisech
	c) daňově odepsaný m.	TZH se bude chovat jako tzv. „jiný majetek“
	d) účetně odepsaný m.	TZH se bude odpisovat jako samostatný majetek dle účetní směrnice

V *Tabulka 30* je vymezena druhá varianta odpisování TZH na hmotném majetku a zároveň dlouhodobém hmotném majetku z pohledu nájemce. K této variantě dochází zřídka, většinou jsou odpisovatelé vlastníci samotného hmotného majetku, pokud je ale

zaměřeno na možnosti odpisování potencionálním nájemce, jedná se o běžnější variantu. Protože pokud nájemce splní veškeré podmínky pro odpisování pronajatého majetku, bude ve většině případech odpisovat TZH na budově/stroji či jiném hmotném majetku neboli na HM, který svojí vstupní cenou převyšuje hodnotu 80 000 Kč = splněna podmínka pro daňově zařazený majetek do hmotného majetku.

Tabulka 30: Varianta II. – možnosti odpisování a jejich postup (Zdroj: Vlastní zpracování)

Varianta II. HM a zároveň DHM z pohledu nájemce	a) daňově neodepsaný m.	navýší se VC o TZH a odpisování bude pokračovat ze ZZC/ZVC
	b) účetně neodepsaný m.	VC majetku se navýší o hodnotu TZH, ZVC se rozpočítá na zbylé měsíce k odpisování a pokračuje se v rovnoměrných odpisech
	c) daňově odepsaný m.	TZH se bude chovat jako tzv. „jiný majetek“
	d) účetně odepsaný m.	TZH se bude odpisovat jako samostatný majetek dle účetní směrnice

Následující *Tabulka 31* zobrazuje třetí variantu, která spočívá v odpisování TZH na majetku, který má vstupní cenu vyšší, než je stanovena účetní jednotkou, ale zároveň nesplňuje daňovou podmínku pro zařazení do hmotného majetku neboli vstupní cena nedosáhla minimální hodnoty 80 000 Kč. Tato varianta vymezuje odpisování DHM majetku vlastníkem.

Například: účetní jednotka zařazuje DHM se vstupní cenou vyšší než 60 000 Kč. Poplatník pořídil majetek se vstupní hodnotou 70 000 Kč. Dle účetní jednotky je majetek zařazen do účetního DHM, ale nespadá pod daňový HM kvůli ceně nižší než 80 000 Kč.

Tabulka 31: Varianta III. – možnosti odpisování a jejich postup (Zdroj: Vlastní zpracování)

Varianta III. ne HM a zároveň DHM z pohledu vlastníka	a) daňově neodepsaný majetek	Pokud hodnota TZH bude vyšší než 80 tisíc Kč, pak se TZH chová jako samostatný hmotný majetek a bude se odpisovat stejně jako u tzv. „jiný majetek“
	b) účetně neodepsaný majetek	VC majetku se navýší o hodnotu TZH, ZVC se rozpočítá na zbylé měsíce k odpisování a pokračuje
	c) daňově odepsaný m.	Pokud hodnota TZH bude vyšší než 80 tisíc Kč, postupuje se stejně jako u bodu a) této varianty, pokud je TZH nižší než 80 tis. Kč, provedou se pouze účetní odpisy
	d) účetně odepsaný m.	TZH se bude odpisovat jako samostatný majetek dle účetní směrnice

Poslední neboli čtvrtá varianta je vyobrazena v *Tabulka 32*. Jedná se o variantu majetku, který je dle účetní jednotky zařazen do DHM, ale nespadá pod HM z daňového hlediska a zároveň tento typ majetku a následné TZH odpisuje jeho nájemce. Nájemce stejně jako u druhé varianty musí splnit všechny dané podmínky proto, aby mohl pronajatý majetek, respektive jeho TZH odpisovat.

Tabulka 32: Varianta IV. – možnosti odpisování a jejich postup (Zdroj: Vlastní zpracování)

Varianta IV. ne HM a zároveň DHM	a) daňově neodepsaný majetek	Pokud hodnota TZH bude vyšší než 80 tisíc Kč, pak se TZH chová jako samostatný hmotný majetek a bude se odpisovat stejně jako u tzv. „jiný majetek“
--	------------------------------	---

z pohledu nájemce	b) účetně neodepsaný majetek	VC majetku se navýší o hodnotu TZH, ZVC se rozpočítá na zbylé měsíce k odpisování a pokračuje
	c) daňově odepsaný m.	Pokud hodnota TZH bude vyšší než 80 tisíc Kč, postupuje se stejně jako u bodu a) této varianty, pokud je TZH nižší než 80 tis. Kč, provedou se pouze účetní odpisy
	d) účetně odepsaný m.	TZH se bude odpisovat jako samostatný majetek dle účetní směrnice

3.1 Komplexní modelový příklad

(modelový příklad vychází z předpokladu, že během následujících let nedojde ke změně aktuálního znění ZDP a ZoÚ)

Daňové odpisy jsou realizovány ročně, účetní odpisy jsou měsíční, ale v následujících výpočtových tabulkách je jejich roční souhrn.

Poplatník má ve svém vlastnictví výrobní stroj (2. odpisová skupina) ve vstupní hodnotě 300 000 Kč, který pořídil koncem roku 2022 a jeho odpisy začali v lednu 2023. V roce 2024 majitel stroje provedl technické zhodnocení na majetku v hodnotě 103 000 Kč. Po následujících 4 letech, až byl majetek daňově odepsán, se poplatník rozhodnul stroj modernizovat, než pořídít stroj nový, proto bylo na majetku provedeno další TZH v hodnotě 95 000 Kč. V roce 2031 poplatník stroj pronajat, nájemce se po následujících dvou měsících rozhodnul (se souhlasem majitele) provést technické zhodnocení v hodnotě 82 000 Kč, toto TZH si pronajímatel odpisoval sám jako tzv. „jiný majetek“.

Poplatník se zároveň rozhodnul v roce 2025 pořídít stroj na výrobu papíru (3. odpisová skupina) v pořizovací ceně 65 000 Kč. V roce 2028 rapidně vstoupila cena nových strojů, a proto se poplatník v tomto roce rozhodnul na stroji provést TZH v hodnotě 84 000 Kč

Účetní jednotka zařazuje do DHM majetek, který má VC vyšší než 40 000 Kč a rozhodla o odpisování dlouhodobého hmotného majetku následovně:

- *DHM do 80 tisíc se bude odpisovat rovnoměrně po dobu 2 let v ročních odpisech,*
- *DHM nad 80 tisíc bude odpisovat rovnoměrně po dobu 3 let v ročních odpisech.*

Poplatník musí pořízený hmotný majetek zařadit do odpovídající odpisové skupiny dle *Tabulka 7*, pokud si majitel není jistý se správným zařazením, v příloze ZDP, příloha č. 1., třídění hmotného majetku do odpisových skupin, jsou vypsány všechny odpisové skupiny a hmotné majetky, které do konkrétní skupiny patří. Výrobní stroj se zařazuje do 2. odpisové skupiny. Následně se majetek uvede do užívání a poplatník provede odpisy. Daňové odpisy jsou dvojího typu – rovnoměrné a zrychlené. V rovnoměrných odpisech se jedná o roční rovnoměrný odpis, dle odpisové skupiny jsou dány roky, po které odpisy probíhají viz *Tabulka 7*. Zrychlené odpisy se vypočítají dle daných koeficientů. Rovnoměrné i zrychlené odpisy jsou sepsány v kapitole 1.6.2 str. 30,. Rozdíl a možné výhody a nevýhody jsou definovány v *Tabulka 33*.

Tabulka 33: Rozdíl mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy (Zdroj: Vlastní zpracování)

Metoda	Odpis dle	Výhody	Nevýhody
Rovnoměrné	§31 ZDP	Odpis do nákladů vstupuje rovnoměrně, snazší výpočet odpisů	Odpis je stejný i při snížení výroby a tím spojených výnosů
Zrychlené	§32 ZDP	Odpis se do nákladových položek dostane rychleji, umožňuje snížit daně o vyšší částku hned v začátku odpisování	Druhý rok odpisu je nejvyšší, náročnější výpočet odpisů

Poplatník se dle předešlé tabulky rozhodnul pro uplatnění rovnoměrných odpisů na výrobním stroji, protože poplatník předpokládá rovnoměrnou výrobu po dobu několika let a rovnoměrné vstupování do nákladů je tak pro něj výhodnější.

Následně si může poplatník uplatnit navýšení odpisů v prvním roce, pokud splňuje podmínky:

- 20 % navýšení odpisů: poplatník může použít toto navýšení, pokud vykonává zemědělskou a lesní činnost, je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělskou a lesnickou činnost v klasifikaci CZ-CPA označeného kódem 28.3,
- 15 % navýšení odpisů: může použít poplatník, který je prvním odpisovatelem majetku a majetek je určen pro čištění a úpravu vod v klasifikace CZ-CPA označeného kódem 28.29.12, dále majetek uplatňován na stavbách pod klasifikací CZ-CPA označeného kódem 38.32,
- 10 % navýšení odpisů: může použít odpisovatel, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zařazeného do 1 až 3 odpisové skupiny. (5 - §31)

Odpisovatel může využít navýšení odpisů 10 % v prvním roce, a protože poplatník zvolil odpisy rovnoměrné, bude postupovat v odpisování dle pravidel v *Tabulka 11*.

Jakmile je na majetku provedeno technické zhodnocení, odpisová doba se prodlouží kvůli navýšení vstupní ceny a bude se postupovat nadále ze zvýšené vstupní ceny dle *Tabulka 11*.

Hmotný majetek se odpisuje dle pravidel ZDP viz kapitola 1.6.2 str. 30. Při prvním provedeném technickém zhodnocení v roce 2024 se postupuje podle Varianty I bod a) – neboli HM a zároveň DHM z pohledu vlastníka na hmotném majetku, který nebyl daňově odepsán při provedeném TZH. Při druhém provedeném TZH na výrobním stroji v roce 2029 byl hmotný majetek zcela odepsán a TZH se chová jako tzv. „jiný majetek“ podle Varianty I bod c) – daňově odepsaný majetek, výpočet viz *Tabulka 34*.

Tabulka 34: Daňové odpisy výrobního stroje vlastníkem (Zdroj: Vlastní zpracování)

<i>DAŇOVÉ ODPISY – výrobní stroj (vlastník)</i>				
<i>Rok</i>	<i>VC</i>	<i>Odpisy</i>	<i>ZC</i>	<i>Poznámky</i>
<i>2023</i>	<i>300 000,-</i>	<i>63 000,-</i>	<i>237 000,-</i>	<i>VC*0,21</i>
<i>2024</i>	<i>+TZH 103 000,-</i>	<i>80 600,-</i>	<i>259 400,-</i>	<i>ZVC*0,2 viz Var. I. bod a)</i>

<i>DAŇOVÉ ODPISY – výrobní stroj (vlastník)</i>				
<i>Rok</i>	<i>VC</i>	<i>Odpisy</i>	<i>ZC</i>	<i>Poznámky</i>
2025		80 600,-	178 800,-	
2026		80 600,-	98 200,-	
2027		80 600,-	17 600,-	
2028		17 600,-	0,-	
2029	+TZH 95 000,-	10 450,-	84 550,-	VC*0,11 viz Var. I bod c)
2030		21 137,-	63 413,-	VC*0,2225 viz Var. I bod c)
2031		21 137,-	42 276,-	Postupuje se stejně až do nulové ZC

Ačkoliv poplatník výrobní stroj pronajmul v roce 2031, pokračuje nadále v odpisování stroje, který je v jeho vlastnictví. Nájemce, který se rozhodnul na stroji provést TZH se souhlasem majitele stroje a splnění veškerých právních podmínek pro možnost odpisování nájemcem, si nájemce toto technické zhodnocení odpisuje jako samostatný hmotný majetek viz *Tabulka 35*.

Nájemce musí postupovat dle pravidel ZDP a splnění podmínek viz kapitola 2.2 str. 43, podmínky jsou:

- TZH financuje z vlastních prostředků nájemce nebo uživatel,
- nájemce či uživatel má od původního vlastníka souhlas s příslušnými změnami charakteru technického zhodnocení na majetku,
- musí být k dispozici písemná smlouva podepsaná vlastníkem a nájemcem (či uživatelem), v níž vlastník umožňuje nájemci daňově odepisovat TZH,

- z uvedené smlouvy je dále zřejmé, že vlastník nezvýší vstupní cenu majetku o toto provedené TZH,
- nájemce či uživatel zařadí technické zhodnocení do stejné odpisové skupiny jako je majetek, na kterém je realizováno TZH. (5 - §28)

Dále nájemce musí zařadit toto TZH do stejné odpisové skupiny jako je majetek, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno, tudíž do 2. odpisové skupiny. Následně bude postupovat při odpisech jako na samostatném majetku dle pravidel ZDP viz kapitola 1.6.2 str. 30. Nájemce se může rozhodnout, zda uplatní na tomto TZH odpisy rovnoměrné anebo zrychlené, nemusí pokračovat stejnými jako majitel výrobního stroje, který hmotný majetek odpisuje. Nájemce se však rozhodl pro rovnoměrné odpisy kvůli rovnoměrným vstupům odpisů do nákladů.

Tabulka 35: Daňové odpisy výrobního stroje nájemcem (Zdroj: Vlastní zpracování)

<i>DAŇOVÉ ODPISY (výrobní stroj) – nájemce</i>				
<i>Rok</i>	<i>VC</i>	<i>Odpisy</i>	<i>ZC</i>	<i>Poznámky</i>
<i>2031</i>	<i>82 000,-</i>	<i>9 020,-</i>	<i>72 980,-</i>	<i>VC*0,11 viz Var. II bod c)</i>
<i>2032</i>		<i>18 245,-</i>	<i>54 735,-</i>	<i>VC*0,2225 viz Var. II bod c)</i>
<i>2033</i>		<i>18 245,-</i>	<i>36 490,-</i>	<i>Postupuje se stejně až do nulové ZC</i>

Protože stroj na výrobu papíru nesplňuje podmínku pro zařazení do hmotného majetku z daňového pohledu, je tento majetek vykázán jako daňově účinný výdaj. Až následně provedené technické zhodnocení, které má hodnotu vyšší než 80 tisíc Kč, se zařazuje do hmotného majetku a při odpisování se bude chovat jako samostatný majetek a jeho odpisování bude dle Varianty III bod a) výpočet viz *Tabulka 36*.

I zde se poplatník může rozhodnout, zda na hmotném majetku uplatní rovnoměrné či zrychlené odpisy, a protože předpokládá větší využívání stroje v prvních letech provozu, rozhodl se pro uplatnění zrychlených odpisů dle §32 ZDP. Tento stroj na výrobu papíru musí nejprve zařadit do správné odpisové skupiny. Ačkoliv stroje patří převážně do 2. odpisové skupiny, stroj na výrobu papíru dle CZ-CPA v klasifikaci 28.95.11 patří do 3. odpisové skupiny. Dále si poplatník může uplatnit navýšení odpisů v prvním roce, pokud splňuje podmínky:

- 20 % zvýšení vstupní ceny – stroje pro zemědělství a lesnictví, v klasifikaci CZ-CPA označeno kódem 28.3 a pokud poplatník provozuje zemědělskou či lesní činnost,
 - 15 % zvýšení vstupní ceny – stroje pro čištění a úpravu vod v klasifikaci CZ-Cpa označeného kódem 28.29.12 využívaného ve stavbách,
 - 10 % zvýšení vstupní ceny – pokud je majetek zaříděn v 1. a 2. odpisové skupině.
- (5 - §32)

Poplatník nespĺňuje ani jednu z těchto podmínek, a proto na hmotném majetku nemůže uplatnit navýšení odpisů v prvním roce, bude tedy postupovat dle standardních zrychlených odpisů vysvětlených v kapitole 1.6.2. str. 30 v sekci zrychlené odpisy viz *Tabulka 12.*

Tabulka 36: Daňové odpisy stroje na výrobu papíru vlastníkem (Zdroj: Vlastní zpracování)

<i>DAŇOVÉ ODPISY (stroj na výrobu papíru) - vlastník</i>				
<i>Rok</i>	<i>VC</i>	<i>Odpisy</i>	<i>ZC</i>	<i>Poznámky</i>
2028	84 000,-	8 400,-	75 600,-	<i>VC/10 viz Var. III bod a)</i>
2029		15 120,-	60 480,-	<i>(2*ZC_{n-1})/(k-(n-1))</i>
2030		13 440,-	47 040,-	<i>Postupuje se stejně až do nulové ZC</i>

Účetní jednotka si může zvolit metodu odpisů sama, ale své rozhodnutí již během odpisování nemůže měnit. Účetní odpisy máme trojího typu: časové, výkonové a komponentní viz kapitola 1.6.1 str. 29. V následující *Tabulka 37* jsou vymezeny výhody a nevýhody účetních odpisů. (*pro zvolený modelový příklad a kvůli rozsáhlosti tématu autorka některé odpisy vypustila – u časových odpisů se předpokládají pouze odpisy rovnoměrné a komponentní odpisy jsou zcela vypuštěny*)

Tabulka 37: Výhody a nevýhody účetních odpisů (Zdroj: Vlastní zpracování dle 17)

Druh odpisu	Výhody	Nevýhody
Časové – rovnoměrné	Snazší účtování a tvoření odpisů, rovnoměrné vstupování do nákladů	Při možné úpadku firmy či snížení výroby jsou odpisy stále stejné
Výkonové	Odvíjí se od konkrétní situace a výroby stroje	Složitější výpočet odpisů

Ačkoliv se jedná o majitelství strojů, tak účetní jednotka rozhodla pro snazší výpočet odpisů a skrz rovnoměrnou výrobu zvolit časovou metodu rovnoměrnou, protože účetní jednotka předpokládá rovnoměrné opotřebení strojů. U majetku, který spadá do daňového hmotného majetku neboli se vstupní cenou vyšší než 80 000 Kč, zvolit rovnoměrné odpisy po dobu 3 let a u majetku, který tuto podmínku zařazení do daňového hmotného majetku nesplňuje, se bude odpisovat pouze po dobu 2 let rovnoměrnými časovými odpisy. Nadále účetní jednotka o technickém zhodnocení rozhodla, že TZH se bude časově odpisovat stejně jako DHM, na kterém bylo TZH provedeno neboli se u hmotného majetku nad 80 000 Kč bude TZH odpisovat po dobu 3 let měsíčními rovnoměrnými odpisy a u majetku pod hranici 80 000 Kč se bude odpisovat TZH po dobu 2 let měsíčními rovnoměrnými odpisy.

Účetní odpisy pro výrobní stroj byly účetní jednotkou zvoleny na 3 roky rovnoměrnými měsíčními odpisy. V roce 2024 bylo provedeno první TZH a účetní odpisy budou postupovat dle Varianty I bod b). U druhého technického zhodnocení byl DHM již účetně odepsán a odpis TZH se bude řídit dle Varianty I bod d) viz *Tabulka 38*.

Tabulka 38: Účetní odpisy výrobního stroje vlastníkem (Zdroj: Vlastní zpracování)

ÚČETNÍ ODPISY (výrobní stroj) - vlastník				
Rok	VC	Odpisy	ZC	Poznámky
2023	300 000,-	100 000,-	200 000,-	VC/36 (*12 pro roční souhrn)
2024	+TZH 103 000,-	151 500,-	151 500,-	ZVC/24 (*12) viz Var. I bod b)
2025		151 500,-	0,-	ZVC/12 (*12)
2029	+TZH 95 000,-	31 667	63 333,-	VC/36 (*12) viz Var. I bod d)
2030		31 667	31 666,-	VC/24 (*12)
2031		31 666,-	0,-	VC/12 (*12)

V roce, kdy majitel výrobní stroj pronajmul, byl stroj zcela účetně odepsán. Nájemce tedy postupoval při účetních odpisech jako o samostatném majetku dle Varianty II bod d), dle účetní jednotky toto TZH odpisovat rovnoměrně měsíčními odpisy po dobu 3 let viz Tabulka 39. Nájemce, jak bylo zmíněno u daňových odpisů viz popisek Tabulka 35, splnil podmínky pro odpisování technického zhodnocení a při odpisech se bude řídit účetní legislativou pro odpisy.

Tabulka 39: Účetní odpisy výrobního stroje nájemcem (Zdroj: Vlastní zpracování)

ÚČETNÍ ODPISY (výrobní stroj) - nájemce				
Rok	VC	Odpisy	ZC	Poznámky
2031	82 000,-	27 333,-	54 667,-	VC/36 (*12) viz Var. II bod d)
2032		27 333,-	27 334,-	VC/24 (*12)
2033		27 334,-	0,-	VC/12 (*12)

Stroj na výrobu papíru byl zařazen pouze do dlouhodobého hmotného majetku a účetní jednotka zvolila jeho odpisy na dobu dvou let. Při technickém zhodnocení v roce 2028 byl stroj na výrobu papíru účetně odepsán, a tak se při odpisu TZH postupovalo dle Varianty III bod d) viz *Tabulka 40*.

Tabulka 40: Účetní odpisy stroje na výrobu papíru vlastníkem (Zdroj: Vlastní zpracování)

ÚČETNÍ ODPISY (stroj na výrobu papíru) - vlastník				
Rok	VC	Odpisy	ZC	Poznámky
2025	65 000,-	32 500,-	32 500,-	VC/24 (*12)
2026		32 500,-	0,-	VC/12 (*12)
2028	+TZH 84 000,-	42 000,-	42 000,-	VC/24 (*12) viz Var. III bod d)
2029		42 000,-	0,-	VC/12 (*12)

3.2 Srovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů

Při plánovaném technickém zhodnocení je dobré se zamyslet nad metodou odpisování, která by byla nejvhodnější pro konkrétního podnikatele či firmu. V úvahu se musí vzít velikost podniku a jejich roční obrat. Každopádně z následující tabulky *Tabulka 41* lze ukázkově vidět, jak jsou rovnoměrné odpisy výhodnější z časového hlediska, protože se TZH odepíše rychleji než metodou zrychlených odpisů. Nejlépe uvedený příklad lze vidět na již odepsaném majetku. Pro poplatníka neboli fyzickou osobu podnikatelskou či malou společnost jsou rovnoměrné odpisy výhodnější z důvodu rovnoměrného vkládání odpisů do nákladů. Pokud by malá firma s malým obratem zvolila zrychlené odpisování u hmotného majetku, jeho odpisy jsou ve vyšší sazbách, tím pádem má podnik vyšší náklady, a proto by nemusela tvořit vysoký zisk. (4)

Příklad:

Firma má v majetku odepsaná stroj v pořizovací ceně 2 000 000 Kč, v roce 2022 se rozhodne pro vybavení stroje v ceně 450 000 Kč, stroj patří do 2. odpisové skupiny se zvýšenou vstupní cenou 20 % pro rovnoměrné odpisy, pro zrychlené odpisy koeficient 5.(4)

Tabulka 41: Srovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů při využití TZH na HM (Zdroj: Vlastní zpracování dle 4)

Rovnoměrné odpisy		Zrychlené odpisy	
ZVC = 2 450 000,-	Odpis= 490 000,- (2 450 000 * 0,20)	ZC = 450 000,-	Odpis = 180 000,- {(2 * ZC)/5}
Cenu frézy jednorázově uplatníme v nákladech prostřednictvím odpisů (cena frézy byla pouze 450 000,-)		V roce pořízení uplatníme v nákladech odpis pouze v hodnotě 180 000,-	

Zároveň je rozdíl mezi odpisy rovnoměrnými a zrychlenými vyobrazen v návrhové části viz *Tabulka 33*. Zrychlené odpisování se doporučuje u hmotného majetku, který bude nejvíce využíván v prvních letech po zařazení, zároveň skrze vyšší vstupování odpisů do

nákladu, se zrychlené odpisy doporučují u větších a prosperujících firem. Rovnoměrné odpisy jsou optimálnější pro běžné a časté menší či střední podniky, protože odpisy vstupují do nákladů rovnoměrně. (3)

Účetní i daňové odpisy vstupují do základu daně. Účetní odpisy se promítnou v účtové třídě 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Pokud jsou účetní odpisy nižší než daňové, je zapotřebí o částku daňových odpisů ponížít účetní výsledek hospodaření, tím snížíme základ daně i daňovou povinnost. V daňovém přiznání najdeme pro tento případ kolonky na řádku 50 – rozdíl, o který jsou účetní odpisy vyšší oproti daňovým (zvyšujeme daňový základ), a na řádku 150 – rozdíl, o který jsou daňové odpisy vyšší oproti účetním (snižujeme daňový základ). (30)

ZÁVĚR

Bakalářská práce se zabývá odpisováním hmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení. Technické zhodnocení je momentálně nejvýhodnější volbou při udržení majetku v podniku kvůli aktuálnímu rapidnímu nárůstu inflace a tím pádem růstu pořizovacích cen nového majetku. Hlavním cílem bakalářské práce bylo vytvořit metodiku odpisování technického zhodnocení na hmotném majetku z pohledu daní a účetnictví. Mimo jiné se nahlédlo do problematiky odpisování technického zhodnocení nájemcem či uživatelem pronajatého majetku.

Teoretická část vysvětluje základní pojmy, které souvisí s tématem bakalářské práce, převážně zaměřující se na téma technické zhodnocení a hmotném majetku, na kterém bylo toto technické zhodnocení provedeno. Dále klasifikuje majetek z pohledu účetnictví a z pohledu daní, teoretická část se převážně specifikuje na hmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek, a následně jeho možné daňové a účetní metody odpisování. Poté je vysvětlen rozdíl odpisování vlastníkem a potencionální možností odpisování nájemce včetně veškerých podmínek pro uskutečnění této možné varianty odpisu.

Analytická část bakalářské práce se zabývá analýzou odpisování provedeného technického zhodnocení na hmotném a zároveň dlouhodobém hmotném majetku z pohledu vlastníka a nájemce, a dlouhodobém hmotném a ne hmotném majetku taktéž z pohledu vlastníka a nájemce. Zároveň je zde na úvod vysvětlen rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením a jak je v praxi nejlépe rozeznat. Dále je podrobněji popsána problematika odpisování hmotného majetku vlastníkem anebo možné odpisování nájemcem či uživatelem a jeho nutné podmínky pro možnost odpisování technického zhodnocení na pronajatém majetku.

Návrhová část uplatňuje poznatky bakalářské práce. Na úvod návrhové části jsou vypsány a jednotlivě popsány možné varianty postupu při odpisování technického zhodnocení, které vychází z analytické části této bakalářské práce. Tato část je zaměřena na komplexní modelový příklad, kde jsou vyhotoveny zmíněné varianty odpisování technického zhodnocení vycházející z analytické části. V závěru návrhové části je vymezeno srovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů, a která metoda je pro malý podnik nejvýhodnější a optimální volbou.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

1. VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.
2. VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2022*. Vydání osmnácté. Praha: Wolters Kluwer, 2022. Meritum (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7676-356-2.
3. HNÁTEK, Miloslav. *Daňové a nedaňové náklady*. 5. rozšířené vydání. Praha: Esap, 2022. ISBN 978-80-907398-6-4.
4. HNÁTEK, Miloslav. *Zcela legální daňové triky 2020: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory*. 4. rozšířené vydání. Praha: ESAP, 2020. ISBN 978-80-907398-5-7.
5. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992
6. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) ze dne 14. března 2006
7. HENDL, Jan a Jiří REMR. *Metoda výzkumu a evaluace*. Praha: portál, 2017. ISBN 978-80-262-1192-1.
8. PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 18. vydání. Olomouc: ANAG, 2019. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-219-9.
9. NIGRIN, Jiří. *Hmotný a nehmotný majetek v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-737-2.
10. DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob ...* 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 304 s. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-315-2.
11. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991
12. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 3. února 2012
13. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ze dne 1. dubna 2004
14. BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní předpisy pro vybrané účetní jednotky: zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví – vyhláška č. 410/2009 Sb. - české účetní standardy č.*

- 701 až 710. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Praktický komentář. ISBN 978-80-7552-581-9.
15. KADLEC, Michal. *Portál POHODA: účetní a daňové odpisy majetku* [online]. © 2013 [cit. 2022-11-25]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/?feed=news>
 16. VERNEROVÁ, Karolína a Štěpán HRUBÝ. Technické zhodnocení z daňového i účetního hlediska. *GT News: Daně* [online]. 2017, 15. 6. 2017, Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/technicke-zhodnoceni-z-danoveho-i-ucetniho-hlediska/>
 17. Vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, 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 (prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele) ze dne 6. listopadu 2002
 18. CHALUPA, Rostislav. a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2021*. 18. vyd. Olomouc: ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-316-5. In: . 2022.
 19. ŠINDELÁŘ, Michal. Technické zhodnocení drobného majetku. COPYRIGHT. *Verlag Dashöfer: Daně* [online]. 2021, 22.10.2021, **2021**, 1 [cit. 2023-01-18]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/technicke-zhodnoceni-drobneho-majetku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EipiI_v0jv8BjcMVF_BLZcI/
 20. ŠINDELÁŘ, Michal. Drobný hmotný majetek. COPYRIGHT. *Verlag Dashöfer: Daně* [online]. 2022, 3.3.2022, **2022**, 1 [cit. 2023-01-18]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/drobny-hmotny-majetek-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eu2czycG0yCzUuzzD8ZM75jvfkvAPay9mA/?uri_view_type=44&uid=18w7XTZVCdWh-Oy-aSRaO3k8YbpxMOLce&e=118pgCNHEBbHI_VGV1n1-adjHhjVgLRLq
 21. JINDROVÁ, Blanka Jindrová. Technické zhodnocení u nájemce a pronajímatele. COPYRIGHT. *Verlag Dashöfer: Daně* [online]. 2021, 8.11.2021, **2021**, 1 [cit. [cit. 2023-01-18]0]. Dostupné z: https://www.zivnostnik.cz/33/technicke-zhodnoceni-u-najemce-a-pronajimatele-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EmaST_wvXMuxZsbO_uelei0/

22. , ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2022. Dlouhodobý hmotný majetek bankovních peněžních institucí včetně pozemků. *Český statistický úřad* [online]. Praha, 2022 [cit. 2023-01-19]. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/10180/165278769/0420062206.pdf/78f5af3b-5cdf-4d84-8928-06392feb3da9?redirect=https%3A%2F%2Fwww.czso.cz%2Fcsu%2Fczso%2Fstatistiky%3Fp_id%3D3%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dmaximized%26p_p_mode%3Dview%26_3_advancedSearch%3Dfalse%26_3_groupId%3D0%26_3_keywords%3D%2522technick%25C3%25A9%2520zhodnocen%25C3%25AD%2522%26_3_delta%3D20%26_3_resetCur%3Dfalse%26_3_cur%3D16%26_3_struts_action%3D%252Fsearch%252Fsearch%26_3_format%3D%26_3_andOperator%3Dtrue
23. , ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2022. Dlouhodobý hmotný majetek nebank. peněžních institucí účtujících jako podnikatelé včetně pozemků: *Český statistický úřad* [online]. Praha, 2022 [cit. 2023-01-19]. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/10180/165278769/0420062206.pdf/78f5af3b-5cdf-4d84-8928-06392feb3da9?redirect=https%3A%2F%2Fwww.czso.cz%2Fcsu%2Fczso%2Fstatistiky%3Fp_id%3D3%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dmaximized%26p_p_mode%3Dview%26_3_advancedSearch%3Dfalse%26_3_groupId%3D0%26_3_keywords%3D%2522technick%25C3%25A9%2520zhodnocen%25C3%25AD%2522%26_3_delta%3D20%26_3_resetCur%3Dfalse%26_3_cur%3D16%26_3_struts_action%3D%252Fsearch%252Fsearch%26_3_format%3D%26_3_andOperator%3Dtrue
24. , ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2023. Průměrná roční míra inflace: *Český statistický úřad* [online]. Praha, 2023 [cit. 2023-01-19]. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/10180/132433649/Inflace_2000_2022.pdf
25. , ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2020. Dlouhodobý hmotný majetek nebank. peněžních institucí účtujících jako podnikatelé: *Český statistický úřad* [online]. Praha, 2020 [cit. 2023-01-19]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/123560652/0420062033.pdf/5419b22c-6827-4979-9315->

[1624151cbd1a?redirect=https%3A%2F%2Fwww.czso.cz%2Fcsu%2Fczso%2Fstatistiky%3Fp_p_id%3D3%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dmaximize%26p_p_mode%3Dview%26_3_advancedSearch%3Dfalse%26_3_groupId%3D0%26_3_keywords%3D%2522technick%25C3%25A9%2520zhodnocen%25C3%25AD%2522%26_3_delta%3D20%26_3_resetCur%3Dfalse%26_3_cur%3D1%26_3_struts_action%3D%252Fsearch%252Fsearch%26_3_format%3D%26_3_andOperator%3Dtrue](https://www.czso.cz/fcsu/fczso/fstatistiky/fp_p_id%3D3%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dmaximize%26p_p_mode%3Dview%26_3_advancedSearch%3Dfalse%26_3_groupId%3D0%26_3_keywords%3D%2522technick%25C3%25A9%2520zhodnocen%25C3%25AD%2522%26_3_delta%3D20%26_3_resetCur%3Dfalse%26_3_cur%3D1%26_3_struts_action%3D%252Fsearch%252Fsearch%26_3_format%3D%26_3_andOperator%3Dtrue)

26. ING. AMBROŽ, Jan Ambrož. Vstupní cena. *Verlag Dashöfer* [online]. Praha: COPYRIGHT, 2022, 30.9.2022, 1 [cit. 2023-01-19]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/vstupni-cena-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JAt_YboeXL1QCD-vMUnwPlw/?serp=1
27. ING. ŠINDELÁŘ, Michal , Ph.D. Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku. *Verlag Dashöfer* [online]. Praha: COPYRIGHT, 2021, 20.10.2021, 1 [cit. 2023-01-19]. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/technicke-zhodnoceni-dlouhodobeho-hmotneho-majetku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EqmLEXz6WHmyeTw9PtLfovs/>
28. ČÁST TŘETÍ (§ 21b - § 38f): SPOLEČNÁ USTANOVENÍ: § 26: Odpisy hmotného majetku. *Účetní portál* [online]. 1.1.2021 [cit. 2023-01-19]. Dostupné z: <https://www.ucetniportal.cz/wiki/html?item=4738>
29. ING. AMBROŽ, Jan. Technické zhodnocení pronajatého majetku. *Verlag Dashöfer* [online]. COPYRIGHT, 2021, 29.4.2021, 1 [cit. 2023-01-19]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/technicke-zhodnoceni-pronajateho-majetku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EkQWDkVsOOKESdzD_gwIUezVRYFLS2WAvA/
30. ING. KADLEC, Michal. *Účetní a daňové odpisy v přiznání k dani z příjmů PO* [online]. portal POHODA, © 2019, 15. 7. 2019, 3 [cit. 2023-04-26]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-v-priznani-k-dani-z-prijmu/>

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Rozdělení majetku z pohledu účetnictví a daní (Zdroj: vlastní zpracování dle 5,17)	15
Tabulka 2: Zkrácený popis podkategorií dlouhodobého hmotného majetku (Zdroj: Vlastní zpracování dle 17)	17
Tabulka 3: Zkrácený popis podkategorií dlouhodobého nehmotného majetku (Zdroj: Vlastní zpracování dle 14)	20
Tabulka 4: Technické zhodnocení z pohledu účetnictví a daní (Zdroj: Vlastní zpracování dle 5 a17)	22
Tabulka 5: Rozdíl mezi pojmem update a upgrade (Zdroj: Vlastní zpracování dle: 2)..	26
Tabulka 6: Vymezení opravy z účetního a daňového pohledu (Zdroj: Vlastní zpracování dle 9,16)	27
Tabulka 7: Odpisové skupiny (zdroj: Vlastní zpracování dle:5-§30).....	30
Tabulka 8: Odpisové sazby pro rovnoměrné odepisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle: 1 a 5;§31)	31
Tabulka 9: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisů v prvním roce o 20 % (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1 a 5)	33
Tabulka 10: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisů v prvním roce o 15 % (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1 a 5)	33
Tabulka 11: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisů v prvním roce o 10 % (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1 a 5)	33
Tabulka 12: Odpisové koeficienty pro zrychlené odepisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle: 1 a 5;§32)	34
Tabulka 13: Odpisové sazby pro rovnoměrné odepisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle: 5;§31).....	36
Tabulka 14: Odpisové koeficienty pro zrychlené odepisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle: 5;§32 a 1)	37

Tabulka 15: Rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením (Zdroj: Vlastní zpracování dle 9)	42
Tabulka 16: Rozlišení daňových a účetních odpisů (Zdroj Vlastní zpracování dle 5;§26, 18)	47
Tabulka 17: Daňové odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň HM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)	48
Tabulka 18: Účetní odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň HM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)	49
Tabulka 19: Daňové odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň HM - daňově odepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)	50
Tabulka 20: Účetní odpisy vlastníka s provedeným TZH na DHM a zároveň HM - účetně odepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)	50
Tabulka 21: Daňové odpisy nájemce na TZH za pronajatý stroj DHM a zároveň HM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)	52
Tabulka 22: Účetnictví nájemce na TZH za pronajatý stroj DHM a zároveň HM (Zdroj: Vlastní zpracování dle 2)	53
Tabulka 23: Účetní odpis z pohledu nájemce DHM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování dle 2).....	54
Tabulka 24: Daňový výpočet TZH u finančního leasingu jako tzv. jiný majetek (daňově odepsaný majetek) (Zdroj: Vlastní zpracování dle 2).....	55
Tabulka 25: Účetní odpisy nájemce s provedeným TZH na DHM a zároveň HM - účetně odepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)	56
Tabulka 26: Daňové odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň ne HM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)	57
Tabulka 27: Účetní odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň ne HM – neodepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)	58
Tabulka 28: Účetní odpisy s provedeným TZH na DHM a zároveň ne HM - účetně odepsaný majetek (Zdroj: Vlastní zpracování)	59

Tabulka 29: Varianta I. – možnosti odpisování a jejich postup (Zdroj: Vlastní zpracování)	61
Tabulka 30: Varianta II. – možnosti odpisování a jejich postup (Zdroj: Vlastní zpracování).....	62
Tabulka 31: Varianta III. – možnosti odpisování a jejich postup (Zdroj: Vlastní zpracování).....	63
Tabulka 32: Varianta IV. – možnosti odpisování a jejich postup (Zdroj: Vlastní zpracování).....	63
Tabulka 33: Rozdíl mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy (Zdroj: Vlastní zpracování).....	65
Tabulka 34: Daňové odpisy výrobního stroje vlastníkem (Zdroj: Vlastní zpracování) .	66
Tabulka 35: Daňové odpisy výrobního stroje nájemcem (Zdroj: Vlastní zpracování)...	68
Tabulka 36: Daňové odpisy stroje na výrobu papíru vlastníkem (Zdroj: Vlastní zpracování).....	69
Tabulka 37: Výhody a nevýhody účetních odpisů (Zdroj: Vlastní zpracování dle 17) ..	70
Tabulka 38: Účetní odpisy výrobního stroje vlastníkem (Zdroj: Vlastní zpracování) ...	71
Tabulka 39: Účetní odpisy výrobního stroje nájemcem (Zdroj: Vlastní zpracování)	72
Tabulka 40: Účetní odpisy stroje na výrobu papíru vlastníkem (Zdroj: Vlastní zpracování)	72
Tabulka 41: Srovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů při využití TZH na HM (Zdroj: Vlastní zpracování dle 4)	73

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Rozdělení majetku dle účetní legislativy (Zdroj: Vlastní zpracování dle 7,17)	16
Obrázek 2: Rozdělení majetku u technického zhodnocení (Zdroj: Vlastní zpracování)	24
Obrázek 3: Způsob odpisování pro stanovení základu daně (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1a 15)	29
Obrázek 4: Možné varianty technického zhodnocení na různých typech majetku (Zdroj: Vlastní zpracování)	41

SEZNAM VZORCŮ

Vzorec 1: Zrychlený odpis pro první rok odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1)	34
Vzorec 2: Zrychlený odpis následující roky odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1)	34
Vzorec 3: Rovnoměrný odpis pro zvýšenou vstupní cenu (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1)	37
Vzorec 4: Zrychlený odpis pro zvýšenou zůstatkovou cenu v prvním roce odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1)	38
Vzorec 5: Zrychlený odpis pro zvýšenou zůstatkovou cenu v dalších letech odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování dle 1)	38