



Diplomová práce

Hodnocení vybraných oblastí finančního účetnictví v ČR – účetní a daňový pohled

Studijní program:

N0413A050007 Podniková ekonomika

Studijní obor:

Management podnikových procesů

Autor práce:

Bc. Lenka Sulková

Vedoucí práce:

Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Liberec 2023



Zadání diplomové práce

Hodnocení vybraných oblastí finančního účetnictví v ČR – účetní a daňový pohled

Jméno a příjmení:

Bc. Lenka Sulková

Osobní číslo:

E21000598

Studijní program:

N0413A050007 Podniková ekonomika

Specializace:

Management podnikových procesů

Zadávací katedra:

Katedra financí a účetnictví

Akademický rok:

2022/2023

Zásady pro vypracování:

1. Stanovení cílů a formulace výzkumných otázek.
2. Vymezení dlouhodobého majetku z účetního hlediska.
3. Vymezení dlouhodobého majetku z daňového hlediska.
4. Zhodnocení vybraných položek dlouhodobého majetku v konkrétním podniku.
5. Formulace závěrů a zhodnocení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

Forma zpracování práce:

Jazyk práce:

min 65 normostran

tištěná/elektronická

čeština

Seznam odborné literatury:

- ALEXANDER, David a Christopher NOBES, 2020. *Financial accounting: an international introduction*. 7th ed. Harlow, England: Pearson. ISBN 978-1-292-29583-1.
- BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL, 2022. *Účetnictví podnikatelů 2022*. 19. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-351-7.
- KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2017. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. vyd. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-55-7.
- MARKOVÁ, Hana, 2022. *Daňové zákony 2022: úplná znění platná k 1. 1. 2022*. 33. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3551-6.
- ŠINDELÁŘ, Michal a Libuše MÜLLEROVÁ, 2022. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností: pro všechny s.r.o. a a.s.* Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3459-5.
- PROQUEST, 2022. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2022-09-30]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>.

Konzultant: Ing. Eduard Šneidar, ředitel NADOKO, s.r.o.

Vedoucí práce:

Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce:

1. listopadu 2022

Předpokládaný termín odevzdání: 31. srpna 2024

L.S.

doc. Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.
děkan

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2022

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitou v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

Hodnocení vybraných oblastí finančního účetnictví v ČR – účetní a daňový pohled

Anotace

Diplomová práce řeší dlouhodobý majetek (vybrané položky rozvahy), a to s ohledem na předpisy regulující účetnictví a zákon o daních z příjmů. Primárním cílem teoretické části práce je porovnání obou pohledů. Práce vymezuje dlouhodobý majetek, jeho členění, způsoby pořízení a oceňování, účetní a daňové odpisování. Je zde specifikováno technické zhodnocení a opravy, charakterizovány inventarizace a postupy při vyřazení majetku z evidence, spolu se souvisejícími důsledky. Zároveň je analyzován postup a metody uplatnění principu odložené daně, a to jako nástroje pro dodržení účetní zásady opatrnosti.

Praktická část zkoumá způsob nakládání s dlouhodobým majetkem konkrétní účetní jednotky, a to z účetního i daňového hlediska. Mimo jiné je posuzováno, zda podnik účtuje o odložené dani. Zjištěný stav je analyzován s ohledem na dopad dlouhodobého majetku na základ daně a daňovou povinnost k dani z příjmů tohoto podniku. Hlavním cílem práce je ve zkoumaném podniku navrhnout řešení, které povede k daňové optimalizaci.

Klíčová slova

daň odložená, daň splatná, daňový odpis, dlouhodobý majetek, oceňování, účetní odpis

The Evaluation of Selected Problems of Financial Accounting in the Czech Republic – the Accounting and Tax Perspective

Annotation

This master's thesis addresses long-term assets (selected balance sheet items) concerning accounting and income tax law regulations. The primary objective of the theoretical part of the thesis is to compare both perspectives. The work defines long-term assets, their classification, methods of acquisition and valuation, as well as accounting and tax depreciation. It specifies technical appreciation and repairs, describes inventory and asset disposal procedures, and related consequences. Further, the thesis outlines the procedures and methods for applying the deferred tax principle as a tool to adhere to the prudence accounting principle.

The practical part examines how a specific entity deals with long-term assets from accounting and tax perspectives. Among other considerations, it assesses whether the company accounts for deferred taxes. The findings are analyzed regarding the impact of long-term assets on the tax base and the effect of income tax on the entity. The main goal of the thesis is to propose solutions within the examined company that will lead to tax optimization.

Key Words

accounting depreciation, deferred tax, long-term assets, tax depreciation, tax payable, valuation

Poděkování

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu mé diplomové práce Ing. Zdeňku Brabcovi, Ph.D. za jeho vstřícný přístup, podnětné rady a připomínky, doporučenou literaturu, a především za jeho vedení při psaní této práce. Další moje poděkování patří společnosti ABC, s.r.o. za možnost získání potřebných informací a podkladů.

Obsah

Seznam ilustrací (obrázků)	13
Seznam tabulek	14
Seznam použitých zkratk, značek a symbolů	15
Úvod	16
1 Vymezení dlouhodobého majetku z účetního hlediska	18
1.1 Dlouhodobý hmotný majetek	18
1.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný	20
1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	20
1.3 Dlouhodobý finanční majetek	21
1.4 Pořízení a oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	22
1.5 Účetní odpisy	25
1.5.1 Způsoby a metody účetního odpisování	26
1.5.2 Účetní odpisování DNM a majetku se stanovenou dobou odpisování	28
1.6 Technické zhodnocení a účetní odpisy	28
1.7 Evidence a inventarizace dlouhodobého majetku	29
1.8 Vyřazení z evidence/ likvidace majetku	30
2 Vymezení dlouhodobého majetku z daňového hlediska	32
2.1 Subjekty způsobilé odepisovat a vymezení dlouhodobého odpisovaného majetku	33
2.2 Způsoby a metody daňového odpisování dlouhodobého majetku	35
2.2.1 Rovnoměrné daňové odpisování	37
2.2.2 Zrychlené daňové odpisování	37
2.2.3 Mimořádné daňové odpisování	38
2.2.4 Časové daňové odpisování	39
2.2.5 Výkonové daňové odpisování	40
2.2.6 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku	40

2.3	Evidence, inventarizace a vyřazení majetku	40
3	Možnosti daňové optimalizace s ohledem na základ daně z příjmů a odložená daň	43
3.1	Úpravy výsledku hospodaření na základ daně v souvislosti s dlouhodobým majetkem .	44
3.2	Odložená daň	46
3.2.1	Výpočet a účtování odložené daně	47
3.2.2	Účetní jednotky povinné k účtování odložené daně	48
3.2.3	Charakter a metody určení odložené daně	48
4	Účetní a daňový pohled na dlouhodobý majetek korporace ABC, s.r.o	51
4.1	Popis a analýza současného stavu evidence dlouhodobého majetku	51
4.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	55
4.1.2	DHM v ocenění do 80 000 Kč, odpisová skupina 1 a odpisová skupina	57
4.1.3	DHM v ocenění nad 80 000 Kč odpisová skupina 2.....	60
4.1.4	DHM vyřazen z evidence se zůstatkovou cenou	62
4.1.5	DHM 5. odpisová skupina.....	64
5	Komparace účetních a daňových odpisů DHM a vliv na hospodářský výsledek a základ daně podniku	67
5.1	Vliv metody odpisování na hospodářský výsledek a na základ daně	67
5.2	Vliv metody odpisování na výši splatné daně	71
5.2.1	Vliv změny sazby DPPO při přerušení daňových odpisů	75
5.3	Analýza využívání statutu odložené daně	77
5.4	Doporučení k nakládání s dlouhodobým majetkem korporace s ohledem na daňovou optimalizaci	80
	Závěr.....	83
	Seznam použité literatury	86
	Seznam příloh.....	88

Seznam ilustrací (obrázků)

Obrázek 1: Daňová uznatelnost vyřazovaného dlouhodobého majetku.....	41
Obrázek 2: Úprava výsledku hospodaření na základ daně.....	43
Obrázek 3: Hodnota vyřazeného a pořízeného dlouhodobého majetku v korporaci v letech 2020–2022.....	53
Obrázek 4: Hodnota dlouhodobé majetku korporace, včetně výše odpisů, v letech 2020-2023....	54
Obrázek 5: Vliv metody účetního odpisování na výsledek hospodaření před zdaněním	71
Obrázek 6: Porovnání výše základu daně při zrychleném účetním odpisování a alternativních způsobech daňového odpisování.....	75
Obrázek 7: Srovnání VH po zdanění a VH po zdanění se zaúčtováním odložené daně	79
Obrázek 8: Porovnání vzorku sledovaného majetku k celkovému majetku korporace – výše ročního daňového odpisu a výše zůstatkové ceny majetku	80

Seznam tabulek

Tabulka 1: Historie nastavení cenové hranice pro DHM.....	32
Tabulka 2: Měsíční sazby mimořádných odpisů pro období 1. 1. 2020 – 31. 12. 2023	39
Tabulka 3: Přehled způsobů vyřazení majetku a dopadu do základu daně	42
Tabulka 4: Vliv účetního a daňového pohledu na DHM na základ daně.....	45
Tabulka 5: Souhrnný přehled k odložené dani.....	50
Tabulka 6: Realizované účetní/daňové odpisy SOFT10001.....	55
Tabulka 7: Rovnoměrné účetní/daňové odpisy SOFT10001	57
Tabulka 8: Realizované účetní/daňové odpisy HIM244	58
Tabulka 9: Realizované účetní/daňové odpisy HIM2321	59
Tabulka 10: Alternativní daňové odpisy v porovnání s odpisy daňovými zrychlenými HIM2321....	60
Tabulka 11: Realizované účetní/daňové odpisy AUT375	61
Tabulka 12: Alternativní daňové odpisy v porovnání s daňovými zrychlenými AUT375	61
Tabulka 13: Realizované daňové/účetní odpisy AUT373	62
Tabulka 14: Alternativní daňové odpisy v porovnání s odpisy daňovými zrychlenými AUT373 s prodejem	63
Tabulka 15: Alternativní daňové odpisy v porovnání s odpisy daňovými zrychlenými AUT373 bez vyřazení	64
Tabulka 16: Alternativní daňové odpisy v porovnání s odpisy daňovými rovnoměrnými HIM11001	66
Tabulka 17: Souhrn porovnání rovnoměrných účetních a zrychlených daňových odpisů.....	69
Tabulka 18: Souhrn porovnání zrychlených účetních a rovnoměrných daňových odpisů.....	70
Tabulka 19: Rovnoměrné účetní odpisování a zrychlené daňové odpisy – vliv na výši splatné daně	72
Tabulka 20: Zrychlené účetní odpisování a rovnoměrné daňové odpisy – vliv na výši splatné daně	73
Tabulka 21: Zrychlené účetní odpisování a zrychlené daňové odpisy – vliv na výši splatné daně ..	74
Tabulka 22: Vliv změny sazby daně z příjmů na splatnou daň v souvislosti s přerušením daňového odpisování	76
Tabulka 23: Vliv kombinace metod účetních a daňových odpisů na základ daně	788
Tabulka 24: Vliv kombinací odpisů na splatnou a odloženou daň v kumulativním součtu za období 2020-2024 při změně sazby DPPO v r. 2024	82

Seznam použitých zkratk, značek a symbolů

ČUS	Český účetní standard
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
GFŘ	Generální finanční ředitelství
NOZ	Nový Občanský zákoník č. 89/2012 Sb., v platném znění
NUR	Národní účetní rada
PVZU	vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění
SW	software
TZ	technické zhodnocení
VH	výsledek hospodaření
ZC	zůstatková cena
ZCD	zůstatková cena daňová
ZCU	zůstatková cena účetní
ZD	základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., v platném znění
ZOU	Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v platném znění
(D)	zaúčtováno na stranu DAL
(MD)	zaúčtováno na stranu MÁ DÁTI

Úvod

Diplomová práce se zabývá hodnocením vybraných oblastí finančního účetnictví ČR, porovnává účetní a daňový pohled na dlouhodobý majetek. Dlouhodobý majetek byl vybrán pro jeho klíčovou roli, kterou pro podnik představuje. Pro podnikatelské subjekty je, až na výjimky, nezbytný pro provozování jejich činnosti. Dlouhodobý majetek zahrnuje hmotná aktiva, nemovitosti a vybavení, i nehmotná aktiva, která zahrnují např. patenty, licence či obchodní značky, a také finanční aktiva. Jako dlouhodobá investice představuje dlouhodobý majetek zdroj příjmů z jeho využití pro výrobu, resp. z prodeje vyrobených produktů, zdroj příjmů z pronájmů či licenčních poplatků a také zdroj příjmů z držby finančních aktiv. Může zároveň sloužit jako záruka úvěrů a půjček pro zajištění financování podnikatelského subjektu. V neposlední řadě investice do moderního vybavení zvyšuje efektivitu výroby a posiluje konkurenceschopnost podniku.

V ČR je účetní pohled na dlouhodobý majetek vymezen zákonem č. 563/1992, Sb., o účetnictví, včetně prováděcích vyhlášek. Daňový pohled na dlouhodobý majetek vymezuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Oba pohledy týkající se vymezení majetku, oceňování, odpisování, evidence, inventarizace a způsobů vyřazení jsou popsány v teoretické části této práce a následně diskutovány s důrazem na dopad do výsledku hospodaření a základu daně, včetně vlivu na splatnou a odloženou daň z příjmů. V praktické části práce je analyzováno, jak s vybraným dlouhodobým majetkem nakládá konkrétní podnikatelský subjekt (korporace ABC s.r.o.), se zdůrazněním účetního a daňového pohledu, včetně souvislosti s novelizací zákona o daních z příjmů k 1. 1. 2021. Dále jsou v praktické části práce porovnány daňové a účetní odpisy realizované účetní jednotkou v porovnání s návrhem možností alternativních způsobů daňového odpisování. Následně je řešen vliv metod odpisování na hospodářský výsledek, základ daně a výši splatné daně. V neposlední řadě je řešena povinnost účtování o odložené dani, včetně jejího vlivu na výsledek hospodaření při různých kombinacích použitých metod odpisování.

Hlavním cílem práce je zhodnotit nakládání s dlouhodobým majetkem u konkrétního podnikatelského subjektu. Prvním dílčím cílem je zjistit, jak korporace majetek vymezuje, účtuje, eviduje a odpisuje, zda účetní odpisy stanovuje v závislosti na způsobu a intenzitě používání majetku. Dalším dílčím cílem je zhodnocení, zda korporace prostřednictvím daňových odpisů optimalizuje základ daně z příjmů, případně navrhnout příznivější řešení. Poslední dílčí cíl spočívá v posouzení toho, zda a jak korporace využívá statutu odložené daně, zda účetnictví zobrazuje věrný a poctivý obraz účetní jednotky, případně navrhnout vhodné řešení.

Při zpracování práce byly využity metody analýzy, komparace a syntézy. Analyzováno je nakládání s dlouhodobým majetkem, včetně rozpoznání problémů při aplikaci účetních a daňových odpisů. Metoda komparace je využita na porovnání účetního a daňového pohledu na majetek a také pro porovnání různých metod daňového odpisování, při jejichž aplikaci vznikají rozdíly. Syntéza slouží ke shrnutí dopadů daňových odpisů na optimalizaci základu daně z příjmů a také objasnění významu využití odložené daně jako nástroje pro věrné a poctivé zobrazení skutečnosti v účetnictví, tedy včetně správného vykazování hospodářského výsledku.

1 Vymezení dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Povinností účetních jednotek je vést účetnictví takovým způsobem, aby zobrazovalo věrný a poctivý obraz účetní jednotky. Proto je nezbytné nastavit v účetní jednotce limity a postupy evidence a nakládání s dlouhodobým majetkem s ohledem na velikost účetní jednotky a charakter činnosti tak, aby byl požadavek na věrné zobrazení dosažen.

Dlouhodobý majetek je aktivum s hodnotou přesahující výši ocenění určené účetní jednotkou a minimální dobu použitelnosti jeden rok, které bylo uvedeno do stavu způsobilého k užívání. Dlouhodobý majetek lze rozdělit do tří kategorií, jimiž jsou hmotný majetek, nehmotný majetek a finanční majetek. Dlouhodobý majetek je držen z důvodu jeho užívání anebo zhodnocování dočasně volného kapitálu. Dlouhodobý majetek je zachycen v aktivech rozvahy a je podrobněji členěn v účtové třídě 0 (Brychta et al., 2023).

Dle Mezinárodních účetní standardů je majetek možné vykázat v aktivech pouze pokud se jedná o zdroj, který je kontrolován podnikem a vznikl v důsledku uskutečněné transakce, a zároveň za podmínky, že z aktiva se očekává budoucí ekonomický užitek, který bude příjmem podniku. Aktivum musí být identifikováno, uznáno do vykazování v účetní závěrce a oceněno odpovídající metodou (El-Tawy, 2020).

V ČR vymezení a účtování o dlouhodobém majetku upravuje:

- zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v platném znění,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění,
- Český účetní standard č. 013.

Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku je s platností od 1. 1. 2014 řešeno ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. (dále PVZU) (Skálová et al., 2023).

1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek se člení na majetek movitý a nemovitý a dále na odpisovaný a neodpisovaný. Definice nemovitého majetku je uvedena v § 498 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále NOZ), přičemž veškeré další hmotné či nehmotné věci jsou považovány za věci movité (Kout a Líbal 2017). Nemovitý hmotný majetek, do kterého patří pozemky, budovy

a stavby, je do evidence majetku zařazen bez ohledu na pořizovací cenu, movitý hmotný majetek musí pro zařazení do evidence přesahovat účetní jednotkou stanovenou výši pořizovací ceny.

Účetní jednotka by měla při určení hranice ocenění movitého hmotného majetku, dle § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále ZOU), respektovat princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení. Obě podmínky, jak výše ocenění, tak provozně technická funkce delší než-li 1 rok, musí být splněny současně.

Účetní jednotka, která vede účetnictví v plném rozsahu, vykazuje dlouhodobý hmotný majetek v rozvaze v položce B.II.2, jednotka účtující ve zjednodušeném rozsahu tento majetek vykazuje v položce B.II. (Kout a Líbal 2017). V účtové skupině 02 je zaúčtován odpisovaný majetek, který se postupně opotřebovává po celou dobu své životnosti, a ve skupině 03 neodpisovaný dlouhodobý hmotný majetek (Skálová et al., 2023). Analytické účty jsou vedeny v souladu s Českým účetním standardem (dále ČUS) 001 a ČUS 013 podle jednotlivých složek dlouhodobého majetku, podle hmotně odpovědných osob či podle umístění majetku (Brychta et al., 2023).

Pokud účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitých věcí, nakupuje nemovité věci za účelem prodeje a sama je nevyužívá, považují se tyto nemovitosti účetně za zboží a není možné je vykazovat v položce dlouhodobého majetku (Kout a Líbal, 2017).

1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

Dlouhodobý hmotný majetek (dále DHM) odpisovaný, odpisy představují peněžní vyjádření opotřebení majetku, je evidován v účtové skupině 02 a zahrnuje:

- stavby,
- samostatné hmotné movité věci a soubory movitých věcí,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší nežli 3 roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny – chovná zvířata,
- oceňovací rozdíly k nabytému majetku (zákon č. 586/1992, § 26),
- ostatní DHM, např. samostatné technické zhodnocení (Skálová et al, 2023).

Stavby jsou v rozvaze zachyceny bez ohledu na jejich pořizovací cenu a dobu použitelnosti (s výjimkou staveb klasifikovaných jako zboží). U staveb je třeba se zaměřit zejména na dvě skutečnosti, pozemek a příslušenství stavby. Dle § 506 NOZ je stavba součástí pozemku, s platností

od 1. 1. 2014 je dle této právní úpravy vlastníkem stavby i vlastník pozemku (Vychopeň, 2023). Z účetního pohledu však musí být stavba a pozemek účtován a vykazován odděleně (Skálová et al., 2023). Příslušenství stavby, které je považováno za samostatné movité věci, je blíže vymezeno v kapitole č. 2.1.

Soubory movitých věcí jsou charakterizovány tím, že jednotlivé součásti souboru spolu souvisí a nemohou fungovat samostatně. Jedná se o součásti, jež jsou propojené do linky, jinak spojené nebo vzájemně se doplňující, pro splnění cenové hranice stanovené pro DHM se u nich neposuzuje cena jednotlivých částí, ale souhrnná cena souboru (Nigrin, 2020). Výhodu zařazení věci do souboru přináší, pokud hlavní část souboru, dle níž je určena funkčnost, spadá do nižší odpisové skupiny s kratší dobou odpisování, nežli ostatní části souboru (Prudký a Lošťák, 2023). Tvorba souboru je dobrovolným rozhodnutím účetní jednotky, povinnost není dána účetními ani daňovými předpisy (Nigrin, 2020).

1.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný

V účtové skupině 03 je evidován neodepisovaný dlouhodobý majetek. Je to dlouhodobý majetek, který nezastarává (pozemky) a případně na hodnotě v čase nabývá (umělecká díla a sbírky):

- pozemky,
- kulturní předměty,
- DHM určený k prodeji.

Do pořizovací ceny pozemku se zahrnuje hodnota zakoupeného lesa, který byl pořízen za účelem pěstování. Součástí pozemku naopak nejsou: chmelnice, vinice a ovocné sady, pěstitelské celky trvalých porostů a také ložiska nerostných surovin, jež jsou odděleně oceněny a zaúčtovány na účty skupiny 02 (Skálová et al., 2023).

1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek (dále DNM) je majetek splňující podmínku identifikovatelnosti, ovládání zdroje a existence budoucích ekonomických užitků, jehož ocenění je v minimální výši hranice stanovené účetní jednotkou a který má dobu použitelnosti delší než 1 rok. V rozvaze je zachycen v účtové skupině 01 (Skálová et al., 2023).

Dle § 6 PVZU je DNM, položka rozvahy B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek, vymezen následovně:

- nehmotné výsledky vývoje (vytvořené vlastní činností k obchodování s nimi, či nabyté od jiných osob),
- software (vytvořený vlastní činností k obchodování s ním, či nabytý od jiných osob),
- ocenitelná práva (např. patenty, licence, průmyslové vzory),
- goodwill (kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem individuálně přeceněných aktiv snížených o převzaté dluhy) – bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
- povolenky na emise a preferenční limity – bez ohledu na výši ocenění,
- technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku (nabyvatel užívacího práva).

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek nelze zařadit zejména software (dále SW) pro zařízení, která bez tohoto SW nemohou fungovat, znalecké posudky či průzkumy trhu (Šindelář a Müllerová, 2022).

Povolenky na emise a také preferenční limity, u kterých nelze určit doba využití či výkon, jsou neodpisovaným DNM. Do nákladů se zachycuje až jejich spotřeba (Brychta et al., 2023).

1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek (dále DFM) zahrnuje finanční majetek, který je ve vlastnictví účetní jednotky déle než 1 rok. V rozvaze se vykazuje na aktivních účtech účtové skupiny 06, s výjimkou poskytnutých záloh na DFM, které jsou vykazovány ve skupině 05. (Skálová et al., 2023). DFM je vymezen v § 8 PVZU, položka B.III, obsahuje zejména:

- majetkové účasti – podíly v ovládaných a ovládajících osobách, podíly v účetních jednotkách s podstatným vlivem (např. upsané akcie a.s., podíly společníků obchodních korporací),
- realizovatelné cenné papíry a podíly, dlužné cenné papíry držené do splatnosti,
- jiný dlouhodobý finanční majetek, zejména drahé kovy a kameny, případně předměty z nich (nejsou-li vykazovány jako DHM),
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek.

Dlužné cenné papíry představují povinnost dlužníka ve stanovené době splatit věřiteli dlužnou částku včetně sjednaného úroku. Jsou to např. obligace, vkladové a zástavní listy, pokladniční poukázky a směnky (Skálová et al., 2023). Účetní jednotka evidující dlužný cenný papír jako DFM je v roli věřitele (Brychta et al., 2023). Majetkové cenné papíry, jimiž jsou akcie, podílové listy a účasti, představují pro držitele nárok na pravidelné výnosy, podíl na rozhodování či podíl na vlastnictví podniku (Skálová et al., 2023).

DFM je oceňován pořizovací cenou, která zahrnuje cenu pořízení a náklady související (Skálová et al., 2023). Mezi náklady související patří zejména poplatky makléřům, poradcům a burzám. Součástí pořizovací ceny nejsou úroky z úvěrů na pořízení DFM a náklady spojené s jeho držbou (Česko, 2002).

DFM se neodpisuje. Důvodem pro jeho pořízení je strategická investice nebo alokace volných finančních prostředků (Knápková et al., 2017). K rozvahovému dni se cenné papíry a majetkové účasti přeceňují metodou ekvivalence (podíly s rozhodujícím nebo podstatným vlivem), či reálnou hodnotou. Přičemž přecenění má vliv pouze na rozvahové účty a nevstupuje do výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření ovlivňují v běžném roce výnosy z držby aktiva, a to v roce přijetí výnosových úroků či podílů na zisku (Brychta et al., 2023). Při vyřazování DFM, ke kterému dochází zejména z důvodu prodeje, vstupuje do výsledku hospodaření výnos z vyřazení (prodeje) a zároveň náklad ve výši pořizovací ceny (Šindelář a Müllerová, 2022).

1.4 Pořízení a oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Dlouhodobý majetek může být **pořízen** nákupem, darováním, vlastní činností nebo převodem do obchodního majetku z osobního vlastnictví podnikatele, či společníka (Skálová et al., 2023).

Způsob pořízení dlouhodobého majetku následně ovlivňuje i výši jeho pořizovací ceny. Veškeré náklady související s pořízením majetku, které vstupují do ceny dlouhodobého majetku, jsou postupně účtovány na příslušný účet skupiny 04 – zaúčtovány na stranu má dáti (dále MD), na tomto účtu je kumulativně zachycena pořizovací cena. Při aktivaci majetku, majetek je způsobilý k užívání splněním technických funkcí a povinností stanovených právními předpisy, a zařazení do používání je dlouhodobý majetek zaúčtován na příslušný majetkový účet (MD) souvztažně s účtem pořízení dlouhodobého majetku – zaúčtován na stranu dal (dále D) (Brychta et al., 2023).

Majetek **se oceňuje** pořizovací cenou, vlastními náklady, nebo reprodukční pořizovací cenou. Způsob ocenění se volí dle způsobu nabytí majetku, přičemž jednotlivé metody jsou uvedeny v § 47 PVZU. Při úplatném pořízení se majetek ocení pořizovací cenou, majetek pořízen vlastní činností se ocení ve výši vlastních nákladů. Při ostatních způsobech pořízení majetku, jako jsou přijaté dary, inventarizační rozdíly – přebytky a jiná bezúplatná nabytí, je majetek oceněn reprodukční pořizovací cenou (Kout a Líbal, 2017).

Reálnost ocenění dlouhodobého majetku se hodnotí k datu účetní závěrky, prostřednictvím inventarizace (viz kapitola č. 3.1). Inventarizací se ověřuje existence vykazovaného majetku a také porovnává užitná hodnota majetku k rozvahovému dni. Pokud je **užitná hodnota majetku odlišná od hodnoty evidované** v účetnictví, postupuje účetní jednotka následovně:

- užitná hodnota majetku vyšší než-li zůstatková cena – účetní jednotka uvede tuto informaci v příloze k účetní závěrce;
- užitná hodnota nižší než-li zůstatková cena – účetní jednotka může majetek k rozvahovému dni přecenit prostřednictvím opravných položek; vytvořené opravné položky nejsou daňově uznatelným nákladem (Šindelář a Müllerová, 2022).

Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení dlouhodobého majetku a náklady s pořízením související, jež vymezuje PVZU, a to konkrétně § 47 a 48. Pořizovací cenou se oceňuje dodavatelsky pořízený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, a také dlouhodobý finanční majetek, do něhož patří majetkové a dluhové cenné papíry. Jedná se o nejčastější způsob ocenění dlouhodobého majetku (Brichta et al., 2023). Mezi náklady související s pořízením patří, dle § 47 odst. 1) PVZU, zejména náklady na:

- přípravu a zabezpečení majetku,
- úroky z úvěrů,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce,
- vyřazení stávajících staveb či jejich částí v souvislosti s novou výstavbou,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého pro používání,
- licence, patenty či jiná práva využitá při pořizování majetku.

Náklady na přípravu a zabezpečení majetku zahrnují přípravné předprojektové práce, poradenské služby, platby za znalecké posudky a patentové rešerše, správní poplatky, či platby za poskytnuté záruky a otevíření akreditiv. Na základě rozhodnutí účetní jednotky, lze do nákladů na pořízení

dlouhodobého majetku zahrnout úroky z úvěru, kterým je pořízení financováno. Nejsou-li úroky zahrnuty do pořizovací ceny, jsou zaúčtovány jako nákladová položka souvisejícího účetního období (Brichta et al., 2023). Pokud se v důsledku nové výstavby vyřazují z majetku stávající stavby nebo jejich části, vstupují jejich daňové zůstatkové ceny spolu s náklady na vyřazení do pořizovací ceny nové výstavby (Vychopeň, 2023). Součástí pořizovací ceny nové stavby tvoří též zařízení staveniště, odstranění trvalého porostu a související terénní úpravy a odvody za dočasné nebo trvalé odnětí lesní nebo zemědělské půdy (Brichta et al., 2023).

Náklady, které nevstupují do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, jsou vymezeny v § 47 odst. 2) PVZU. Jedná se o náklady na opravu a údržbu, přičemž opravou se rozumí uvedení do provozuschopného stavu, i s použitím aktuálních materiálů a technologií, při němž nedochází ke změnám parametrů. Údržba pak představuje činnost, při které se odstraňují potenciální příčiny poruch, odstraňují drobnější závady a která zpomaluje fyzické opotřebení majetku (Skálová et al., 2023). Oprava a údržba neovlivňuje počáteční očekávané výkony zařízení (Jaradat et al., 2011). Dále do pořizovací ceny nevstupují náklady nájemce/pachtýře na uvedení majetku do původního stavu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a penále, úroky z prodlení, nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba, náklady na zaškolení pracovníků a náklady související s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku, které vznikly po uvedení tohoto majetku do užívání (Česko, 2002).

Vlastními náklady se oceňuje majetek, který byl účetní jednotkou vyroben ve vlastní režii. Ocenění zahrnuje přímé i nepřímé náklady, které souvisely s výrobou tohoto dlouhodobého majetku. Do ocenění vlastními náklady účetní jednotka právnická osoba nemůže započítat zisk, fyzická osoba nesmí zahrnout ani hodnotu vlastní práce (Prudký a Lošťák, 2023).

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje dlouhodobý majetek bezúplatně nabytý, nově zjištěný majetek při inventarizaci, majetek vkládaný do obchodní společnosti či družstva a také majetek vytvořený vlastní činností, pokud jeho vlastní náklady není možné zjistit nebo ocenění vlastními náklady převyšuje reprodukční pořizovací cenu (Brichta et al., 2023). Reprodukční pořizovací cena je stanovena odborným odhadem či znaleckým posudkem, představuje hodnotu, za kterou by bylo možné pořídit daný majetek v době, kdy se o něm účtuje.

1.5 Účetní odpisy

Odpisy lze členit na účetní, jež ovlivňují výsledek hospodaření a jsou účtovány na vrub nákladů, a daňové, jež ovlivňují základ daně z příjmů (Skálová et al., 2023). Dlouhodobý majetek se používáním fyzicky i morálně opotřebovává, snižuje se jeho hodnota. Tento proces zohledňuje účetní jednotka prostřednictvím odpisů, tj. tvorbou nákladů a opravek v každém roce používání majetku. Odpis je položkou nákladů, zobrazí se ve výkazu zisku a ztráty běžného účetního období, oprávky představují trvalé snížení aktiva a jsou zobrazeny v rozvaze, účty opravek se kumulují během životnosti majetku. Účetní odpisy jsou povinné pro každou účetní jednotku, jejich uplatňování účetní jednotka zahájí v měsíci následujícím po zařazení majetku do užívání (Dvořáková, 2021). Účtováno je podvojným zápisem na příslušný nákladový účet (MD) souvztažně s účtem opravek (D), odpisy se dle ČUS 013 zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Účetní odpisování probíhá celou dobu používání dlouhodobého majetku a v souladu s odpisovým plánem stanoveným účetní jednotkou (Šindelář a Müllerová, 2022). **Odpisový plán** si účetní jednotka sestaví s ohledem na opotřebení majetku v běžných podmínkách užívání, dle charakteru provozu, a to tak, aby odpovídal skutečnému stavu dlouhodobého majetku (Prudký a Lošťák, 2017). Povinnost sestavit odpisový plán a pravidelně ho aktualizovat je dána ZOU, § 28. Metody účetního odpisování se člení na časové, u nichž je nutné odhadnout dobu využitelnosti, výkonové, které patří mezi nejpřesnější, a komponentní, které jsou výlučně účetní metodou. Informaci o metodách stanovení odpisů uvede účetní jednotka v příloze účetní závěrky (Brychta et al., 2023).

Tvorba odpisů nemá přímý vliv na finance, vyjma snížení základu daně díky uplatnění daňových odpisů kdy účetní jednotka odvede nižší daň z příjmů, ani na nové investice, avšak představuje nástroj, který snižuje hospodářský výsledek a tím snižuje velikost zisku k rozdělení vlastníkům (Alexander a Nobes, 2020). Účelem účetních odpisů je prostřednictvím odpovídajících použitých metod odpisování reálně zobrazit skutečnost účetní jednotky a tím poskytnout důležité informace pro vedení firmy o nákladech. Vypočtené odpisy slouží nejen pro plánování modernizací, ale i jako kalkulační náklad pro výpočet cen výrobků či služeb (Skálová et al., 2023).

Dlouhodobý majetek odepisuje vlastník, či uživatel, za splnění podmínek dle § 28 ZOU. Před zahájením odepisování si účetní jednotka zvolí způsob odepisování, jenž musí dodržet po celou dobu. Pro různé druhy majetku může účetní jednotka zvolit odlišné způsoby odpisování, majetek se odepisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví (Skálová et al., 2023). Účetní jednotka může při odepisování zohlednit zbytkovou hodnotu. **Zbytková hodnota** představuje předpokládanou

hodnotu aktiva při skončení jeho využívání účetní jednotkou, je to předpokládaná částka, kterou by mohla účetní jednotka získat při prodeji majetku v době jeho vyřazení. Možnost využívat při účetním odpisování za odpisovou základnu pořizovací cenu sníženou o zbytkovou hodnotu byla implementována do PVZU, s platností od 1. 1. 2010, v rámci harmonizace účetnictví z mezinárodního standardu finančního výkaznictví IAS 16, spolu s možností komponentního odpisování (Popílková, 2017).

1.5.1 Způsoby a metody účetního odpisování

Metody účetního odpisování se dělí na odpisy:

- časové, dle rozložení v čase se dělí na:
 - lineární,
 - progresivní,
 - metoda DDB,
 - metoda SYD,
- výkonové,
- komponentní.

Přičemž odpisovou základnou u všech účetních metod může být:

- účetní ocenění majetku,
- účetní ocenění majetku poníženo o zbytkovou hodnotu.

Účetní odpisy **časové lineární** vychází z předpokladu, že využití daného majetku účetní jednotkou bude během jeho životnosti ve stále stejném rozsahu, vypočítají se dle vzorce (1). Lineární metoda je vhodná u např. u nemovitostí či nehmotného majetku (Alexander a Nobes, 2020).

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{odpisová základna}}{\text{počet let využívání}} \quad (1)$$

Další metodou časových odpisů je **zrychlené odpisování**, kdy k nejrozšířenějším patří metody DDB a SYD. V rámci progresivního odpisování jsou v prvních letech životnosti aktiva tvořeny vyšší náklady na odpisy a se stárnutím majetku výše odpisů klesá, je zohledněn fakt, že majetek má tendenci ztrácet svou hodnotu rychleji, když je nový (Dvořáková, 2021). Tuto metodu výpočtu odpisů je vhodné aplikovat zejména u majetku, u něhož lze předpokládat s dobou použitelnosti rostoucí

náklady na opravu a údržbu, protože pokud by účetní jednotka účtovala lineární odpisy, pak by se celkové roční náklady na využívaný majetek v čase zvyšovaly (Alexander a Nobes, 2020).

Metoda dvojnásobných lineárních odpisů (Double Declining Balance Method – DDB) vychází z mezinárodních účetních standardů a je nejrozšířenější metodou progresivních odpisů (Dvořáková, 2021). Sazba DDB zůstává po celou dobu odpisování stejná, vypočítá se dle vzorce (2). Náklady na odpisy v následujících letech klesají, protože sazba DDB se násobí zůstatkovou cenou majetku k počátku běžného účetního období, viz vzorec (3). Metoda nevede k nulové zůstatkové hodnotě (Lutwidge, 2022).

$$DDB\% = \frac{2 \cdot 100\%}{\text{počet let životnosti}} \quad (2)$$

$$\text{roční odpis} = DDB * \text{zůstatková cena aktiva k 1. dni účetního období} \quad (3)$$

Další metodou pro výpočet účetních zrychlených odpisů je **metoda sumace čísel** (Sum of the Years Digits Method – SYD), která oproti metodě DDB vede k nulové zůstatkové hodnotě. V tomto způsobu výpočtu zůstává stejná odpisová základna a mění se sazba SYD, která postupně klesá. Sazba SYD se vypočítá dle vzorce (4), přičemž do zbývajících počtu let životnosti se započítává i rok, ve kterém se odpis účtuje. Roční odpis se vypočte dle vzorce (5) (Kennon, 2021).

$$SYD\% = \frac{\text{zbývajících počet let životnosti}}{\text{kumulativní součet let životnosti}} \quad (4)$$

$$\text{roční odpis} = \text{odpisová základna} * SYD \quad (5)$$

Výkonové odpisy jsou metodou účetních odpisů vhodných pro majetek, který se opotřebovává úměrně svému používání (Alexander a Nobes, 2020). V tomto postupu je nutné předem stanovit, kolik výrobků (ujetých kilometrů, vykonané práce) daný majetek dokáže za svou životnost vyrobit, odvést. Odpis, viz vzorec (6), je stanoven na 1 kus výrobku (1 km, 1 hod práce, atp.) (Dvořáková, 2021).

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{odpisová základna}}{\text{celková využitelnost (např. počet výrobků)}} * \text{využitelnost v běžném roce} \quad (6)$$

Další metodou účetních odpisů je **komponentní odpisování**, které je v Česku možné využívat od 1. 1. 2010. Jedná se o účetní metodu, kterou je možné odepisovat stavby, byty, nebytové

prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí (Dvořáková, 2021). Komponenta je definována v § 56 odstavci a) PVZU jako část majetku nebo určená kontrola výskytu závad s významnou hodnotou v poměru k ocenění celého DHM nebo s významně odlišnou dobou použitelnosti od doby použitelnosti DHM. Majetek je evidován a vykazován jako celek. Komponentní odpisování představuje jeho rozčlenění na jednotlivé části a sestavení odpisového plánu s ohledem na toto rozdělení (Šindelář a Müllerová, 2022). Takové odepisování přináší věrnější a poctivější obraz účetnictví a je významné pro stanovení finančních plánů účetní jednotky. Výměna komponenty je daňově uznatelným nákladem běžného období za podmínky, že splní definici opravy a údržby a není technickým zhodnocením (Dvořáková, 2021).

1.5.2 Účetní odpisování DNM a majetku se stanovenou dobou odpisování

Účetní odpisy DNM jsou plně uznatelným daňovým nákladem. Doba odpisování se stanoví s ohledem na předpokládanou dobu používání majetku účetní jednotkou. Například odborným odhadem, platností licence či s ohledem na dobu určenou ve smlouvě.

Výjimku, kdy je nutné u účetních odpisů respektovat pro stanovení doby odpisování zákonné předpisy, tvoří goodwill (DNM), zřizovací výdaje (DNM do r. 2015) a oceňovací rozdíly (DHM). Goodwill účetní jednotka odpisuje do 60 měsíců, při nemožnosti odhadnout dobu použitelnosti do 120 měsíců, od nabytí obchodního závodu (Skálová et al., 2023).

S účinností od 1. 1. 2016 nejsou zřizovací výdaje samostatným DNM, pokud účetní jednotka toto aktivum vykazovala a odepisovala, pokračuje v odpisování do úplného odepsání hodnoty tohoto majetku (Dvořáková, 2021). Doba odpisování byla stanovena rovnoměrně na 60 měsíců.

O oceňovacím rozdílu se účtuje, pokud není k dispozici individuální přecenění všech nabytých položek majetku, odepisuje se rovnoměrně 180 měsíců. Pokud nejsou součástí oceňovacího rozdílu aktiva s dobou životnosti přesahující 15 let, může účetní jednotka zvolit kratší dobu odpisování. Tuto informaci musí účetní jednotka uvést a zdůvodnit v příloze k účetní závěrce (Česko, 2002).

1.6 Technické zhodnocení a účetní odpisy

Technické zhodnocení (dále TZ) lze charakterizovat jako souhrn dokončených zásahů do jednotlivého dlouhodobého majetku, které mění účel používání, technické parametry, rozšiřují

vybavenost nebo použitelnost majetku, a které dosáhnou určité cenové hodnoty (Skálová et al., 2023). Účetní jednotka přebírá cenovou hranici pro TZ z výše ocenění, které si stanovila pro vykazování DHM a DNM v majetku. Dle Dvořákové PVZU „*vylučuje možnost stanovit odlišně limity pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku a limity pro technické zhodnocení. Pro oba případy je nutno ve směrnici stanovit jeden hodnotový limit*“ (Dvořáková, 2021, strana 48). U staveb, jež jsou jako DHM evidovány bez ohledu na výši ocenění, se TZ vykazuje, pokud vynaložené náklady mají vůči pořizovací ceně významnou hodnotu (Brychta et al., 2023). Na tomto místě je nezbytné zdůraznit skutečnost, že z účetního pohledu se výdaje na TZ posuzují s ohledem na dosažení hodnotového limitu pro DHM i DNM v souhrnu za celé účetní období. Z daňového pohledu (viz kapitola č. 2) byl do roku 2020 u DNM posuzován každý jednotlivý zásah (Dvořáková, 2021).

Realizované **TZ na dlouhodobém hmotném majetku** zvyšuje ocenění zhodnoceného majetku, nebo se eviduje samostatně. Účetní odpisy se počítají ze zvýšeného ocenění (zůstatkové ceny). TZ, které se musí evidovat samostatně, je zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce, která byla oceněna pořizovací cenou ve výši 1 Kč (Skálová et al., 2023).

TZ provedené **na pronajatém nemovitém majetku** odepisuje nájemce, a to v průběhu jeho používání. Podmínkou je, že TZ bylo realizováno se souhlasem pronajímatele. V rozvaze je evidováno na majetkovém účtu skupiny 02, doba odpisování se volí primárně dle doby platnosti nájemní smlouvy. Při realizaci TZ majetku pořizovaného formou **finančního leasingu** se odpisování zahájí po uvedení technického zhodnocení do užívání. Po skončení finančního leasingu, kdy je majetek převeden do vlastnictví účetní jednotky, je pořizovací cena aktiva zvýšena o zůstatkovou cenu dosud samostatně odepisovaného TZ a účetní jednotka pokračuje v odpisování ze zvýšené pořizovací ceny (Martínková, 2018).

TZ realizované na **dlouhodobém nehmotném majetku** zvyšuje pořizovací cenu zhodnoceného majetku, účetní odpis se vypočítá jako podíl zvýšené ceny DNM snížené o uplatněné odpisy a zbývající doby používání (Prudký a Lošťák, 2023).

1.7 Evidence a inventarizace dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je účetní jednotkou **evidován** na majetkových kartách, kde jsou uvedeny informace dle ČÚS 013 sloužící k identifikaci majetku (Brychta et al., 2023). Mezi povinné informace uvedené na majetkové kartě patří:

- identifikátor – inventární číslo a název,
- datum pořízení,
- vstupní cena,
- evidenční účet,
- umístění majetku,
- způsob účetního odpisování,
- metoda daňového odpisování,
- výše ročních účetních a daňových odpisů,
- způsob vyřazení z evidence (pokud byl majetek již vyřazen) (Prudký a Lošťák, 2017).

Inventarizací ověřuje účetní jednotka stavy aktiv a závazků, jejich skutečnou existenci a zároveň ověřuje reálnost jejich ocenění. Provedení **inventarizace veškerého majetku** je nezbytné k zajištění průkaznosti účetnictví. Povinností účetní jednotky je prokázat provedení inventarizace po dobu pěti let po jejím provedení (Skálová et al., 2023).

Inventarizace majetku je zakotvena v ZOU, § 29 a 30. Inventarizací, fyzickou a u vybraného majetku dokladovou, zjišťuje účetní jednotka skutečný stav majetku a porovnává ho s účetní evidencí (Prudký a Lošťák, 2017). Inventarizace je prováděna jako **periodická**, a to k okamžiku sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky, nebo **průběžná**, která se provádí u zásob a hmotného movitého majetku, který je v neustálém pohybu. Průběžná inventarizace musí být provedena minimálně jednou za účetní období a její termín si stanoví účetní jednotka. Periodickou inventarizaci je možné provést v průběhu období 4 měsíců před a 2 měsíce po rozvahovém dni, přičemž je nutné přírůstkovými (úbytkovými) rozdíly doložit stav k rozvahovému dni, tzn. sestavit dodatečný inventurní soupis, který vychází z prvotního soupisu fyzické inventury a rozdílů z mezidobí (Skálová et al., 2023).

Skutečný stav má přednost před stavem účetním, inventarizovaná jednotka se proto musí vypořádat s inventarizačními rozdíly, které v průběhu inventarizace zjistila. Manka nebo přebytky musí být zaúčtovány do období, se kterým věcně a časově souvisí, tedy nejpozději k rozvahovému dni (Prudký a Lošťák, 2017).

1.8 Vyřazení z evidence/ likvidace majetku

Z důvodu opotřebení, morálního zastarání, změny výroby nebo další nevyužitelnosti majetku přestává účetní jednotka dlouhodobý majetek odepisovat a vyřazuje ho z evidence, z používání

v rámci podnikatelské činnosti, a to buď prodejem, likvidací, předáním, případně z důvodu manka a škody (Prudký a Lošťák, 2023).

Vyřazení dlouhodobého majetku se zaúčtuje na příslušný účet opravek (MD) souvztažně s účtem dlouhodobého majetku (D), přičemž se zjišťuje, zda byl dlouhodobý odpisovaný majetek plně účetně odepsán (Skálová et al., 2023). Pokud je pořizovací cena větší nežli oprávků, pak se zůstatková cena vyúčtuje dle způsobu vyřazení (viz tabulka č. 4, kapitola č. 2.3). Zůstatková cena se zaúčtuje na příslušný nákladový účet a souvztažným zápisem na odpovídající účet opravek. Vyřazení dlouhodobého neodepisovaného majetku se zaúčtuje na příslušný nákladový účet (MD) a ve prospěch majetkového účtu skupiny 03, nedokončený dlouhodobý majetek ve prospěch účtu skupiny 04 (Vychopeň, 2023).

2 Vymezení dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále ZDP), v platném znění, vymezuje dlouhodobý hmotný majetek. S účinností od 1. 1. 2021 byla v uvedeném zákoně kompletně zrušena kategorie nehmotného majetku, spolu s jeho daňovým odpisováním. Daňový pohled na DNM byl tímto sjednocen s pohledem účetním (Skálová et al., 2023). Pro DNM pořízený do konce roku 2020, případně z rozhodnutí účetní jednotky pro DNM pořízený do konce roku 2019, se použily daňové podmínky platné v období pořízení a zařazení do užívání. Tj. nehmotný majetek se vstupní cenou vyšší než 60 000 Kč (tato cenová hranice platila od roku 2003) a dobou využitelnosti delší než 1 rok (Skálová et al., 2023).

DHM zahrnuje majetek nemovitý, bez ohledu na výši ocenění, majetek movitý se vstupní cenou vyšší než 80 000 Kč a provozně technickou funkcí delší než 1 rok a také TZ, jehož hodnota převýšila 80 000 Kč. Do hmotného majetku z daňového pohledu nejsou zařazeny pozemky, které z důvodu neodepisování daňové předpisy neuvádí (Šindelář a Millerová, 2022).

U plátců DPH je limitní cena (výše ocenění) stanovena pro cenu majetku po odpočtu daně z přidané hodnoty. U neplátců DPH je daň z přidané hodnoty součástí vstupní ceny majetku, tudíž i limitu stanoveného účetní jednotkou (Prudký a Lošťák, 2023). Historie nastavení cenové hranice pro pořizovací cenu **dlouhodobého hmotného majetku** je pro porovnání uvedena v tabulce č. 1.

Tabulka 1: Historie nastavení cenové hranice pro DHM

Časová platnost	Cenová hranice – od Kč
1993 – 1995	10 000
1996 – 1997	20 000
1998 – 2020	40 000
1. 1. 2020 – 31. 12. 2020	40 000 nebo 80 000 (dle rozhodnutí účetní jednotky)
od 1. 1. 2021	80 000

Zdroj: Vlastní zpracování podle jednotlivých znění ZDP (Česko, 1992a).

Náklady vstupující do ceny majetku jsou vymezeny v kapitole č. 1.4, včetně způsobů účetního ocenění majetku. Daňový pohled rozšiřuje oceňování majetku o:

- hodnotu nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva (u movitého majetku ve vlastnictví věřitele),
- cenu určenou (odpovídá reprodukční pořizovací ceně),
- vstupní cenu jiného daňového subjektu (Kout, Líbal, 2017).

Výdaje nevstupující do pořizovací ceny majetku jsou, i dle § 25 ZDP odst. 1 a), daňově uznatelným nákladem běžného účetního období (Šindelář a Müllerová, 2022).

Pro **technické zhodnocení** dlouhodobého majetku byl do konce roku 2020 z daňového pohledu stanoven minimální hodnotový limit pro dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek ve výši od 40 000 Kč. Pro hmotný majetek se cena v průběhu roku kumulovala (uspořádací účet účtové skupiny 04), pro nehmotný majetek se oproti tomu posuzovaly jednotlivé výdaje (Dvořáková, 2021). Od 1. 1. 2021 je limit pro technické zhodnocení hmotného majetku navýšen na 80 000 Kč (Marková, 2023). Pokud však má účetní jednotka stanovenou odlišnou hranici pro zařazení majetku do evidence, pak TZ tuto hranici přebírá (Dvořáková, 2021).

TZ zvyšuje vstupní cenu majetku, případně se eviduje samostatně. TZ, které se musí evidovat samostatně, je zhodnocení provedené na pronajatém majetku, na hmotném majetku odpisovaném mimořádnými odpisy dle § 30a ZDP a na neodepisovaném dlouhodobém majetku (Skálová et al., 2023). TZ provedené v prvním roce odpisování zhodnoceného majetku se zahrnuje do vstupní ceny majetku (Prudký, Lošťák, 2023).

Pro doložení realizace TZ versus opravy (oprava a údržba viz kapitola č. 1.4.) leží důkazní břemeno na účetní jednotce, je proto vhodné ve sporných případech mít doklad o stavu před a po zásahu. Pokud je TZ účetní jednotkou mylně vyhodnoceno a zaúčtováno jako oprava, je možné při kontrole finančním úřadem, kdy je chybný náklad vyloučen z daňově uznatelných nákladů, požádat správce daně o uznání nové skutečnosti a v důsledku technického zhodnocení douplatnit daňové odpisy (Dvořáková, 2021).

2.1 Subjekty způsobilé odepisovat a vymezení dlouhodobého odpisovaného majetku

Subjekty způsobilé odepisovat vymezuje ZOU v § 28, kdy mezi účetní jednotky odepisující majetek patří:

- účetní jednotky s vlastnickým nebo jiným právem k majetku;

- účetní jednotky, které hospodaří s majetkem, nebo mají svěřen k hospodaření, státu nebo majetkem územně samosprávních celků;
- nájemce nebo pachtýř – pouze na základě oprávnění uvedeném ve smlouvě o pachtu obchodního závodu nebo jeho části;
- poskytovatel majetku, který je poskytnut jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu;
- účetní jednotka, která provede na své náklady technické zhodnocení na majetku, který úplatně nebo bezplatně užívá (odpisuje pouze TZ) (Česko, 1991).

Při odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve **spoluvlastnictví** provádí každý spoluvlastník odpis svého podílu samostatně, přičemž si každý ze spoluvlastníků může zvolit způsob odpisování nezávisle na ostatních (Brychta et al., 2023). **Prvním odpisovatelem** hmotného majetku dlouhodobého majetku je poplatník, který si tento majetek pořídil jako nový, dosud byl zbožím a nebyl užíván ke stanovenému účelu (Dvořáčková, 2022).

Odpisovaný hmotný majetek je vymezen v ZDP v § 26b, přičemž § 27 vyjmenovává hmotný majetek, který je z odpisování vyloučen (Marková, 2023). Odpisovaným hmotným majetkem jsou:

- samostatné movité věci – se vstupní cenou vyšší než-li 80 000 Kč a dobou využitelnosti delší než 1 rok,
- soubory movitých věcí – se vstupní cenou vyšší než-li 80 000 Kč a dobou využitelnosti delší než 1 rok,
- budovy, domy a jednotky – bez ohledu na výši ocenění,
- stavby (s výjimkou důlních děl, staveb pro lesní školy a myslivost s plochou menší 30 m² a nižší 5 m, oplocení pro lesní výrobu a myslivost),
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- jiný majetek dle § 26 odst. 3, který zahrnuje:
 - technické zhodnocení lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje jejich vstupní či zůstatkovou cenu,
 - technické rekultivace,
 - výdaje na technické zhodnocení hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, pokud v úhrnu se sjednanou smluvní kupní cenou převyší 80 000 Kč,

- právo stavby poplatníka, jež nevede účetnictví (Marková, 2023).
- technické zhodnocení provedené na účetně neodpisovaném drobném hmotném majetku (GFŘ D-59).

U staveb je třeba odlišit zabudované movité věci, § 26 ZDP označuje předměty, výrobní zařízení a zařízení, které se, ačkoliv jsou pevně spojené s budovou, považují za **samostatné movité věci** (Prudký a Lošťák, 2017). Toto vymezení upřesňuje pokyn Generálního finančního ředitelství (dále GFŘ) D-59 z r. 2022, který blíže specifikuje majetek, který je možné do samostatných movitých věcí zařadit. Jedná se o majetek, který neztratí svou funkčnost, pokud existuje bez pevného připojení k budově. Je jím například strojní zařízení dílen, zařízení kuchyní a veřejných vývařoven, strojní zařízení čerpacích stanic, bezpečnostní zařízení, včetně signalizace či technologické zařízení na výrobu elektřiny (Vychopeň, 2023). Důvodem pro vyčlenění uvedeného majetku ze staveb je odlišná doba životnosti.

Jako zabudované movité věci nelze označit a v majetku samostatně evidovat zařízení, bez kterého předmětná budova není funkční, resp. splňující účel, ke kterému byla a je určena. **Nedílnou součástí budov a staveb** jsou předměty a zařízení specifikovaná v příloze č. 1 ZDP. Jsou jimi např. vnitřní rozvody vody, elektroinstalace, hromosvody, izolace stavebních děl, mříže, žaluzie, lokální a ústřední vytápění. Demonstrativní výčet příkladů je také uveden v pokynu GFŘ D-59. (Vychopeň, 2023).

Nehmotný majetek není ZDP s účinností od 1. 1. 2021 považován za daňově odpisovaný majetek. Daňově uznatelným nákladem je pořizovací cena, v případě účetního odpisování pak účetní odpis, dle § 24 odst. 2 bod v) ZDP (Dvořáková, 2021).

2.2 Způsoby a metody daňového odpisování dlouhodobého majetku

Daňové odpisování představuje způsob zahrnování odpisů do výdajů nutných k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (Skálová et al., 2023). Daňové odpisy nemusí zobrazovat věrně skutečné opotřebení majetku (Brichta et al., 2023). Narozdíl od účetních odpisů je uplatnění daňový odpisů nepovinné, pro poplatníka – účetní jednotku představuje právo. Maximální výše daňového odpisu je stanovena ZDP. Dle Dvořákové se „o daňových odpisech všeobecně neúčtuje, jsou jen jedním z nástrojů pro stanovení základu daně“ (Dvořáková, 2021, str. 57). Pokud účetní jednotka zahájí daňové odpisování v roce zařazení majetku do používání, uplatní odpis v roční výši (Dvořáková, 2021).

V prvním roce odpisování majetku **zařadí** poplatník dlouhodobý hmotný majetek **do** jedné ze šesti **odpisových skupin** dle klasifikace majetku CZ-CPA a CZ-CC, skupiny jsou vymezeny v příloze č. 1 ZDP. Zařazením majetku do odpisové skupiny je zákonem stanovena maximální doba uplatňování daňových odpisů. Přehled dob odpisování a příkladů zařazení dlouhodobého hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin je uveden v příloze B. Pokud poplatník nedokáže zařadit majetek do odpisových skupin podle přílohy č. 1 ZDP, zařadí dlouhodobý hmotný majetek s klasifikací produkce CZ-CPA do 2. odpisové skupiny a majetek s klasifikací stavebních děl CZ-CC do 5. odpisové skupiny (Marková, 2023).

K zařazení stavby do příslušné odpisové skupiny při rozdílném využívání budovy k několika činnostem se zohledňuje převažující podíl na celkové využitelné ploše. Změní-li se charakter využití stavebního díla, mění se i jeho zařazení do odpisové skupiny, a to v roce, ve kterém ke změně účelu dojde. Pokud je provedeno technické zhodnocení na hmotném majetku vyloučeném z odpisování, je toto TZ odpisováno samostatně a zařazeno do odpisové skupiny, do které by patřil majetek, na němž bylo technické zhodnocení provedeno (Marková, 2023).

Po zařazení majetku do odpovídající odpisové skupiny poplatník **zvolí** pro každou položku majetku **způsob odpisování**, což je závazné rozhodnutí, které nelze v průběhu odpisování měnit (Skálová et al., 2023). Na zvolenou a realizovanou metodu odpisování má povinnost navázat i pokračovatel v započatém odpisování, např. právní nástupce poplatníka. Ani v případě změny novely zákona o dani z příjmů ve smyslu změny zařazení odpisovaného majetku do jiné odpisové skupiny se metoda odpisování nemění. Poplatník však s účinností novely přeřadí majetek do nové odpisové skupiny a začne uplatňovat odpovídající platnou odpisovou sazbu nebo koeficient zrychleného odpisování, změny se neuplatňují retrospektivně (Prudký a Lošťák, 2023). ZDP umožňuje následující metody daňového odpisování:

- odpisování roční:
 - rovnoměrné, § 31,
 - zrychlené, § 32,
- odpisování časové, resp. měsíční:
 - mimořádné, § 30a,
 - časové, § 30 odst. 4),
 - výkonové, § 30 odst. 5),
 - TZ na nemovité kulturní památce, § 30 odst. 6).

2.2.1 Rovnoměrné daňové odpisování

Rovnoměrné odpisování je metoda, při níž jsou odpisy vypočteny ze vstupní ceny násobené odpisovou sazbou, dle vzorce (7), se zaokrouhlením na celé koruny nahoru. Roční odpisové sazby jsou uvedeny v příloze C, sazba v prvním roce odpisování je nižší nežli sazba v letech následujících. Pokud je na majetku provedeno technické zhodnocení, které zvyšuje vstupní cenu majetku, mění se ve zdaňovacím období realizace technického zhodnocení nejen vstupní cena, ale i roční odpisová sazba, a to až do konce odpisování (Marková, 2023).

$$\text{roční odpis} = \text{vstupní cena} * \% \text{odpisová sazba} \quad (7)$$

Rovnoměrně odpisovat lze prostřednictvím základních odpisových sazeb nebo odpisových sazeb při zvýšeném odpisu v prvním roce používání, a to o 10 %, 15 % nebo 20 %. Možnost zvýšených odpisů v prvním roce používání byla zavedena od roku 2005, a to jako náhrada za uplatnění investičního odpočtu (Skálová et al., 2023). Varianty se zvýšenou sazbou v prvním roce může využít pouze první odpisovatel dlouhodobého hmotného majetku, při splnění omezujících podmínek uvedených v ZPD § 31 b)-d), viz tabulka v příloze D. Zvýšené sazby v prvním roce odpisu nelze uplatnit pro spotřebiče určené převážně pro domácnost CZ-CPA 27.5, rekreační a sportovní čluny CZ-CPA 30.12 a motocykly, osobní automobily a letadla, pokud nejsou využívána provozovateli s dopravní koncesí (Prudký a Lošťák, 2023).

Sazby uvedené v tabulkách přílohách B a C jsou z pohledu daňově uznatelných nákladů stanoveny jako maximální, účetní jednotka si **může** určit ve vnitřním předpisu **sazby nižší**, nežli uvádí ZDP a odepisovat delší dobu (Prudký a Lošťák, 2023). Dle § 26 odst 8) ZDP nemůže poplatník, který v účetním období uplatňuje výdaje paušální částkou, případně využívá režim paušální daně, v tomto zdaňovacím období uplatňovat odpisy v prokázané výši, ani o toto období prodloužit odpisování pro daňové účely (Marková, 2023).

2.2.2 Zrychlené daňové odpisování

Metoda zrychleného daňového odpisování využívá vstupní cenu, zůstatkovou cenu DHM a stanovené koeficienty, při její aplikaci **musí** poplatník používat **sazby v přesné výši** dané ZDP. Oproti rovnoměrným odpisům je v případě zrychleného odpisování v počátečních letech odpisování dlouhodobého hmotného majetku uplatněna v základu daně větší hodnota výdajů (Prudký a Lošťák, 2023). Zrychlené odpisy se vypočítají pomocí koeficientů, které jsou jednotlivým odpisovým

skupinám přiřazeny, viz příloha E, přičemž i u této metody je možné zvýšit odpis v 1. roce odpisování o 10 %, 15 % nebo 20 % pro určený dlouhodobý majetek. Podmínky pro zvýšený odpis jsou stejné jako podmínky uvedené v kapitole 2.2.1.

V prvním roce odpisování je odpis spočítán dle vzorce (8), v případě zvýšeného odpisování je k vypočtenému odpisu přičteno 10, 15 nebo 20 % vstupní ceny DHM, viz vzorec (9). V dalších letech odpisování je pro výpočet použita zůstatková cena, odpis se počítá dle vzorce (10) (Skálová et al., 2023).

$$\text{odpis 1.rok} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koefficient v prvním roce}} \quad (8)$$

$$\text{odpis 1.rok při zvýšeném odpisu} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koefficient v prvním roce}} + \% \text{vstupní ceny} \quad (9)$$

$$\text{odpis 2. a další roky} = \frac{2 \cdot \text{aktuální zůstatková cena}}{\text{koefficient dalších let} - \text{počet let realizovaného odepisování}} \quad (10)$$

Při realizovaném technickém zhodnocení, které zvýšilo pořizovací cenu majetku se zrychlené odpisy počítají dle vzorců (11) a (12).

$$\text{odpis v roce TZ} = \frac{2 \cdot \text{zvýšená zůstatková cena}}{\text{koefficient pro zvýšenou vstupní cenu}} \quad (11)$$

$$\text{odpis další roky} = \frac{2 \cdot \text{zvýšená zůstatková cena}}{\text{koefficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu} - \text{počet let realizovaného odepisování}} \quad (12)$$

2.2.3 Mimořádné daňové odpisování

Metoda mimořádných odpisů se používá na přechodnou dobu v rámci realizace protikrizových opatření. Poprvé byla v ČR umožněna pro majetek 1. a 2. odpisové skupiny pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, a to jako stimul pro daňové poplatníky ke zvýšenému pořizování hmotného majetku. Opětovně byla zavedena možnost využití mimořádných odpisů zákonem č. 609/2020 Sb. pro vymezený majetek pořízený od 1.1.2020 (do původně 31.12.2021. Důvodem byla podpora investic poplatníků v reakci na obtížnou ekonomickou situaci v důsledku pandemie COVID-19 (Dvořáčková, 2022).

Metoda mimořádných odpisů je upravena v ZDP § 30a, je umožněna pro hmotný majetek zařazený v 1. nebo 2. odpisové skupině a pořízený v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2023. Metodu může

uplatnit pouze první odpisovatel, přičemž doba odpisování je stanovena přesně a nesmí být přerušena, odpisy se provádí a počítají měsíčně, jsou uplatňovány do 100% vstupní ceny (Skálová et al., 2023).

Pro první odpisovou skupinu je stanovena doba odpisování 1 rok, poplatník odepisuje rovnoměrně měsíčně 12 měsíců po sobě jdoucích. Pro druhou odpisovou skupinu je doba odpisování stanovena na 2 roky, 24 měsíců po sobě bezprostředně jdoucích, kdy poplatník první rok odepisuje rovnoměrně do výše 60 %, druhý rok pak do výše 40 % vstupní ceny majetku. Odpovídající procentní sazby odpisů jsou uvedeny v tabulce č. 2. U majetku odpisovaného mimořádně nelze navýšit vstupní cenu technickým zhodnocením. Technické zhodnocení se v tomto případě musí evidovat v majetku, i odpisovat, samostatně, zařazeno je do stejné odpisové skupiny, do které byl zařazen majetek, na němž je technické zhodnocení provedeno (Prudký a Lošťák, 2023).

Tabulka 2: Měsíční sazby mimořádných odpisů pro období 1. 1. 2020 – 31. 12. 2023

odpisová skupina	% sazba prvních 12 měsíců odpisování	% sazba druhých 12 měsíců odpisování	zvýšená vstupní cena
1	8,33	-----	nelze
2	5	3,33	nelze

Zdroj: Vlastní zpracování.

2.2.4 Časové daňové odpisování

Daňově účinné časové odpisování je řešeno v § 30 odst. 4) ZDP, a to pouze pro vyjmenovaný majetek. Je určeno pro předměty s časově omezenou životností, kdy časové omezení je dáno obecně závazným předpisem, případně příslušným orgánem ve zvláštním zákoně, a dále pro otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť a pro dočasné stavby a důlní díla. Roční odpis se vypočítá dle vzorce (13), přičemž se počítá s přesností na dny nebo celé měsíce a zaokrouhlí na celé koruny nahoru, odpisování nelze přerušit (Marková, 2023).

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{celková živnost v měsících}} * 12 \quad (13)$$

2.2.5 Výkonové daňové odpisování

Výkonové daňově účinné odpisy jsou kogentně vymezeny, ZDP § 30 odst. 5), pouze pro majetek s kódem produkce CZ – CPA 25.73.50 a 25.73.60, což jsou matrice, formy, modely a šablony. Roční odpis se vypočítá dle vzorce (14). Odpis se taktéž počítá s přesností na dny nebo celé měsíce a zaokrouhlí na celé koruny nahoru, odpisování nelze přerušit (Marková, 2023).

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{celková využitelnost (např. počet výrobků)}} * \text{využitelnost v běžném roce} \quad (14)$$

2.2.6 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

S platností od 1. 1. 2021 byl sjednocen účetní a daňový pohled na dlouhodobý nehmotný majetek, účetní odpisy jsou v plné výši uznatelným daňovým nákladem. Na DNM pořízený do konce roku 2019 bylo možné uplatňovat daňově uznatelné náklady na odpisy pouze do výše dle znění ZDP účinného do konce roku 2020 (Skálová et al., 2023). Maximální doby odpisování pro tento DNM jsou uvedeny v příloze F, výpočet ročního odpisu se provede dle vzorce (15).

Dle ZDP § 32a 2) se nepovažoval za DNM goodwill nabytý koupí, vkladem nebo v rámci přeměn obchodních korporací, a také povolenky na emise a preferenční limity (Česko, 1992a). Goodwill se do základu daně zahrnuje pouze v případě nabytí koupí, a to na základě § 23 odst. 14), odpisuje se rovnoměrně po dobu 180 měsíců (Prudký a Lošťák, 2023).

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{celková doba využitelnosti v měsících}} * 12 \quad (15)$$

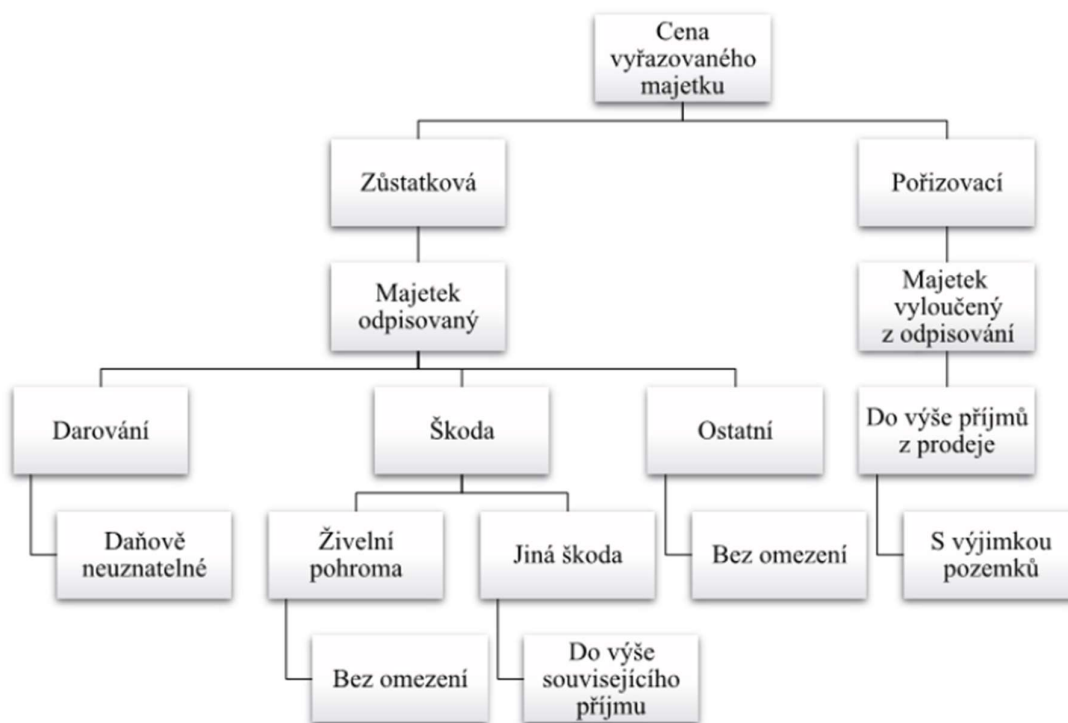
2.3 Evidence, inventarizace a vyřazení majetku

Evidence a inventarizace majetku je popsána z účetního pohledu v kapitole č. 1.7. ZDP ukládá fyzickým osobám, které nemají povinnost vést účetnictví a nevedou ho dobrovolně vést daňovou evidenci, § 7 b). Poplatníci, kteří vedou daňovou evidenci, či uplatňující paušální výdaje, musí mimo jiné vést evidenci dlouhodobého majetku a inventarizovat (Marková, 2023).

Daňová uznatelnost inventurních mank je řešena v § 24 a 25 ZDP, daňovým nákladem je manko do přirozených technologických úbytků, normu si stanoví účetní jednotka, a také manko do výše jeho

náhrady či celé v případě potvrzení Policie ČR o neznámém pachateli (Bíla, 2019). Inventarizační přebytky zjištěné v rámci inventarizace se ocení reprodukční pořizovací cenou a tento majetek nelze daňově odepisovat (Vychopeň, 2023).

V roce vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku lze uplatnit daňový odpis ve výši $\frac{1}{2}$ ročního odpisu. Podmínkou je, že majetek byl evidován účetní jednotkou k 1. 1. daného roku (Skálová et al., 2023). Důvody a možnosti vyřazení majetku z evidence uvádí kapitola č. 1.8. Obrázek č. 1 zobrazuje daňovou uznatelnost vyřazovaného odepisovaného a neodepisovaného majetku v závislosti na způsobu vyřazení aktiva. V tabulce č. 3 je uveden dopad vyřazení majetku se zůstatkovou cenou do základu daně, a to dle způsobu vyřazení majetku, včetně syntetického nákladového (rozvahového) účtu.



Obrázek 1: Daňová uznatelnost vyřazovaného dlouhodobého majetku

Zdroj: Šindelář a Müllerová (2022, s. 90).

Tabulka 3: Přehled způsobů vyřazení majetku a dopadu do základu daně

Způsob vyřazení majetku se zůstatkovou cenou	Účet (MD)	Možnost zahrnout do daňových nákladů:
likvidace	551	Zůstatková daňová hodnota – daňový náklad
		Zůstatková účetní hodnota – daňově neuznatelný náklad
prodej	541	Odepisovaný majetek – do výše celé daňové zůstatkové ceny. Majetek vyloučený z odepisování – daňový náklad je vstupní cena do výše příjmů z prodeje.
manka a škody	549	Daňově uznatelné do výše náhrady škody, do výše přijaté pojistné náhrady nebo ve výši škody vzniklé v důsledku živelních pohrom či způsobené neznámým pachatelem.
dar	543	Obecně daňově neuznatelný náklad.
přeřazení z podnikání do osobního užívání u FO	491	Není náklad.

Zdroj: Vlastní zpracování dle Skálová et al. (2023).

3 Možnosti daňové optimalizace s ohledem na základ daně z příjmů a odložená daň

Rozdílné pojetí účetní a daňové legislativy vede k rozdílům mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně z příjmů (Šindelář a Müllerová, 2022). Výše vypočtené daně z příjmů závisí na velikosti základu daně, tj. je nutné zohlednit položky snižující a zvyšující základ daně, a uplatnění slev na dani (Dvořáková, 2021). Úpravy výsledku hospodaření na základ daně probíhají v posloupnosti uvedené v obrázku č. 2.

výsledek hospodaření před zdaněním (z výkazu zisku a ztrát)

+/- úpravy výsledku hospodaření (- příjmy vyňaté, osvobozené, nezahrnované do základu daně, částky neoprávněně zvyšující příjmy; + částky neoprávněně zkracující příjmy, účetní náklady, které nejsou daňovými; +/- rezervy a opravné položky, které nejsou daňově uznatelné, vyloučení zaúčtovaných položek, které nesplnily podmínku úhrady)

základ daně

- odpočty (daňová ztráta, výdaje na výzkum a vývoj, odpočet na podporu odborného vzdělávání)

mezisoučet (pro posouzení nároku uplatnit dary)

- dary (dle § 20 odst. 8) ZDP)

základ daně snížený o odpočty (zaokrouhlen na celé tisíce Kč dolů)

x sazba daně (aktuálně 19 %; výjimka investiční fond 5 %, penzijní fond 0 %)

vypočtená daň

- slevy na dani (na zaměstnance se zdravotním postižením, § 35 ZDP)

výsledná daň z příjmů právnických osob

Obrázek 2: Úprava výsledku hospodaření na základ daně

Zdroj: Vlastní zpracování dle Šindelář a Müllerová (2022).

3.1 Úpravy výsledku hospodaření na základ daně v souvislosti s dlouhodobým majetkem

Mezi položky upravující výsledek hospodaření na základ daně v souvislosti s dlouhodobým majetkem patří daňové odpisy, zákonné rezervy, opravné položky a odpočty na pořízení DHM a DNM využívaný pro odbornou výuku.

Nezbytné je také porovnat hranici **ocenění majetku** pro zařazení do dlouhodobého majetku nastavenou účetní jednotkou s hranicí pro DHM stanovenou ZDP. Rozdíl mezi účetním a daňovým vymezením dlouhodobého majetku v účetní jednotce je nutné k rozvahovému dni zohlednit v úpravě výsledku hospodaření na základ daně z příjmů (Skálová et al., 2023). V praxi se mohou vyskytnout tři varianty stanovení výše pořizovací ceny pro zařazení do dlouhodobého majetku účetní jednotkou s ohledem na zákon o dani z příjmů, a to ve výši hranice stanovené zákonem o dani z příjmů, pod touto hranicí, nebo nad touto hranicí. Vliv stanovení cenové hladiny pro vymezení majetku jako dlouhodobého hmotného majetku a také vliv **volby** účetních **odpisů** na úpravu základu daně je uveden v souhrnné tabulce č. 4.

Dále platí, že poplatník se může rozhodnout daňově neodpisovat vůbec, začátek odpisování posunout či již započaté odpisování přerušit. Takové rozhodnutí by měl poplatník učinit v situaci, kdy by plné uplatnění daňových odpisů vedlo k daňové ztrátě. I možnost uplatnit odpočty od základu daně a případné slevy na dani z příjmů v plné výši budou vést při daňové optimalizaci k rozhodnutí poplatníka neuplatňovat v daném období **daňové odpisy** v plné možné výši (Šindelář a Müllerová, 2022).

Tabulka 4: Vliv účetního a daňového pohledu na DHM na základ daně

účetní X daňový pohled	vliv na základ daně
účetní hranice pro DHM = daňová hranice pro DHM	Bez úpravy základu daně z příjmů. (Účetní jednotka upravuje základ daně pouze v souvislosti s případnými rozdíly daňových a účetních odpisů.)
účetní hranice pro DHM > daňová hranice pro DHM	Je nutné o hodnotu tohoto majetku zvýšit základ daně. Zároveň je možné upravit základ daně o daňový odpis. (Majetek pořízený v hodnotě nad 80 000 Kč do výše stanovené účetní hranice byl při pořízení zaúčtován do nákladů, je nutné o hodnotu tohoto majetku zvýšit základ daně, ZDP § 25 odstavec 1 písmeno zg). Zároveň je možné uplatnit daňový odpis (Skálová et al., 2023).
účetní hranice pro DHM < daňová hranice pro DHM	Základ daně se neupravuje, účetní odpis je plně daňově uznatelným nákladem. (Majetek není dle ZDP DHM. Pořízení tohoto majetku nebylo nákladem, nevstoupilo do výsledku hospodaření, základ daně se neupravuje. Účetní odpisy tohoto majetku jsou daňově uznatelným nákladem, dle § 24 odstavec 2 písmeno a) DZP (Marková, 2023).
účetní odpisy = daňové odpisy (pro DNM od 1. 1. 2021 platí vždy)	Bez úpravy základu daně z příjmů.
účetní odpisy > daňové odpisy	O vypočtený rozdíl zvýšen základ daně.
účetní odpisy < daňové odpisy	O vypočtený rozdíl snížen základ daně.

Zdroj: Vlastní zpracování.

Zákonné rezervy představují možnost dočasně snížit hodnotu (odpisy snižují trvale) dlouhodobého majetku v průběhu jeho používání, prostřednictvím opravných položek. Daňově uznatelným nákladem jsou rezervy vytvořené v souladu se zákonem České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů č. 593/1992 Sb. (dále ZOR) (Skálová et al., 2023). Mezi daňově účinné rezervy pro DHM patří rezervy na opravy hmotného majetku dle § 7 ZOR, podmínkou je, že finanční prostředky musí být v účetním období, kdy byla rezerva vytvořena, převedeny na samostatný bankovní účet a mohou být použity jen na stanovený účel. Tvorba rezerv se účtuje na nákladový

účet skupiny 55 (strana má dáti) a souvztažným zápisem na rozvahový účet zákonných rezerv, účtová skupina 45 (strana dal) (Šindelář a Müllerová, 2022). Rezervu na opravy lze tvořit pro dlouhodobý hmotný majetek zařazený ve druhé až šesté odpisové skupině a u každého jednotlivého hmotného majetku musí být tvořena déle než jedno zdaňovací období (Česko, 1992b).

Položkou odčitatelnou od základu daně je mimo jiné i odpočet na pořízení majetku na odborné vzdělávání, dle § 34 g ZDP, který si poplatník může uplatnit od 1. 1. 2014 za podmínky, že uskutečňuje pro zákonem vymezené vzdělávací zařízení ve své provozovně odbornou praxi. Jedná se o praktické vyučování žáků středního nebo vyššího odborného vzdělávání a studentů akreditovaného vysokoškolského studijního programu. V obou případech je podmínkou uzavřená smlouva obsahu a rozsahu praktického vzdělávání mezi vzdělávací institucí a účetní jednotkou. (Prudký a Lošťák, 2017). Dalšími podmínkami odpočtu jsou: majetek je zakoupen pro odbornou výuku, DHM lze zařadit do 1. - 3. odpisové skupiny, DNM má minimální pořizovací cenu 80 000 Kč, poplatník je prvním vlastníkem nebo je majetek předmětem finančního leasingu, majetek musí být využit pro výuku ve 3 bezprostředně po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. Výše odčitatelné položky činí procentní částku vstupní ceny majetku, 110 % pokud se pro odborné vzdělávání majetek využívá více než 50 % a 50 % vstupní ceny, pokud se majetek pro odborné vzdělávání využívá v rozmezí 30 - 50 %. Maximální odečitatelná částka je 5000 Kč násobeno počtem hodin odborného vzdělávání v období pořízení majetku (Marková, 2023).

3.2 Odložená daň

Odložená daň představuje **účetní nástroj** pro věrné a poctivé zobrazení finanční situace a výkonnosti účetní jednotky. Využívá se z důvodu odlišného pohledu na účetní a daňové náklady, rozdílů daňové základny aktiv (pasiv) a výší aktiv (pasiv) v rozvaze, kdy mezi výsledkem hospodaření a základem daně vznikají trvalé nebo přechodné rozdíly. Trvalé rozdíly vznikají, když účetní náklady či výnosy nejsou daňově uznatelné nejen v současném, ale i ve všech následujících účetních obdobích. Přechodné rozdíly jsou způsobeny rozdílným účetním a daňovým pohledem mezi jednotlivými účetními obdobími, kdy účetní náklad či výnos současného účetního období je uznán jako daňový až v obdobích následujících nebo naopak (Šindelář a Müllerová, 2022). Přechodné rozdíly mohou být zdanitelné, vedoucí k odloženému dluhu, anebo odčitatelné, které vedou k daňové pohledávce. Přehled přechodných rozdílů je uveden v tabulce č. 5 (strana 50).

Odložená daň je položka, která umožňuje v účetnictví vyrovnat časový nesoulad mezi daní z příjmu placenou v aktuálním účetním období a výší daně z příjmů, která by měla být uhrazena, pokud by byl neexistoval rozdíl mezi základem daně a výsledkem hospodaření, resp. účetním ziskem (Pěšičková a Kůtová, 2022). Účtuje se prostřednictvím rozvahového účtu 481 – odložený daňový dluh a odložená daňová pohledávka, viz tabulka č. 5.

Vykazovanými položkami jsou:

- C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka (aktiva),
- C.I.8. Odložený daňový závazek (pasiva),
- L.2. Daň z příjmů za běžnou činnost odložená +/- (druhá výsledovka).

Do účetní závěrky aktuálního účetního období se tak promítá daň z příjmů, která bude hrazena až v obdobích následujících. V případě odloženého daňového závazku tím účetní jednotka tvoří zdroj na budoucí splatnou daň. V souladu s principem opatrnosti se o odloženém dluhu účtuje vždy, ale o odložené pohledávce jen pokud je velká jistota, že plnění nastane (Skálová et al., 2023).

3.2.1 Výpočet a účtování odložené daně

Odložená daň se vypočítá jako výsledný rozdíl všech přechodných rozdílů, s použitím vzájemné kompenzace, který je vynásoben daňovou sazbou. Při výpočtu se použije procentní výše sazby daně z příjmů platná pro budoucí období, ve kterém bude daňový dluh nebo pohledávka uplatňována. Pokud tuto sazbu daně účetní jednotka nezná, použije sazbu daně platnou pro příští účetní období (Skálová et al., 2023).

Základní postupy účtování o odložené dani jsou stanoveny v ČÚS pro podnikatele č. 003. Odložená daň z příjmů aktuálního období se zaúčtuje na účet nákladů, odložený dluh na stranu MÁ DÁTI, odložená daňová pohledávka na stranu DAL – současně s podvojným zápisem na rozvahový účet třídy 4. Pokud dojde ke změně odhadu, např. účetní jednotka začne vykazovat odloženou daňovou pohledávku, kterou původně vyhodnotila jako nerealizovatelnou, pak se jedná o dopad do výsledku hospodaření aktuálního období, který není vykazován retrospektivně a je účtován prostřednictvím účtu 592 (Mejzlík et al., 2019).

Při prvotním účtování a vykázání odložené daně se část odložené daně vztahující k předchozím účetním obdobím neúčtuje na výsledkový účet 592, ale zaúčtuje se prostřednictvím rozvahového účtu účtové skupiny 42, čímž nebude ovlivněn výsledek hospodaření aktuálního účetního období

(Skálová et al., 2023). I v případě změny způsobu počítání odložené daně, viz odstavec 3. 2. ČUS 003, nesmí být ovlivněn výsledek hospodaření aktuálního účetního období a dopad této změny je zaúčtován proti vlastnímu kapitálu, tj. rozvahovému účtu skupiny 42 (Mejzlík et al., 2019).

3.2.2 Účetní jednotky povinné k účtování odložené daně

V České republice byla povinnost účtovat o odložené dani stanovena od roku 1993 pro účetní jednotky, které tvořily skupinu podniků. Konkrétně se jednalo o podniky s podstatným vlivem, podniky s rozhodujícím vlivem a mateřské společnosti. V roce 2001 nastala změna v koncepci účtování odložené daně opatřením MF č. j. 281/84 064/2000, kdy byla rozšířena oblast dočasných rozdílů, ze kterých bylo možné počítat odloženou daň, a to v rámci sblížování národní legislativy s Mezinárodními účetními standardy. V rámci tohoto rozšíření se změnil výsledkový přístup určení odložené daně na přístup rozvahový. Od roku 2002 byl rozšířen okruh účetních jednotek povinných o odložené dani účtovat, a to o účetní jednotky povinné ověřovat účetní závěrku auditorem (Janoušková, 2011).

Dle § 59 PVZU **účtují** v České republice **povinně** o odložené dani a vykazují ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky se mohou rozhodnout, zda o odložené dani budou účtovat a vykazovat ji (Česko, 2002).

Informace o výši odložené dani na konci účetního období a její vývoj se uvádí v Příloze účetní závěrky. Dle Interpretace I – 9 Národní účetní rady (NUR) je nutné zveřejnit i informaci o výši daňové pohledávky, která z důvodu nerealizovatelnosti nebyla vykázána, není tady započítána v odložené dani, a to včetně důvodů jejího nevykazování.

3.2.3 Charakter a metody určení odložené daně

Určit odloženou daň je možné pomocí dvou metod, metody odložení a metody závazkové (Šindelář a Müllerová, 2022). Česká účetní legislativa upravuje účtování o odložené dani v PVZU, v ČUS pro podnikatele č. 003 a ve vybraných interpretacích NUR, kdy uplatnitelnou metodou pro zjišťování odložené daně je výlučně metoda závazková.

Metoda odložení je založena na daňové sazbě platné v době vzniku přechodných rozdílů, při jejím použití je zohledněno přesné vykázání výsledku hospodaření běžného roku ve výsledovce. V účetním období se vypočtené přechodné rozdíly násobí aktuální daňovou sazbou, vykázaná odložená daň se z důvodu změny výše daňové sazby nepřepočítává, v době splatnosti se odložená daň odúčtuje za použití stejné daňové sazby jako při vykázání přechodného rozdílu (Šindelář a Müllerová, 2022). České účetní předpisy využití této metody nikdy neumožňovaly. Ani mezinárodní účetní standardy IFRS a US GAAP tuto metodu v současnosti neumožňují, zakázána byla od 1. 1. 1998 dle Mezinárodního účetního standardu IAS 12 (Janoušková, 2011).

Metoda závazková je založena na daňové sazbě platné v období, ve kterém budou přechodné rozdíly vypořádány, a při jejím použití je zohledněno přesné vykazování v rozvaze. Při změně daňové sazby se zůstatek na účtu odložené daně přepočítává. Závazková metoda se dále člení na **výsledkový** a **rozvahový přístup** (Šindelář a Müllerová, 2022).

Výsledkový přístup je založen zejména na sledování rozdílu mezi účetními a daňově uznatelnými náklady a výnosy. Zatímco rozvahový přístup, v souladu s IAS 12, je založen na zjištění přechodného rozdílu mezi daňovou základnou aktiv (pasiv) a výší aktiv (pasiv) v rozvaze. Daňovou základnu tvoří hodnota aktiv a závazků, kterou je možné uplatnit pro daňové účely v budoucích obdobích (Šteker a Otrusinová, 2021).

Tabulka 5: Souhrnný přehled k odložené dani

přechodný rozdíl	příčina vzniku		vede k	zaúčtováno		důsledek
zdanitelný	účetní zůstatková cena > daňová zůstatková cena	účetní odpisy menší nežli daňové odpisy	odložený daňový dluh závazek	akiva běžné období 592/481 prvotní účtování – předchozí období 426/481	vždy	částka daně z příjmů, která bude hrazena v budoucnu
		nezaplacená vydaná faktura za smluvní penále				
		zaplacená daň z nemovitosti, která byla zúčtována v nákladech minulého období				
odčitatelný	účetní zůstatková cena < daňová zůstatková cena	účetní odpisy větší nežli daňové odpisy	odložená daňová pohledávka	aktiva běžné období 481/592 prvotní účtování – předchozí období 481/426	pouze pokud je vysoká pravděpodobnost úhrady	částka, která v budoucnu může snížit daňovou povinnost
		tvorba opravných položek v běžném období daňově neúčinných, v budoucnu daňově uznatelné: opravné položky k zásobám, dlouhodobému majetku, pohledávkám, cenným papírům a jinému finančnímu majetku				
		tvorba rezerv v běžném období daňově neúčinných na náklady v budoucnu daňově uznatelné: např. rezervy na nevypl. dovolenou, na garanční opravy				
		nezaplacená daň z nemovitosti				
		neuhrazená přijatá faktura za smluvní penále				
		neuplatněná daňová ztráta minulých let nevyužitý daňový odpočet				

Zdroj: Vlastní zpracování.

4 Účetní a daňový pohled na dlouhodobý majetek korporace ABC, s.r.o.

Analyzovaná korporace, společnost s ručením omezeným (fiktivní název ABC, s.r.o.), je zapsána v obchodním rejstříku Krajského soudu v Hradci Králové, hlavním předmětem její činnosti je kamionová doprava. V roce 2022 byl čistý obrat korporace 290 255 000 Kč, aktiva netto ve výši 208 058 000 tis. Kč a počet zaměstnanců 111. Účetní jednotka je dle ZOU zařazena do kategorie střední účetní jednotka a její účetní závěrka je proto ověřována auditorem.

V roce 2014 byla korporace příjemcem dotace poskytnuté Ministerstvem průmyslu a obchodu ČR v oblasti energetických úspor, a to na zateplení budovy. V současnosti je společnost příjemcem dotací v oblasti lidských zdrojů na podporu zaměstnanosti a vzdělanosti, jejichž poskytovatelem je Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR.

4.1 Popis a analýza současného stavu evidence dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek účetní jednotka oceňuje v pořizovacích cenách. Majetek pořízený v cizí měně je oceňován v českých korunách pevným kurzem v měsíci vzniku účetního případu. Směnný kurz je stanoven vždy k prvnímu dni daného měsíce. Korporace je plátcem DPH, základna pro účetní i daňové odpisy je tvořena cenou bez DPH. Účetní jednotka nemá u žádného dlouhodobého majetku stanovenou zbytkovou hodnotu. Finanční limity pro evidenci dlouhodobého majetku pro rok 2023 jsou účetní jednotkou nastaveny vnitřním předpisem následovně:

- DNM přesahující hranici ocenění 60 000 Kč;
- DHM přesahující hranici ocenění 40 000 Kč;
- DFM účetní jednotka nemá;
- krátkodobý finanční majetek tvoří cenné papíry k obchodování;
- drobný dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek (DDHM, DDNM) je evidován v rozvaze od hodnoty přesahující 7 000 Kč; při pořízení je zaúčtováno na nákladový účet;
- v operativní evidenci (podrozvahové účty) je evidován DDHM a DDNM s hodnotou 1 000–7 000 Kč, při pořízení je zaúčtováno na nákladový účet.

Hranice pro účetní vymezení dlouhodobého majetku je korporací stanovena interním předpisem dlouhodobě ve stejných hodnotách. S novelizací ZDP účinné od 1. 1. 2021 nebyla korporací hranice pro DHM vnitřním předpisem změněna. Účetní jednotka tak uplatňuje přísnější pohled na DHM než

ukládá ZDP. Již DHM s oceněním nad 40 000 Kč nevstupuje plně do účetních a daňových nákladů roku pořízení, ale je postupně účetně i daňově odpisován. I DNM poplatník nadále vymezuje ve stejných intencích jako před rokem 2021, kdy byl DNM omezen zároveň pravidly ZDP. Pořízený DNM přesahující ocenění 60 000 Kč nevstupuje plně do účetních a daňových nákladů běžného roku, ale je postupně odpisován.

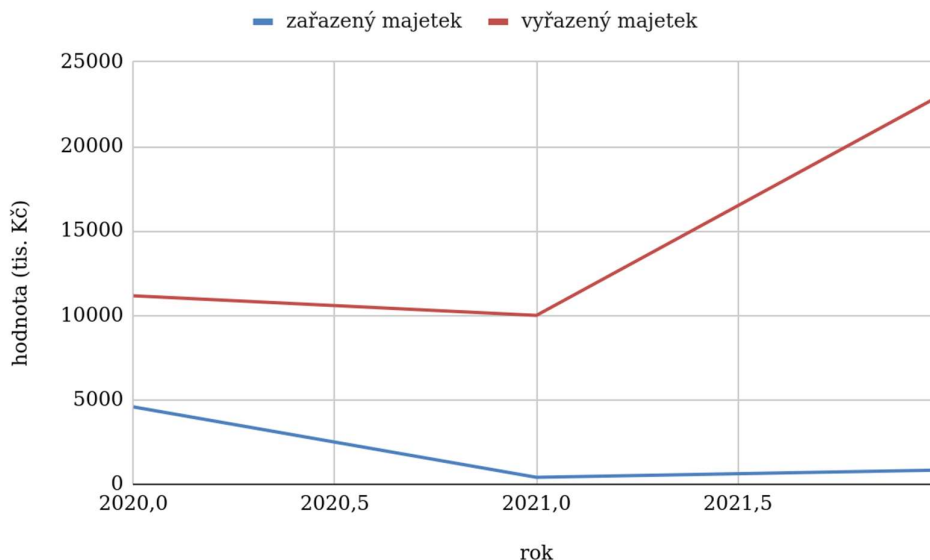
Korporace dle vnitřního předpisu zahrnuje u najatého majetku leasingové splátky do nákladů. V době ukončení leasingové smlouvy aktivuje v případě finančního leasingu příslušnou hodnotu najatého majetku a uplatňuje možnost nákupu. Ve sledovaném období nemá korporace žádný majetek v režimu finančního leasingu.

Dlouhodobý majetek je v korporaci ABC, s.r.o. evidován v programu DUEL. Součástí majetkové karty je kopie faktury, či jiného dokladu o pořízení. Odpisový plán každého jednotlivého majetku je sestaven při zařazení majetku do používání a je nedílnou součástí vytištěné majetkové karty. Odpisy jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti dlouhodobého majetku. Účetní jednotka nastavuje plán účetních odpisů poměrem tak, aby se rovnal výpočtu daňových odpisů. Doba a způsob odpisování jsou stanoveny následovně:

- DNM SW 36 měsíců, odpis rovnoměrný,
- DHM 1. odpisová skupina 3 roky, odpis zrychlený,
- DHM 2. odpisová skupina 5 let, odpis zrychlený,
- DHM 5. odpisová skupina 30 let, odpis rovnoměrný.

Korporace dlouhodobě nevlastní žádný DHM, který by patřil do 3., 4. a 6. odpisové skupiny. Doba a způsob odpisování bude v případě potřeby aktualizací do vnitřního předpisu doplněn.

Korporace provádí inventarizaci dlouhodobého majetku v souladu s platnými předpisy. Vyřazování a likvidaci majetku schvaluje jednatel společnosti. Účetní jednotka vyřazuje majetek zejména prodejem a likvidací, případně v důsledku škody. V průběhu roku 2022 byl z evidence majetku vyřazen majetek v pořizovací ceně 23 mil. Kč. Obrázek č. 3 zachycuje hodnotu pořízené a vyřazeného dlouhodobého majetku v posledních 3 letech.

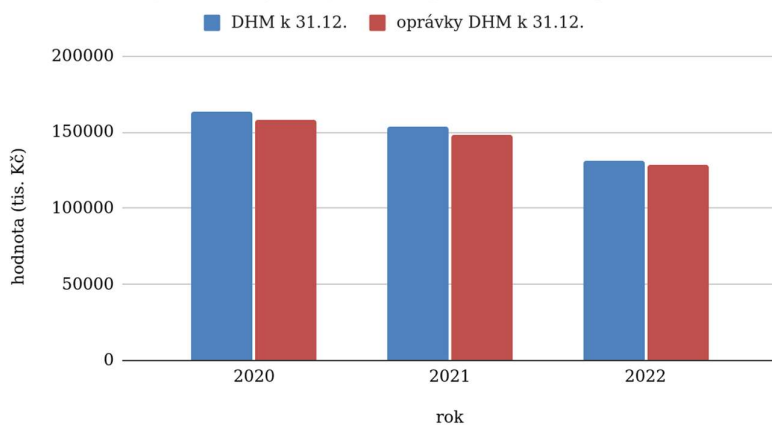


Obrázek 3: Hodnota vyřazeného a pořízeného dlouhodobého majetku v korporaci v letech 2020–2022

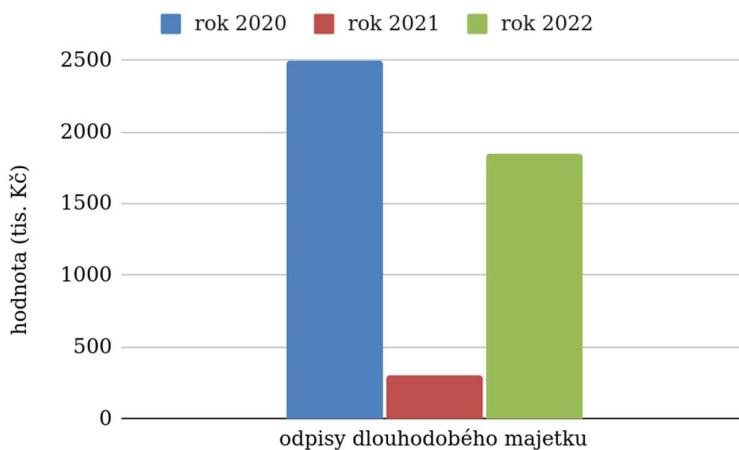
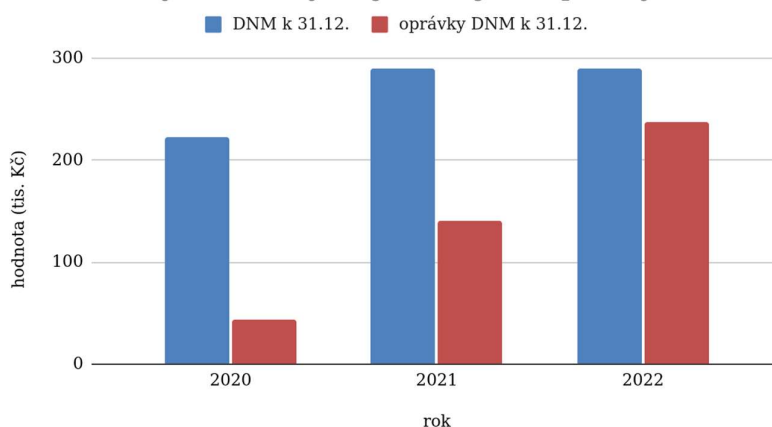
Zdroj: Vlastní zpracování.

K 31. 12. 2022 evidovala korporace ABC, s.r.o. DHM (částky jsou zaokrouhleny na celé tis. Kč) v pořizovací ceně 131 066 000 Kč, DNM v pořizovací ceně 289 000 Kč. Náklady na účetní a daňové odpisy byly ve shodné výši 1 853 000 Kč. Hodnotu evidovaného dlouhodobého majetku korporace v posledních třech letech zobrazuje obrázek č. 4. V následujících podkapitolách bude analyzován pouze vzorek evidovaného dlouhodobého majetku korporace, a to šest vybraných položek.

Douhodobý hmotný majetek a jeho oprávky k 31.12.



Dlouhodobý nehmotný majetek a jeho oprávky k 31.12.



Obrázek 4: Hodnota dlouhodobé majetku korporace, včetně výše odpisů, v letech 2020-2023

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Prvním analyzovaným majetkem je software Program Doprava 3K, inventární číslo **SOFT10001**. Tento DNM byl pořízen dodavatelsky a byl oceněn pořizovací cenou. Obsahuje 7 modulů s přístupem pro 3 klienty, v roce 2021 byl tento SW technicky zhodnocen (navýšen o modul Webdispečink). Pořízení DNM bylo zaúčtováno 041 000/321.

Pořizovací cena: 222 000 Kč bez DPH

Zařazení do evidence majetku: dne 1. 2. 2020, zaúčtováno 013 001/041 000

Daňová vstupní cena: 222 000 Kč

Stanovená doba odpisování: 3 roky, odpisy rovnoměrné

TZ bylo pořízeno dodavatelsky v hodnotě 66 890,10 Kč bez DPH a bylo zařazeno do evidence 24. 4. 2021. TZ zvýšilo pořizovací cenu (i vstupní cenu) na 288 890,10 Kč bez DPH. Doba odpisování byla proto prodloužena o 1 rok.

Účetní jednotka DNM zařadila do 1. odpisové skupiny, včetně použití sazeb pro rovnoměrný odpis DHM dle § 31 ZDP, a stanovila dobu odpisování na 3 roky. Pro rovnoměrný odpis použila sazby uvedené v příloze C, včetně zvýšené sazby od roku 2021 spolu se zvýšenou vstupní cenou. Korporací realizované účetní/daňové odpisy jsou uvedeny v tabulce č. 6.

Tabulka 6: Realizované účetní/daňové odpisy SOFT10001

SOFT 1001	odpis v Kč	zůstatková cena v Kč
2020	44 000,00	177 600,00
2021	96 201,00	148 289,10
2022	96 201,00	52 088,10
2023 plán	52 088,10	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle inventární karty majetku (SW DUEL).

DNM se nezařazuje do odpisových skupin dle přílohy 1 ZDP, tato příloha je určena pro hmotný majetek. Doba využitelnosti DNM se stanoví dle doby sjednané ve smlouvě, není-li doba určitá sjednána, stanoví se podle předpokládané použitelnosti, odpisuje se rovnoměrně bez přerušení po stanovenou dobu. Do konce roku 2020 platila doba daňového odpisování pro SW minimálně

36 měsíců (viz příloha F). Vnitřním předpisem má korporace i nadále stanovenou dobu odpisování SW v délce 36 měsíců, v důsledku novelizace ZDP účinné od 1. 1. 2021 nebylo vymezení dlouhodobého majetku korporací změněno.

TZ zvýšilo vstupní cenu DNM a účetní jednotka měla pokračovat v odpisování ze zvýšené vstupní ceny snížené o dosud uplatněné odpisy rovnoměrně bez přerušení po zbývajících dobu odpisování. Přičemž u SW je nutno odpisovat TZ minimálně 18 měsíců, pokud by původní doba odpisování byla kratší, je potřeba ji prodloužit. Doba odpisování je potřeba prodloužit též v případě, pokud by TZ prodloužilo smluvní dobu využitelnosti SW. TZ bylo zařazeno do evidence majetku 24. 4. 2021, do konce původně stanovené 3leté lhůty zbývalo 22 měsíců, dobu odpisování z tohoto důvodu nebylo třeba prodloužovat. Účetní jednotka může odpisový plán aktualizovat, vyhodnocené prodloužení využitelnosti DNM je možné (i když bylo prvotně vyvoláno aplikací § 31 ZDP), protože dle smlouvy byl SW poskytnut bez omezení doby využití.

Protože byla v roce 2021 vnitřním předpisem stanovena účetní jednotkou hranice pro evidenci DNM v hodnotě převyšující 60 000 Kč (TZ tuto hranici přebírá), vyhodnotila účetní jednotka dokup licence správně jako technické zhodnocení.¹ Roční rovnoměrný účetní/daňový odpis je uveden v tabulce č. 7, a to jak s prodloužením doby odpisování, tak se zachováním původně stanovené doby.

Postup výpočtu rovnoměrných odpisů DNM (TZ se současným prodloužením doby odpisování):

měsíční odpis = $222\,000 / 36$ (od 2/2020 do 4/2021)

realizovaný odpis k 4/2021 = 92 501

měsíční odpis po TZ = $(288\,890,10 - 92\,501) / (21+12)$

Pokud by při realizovaném TZ účetní jednotka neprodloužila dobu odpisování, byl by rovnoměrný účetní/daňový měsíční odpis po TZ vypočten: $(288\,890,10 - 92\,501) / 21$.

¹ Pokud by účetní jednotka měla stanoven limit pro evidenci DNM vyšší nežli 66 891 Kč, jednalo by se v roce 2021 o náklad běžného období.

Tabulka 7: Rovnoměrné účetní/daňové odpisy SOFT10001

SOFT 10001	měsíců v roce	s prodloužením doby		bez prodloužení doby	
		odpis (Kč)	zůstatková cena(Kč)	odpis (Kč)	zůstatková cena(Kč)
2020	11	67 834	154 166	67 834	154 166
2021	4+8 (poTZ)	72 277	148 779	99 482	121 574
2022	12	71 415	77 364	112 223	9 351
2023	12	71 415	5 949	9 351	0
2024	1	5 949	0		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Od 1. 1. 2021 nejsou odpisy DNM řešeny v ZDP, plně daňově uznatelné jsou účetní odpisy nehmotného majetku. Tento pohled na DNM může účetní jednotka uplatnit již pro majetek pořízený od 1. 1. 2020. SOFT10001 byl pořízen 1. 2. 2020, účetní odpisy stanovené korporací jsou daňově uznatelnými náklady. Alternativním přístupem by mohlo být vyhodnocení pořízení SW jako DDNM (při odpovídajícím vymezení vnitřním předpisem) a tudíž uplatnění nákladů, i daňově uznatelných, v roce 2020 ve výši 222 000 Kč a v roce 2021 ve výši 66 890,10 Kč.

4.1.2 DHM v ocenění do 80 000 Kč, odpisová skupina 1 a odpisová skupina

Druhým analyzovaným majetkem je počítačová sestava PC Dell, která byla označena inventárním číslem **HIM244**. Tento DHM byl pořízen dodavatelsky a byl oceněn pořizovací cenou, jednalo se o nákup nového zařízení. Pořízení DHM bylo zaúčtováno 042 000/321.

Pořizovací cena: 45 457 Kč bez DPH

Zařazení do evidence majetku: dne 30. 4. 2021, zaúčtováno 022 000/042 000

Daňová vstupní cena: 45 457 Kč

Zařazen do odpisové skupiny: 1.

Stanovená doba odpisování: 3 roky, odpisy zrychlené (viz tabulka č. 8)

Tabulka 8: Realizované účetní/daňové odpisy HIM244

HIM244	doba odpisování	koeficient	účetní/daňový odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
221	1	3	15 153,00	30 304,00
2022	2	4	20 203,00	10 101,00
2023 plán	3	4	10 101,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle inventární karty majetku (SW DUEL).

Ve vnitřní směrnici je účetní jednotkou DHM vymezen oceněním přesahujícím 40 000 Kč, dle ZDP je od 1. 1. 2021 stanovena hranice ve výši 80 000 Kč. Pokud by z rozhodnutí účetní jednotky nebyla cenová hranice oproti ZDP nižší, pořízení DHM by bylo zaúčtováno přímo do nákladů a pořizovací cena by byla daňově uznatelným nákladem roku 2021. S ohledem na aktuálně platné předpisy organizace je HIM244 správně zařazen do DHM a je odpisovaným dlouhodobým majetkem. Jeho účetní odpisy jsou plně daňově uznatelným nákladem.

Dalším analyzovaným majetkem pořízeným v hodnotě nižší než 60 000 Kč je vyvažovačka kol pro nákladní automobily E.M.T. Korporace tento DHM zakoupila v roce 2020 jako nové zařízení, v evidenci majetku je označen inventárním číslem **HIM2321**. DHM byl pořízen dodavatelsky a byl oceněn pořizovací cenou. Pořízení DHM bylo zaúčtováno 042 000/321.

Pořizovací cena: 56 266,14 Kč bez DPH

Zařazení do evidence majetku: dne 11. 11. 2020, zaúčtováno 022 000/042 000

Daňová vstupní cena: 56 266,14 Kč

Zařazen do odpisové skupiny: 2.

Stanovená doba odpisování: 5 let

Způsob odpisování: odpisy roční zrychlené (viz tabulka č. 9)

Tabulka 9: Realizované účetní/daňové odpisy HIM2321

HIM2321	doba odpisování	koeficient	účetní/daňový odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2020	1	2	11 254,00	45 012,14
2021			0,00	45 012,14
2022	2	6	18 005,00	27 007,14
2023 plán	3	6	13 504,00	13 503,14
2024 plán	4	6	9 003,00	4 500,14
2025 plán	5	6	4 500,14	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle inventární karty majetku (SW DUEL).

Korporace vymezila vnitřní směrnici DHM oceněním přesahujícím 40 000 Kč, dle ZDP je od 1. 1. 2021 stanovena hranice ve výši 80 000 Kč. Již pro majetek pořízený v roce 2020 však mohla účetní jednotka rozhodnout o změně hranice pro zařazení majetku do DHM. Pokud by vnitřní předpisem byla určená hranice pro DHM ve výši stanovené ZDP a korporace by rozhodla o uplatnění tohoto postupu již pro rok 2020, pořizovací cena by byla nákladem roku 2020. HIM2321 byl zařazen do správné odpisové skupiny s odpovídajícím přiřazením doby odpisování, odpisování bylo zahájeno v roce 2020. V roce 2021 bylo u tohoto majetku daňové odpisování přerušeno a daňový odpis nebyl uplatněn. Daňové odpisování bylo přerušeno z důvodu optimalizace daně z příjmů. V uvedeném roce bylo přerušeno i účetní odpisování, což není účetně správný postup. Účetní odpisy zachycují opotřebení majetku (věrný a poctivý obraz účetnictví), jsou pro účetní jednotku povinné a neměly by být přerušeny.

HIM2321 splňuje podmínky pro možné uplatnění mimořádných odpisů, dle § 30a ZDP, zároveň splňuje podmínky pro možné uplatnění zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování o 10 % při využití rovnoměrného či zrychleného daňového odpisování. V tabulce č. 10 jsou alternativně vypočteny mimořádné odpisy, rovnoměrné odpisy, dle vzorce (7), rovnoměrné odpisy se zvýšeným odpisem v prvním roce a zrychlené odpisy se zvýšeným odpisem v prvním roce, dle vzorců (8), (9) a (10), (výpočet viz příloha G) v porovnání s realizovaným zrychleným odpisováním. Mimořádné daňové odpisy přerušit nelze, proto je není možné porovnat k realizovanému odpisování.

Realizované odpisování je v tabulce č. 10 podbarveno fialově, alternativní výpočty jsou s ohledem na zanedbatelnost haléřů v posledním roce odpisování uváděny v celých Kč (vše uvedené platí i v následných tabulkách alternativních výpočtů).

Tabulka 10: Alternativní daňové odpisy v porovnání s odpisy daňovými zrychlenými HIM2321

HIM 2321	mimo řádný odpis (Kč)	rovnoměrný odpis (Kč)				zrychlený odpis (Kč)		
		bez zvýšení v 1. roce	oproti realizovan ému	10% zvýšení v 1. roce	oproti realizované mu	bez zvýšení v 1. roce	10% zvýšení v 1. roce	oproti realizované mu
2020	2 814	6 190	-5 064	11 816	562	11 254	16 880	5 626
2021	32 830	0	0	0	0	0	0	0
2022	20 622	12 520	-5 485	11 113	-6 892	18 005	15 755	-2 250
2023	---	12 520	-984	11 113	-2 391	13 504	11 817	-1 687
2024	---	12 520	3 517	11 113	2 110	9 003	7 888	-1 115
2025	---	12 516	8 016	11 111	6 611	4 500	3 926	-574

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.1.3 DHM v ocenění nad 80 000 Kč odpisová skupina 2

Čtvrtým analyzovaným majetkem je osobní automobil Škoda Kodiaq 8AV 6756, inventární číslo **AUT375**. DHM, ojeté vozidlo, byl pořízen dodavatelsky a byl oceněn pořizovací cenou. Pořízení bylo zaúčtováno 042 000/321. Předchozí majitelem byla právnická osoba, s.r.o. (odpisovatel). Osobní automobil je plně využit pouze pro služební účely, což dokládá kniha jízd. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení 783 471,07 Kč bez DPH a náklady s pořízením související (evidenční kontrola a převod) ve výši 1 652,89 Kč bez DPH.

Celkem pořizovací cena: 785 123,96 Kč bez DPH

Zařazení do evidence majetku: dne 18. 10. 2022, zaúčtováno 022 000/042 000

Daňová vstupní cena: 785 123,96 Kč

Zařazen do odpisové skupiny: 2.

Stanovená doba odpisování: 5 let

Způsob odpisování: odpisy roční zrychlené (viz tabulka č. 11)

Tabulka 11: Realizované účetní/daňové odpisy AUT375

AUT375	dobu odpisování	koefficient	účetní/daňový odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2022	1	2	157 025,00	628 098,96
2023 plán	2	6	251 240,00	376 858,96
2024 plán	3	6	188 249,00	188 609,96
2025 plán	4	6	125 740,00	62 868,96
2026 plán	5	6	62 868,96	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle inventární karty majetku (SW DUEL).

AUT375 je správně zařazen a daňově odpisován. Plán účetních odpisů je stanoven ve výši daňových odpisů, v roce zařazení majetku by bylo vhodnější s ohledem na správnost účetnictví vytvořit oprávky pouze za měsíce 11 a 12/2022.

AUT375 nesplňuje podmínky pro možné uplatnění mimořádných odpisů, § 30a ZDP, účetní jednotka není první odpisovatelem majetku. U tohoto DHM nelze ze stejného důvodu uplatnit zvýšený odpis v prvním roce odpisování, přičemž kromě prvního odpisovatele není splněna ani podmínka pro využití osobního automobilu v rámci udělené koncese v osobní dopravě. V tabulce č. 12 je alternativně vypočten rovnoměrný daňový odpis, dle vzorce (7), a porovnán s realizovaným zrychleným daňovým odpisem.

Tabulka 12: Alternativní daňové odpisy v porovnání s daňovými zrychlenými AUT375

AUT 375	mimo řádný odpis (Kč)	rovnoměrný odpis (Kč)				zrychlený odpis (Kč)		
		bez zvýšení v 1. roce	oproti realizovanému	10% zvýšení v 1. roce	oproti realizovanému	bez zvýšení v 1. roce	10% zvýšení v 1. roce	oproti realizovanému
2022	nelze	86 364	-70 661	nelze	---	157 025	nelze	---
2023	---	174 690	-76 550	---	---	251 240	---	---
2024	---	174 690	-13 559	---	---	188 249	---	---
2025	---	174 690	48 950	---	---	125 740	---	---
2026	---	174 688	111 820	---	---	62 868	---	---

Zdroj: Vlastní zpracování.

4.1.4 DHM vyřazen z evidence se zůstatkovou cenou

Pátým analyzovaným majetkem je nákladní automobil MAN, inventární číslo **AUT373**. Jednalo se o nové vozidlo, které bylo pořízeno dodavatelsky a bylo oceněno pořizovací cenou. Pořízení DHM bylo zaúčtováno 042 000/321. Majetek byl fakturován a uhrazen v eurech, v pořizovací ceně 45 950 EUR bez DPH. Na českou měnu byl přepočten pevným kurzem 25,575 Kč/EUR, který byl stanoven účetní jednotkou k 1. dni v měsíci přijetí faktury. Dne 9.2.2022 byl AUT373 z důvodu nevytíženosti prodán a vyřazen z evidence majetku se zůstatkovou cenou 940 136,25 Kč. Prodejní cena přesáhla účetní zůstatkovou cenu (dále ZC).

Pořizovací cena: 1 175 171,25 Kč bez DPH

Zařazení do evidence majetku: dne 3. 2. 2020, zaúčtováno 022 000/042 000

Daňová vstupní cena: 1 175 171,25 Kč

Zařazen do odpisové skupiny: 2.

Stanovená doba odpisování: 5 let

Způsob odpisování: odpisy roční zrychlené (viz tabulka č. 13)

Tabulka 13: Realizované daňové/účetní odpisy AUT373

AUT373	doba odpiso vání	koef.	účetní odpis (Kč)	daňový odpis (Kč)	zůstatková účetní cena (Kč)	zůstatková daňová cena (Kč)
2020	1	2	235 035,00	235 035,00	940 136,25	940 136,25
2021	2	6	0,00	0,00	940 136,25	940 136,25
2022	3	6	0,00	188 028,00	940 136,25	752 108,25
2022	vyřazení z evidence ZC:		940 136,25	752 108,25	0,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle inventární karty majetku (SW DUEL).

AUT373 byl pořízen v zahraniční měně, oceněn a zaúčtován správně v české měně, dle vnitřních předpisů korporace ke směnnému kurzu. V roce 2021 bylo u tohoto majetku daňové odpisování přerušeno, z důvodu optimalizace daně z příjmů, a daňový odpis nebyl uplatněn. V uvedeném roce bylo přerušeno i účetní odpisování, což není účetně správný postup. Účetní odpisy zachycují opotřebení majetku (věrný a poctivý obraz účetnictví), jsou pro účetní jednotku povinné a neměly by být přerušeny. V roce 2022 byl AUT373 prodán, byl uplatněn daňově uznatelný odpis ve výši ½ ročního odpisu (k 31. 12. 2022 nebyl DHM v evidenci) a byly také uplatněny náklady z prodeje majetku ve výši zůstatkové daňové ceny. Náklady (zůstatková cena) při vyřazení DHM prodejem

jsou daňově uznatelné do výše celé zůstatkové daňové ceny. Uznatelnost daňové zůstatkové hodnoty majetku není ovlivněna výší prodejní ceny, částka 940 136,25 Kč je daňově uznatelným nákladem roku 2022.

AUT373 splňuje podmínky pro možnost uplatnění zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování o 10 %, splňuje též podmínky pro uplatnění mimořádných odpisů. Protože účetní jednotka v roce 2021 přerušila daňové odpisování, výpočet mimořádných odpisů není dále uveden (mimořádné odpisování přerušit nelze). V tabulce č. 14 jsou alternativně uvedeny rovnoměrné odpisy, vypočteny dle vzorce (7), rovnoměrné odpisy se zvýšeným odpisem v prvním roce a zrychlené odpisy se zvýšeným odpisem v prvním roce, vypočteny dle vzorců (8), (9), a (10), (výpočty jsou uvedeny v příloze G), a to pro roky 2020 – 2022, kdy rok 2023 a dále již není z důvodu prodeje počítán.

Tabulka 14: Alternativní daňové odpisy v porovnání s odpisy daňovými zrychlenými AUT373 s prodejem

AUT 373 r.2022 prodej	rovnoměrný odpis (Kč)				zrychlený odpis (Kč)		
	bez zvýšení v 1. roce	oproti realizované mu	10% zvýšení v 1. roce	oproti realizovaném u	bez zvýšení v 1. roce	10% zvýšení v 1. roce	oproti realizované mu
2020	129 269	-105 766	246 786	10 751	235 035	352 552	117 517
2021	0	0	0	0	0	0	0
2022	130 738	-57 290	116 049	-71 979	188 028	164 524	-23 504
2022 ZC	915 164	163 065	812 336	60 228	752 108	658 095	-94 013

Zdroj: Vlastní zpracování.

Při každém využití alternativních odpisů vstupuje zůstatková cena AUT373 při jeho prodeji do daňově uznatelných nákladů, a to do výše jeho daňové zůstatkové ceny.

Pro další porovnání vlivu nastavení možných metod odpisování na základ daně jsou v tabulce č. 15 uvedeny daňové odpisy za AUT373 v situaci, že by předmětný majetek nebyl prodán a byl účetní jednotkou využíván celou dobu životnosti. V této tabulce je uvedena i alternativa mimořádných odpisů.

Tabulka 15: Alternativní daňové odpisy v porovnání s odpisy daňovými zrychlenými AUT373 bez vyřazení

AUT 373	mimo řádný odpis (Kč)	rovnoměrný odpis (Kč)				zrychlený odpis (Kč)		
		bez zvýšení v 1. roce	oproti realizovanému	10% zvýšení v 1. roce	oproti realizovanému	bez zvýšení v 1. roce	10% zvýšení v 1. roce	oproti realizovanému
2020	528 831	129 269	-105 766	246 786	10 751	235 035	352 552	117 517
2021	528 825	0	0	0	0	0	0	0
2022	117 515	261 476	-114 579	232 097	-143 958	376 055	329 048	-47 007
2023	---	261 476	-20 565	232 097	-49 944	282 041	246 786	-35 255
2024	---	261 476	73 448	232 097	44 069	188 028	164 524	-23 504
2025	---	261 476	167 464	232 094	138 082	94 012	82 261	-11 751

Zdroj: vlastní zpracování.

4.1.5 DHM 5. odpisová skupina

Posledním analyzovaným majetkem je zateplení budovy (TZ), označené inventárním číslem **HIM11001**. Technické zhodnocení pronajaté budovy bylo dokončeno v roce 2014, bylo zrealizováno se souhlasem pronajímatele (dodatkem k nájemní smlouvě) a se souhlasem pronajímatele je též nájemcem odpisováno. Budova slouží jako dílna, ve které je prováděna údržba a opravy nákladních automobilů (větší podíl podlahové plochy). Součástí budovy jsou i kancelářské prostory, které slouží jako zázemí pro administrativu korporace. Realizované TZ v celkové výši 1 234 152,77 Kč bez DPH bylo zaúčtováno zápisem 042 888/321. Zateplení bylo v částce 493 676 Kč hrazeno z dotace Ministerstva průmyslu a obchodu ČR získané na projekt s účelem snížení energetické účinnosti budovy, zaúčtováno 346 000/042 888.

Pořizovací cena: 740 476,77 Kč bez DPH

Zařazení do evidence majetku: dne 30. 6. 2014, zaúčtováno 021 888/042 888

Daňová vstupní cena: 740 476,77 Kč

Zařazen do odpisové skupiny: 5

Stanovená doba odpisování: 30 let

Způsob odpisování: odpisy roční rovnoměrné

Daňový/účetní odpis byl v roce 2014 ve výši 10 367 Kč, v letech 2015 - 2042 ve výši 25 177 Kč a v posledním roce odpisování bude ve výši 25 153,77 Kč (tabulka č. 16). Výše odpisů v posledním

roce odpisování je nižší oproti předchozím letům vlivem zaokrouhlování, odepsat lze maximálně do výše zůstatkové ceny.

HIM11001 bylo správně zařazeno do příslušné odpisové skupiny, jedná se o TZ, které je evidováno na majetkovém účtu skupiny 02, ačkoliv na tomto účtu není evidována zhodnocená stavba. Korporace realizovala TZ i odpisy se souhlasem pronajímatele. V ocenění DHM byla účetní jednotkou správně zohledněna přijatá dotace, o níž je nutné ocenění dlouhodobého majetku ponížít. V tabulce č. 16 jsou alternativně vypočteny odpisy při zrychleném způsobu daňového odpisování, dle vzorce (8), spolu s uvedením realizovaných daňových/účetních odpisů a jejich porovnáním (hodnoty v celých Kč).

Tabulka 16: Alternativní daňové odpisy v porovnání s odpisy daňovými rovnoměrnými HIM11001

HIM 11001	rok odpisu	realizovaný účetní/daňový odpis (Kč)		simulace zrychlených daňových odpisů (Kč)		rozdíl (Kč)
		daňový odpis	zůstatková cena	daňový odpis	zůstatková cena	
2014	1	10 367	730 109	24 683	715 793	14 316
2015	2	25 177	704 932	47 720	668 073	22 543
2016	3	25 177	679 755	46 075	621 998	20 898
2017	4	25 177	654 578	44 429	577 569	19 252
2018	5	25 177	629 401	42 783	534 786	17 606
2019	6	25 177	604 224	41 138	493 648	15 961
2020	7	25 177	579 047	39 492	454 156	14 315
2021	8	25 177	553 870	37 847	416 309	12 670
2022	9	25 177	528 693	36 201	380 108	11 024
2023	10	25 177	503 516	34 556	345 552	9 379
2024	11	25 177	478 339	32 910	312 642	7 733
2025	12	25 177	453 162	31 265	281 377	6 088
2026	13	25 177	427 985	29 619	251 758	4 442
2027	14	25 177	402 808	27 974	223 784	2 797
2028	15	25 177	377 631	26 328	197 456	1 151
2029	16	25 177	352 454	24 683	172 773	-494
2030	17	25 177	327 277	23 037	149 736	-2 140
2031	18	25 177	302 100	21 391	128 345	-3 786
2032	19	25 177	276 923	19 746	108 599	-5 431
2033	20	25 177	251 746	18 100	90 499	-7 077
2034	21	25 177	226 569	16 455	74 044	-8 722
2035	22	25 177	201 392	14 809	59 235	-10 368
2036	23	25 177	176 215	13 164	46 071	-12 013
2037	24	25 177	151 038	11 518	34 553	-13 659
2038	25	25 177	125 861	9 873	24 680	-15 304
2039	26	25 177	100 684	8 227	16 453	-16 950
2040	27	25 177	75 507	6 582	9 871	-18 595
2041	28	25 177	50 330	4 936	4 935	-20 241
2042	29	25 177	25 153	3 291	1 644	-21 886
2043	30	25 153,77	0	1 644,77	0	-23 509
celkem		740 476,77		740 476,77		0

Zdroj: Vlastní zpracování.

5 Komparace účetních a daňových odpisů DHM a vliv na hospodářský výsledek a základ daně podniku

Korporace ABC, s.r.o. aplikuje u DMH pro 1. a 2. odpisovou skupinu zrychlené daňové odpisování, pro 5. skupinu rovnoměrné daňové odpisování. Ve sledovaných obdobích nebyla korporací využita možnost mimořádných odpisů, nebyla ani realizována možnost zvýšení odpisů v prvním roce odpisování DHM. Poplatník aktivně využívá možnosti přerušení daňového odpisování jako nástroje pro optimalizaci základu daně.

Výše a vývoj ročních daňových odpisů odpovídá konstrukci výpočtu zvolené metody odpisování. V porovnání s rovnoměrnými odpisy vstupují zrychlené odpisy využívané u 1. a 2. odpisové skupiny do daňových nákladů výrazněji v prvních letech odpisování DHM, od 4. roku odpisování tento trend převzou odpisy rovnoměrné (tabulky č. 10, 12, 15). Pokud by účetní jednotka využila možnosti zvýšeného odpisu v 1. roce používání majetku, vstoupil by tento odpis oproti aktuálně používané metodě do daňových nákladů v prvním roce ve vyšší částce jak u odpisů zrychlených, tak u odpisů rovnoměrných (tabulky č. 10 a 14).

5.1 Vliv metody odpisování na hospodářský výsledek a na základ daně

Korporace ABC, s.r.o. má nastavené účetní odpisy ve výši vypočtených daňových odpisů, výsledek hospodaření tudíž v této položce na základ daně neupravuje. Účetní pohled na dlouhodobý majetek je sjednocen s pohledem daňovým. Vzhledem k ZDP je uvedené řešení možné, avšak s ohledem na účetní předpisy je vhodné v této souvislosti upozornit na porušení zásady věrného zobrazení. Podřízením účetních odpisů daňovým neodpovídá účetnictví plně skutečnosti.

Korporace by měla stanovit účetní odpisy s ohledem na využitelnost a stav evidovaného majetku tak, aby účetnictví zobrazovalo věrně a poctivě informace o hospodářských skutečnostech. V této kapitole budou proto porovnány účetní odpisy vypočtené se zohledněním měsíce zařazení majetku do evidence, a to rovnoměrné a zrychlené, k odpisům daňovým. Výpočet účetních odpisů je uveden v příloze H. Ve výpočtu ročních odpisů je účetní odpis DHM uplatněn od měsíce následujícího po zařazení majetku do evidence. Časové rovnoměrné účetní odpisy byly počítány dle vzorce (1), pro

zrychlené odpisy byla použita metoda SYD, vzorce (4) a (5), s ročním obdobím 12 měsíců po sobě jdoucích.

Porovnání vypočtených účetních odpisů je provedeno k daňovým/účetním odpisům realizovaným korporací ABC, s.r.o. a také k daňovým odpisům alternativním (rovnoměrným a se zvýšeným odpisem v 1. roce). K mimořádným odpisům porovnat nelze, tento způsob odpisování by bylo možné aplikovat u AUT373 a HIM2321, ale s ohledem na přerušení daňových odpisů v r. 2021 je to u vybraného majetku bezpředmětné. Vzhledem ke sjednocení účetního a daňového pohledu na dlouhodobý nehmotný majetek není v analýze zařazen software SOFT1001. Také účetní odpisy DHM s hranicí ocenění do 80 000 Kč jsou plně daňově uznatelné, proto není zařazen ani DHM244 (HIM2321 uveden je, protože byl pořízen v r. 2020). Pro analýzu dále není zohledněn prodej nákladního automobilu se zůstatkovou cenou AUT373, účetní a daňové odpisy jsou vypočteny, jako by předmětný majetek zůstal v majetku korporace. Daňový dopad prodeje DHM byl řešen v podkapitole 4.1.4. Protože se vesměs jedná o DHM 2. odpisové skupiny, je porovnání provedeno za 5leté období. Podrobný rozpis účetních a daňových odpisů jednotlivého majetku, včetně zůstatkových cen, je uveden v přílohách G a H. V tabulkách č. 17 a 18 jsou uvedeny již souhrnné částky za jednotlivé roky (HIM2321, AUT373, AUT375, HIM11001).

Rovnoměrné účetní odpisy (tabulka č. 17) s ohledem na nově zařazený majetek v průběhu sledovaného období zaznamenaly větší meziroční výkyvy, až do roku 2023 jejich aplikace přináší větší výsledek hospodaření před zdaněním. Při současném uplatnění zrychlených daňových odpisů bude v letech 2020–2023 základ daně snižován, výjimkou je rok 2021 u přerušeného daňového odpisování. Od roku 2024 převýší účetní odpis odpis daňový, a to ve všech uvedených variantách zrychlených daňových odpisů, základ daně bude poprvé navýšen. Tento trend bude pokračovat.

Zrychlené účetní odpisy (tabulka č. 18) jsou v průběhu sledovaného období meziročně celkem vyrovnané, významnější výkyv je jen v r. 2023. Jejich aplikace přináší vyrovnanější vliv na výsledek hospodaření před zdaněním. Což je způsobeno zařazováním dalšího odpisovaného majetku v průběhu sledovaného období (5letého cyklu). Při současném uplatnění rovnoměrných daňových odpisů bude v letech 2020–2021 základ daně zvyšován, u přerušeného daňového odpisování v roce 2021 významně. Od roku 2022 budou daňové odpisy větší než odpisy účetní a základ daně bude o odpovídající hodnotu snižován. Výjimkou je rok 2023 u daňových rovnoměrných odpisů se

zvýšeným odpisem v prvním roce o 10 %, kde rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem základ daně mírně zvyšuje.

Tabulka 17: Souhrn porovnání rovnoměrných účetních a zrychlených daňových odpisů

rok		2020	2021	2022	2023	2024
účetní rovnoměrný (Kč)	odpis	221 483	270 972	297 143	427 997	427 997
	ZC	1 614 673	1 343 701	1 831 681	1 403 684	575 687
daňový zrychlený (Kč)	odpis	285 781	431 907	488 771	482 827	319 671
	ZC	1 439 304	1 007 397	1 303 749	820 922	501 251
rozdíl daňový ku účetnímu (Kč)	odpis	64 298	160 935	191 628	54 830	-108 326
	ZCD-ZCU	-175 369	-336 304	-527 932	-582 726	-74 436
	vliv na ZD	↓64 298	↓160 935	↓191 628	↓54 830	↑108 326
daňový zrychlený, zvýšení v prvním roce (Kč)	odpis	408 924	382 650	451 829	458 208	307 346
	ZC	1 316 161	933 511	1 266 805	808 597	501 251
rozdíl daňový ku účetnímu (Kč)	odpis	187 441	111 678	154 686	30 211	-120 651
	ZCD-ZCU	-298 512	-410 190	-564 876	-595 087	-74 436
	vliv na ZD	↓187 441	↓111 678	↓154 686	↓30 211	↑120 651
daňový zrychlený přerušení v r. 2021 (ve 2.sk) (Kč)	odpis	285 781	37 847	587 286	581 341	418 190
	ZC	1 439 304	1 401 457	1 599 296	1 017 953	599 763
rozdíl daňový ku účetnímu (Kč)	odpis	64 298	-233 125	290 143	153 344	-9 807
	ZCD-ZCU	-175 369	57 756	-232 387	-385 731	24 076
	vliv na ZD	↓64 298	↑233 125	↓290 143	↑153 344	↑9 807

Zdroj: Vlastní zpracování (podkladem příloha I).

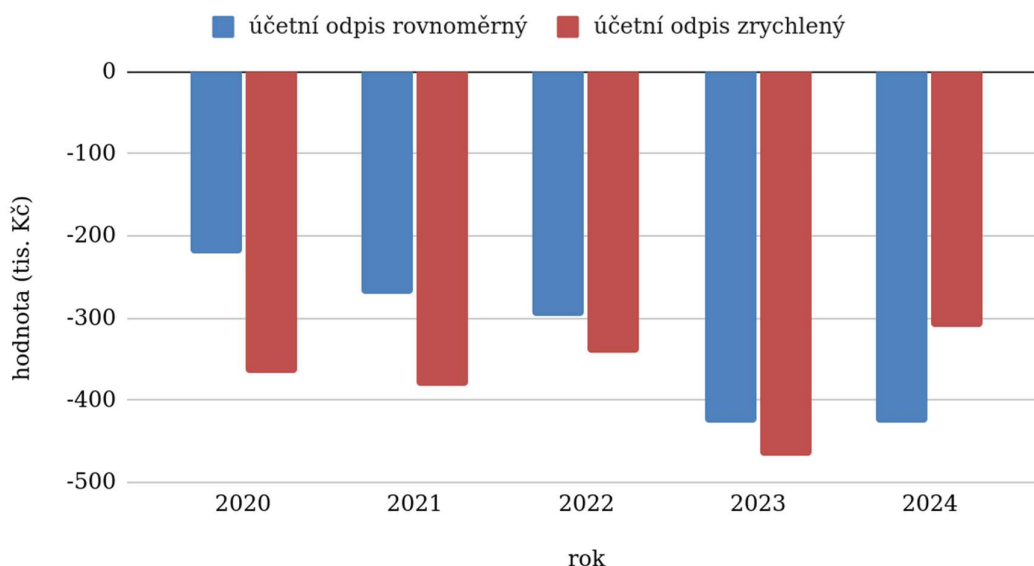
Tabulka 18: Souhrn porovnání zrychlených účetních a rovnoměrných daňových odpisů

rok		2020	2021	2022	2023	2024
účetní zrychlený (Kč)	odpis	367 015	382 302	342 232	467 911	331 881
	ZC	1 361 050	978 748	1 421 639	953 728	621 847
daňový rovnoměrný (Kč)	odpis	160 636	299 173	385 537	473 863	473 857
	ZC	1 675 025	1 375 852	1 775 438	1 301 575	827 718
rozdíl daňový ku účetnímu (Kč)	odpis	-206 379	-83 129	43 305	5 952	141 973
	ZCD-ZCU	313 975	389 104	353 799	347 847	205 871
	vliv na ZD	↑206 379	↑83 129	↓43 305	↓5 952	↓141 973
daňový rovnoměrný, zv výšení v prvním roce (Kč)	odpis	283 779	268 387	354 751	443 077	443 072
	ZC	1 551 882	1 283 495	1 713 867	1 270 790	827 718
rozdíl daňový ku účetnímu (Kč)	odpis	-83 236	-113 915	12 519	-24 834	111 191
	ZCD-ZCU	190 832	304 747	292 226	317 060	205 869
	vliv na ZD	↑83 236	↑113 915	↓12 519	↑24 834	↓111 191
daňový rovnoměrný přerušení v r. 2021 (ve 2.sk) (Kč)	odpis	160 636	25 177	385 537	473 863	473 863
	ZC	1 675 025	1 649 848	2 049 434	1 575 751	1 101 708
rozdíl daňový ku účetnímu (Kč)	odpis	-206 379	-357 125	43 305	5 952	141 982
	ZCD-ZCU	313 975	671 100	627 793	621 841	479 861
	vliv na ZD	↑206 379	↑357 125	↓43 305	↓5 952	↓141 982

Zdroj: Vlastní zpracování (podkladem příloha J).

Vliv rovnoměrných a zrychlených účetních odpisů na výsledek hospodaření, snížení VH, je znázorněn v následujícím grafu (obrázek č. 5). Od roku 2020 by korporace vykazovala při rovnoměrném účetním odpisování vyšší VH než při odpisování zrychleném, což je dáno konstrukcí výpočtu odpisů. V roce 2022 byl zakoupen a uveden do užívání AUT375, což mělo významný vliv na výši degresivních odpisů (potažmo výsledku hospodaření) v r. 2022 a 2023. Od roku 2024 bude postupem doby odpisování pokračovat zahájený trend rostoucího výsledku hospodaření při zrychleném odpisování (abstrahujeme-li od případných dalších změn v evidovaném majetku).

vliv metody účetního odpisování na VH před zdaněním



Obrázek 5: Vliv metody účetního odpisování na výsledek hospodaření před zdaněním

Zdroj: Vlastní zpracování.

5.2 Vliv metody odpisování na výši splatné daně

Aby bylo možné porovnat jednotlivé druhy odpisů a jejich vliv na výši splatné daně, je v modelové situaci uvažován konstantní výsledek hospodaření ve výši 5 000 000 Kč, a to bez zahrnutí nákladů za účetní odpisy (toto je voleno pro srovnatelnost mezi účetními odpisy rovnoměrnými a zrychlenými). Výsledek hospodaření korporace ABC, s.r.o. byl v letech 2020 a 2021 v podobné hodnotě. Základ daně je upravován pouze o vliv rozdílu mezi účetním a daňovým pohledem na majetek, od ostatních možných úprav výsledku hospodaření na základ daně je abstrahováno. Sazba daně ve všech analyzovaných letech je pro srovnatelnost uvažována ve výši 19 %. Změna pro rok 2024 je uvedena pro doplnění v posledních řádcích tabulek č. 19, 20 a 21 (sazba 21 %), blíže změnu sazby daně řeší podkapitola 5.3.2. V uvedených tabulkách je barevně, zeleně, vyznačena nejmenší splatná daň ve sledovaném období za každý způsob daňového odpisování, oranžově je zvýrazněn vliv přerušení daňového odpisování vybraného majetku v roce 2021. Základ daně (dále ZD) se pro výpočet daňové povinnosti zaokrouhluje na celé tisíce dolů, v následujících demonstračních propočtech však i s ohledem na odhlédnutí od mnoha jiných možných vlivů na ZD není zaokrouhlení ZD pro výpočet splatné daně provedeno. Desetinná místa ve výpočtech nejsou uvedena. Pro

pořádek je nutno doplnit informací, že daňová povinnost korporace může být dále snížena o slevy na dani, které v modelu též nejsou uvažovány.

Tabulka 19: Rovnoměrné účetní odpisování a zrychlené daňové odpisy – vliv na výši splatné daně

rok	VH rovnoměrné účetní odpisování (Kč)	zrychlený daňový odpis (Kč)		zrychlený daňový se zvýšením 1. rok o 10 % (Kč)		zrychlený daňový spřerušením v r. 2021 (Kč)	
		ZD	daň splatná	ZD	daň splatná	ZD	daň splatná
2020	4 778 517	4 714 219	895 701	4 591 076	872 304	4 714 219	895 702
2021	4 729 028	4 568 093	867 937	4 617 350	877 296	4 962 153	942 809
2022	4 702 857	4 511 229	857 133	4 548 171	864 152	4 412 714	838 416
2023	4 572 003	4 517 143	858 257	4 541 729	862 940	4 418 659	839 545
2024	4 572 003	4 680 329	889 262	4 692 654	891 604	4 581 810	870 543
celkem	23 354 408	22 991 013	4 368 290	22 990 980	4 368 296	23 089 555	4 387 015
změna sazby daně, r. 2024 ↑ o 2 p.b.			↑93 606		↑93 853		↑91 636
celkem daň splatná při změně sazby			4 461 896		4 462 149		4 478 651

Zdroj: Vlastní zpracování.

Volba varianty rovnoměrného účetního odpisování souběžně se zrychleným daňovým odpisováním (tabulka č. 19) snižuje ve sledovaném období splatnou daň. Od roku 2023 splatná daň roste a tento trend bude pokračovat. Aplikace zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování DHM snižuje souhrnný základ daně za sledované období, ale pouze o 33 Kč, s ohledem na změnu sazby daně v r. 2024 přináší mírně větší celkové daňové zatížení. Přerušení daňového odpisování v roce 2021 posouvá uplatnění daňově uznatelných odpisů do budoucna. Náklady na účetní odpisy při rovnoměrném účetním odpisování jsou rozprostřeny do delšího časového období. Pokud se jedná o DHM, který bude v čase používání vyžadovat zvyšující se náklady na opravy a údržbu, bylo by pro korporaci vhodnější zvolit účetní odpisy zrychlené.

V tabulce č. 20 je uvedeno porovnání účetních odpisů zrychlených za současného uplatnění rovnoměrných daňových odpisů, včetně vlivu na základ daně a splatnou daň. Zrychlené účetní odpisy snižují v porovnání s účetními odpisy rovnoměrnými celkový výsledek hospodaření, na základ daně a splatnou daň však vliv nemají. Zvýšení odpisu v 1. roce odpisování při rovnoměrném daňovém odpisování DHM nemá vliv na souhrnný základ daně za sledované období, pouze přináší

s ohledem na změnu sazby daně v r. 2024 mírně menší celkové daňové zatížení. Přerušení daňového odpisování v roce 2021 posouvá uplatnění daňově uznatelných odpisů do budoucna.

Tabulka 20: Zrychlené účetní odpisování a rovnoměrné daňové odpisy – vliv na výši splatné daně

rok	VH zrychlené účetní odpisování (Kč)	rovnoměrný daňový odpis (Kč)		rovnoměrný daňový se zvýšením 1. rok o 10 % (Kč)		rovnoměrný daňový s přerušením v r. 2021 (Kč)	
		ZD	daň splatná	ZD	daň splatná	ZD	daň splatná
2020	4 632 985	4 839 364	919 479	4 716 221	896 081	4 839 364	919 479
2021	4 617 698	4 700 827	893 157	4 731 613	899 006	4 974 823	945 216
2022	4 657 768	4 614 463	876 747	4 645 249	882 597	4 614 463	876 748
2023	4 532 089	4 526 137	859 966	4 556 923	865 815	4 526 137	859 966
2024	4 668 119	4 526 143	859 967	4 556 928	865 816	4 526 137	859 966
celkem	23 108 659	23 206 934	4 409 316	23 206 934	4 409 315	23 480 924	4 461 375
změna sazby daně, r. 2024 ↑ o 2 p.b.			↑90 522		↑90 138		↑90 522
celkem daň splatná při změně sazby			4 499 840		4 499 455		4 551 898

Zdroj: Vlastní zpracování.

Porovnání účetních odpisů zrychlených se současným uplatněním zrychlených odpisů daňových je uvedeno v tabulce č. 21. Uplatnění rovnoměrného daňové odpisu při současném zrychleném účetním odpisování zvyšuje základ daně v prvních obdobích využívání majetku. Splatná daň je ve sledovaném období větší, tento trend se však v roce 2024 změní a bude pokračovat i v dalších obdobích (opět za podmínky stálosti v evidovaném majetku).

Tabulka 21: Zrychlené účetní odpisování a zrychlené daňové odpisy – vliv na výši splatné daně

rok	VH zrychlené účetní odpisování (Kč)	zrychlený daňový odpis (Kč)		zrychlený daňový se zvýšením 1. rok o 10 % (Kč)		zrychlený daňový spřerušením v r. 2021 (Kč)	
		ZD	daň splatná	ZD	daň splatná	ZD	daň splatná
2020	4 632 985	4 714 219	895 701	4 591 076	872 304	4 714 219	895 702
2021	4 617 698	4 568 093	867 937	4 617 350	877 296	4 962 153	942 809
2022	4 657 768	4 511 229	857 133	4 548 171	864 152	4 412 714	838 416
2023	4 532 089	4 517 143	858 257	4 541 729	862 940	4 418 659	839 545
2024	4 668 119	4 680 329	889 262	4 692 654	891 604	4 581 810	870 543
celkem	23 108 659	22 991 013	4 368 290	22 990 980	4 368 296	23 089 555	4 387 015
změna sazby daně, r. 2024 ↑ o 2 p.b.			↑93 606		↑93 853		↑91 636
celkem daň splatná při změně sazby			4 461 896		4 462 149		4 478 651

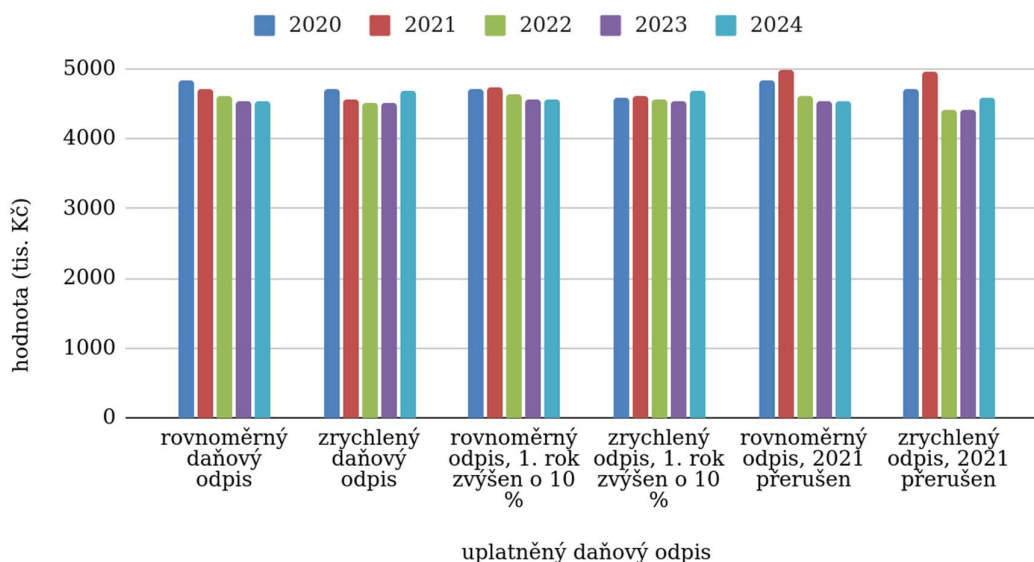
Zdroj: Vlastní zpracování.

Porovnání tabulek č. 19 a č. 21 názorně ukazuje, že vliv na výši splatné daně má použitá metoda daňových odpisů, nikoliv účetních odpisů. Výše splatné daně je stejná, jak při použití metody rovnoměrných účetních odpisů, tak při použití metody zrychlených účetních odpisů. Zrychlené účetní odpisy ovšem přináší větší zatížení náklady v prvních letech odpisování majetku. Ve sledovaném období se tento trend změnil v roce 2024, poté bude výsledek hospodaření převyšovat VH varianty rovnoměrných odpisů.

Obdobně by bylo možné zobrazit v tabulce i variantu účetních rovnoměrných odpisů v kombinaci s daňovými rovnoměrnými odpisy. Opakovaly by se ale údaje o výsledku hospodaření před zdaněním z tabulky č. 19, které by po úpravě o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy korespondovaly zároveň s údaji o základu daně a splatné dani z tabulky č. 20.

Přerušení daňových odpisů samozřejmě zvyšuje základ daně, a tudíž splatnou daň v roce 2021 v každé uvedené kombinaci účetního a daňového odpisování. Nicméně "ušetřený" daňový odpis může být uplatněn v budoucnu, kdy efektem jeho použití bude snížení daňové povinnosti. Přehled vlivu způsobu daňového odpisování při zrychleném účetním odpisování v období 2020-2024 na základ daně je graficky zachycen v obrázku č. 6. Při účetním odpisování rovnoměrným způsobem by byl uvedený graf shodný, vliv na základ daně má způsob daňového odpisování nikoliv způsob účetního odpisování.

Základ daně při zrychleném účetním odpisování



Obrázek 6: Porovnání výše základu daně při zrychleném účetním odpisování a alternativních způsobech daňového odpisování

Zdroj: Vlastní zpracování.

5.2.1 Vliv změny sazby DPPO při přerušení daňových odpisů

Pro zdaňovací období začínající 1. 1. 2024 bude zvýšena sazba daně z příjmů právnických osob na 21 %. Protože odpisování dlouhodobého majetku, u kterého korporace v roce 2021 přerušila daňové odpisování, pokračuje i ve zdaňovacím období 2024, může účetní jednotka realizovat dodatečnou úsporu na dani z příjmů právnických osob (dále DPPO). Pro úplnost je nutno doplnit, že daňové odpisy nemusí být daňovým poplatníkem uplatněny.

V důsledku změny sazby DPPO pro zdaňovací období 2024, růst o dva procentní body, se zvýší efekt daňové optimalizace, kterou korporace realizovala v roce 2021, viz tabulka č. 22. V propočtu, oproti předchozím podkapitolám, zde není uveden HIM11001. A to z důvodu, že se jedná o majetek, který bude odpisován až do roku 2043 a korporace u něj nepřerušovala odpisování ani v roce 2021. Pokud by jeho odpisování bylo v roce 2023 přerušeno, přineslo by daňovou úsporu až v roce 2044, a to ve výši 493 Kč (za podmínky, že v té době bude platit sazba daně 21 %). Vliv změny sazby daně je demonstrován na zrychlených daňových odpisech. Je to metoda daňového odpisování, kterou si

korporace při zahájení odpisování u analyzovaného majetku zvolila. Metodu daňového odpisování měnit nelze.

Tabulka 22: Vliv změny sazby daně z příjmů na splatnou daň v souvislosti s přerušením daňového odpisování

DHM	rok	zrychlený daňový odpis (Kč)		
		bez přerušení	přerušení v r. 2021	přerušení i v r. 2023
HIM2321	2020	11 254	11 254	11 254
HIM2321	2021	18 005	0	0
HIM2321	2022	13 504	18 005	18 005
HIM2321	2023	9 003	13 504	4
HIM2321	2024	4 500	9 003	13 504
HIM373	2020	235 035	235 035	235 035
HIM373	2021	376 055	0	0
HIM373	2022	282 041	376 055	376 055
HIM373	2023	188 028	282 041	0
HIM373	2024	94 012	188 028	282 041
HIM375	2022	157 025	157 025	157 025
HIM375	2023	251 240	251 240	251 240
HIM375	2024	188 249	188 249	251 240
celkem uplatněný odpis za 2020-2023		1 541 190	1 344 159	797 374
výše odpisu posunutého do r. 2024 a dále			197 031	743 816
úspora na dani změnou sazby od r. 2024			3 940	10 935

Zdroj: vlastní zpracování.

Přerušením daňových odpisů v r. 2021 došlo u sledovaného majetku k posunu uplatnění daňových nákladů do období roku 2024 a následných obdobích o celkem 197 031 Kč, což představuje pro korporaci daňovou úsporu ve výši 3 940 Kč. Další optimalizaci daňové povinnosti by korporace mohla realizovat v následujících letech, pokud by i v roce 2023 přerušila odpisování. U sledovaného majetku by tímto dosáhla další úspory na dani z příjmů v následujících letech, a to ve výši 10 935 Kč. Nutno podotknout, že jediným důvodem pro přerušení daňového odpisování nemůže být změna daňové sazby v příštím období. To by bylo neefektivní rozhodnutí, protože v roce přerušení daňového odpisování by významně stoupl základ daně a úhrada splatné daně by znamenala odliv finančních prostředků.

5.3 Analýza využívání statutu odložené daně

Společnost ABC, s.r.o. spadá do kategorie středních účetních jednotek a její závěrka musí být ověřována auditorem. Z tohoto titulu je povinna účtovat o odložené dani. Odložená daňová povinnost odráží daňový dopad přechodných rozdílů mezi zůstatkovými hodnotami aktiv a pasiv z hlediska účetnictví a z hlediska stanovení základu daně z příjmů, a to s přihlédnutím k období realizace. Hranice pro evidenci dlouhodobého majetku stanovená účetní jednotkou nepřesahuje hranici vymezenou zákonem o daních z příjmů. Korporace má nastaveny účetní odpisy ve shodné výši s odpisy daňovými a ve sledovaném období nebyly vytvořeny rezervy na DHM nad rámec ZOR. V souvislosti s dlouhodobým majetkem nebyla tudíž ve sledovaném období odložená daň účtována (v letech 2020–2022 účetní jednotka neúčtovala o odložené dani z žádného titulu).

Vzhledem k nesprávnému postupu uplatňování účetních odpisů korporací ABC, s.r.o., zejména s přerušáním účetního odpisování, bude v následující části práce uvedeno účtování o odložené dani, které by bylo provedeno, pokud by účetní jednotka vykazovala účetní odpisy nepodřízené pouze daňovému hledisku. Korporaci bude tímto názorně předvedeno, že dopad rozdílných daňových a účetních odpisů na výsledek hospodaření je vyrovnáván prostřednictvím účtování o odložené dani.

Pro simulaci jsou převzata data z vypočtených účetních odpisů zrychlených metodou SYD (2. odpisová skupina), účetních odpisů rovnoměrných (5. odpisová skupina) a skutečných daňových odpisů realizovaných korporací v období 2020-2024 za sledovaný majetek (viz tabulka č. 23). V tabulce je též pro srovnání velikosti analyzovaného vzorku uvedena hodnota celkových daňových/účetních odpisů dlouhodobého majetku vykázaná korporací v letech 2020–2022. Dále je uveden údaj o výsledku hospodaření a splatné dani za jednotlivá období. Poměr analyzovaného vzorku dat k celkovým datům za sledované období je graficky znázorněn v obrázku č. 8.

Analyzovaný majetek tvoří jen zlomek DHM odpisovaného účetní jednotkou, přesto je možné tímto příkladem ukázat konsekvence účetního a daňového oddělení pohledu na dlouhodobý majetek, včetně jeho dopadů na daňovou povinnost.

Tabulka 23: Vliv kombinace metod účetních a daňových odpisů na základ daně

rok		2020	2021	2022	2023	2024
účetní zrychlený	odpis	328 000	344 880	306 402	433 673	299 236
2. skupina (Kč)	ZC	903 437	558 557	1 037 278	603 605	304 369
daňový zrychlený	odpis	246 289	0	551 085	546 785	385 280
2. skupina (Kč)	ZC	985 148	985 148	1 219 186	672 401	287 121
rozdíl daňový ku účetnímu 2. skupina (Kč)	odpis	-81 711	-344 880	244 683	113 112	86 044
	ZCD-ZCU	81 711	426 591	181 905	68 796	-17 248
	vliv na ZD	↑81 711	↑344 880	↓244 683	↓113 112	↓86 044
účetní rovnoměrný 5. skupina	odpis	24 683	24 683	24 683	24 683	24 683
	ZC	580 036	555 353	530 670	505 987	481 304
daňový rovnoměrný 5. skupina	odpis	25 177	25 177	25 177	25 177	25 177
	ZC	579 047	553 870	528 693	503 516	478 339
rozdíl daňový ku účetnímu 5. skupina (Kč)	odpis	494	494	494	494	494
	ZCD-ZCU	-989	-1 483	-1 977	-2 471	-2 965
	vliv na ZD	↓494	↓494	↓494	↓494	↓494
rozdíl celkem za sledovaný majetek	ZCD-ZCU	81 217	425 108	179 928	66 325	-20 213
	vliv na ZD	↑81 217	↑344 386	↓245 177	↓113 606	↓86 538
odložená daň 19 (21) % ² (Kč)		-15 431	-65 433	46 583	23857	18 173
kumulace účtu 481 (+/-) (Kč)		15 431	80 864	-34 281	-10 424	-7 749
celkový majetek ABC s.r.o. (Kč)	odpis	2 498 656	303 253	1 853 079	bez dat	bez dat
	ZC	5 529 000	5 260 000	5 359 000	bez dat	bez dat
VH před zdanění celkem (Kč)		5 496 000	4 755 000	8 830 000	bez dat	bez dat
splatná daň celkem (Kč)		1 203 000	554 000	2 356 000	bez dat	bez dat

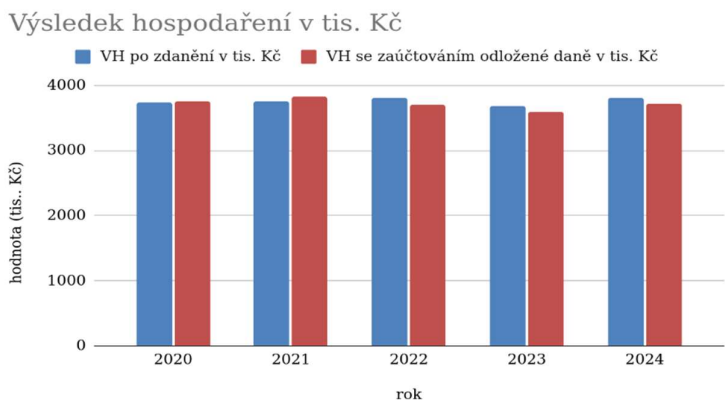
Zdroj: Vlastní zpracování.

² od r. 2023 ve výpočtech daňová sazba ve výši 21 %

V roce 2020 převažují účetní odpisy nad daňovými, protože AUT373 je účetně odpisován 9 měsíců, přičemž jeho daňový odpis je v prvním roce odpisování výrazně nižší. Účetní odpisy převyšují odpisy daňové a daňová zůstatková cena je o 81 217 Kč větší než zůstatková cena účetní. Z tohoto titulu bude v roce 2020 účtována odložená daňová pohledávka v předpokládané sazbě příštích období (19 %), která zvýší výsledek hospodaření (nikoliv základ daně). Částka 15 431 Kč bude zaúčtována podvojným zápisem na účty 481/592. Také v roce 2021 převyšují účetní odpisy daňové, a to z důvodu neuplatnění daňových odpisů u majetku ve 2. odpisové skupině, odložená daňová pohledávka se zvýší na 80 864 Kč. Výsledek hospodaření bude v r. 2021 zvýšen o 65 433 Kč, zaúčtováno bude zápisem 481/592.

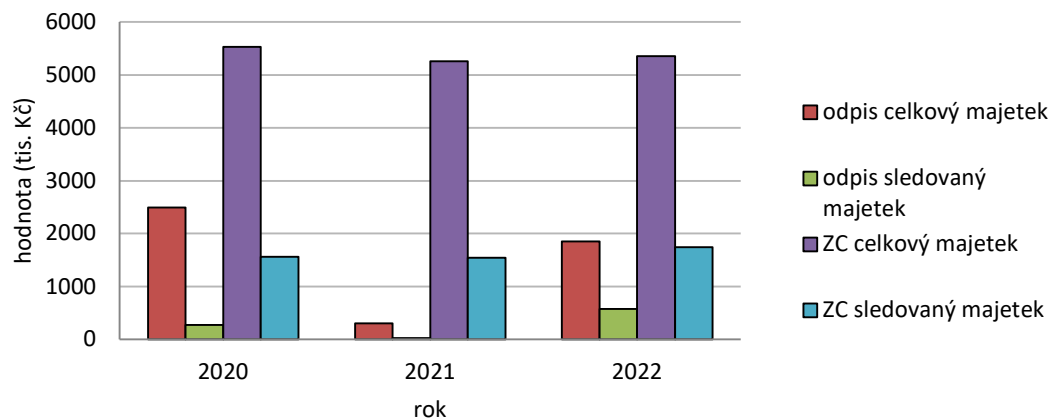
V roce 2022 byl pořízen AUT375, který je účetně odpisován pouze 2 měsíce. Zároveň došlo k posunu daňových odpisů u DHM pořízeného v roce 2020, kdy 2. rok daňového progresivního odpisování se porovnává ke 3. roku účetního odpisování (u rovnoměrných odpisů by rozdíl v tomto roce nebyl tak významný). Daňové odpisy převyšují odpisy účetní. Rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou se oproti roku 2021 snížil, bude zaúčtován odložený daňový závazek ve výši 34 281 Kč, účetním zápisem 592/481. V roce 2023 bude odložený dluh zaúčtován ve výši 10 424 Kč a v roce 2024 ve výši 7 749 Kč, zápisem 592/481. V roce 2023 bude pro výpočet odložené daně použita nově sazba 21 %. Odložený daňový závazek bude zaúčtován i v následujících letech, až se zůstatek na účtu 481 bude rovnat 0 Kč (abstrahujeme-li od změny sazby daně, od ostatního současného odpisovaného majetku korporace a zejména od pohybů majetku).

Vliv zaúčtování odložené daně na výsledek hospodaření po zdanění je graficky shrnut v obrázku č. 7. A to při použití metody zrychlených účetních odpisů a zrychlených daňových odpisů, s přerušeným daňovým odpisováním v roce 2021. VH před zdaněním pro všechny roky uvažován ve výši 5 mil. Kč.



Obrázek 7: Srovnání VH po zdanění a VH po zdanění se zaúčtováním odložené daně

Zdroj: Vlastní zpracování



Obrázek 8: Porovnání vzorku sledovaného majetku k celkovému majetku korporace – výše ročního daňového odpisu a výše zůstatkové ceny majetku

Zdroj: Vlastní zpracování.

5.4 Doporučení k nakládání s dlouhodobým majetkem korporace s ohledem na daňovou optimalizaci

Ačkoliv korporace ABC s.r.o. eviduje v současnosti pouze jedinou položku DNM, kterou je SW (uveden v kapitole 4.1), je nezbytné věnovat nehmotným aktivům náležitou pozornost. S ohledem na postavení DNM, kdy účetní odpisy jsou plně uznatelným daňovým nákladem, lze doporučit důkladně zpracovat vnitřní předpis, kde bude vymezen dlouhodobý nehmotný majetek a stanoveny doby jeho používání, včetně popsání způsobu účetního odpisování a postupu při technickém zhodnocení majetku. Způsob účetního odpisování by měl zohlednit dobu trvání práva, případně využitelnosti DNM. Dále je na zvážení, zda by účetní jednotka neměla přehodnotit (směrem nahoru) hranici pro ocenění DNM, což je plně v její kompetenci.

Korporace ABC s.r.o. významně sjednocuje účetní a daňový pohled na majetek, viz současné nastavení účetních odpisů ve výši daňových odpisů. Z tohoto důvodu doporučuji přehodnotit hranici pro evidenci dlouhodobého majetku na výši odpovídající ZDP, tudíž pro DHM 80 tis. Kč a pro DNM ve stejné, případně vyšší částce.

Účetní odpisy, které jsou nastaveny dle výpočtu daňových předpisů nezohledňují skutečné využití dlouhodobého majetku, účetní jednotkou není zajištěno věrné zobrazení skutečného stavu. Zásadním doporučením je, aby korporace zachovala účetní odpisy v době, kdy je přerušeno daňové odpisování. Přerušování daňových odpisů je nástroj, který korporace používá k daňové optimalizaci. Účetní pohled na majetek by však využití tohoto nástroje rozhodně nemělo ovlivnit. Připustit

přerušení účetních odpisů je možné, ale pouze z významných důvodů, např. pokud by předmětný majetek nebyl po celé účetní období využíván, a tudíž nebyl opotřebováván. Zároveň ale pouze za podmínky, že by neztratil na hodnotě ani morálním opotřebením. Porovnání nastavení rovnoměrných účetních odpisů a zrychlených účetních odpisů ke zrychleným daňovým odpisům je řešeno v kapitole 5.1. Metoda účetního odpisování neovlivňuje základ daně, ale výsledek hospodaření.

Aby bylo možné získat z účetnictví snadno výstup pro výpočet základu daně, je vhodné použít nákladové účty analyticky oddělené pro daňově uznatelné a daňově neuznatelné položky. Stejnou možnost nabízí i SW pro evidenci majetku, kde jsou účetní a daňové odpisy evidovány samostatně. Na zvážení je též přehodnocení doby účetního odpisování jednotlivého majetku tak, aby odpovídala skutečné využitelnosti v korporaci a nebyla určena pouze daňovými předpisy. Účetní odpisování má vliv na výsledek hospodaření, včetně účtování o odložené dani. Výsledek hospodaření před zdaněním je při rovnoměrném účetním odpisování v období 2020–2024 v sumární výši 23 354 408 Kč. Až do roku 2023 byl VH při rovnoměrném účetním odpisování větší nežli VH při odpisování zrychleném, na což mělo vliv i zařazení AUT375 do evidence v r. 2022. Od roku 2024 bude VH vyšší při zrychleném odpisování, tento trend bude pokračovat. VH před zdaněním je při zrychleném účetním odpisování v sumární výši 23 108 659 Kč.

Daňové odpisování má vliv na základ daně, resp. na rozložení daňových nákladů během doby využívání dlouhodobého majetku v čase (kumulativně se předpokládá uplatnění plné vstupní ceny majetku). Volba zrychleného daňového odpisování se ukazuje jako daňově optimální. Ve sledovaném období 2020-2024 (v součtu let) představuje spolu s účetním zrychleným odpisováním kombinaci nejnižší splatné daně, ve výši 4 478 651 Kč, a nejmenšího odloženého daňového závazku, k 31. 12. 2024 ve výši 7 625 Kč (viz tabulka č. 24). Pokud by nedošlo v roce 2024 ke zvýšení sazby DPPO byla by výše daňového závazku v této variantě k 31. 12. 2024 v hodnotě 3 940 Kč a rovnala by se tak celkovému VH po zdanění a zaúčtování odložené daně při variantě zrychlených účetních a rovnoměrných daňových odpisů. Zaúčtováním splatné daně však při zrychlených účetních odpisech vzniká daňový závazek ve výši 7 625 Kč, kdežto při variantě s rovnoměrnými účetními odpisy by daňový závazek byl ve výši 53 193 Kč.

Daňová úspora prvního roku sledovaného období by mohla být posílena využitím zvýšeného odpisu v prvním roce využívání majetku, a to zejména u majetku zařazeného do evidence zkraje účetního období. Při daňovém rovnoměrném odpisování je základ daně ve výši 23 480 294 Kč a u zrychlených daňových odpisů ve výši 23 089 554 Kč. Pokud by korporace ABC s.r.o. využila možnosti zvýšeného

odpisu v prvním roce odpisování, byl by základ daně ve sledovaném období v obou variantách nižší (ve sledovaném období bylo přerušeno v r. 2021 daňové odpisování), u rovnoměrného odpisu o 30 785 Kč, u zrychleného odpisu o 1 325 Kč.

Tabulka 24: Vliv kombinací odpisů na splatnou a odloženou daň v kumulativním součtu za období 2020-2024 při změně sazby DPPO v r. 2024

varianta kombinace odpisů (daňový odpis v r. 2021 byl přerušen)	VH před zdaněním (Kč)	základ daně z příjmů (Kč)	daň splatná (Kč)	odložená daň (Kč)	daň odložená+ splatná (Kč)	VH po zdanění a zaúčtování odložené daně (Kč)
zrychlené účetní zrychlené daňové	23 108 659	23 089 554	4 478 651	7 625	4 486 276	18 622 383
rovnoměrné účetní zrychlené daňové	23 354 408	23 089 554	4 478 651	53 193	4 531 844	18 822 564
zrychlené účetní rovnoměrné daňové	23 108 659	23 480 924	4 551 898	-67 772	4 484 127	18 624 532
rovnoměrné účetní rovnoměrné daňový	23 354 408	23 480 924	4 551 898	-22 203	4 529 695	18 824 713

Zdroj: Vlastní zpracování.

Závěr

Hlavním tématem diplomové práce je porovnání účetního a daňového pohledu na dlouhodobý majetek. Účetní pohled na majetek je pohled určený z vnitra účetní jednotky, korporace ho řídí sama, samozřejmě v limitech účetních předpisů, které jí umožňují zaznamenání majetku v účetních výkazech takovým způsobem, aby účetní zobrazení odpovídalo co nejvíce skutečnosti. Daňový pohled je limitován mnohem výrazněji, a to zejména zákonem o daních z příjmů. Je to pohled na majetek vedený z vnějšku organizace, který říká, jakým způsobem může účetní jednotka výdaje související s dlouhodobým majetkem zahrnout do daňově uznatelných nákladů. I zde má poplatník možnost „vnitřního“ vlivu, ale mnohem omezenější, a to prostřednictvím stanovení delší doby odpisování, zvolení metody daňového odpisování, přerušením daňového odpisování nebo jeho nevyužitím. Nakládání s dlouhodobým majetkem ovlivňuje výši výsledku hospodaření v jednotlivých letech, uplatnění daňového hlediska se projeví úpravou výsledku hospodaření na základ daně, potažmo vlivem na daňovou povinnost. Vypočtená daňová povinnost má přímý vliv na finance. Rozdíl daňového a účetního pohledu se do výsledku hospodaření propíše zaúčtováním odložené daně, jež je čistě účetním nástrojem, který opět pomáhá k věrnému zobrazení skutečnosti v účetních výkazech a následně k zodpovědnějšímu nakládání se ziskem/ztrátou účetní jednotky.

V praktické části práce jsou analyzována data korporace ABC, s.r.o. Majetek je vybrán v zastoupení každé odpisové skupiny v evidenci korporace a zároveň i s ohledem na zajímavosti, jako je např. vyřazení plně neodepsaného majetku nebo technické zhodnocení pronajaté budovy, které bylo částečně financováno z dotačního programu. Nutno podotknout, že následně shrnuté výsledky a doporučení jsou demonstrativní, protože analyzovaný majetek tvoří jen vzorek evidovaného dlouhodobého majetku korporace ABC, s.r.o. Při úpravách výsledku hospodaření na základ daně nebyly zohledněny skutečnosti nesouvisející s analyzovaným majetkem, které by však měly na daňově uznatelné a neuznatelné náklady další vliv. Totéž platí i pro výpočet splatné a odložené daně z příjmů.

Korporace ABC, s.r.o. považuje za DHM již majetek s hodnotou přesahující 40 000 Kč, ZDP stanovuje tuto hranici ve dvojnásobné výši. Účetní odpisy DHM v ocenění mezi 40 001 a 80 000 Kč jsou tedy plně daňově uznatelným nákladem. Korporace pro tento majetek stanovila účetní odpisování dle podmínek pro zrychlené daňové odpisování. Pokud by neměla sníženou hranici ocenění, vstoupila by pořizovací cena plně do nákladů v roce pořízení, což by snížilo výsledek hospodaření i základ

daně v roce pořízení tohoto majetku. Korporaci ABC, s.r.o. lze doporučit, aby zvážila účelnost stanovené hranice pro DHM a případně přehodnotila její výši.

Korporace ABC, s.r.o. u DHM s hodnotou přesahující 80 000 Kč nerozlišuje mezi účetními a daňovými odpisy. Účetní odpisy má nastaveny ve výši daňových, navíc nesprávně při přerušení daňových odpisů přerušuje i účetní odpisování. Na úkor věrného zobrazení skutečného stavu majetku v účetních výkazech tak sjednocuje účetní pohled na tento DHM s pohledem daňovým. Vzhledem ke sjednocení účetního a daňového pohledu neúčtuje korporace o odložené dani. Zásadním doporučením proto je, aby korporace zachovala účetní odpisy v době, kdy je přerušeno daňové odpisování. Korporace by též měla přehodnotit dobu účetního odpisování, aby odpovídala skutečné využitelnosti majetku. Způsob účetního odpisování DHM nemá vliv na základ daně, ale ovlivňuje výsledek hospodaření.

Na základ daně mají vliv odpisy daňové, při daňovém rovnoměrném odpisování je ve sledovaném období základ daně korporace ABC, s.r.o. vyšší než při aplikaci zrychlených daňových odpisů. Pokud by korporace využila možnosti zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování, byl by souhrnný základ daně ve sledovaném období při nepřerušení daňového odpisování v obou variantách stejný (u rovnoměrných odpisů zanedbatelný rozdíl 33 Kč). Vlivem změny sazby DPPO by aplikace zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování DHM přinesla u zrychleného odpisu větší zvýšení splatné DPPO než u odpisu rovnoměrného. Pro optimalizaci daňové povinnosti se jeví nejvhodnější varianta zrychlených účetních a zrychlených daňových odpisů. Ve variantě rovnoměrných účetních odpisů v kombinaci se zrychlenými daňovými odpisy je ve sledovaném období sice splatná daň ve stejné výši, ale přinese větší daňové zatížení v budoucnu. Zaúčtováním odložené daně při zrychlených účetních odpisech vzniká za sledované období odložený daňový závazek o 45 568 Kč nižší než při variantě s rovnoměrnými účetními odpisy. Korporaci lze doporučit využívat zrychlené daňové odpisování i nadále, a to v kombinaci se zrychlenými odpisy účetními.

Plánované zvýšení sazby DPPO o 2 p.b. od 1. 1. 2024 přinese ve svém důsledku úsporu na splatné dani z příjmů vyvolanou jednak dopadem přerušených daňových odpisů v minulosti a jednak nevyužitím zvýšeného odpisu v prvním roce daňového odpisování. Přerušení daňových odpisů v roce 2021 bude představovat pro korporaci v budoucnu u sledovaného majetku dodatečnou úsporu na dani v celkové výši 3 940 Kč. Pokud by s ohledem na optimalizaci základu daně korporace zvažovala přerušení daňových odpisů v roce 2023, bude efekt jejich odložení v důsledku zvýšení sazby DPPO též posílen. U analyzovaného majetku, který představuje pouze vzorek odpisovaného majetku, by se jednalo o úsporu na dani z příjmů v následujících letech v celkové výši 10 935 Kč.

Korporace nevyužívá možnosti zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování, což se v kontextu zvýšení sazby DPPO ukázalo jako výhodnější varianta. Zejména pro rok 2023 lze doporučit tento postup zachovat a s ohledem na daňovou optimalizaci nevyužít možnosti zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování majetku. Při předpokladu stabilní (dále se nezvyšující) sazby DPPO v následujících letech lze korporaci pro optimalizaci základu daně doporučit nadále aplikovat zrychlené daňové odpisy a zároveň využívat možnosti zvýšeného odpisu v 1. roce odpisování u DHM zařazeného do užívání zkraje účetního období.

Seznam použité literatury

- ALEXANDER, David a Christopher NOBES, 2020. *Financial accounting: an international introduction*. 7th ed. Harlow, England: Pearson. ISBN 978-1-292-29583-1.
- BÍLA, Matyáš, 2019. *Manka obecně vč. nedoložených mank (účetní a daňové řešení)*. online. Praha: E-Consulting Czech. [cit. 2023-09-29]. Dostupné z: <https://www.e-cons.cz/post/manka-obecne-vc-nedolozenych-mank-ucetni-a-danove-reseni>.
- BRYCHTA, Ivan; Miroslav BULLA; Ivana KUCHAROVÁ; Ivana PILAŘOVÁ; Yveta PŠENKOVÁ et al., 2023. *Účetnictví podnikatelů 2023*. 20. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-641-9.
- ČESKO, 1991. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 107, s. 2802-2810. ISSN 1211-1244.
- ČESKO, 1992a. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 117, s. 3473-3491. ISSN 1211-1244.
- ČESKO, 1992b. Zákon č. 593 ze dne 20. listopadu 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 119, s. 3565-3567. ISSN 1211-1244.
- ČESKO, 2002. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, 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. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 174, s. 9690-9721. ISSN 1211-1244.
- ČESKO, 2012. Zákon č. 89 ze dne 3. února 2012 občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 33, s. 1026-1368. ISSN 1211-1244.
- ČESKO, 2020. Zákon č. 609 ze dne 22. prosince 2020, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 246, s. 6882-6910. ISSN 1211-1244.
- DVOŘÁČKOVÁ, Ludmila, 2022. *Mimořádné odpisy hmotného majetku*. online. Praha: Wolters Kluwer. [cit. 2023-10-05]. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/310739/1/2>.
- DVOŘÁKOVÁ, Lenka, 2021. *Nejčastější chyby a omyly účetních*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-072-1.
- EL-TAWY, Nevine, 2020. Asset-based recognition criteria: a comprehensive view, online. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, vol. 18 no. 2, s. 251-275. ISSN 1985-2517. Dostupné z: <https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2018-0034>.
- JANOUSHKOVÁ, Jana, 2011. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-1852-1.
- JARADAT, Mohammad; Cornel CRISAN a Gabriela Maries LES, 2011. Some considerations on evaluation of fixed assets. online. *Metalurgia international*, vol. 16, no. 11, s. 51-54. ISSN 1582 – 2214. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/922367454/7431D122CE4459PQ/1?accountid=17116>.
- KENNON, Joshua, 2021. *Sum years digits method*. online. New York: Datdash meredith. [cit. 2023-09-24]. Dostupné z: <https://www.thebalancemoney.com/sum-years-digits-method-357599>.
- KNÁPKOVÁ, Adriana; Drahomíra PAVELKOVÁ; Daniel REMEŠL a Karel ŠTEKER, 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompl. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0563-2.

- KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2017. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-55-7.
- LUTWIDGE, Charles, 2022. *Double declining balance method*. online. Newton: BooksTime [cit. 2023-09-24]. Dostupné z: <https://www.bookstime.com/articles/double-declining-balance-method>.
- MARKOVÁ, Hana, 2023. *Daňové zákony 2023: úplná znění platná k 1.1.2023*. 34. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0023-1.
- MARTÍNKOVÁ, Michaela, 2018. *Technické zhodnocení hmotného majetku a odpisy*. online. Jihlava: STORMWARE. [cit. 2023-10-18]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/technicke-zhodnoceni-hmotneho-majetku-a-odpisy/>.
- MEJZLÍK, Ladislav; Libuše MÜLLEROVÁ; Jana SKÁLOVÁ; Jana PILÁTOVÁ; Libor VAŠEK et al., 2019. *Interpretace Národní účetní rady: s praktickými příklady a komentáři*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2216-5.
- NIGRIN, Jiří, 2020. *Hmotný a nehmotný majetek v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-737-2.
- PEŠIČKOVÁ, Jitka a Ivana KŮTOVÁ, 2022. *Splatná vs. odložená daň - principy účtování, vykazování*. online. Praha: Grant Thornton. [cit. 2023-09-28]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/splatna-vs-odlozena-dan-principy-uctovani-vykazovani/>.
- POPÍLKOVÁ, Markéta, 2017. Depreciation residual value in the account of business entities. online. *Mladá Věda*, vol. 5, no. 1, s. 97-104. ISSN 1339-3189. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/1892699875/ADBBFDAE65BE4F80PQ/1?accountid=17116>.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2023. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 19. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-393-6.
- SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ, 2023. *Podvojný účetnictví 2023*. 29. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-3980-4.
- ŠINDELÁŘ, Michal a Libuše MÜLLEROVÁ, 2022. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností: pro všechny s.r.o. a a.s.* Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3459-5.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2021. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3., aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3184-6.
- VYCHOPEŇ, Jiří, 2023. *Nemovité věci v podnikání*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-661-7.

Seznam příloh

Příloha A	Náležitosti inventurního soupisu	89
Příloha B	Odpisové skupiny a doba odpisování majetku	90
Příloha C	Roční odpisová sazba – rovnoměrný odpis	91
Příloha D	Roční odpisová sazba – rovnoměrný odpis zvýšené odpisování v 1. roce	92
Příloha E	Koeficienty pro zrychlené odpisování	93
Příloha F	Doba odpisování pro DNM do r. 2020	94
Příloha G	Výpočet daňových odpisů	95
Příloha H	Výpočet časových účetních odpisů rovnoměrných a zrychlených (SYD)	98
Příloha I	Porovnání rovnoměrných účetních a zrychlených daňových odpisů	102
Příloha J	Porovnání účetních zrychlených a daňových rovnoměrných odpisů	106

Příloha A **Náležitosti inventurního soupisu**

Inventurní soupis Inventarizace periodická/ průběžná Název účetní jednotky: Rozsah soupisu: účtová skupina <i>číslo</i>, Okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka: <i>datum</i> <i>název</i>								
SU	AU	Název účtu	Účetní stav	Skutečný stav	Inventurní rozdíl	Zúčtovatelný rozdíl	Způsob skutečných (F/D)	zjištění stavů

Rozhodný den: *datum (okamžik, ke kterému se zjišťují skutečné stavy)*

Seznam příloh inventurního soupisu:

Vyjádření odpovědného pracovníka ke vzniklým inventurním rozdílům:

Návrh inventarizační komise na vypořádání inventurních rozdílů:

Zjištění a návrhy na opatření od inventarizační komise k inventarizovanému majetku:

Okamžik zahájení inventury:

Okamžik provedení inventury:

Členové inventarizační komise: *jméno, podpis* *jméno, podpis*

Osoba odpovědná za zjištění *jméno* *podpis* *Datum (čas)*
skutečností:

Osoba odpovědná za provedení *jméno* *podpis* *Datum (čas)*
inventury:

Obrázek A1: vzor inventární karty

Zdroj: Vlastní zpracování.

Příloha B **Odpisové skupiny a doba odpisování majetku**

Tabulka B1: Odpisové skupiny a doba odpisování

odpisová skupina	minimální doba odpisování	Příklady dlouhodobého hmotného majetku (soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny dle hlavního funkčního předmětu)
1	3 roky	počítače, nástroje a nářadí, zařízení na vyvažování pneumatik, televizní kamery, měřicí kontrolní, zkušební a navigační přístroje, kancelářská technika
2	5 let	automobily osobní, nákladní, přívěsy, návěsy, kontejnery pracovní stroje, prodejní automaty, nábytek, spotřební elektronika, baterie a akumulátory; od 1. 7. 2022 nově dobíjecí stanice (přeřazeny ze 3. odpisové skupiny)
3	10 let	kovové montované stavby, trezory, kompresory na vzduch, klimatizace, kotle, výtahy, lodě, pěstitelské celky trvalých porostů s plodností nad 3 roky
4	20 let	budovy ze dřeva a plastů, oplocení, plynové a elektrické přípojky, vnější osvětlení budov, energetická výrobní díla, konstrukce vinic
5	30 let	zpravidla budovy a stavby: výrobní budovy, studny, vrty, mosty, silnice, dálnice
6	50 let	budovy hotelů a podobných ubytovacích zařízení, administrativní budovy, budovy pro společenské a kulturní účely

Zdroj: Vlastní zpracování dle Marková (2023).

Příloha C **Roční odpisová sazba – rovnoměrný odpis**

Tabulka C1: Maximální roční odpisová sazba pro hmotný majetek odpisovaný rovnoměrně prostřednictvím základních odpisových sazeb

Odpisová skupina	% sazba pro 1. rok odpisování	% sazba pro další roky odpisování	% sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Vlastní zpracování dle Marková (2023).

Příloha D **Roční odpisová sazba – rovnoměrný odpis zvýšené odpisování v 1. roce**

Tabulka D1: Roční odpisové sazby rovnoměrného daňového odpisování

Odpisová skupina	% sazba pro 1. rok odpisování	% sazba pro další roky odpisování	% sazba pro zvýšenou vstupní cenu
Zvýšený odpis v prvním roce o 20 %: použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví – § 31 b:			
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10
Zvýšený odpis v prvním roce o 15 %: poplatník, který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení určených druhotných surovin – § 31 c:			
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10
Zvýšený odpis v prvním roce o 10 %: poplatník, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku zatříděného dle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3, s výjimkou majetku, pro který byla použita zvýšená sazba 15% nebo 20% – § 31 d:			
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Vlastní zpracování dle Marková (2023).

Příloha E **Koeficienty pro zrychlené odpisování**

Tabulka E1: Koeficienty pro zrychlené odpisování

odpisová skupina	koeficient v 1. roce odpisování	koeficient v dalších letech odpisování	koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Vlastní zpracování dle Marková (2023).

Příloha F **Doba odpisování pro DNM do r. 2020**

Tabulka F1: Doba odpisování DNM do r. 2020

druh DNM	doba odpisování v měsících
DNM se smlouvou na dobu určitou	dle doby sjednané v kupní smlouvě, maximálně dle dob uvedených níže:
audiovizuální díla	18
software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36
zřizovací výdaje	60
goodwill	není DHM, dle § 23 ZDP 180 měsíců
povolenky na emise	—
ostatní nehmotný majetek	72

Zdroj: Vlastní zpracování dle Česko (1992a).

Příloha G Výpočet daňových odpisů

Rovnoměrné daňové odpisy jsou spočítány dle vzorce (7), zrychlené daňové odpisy dle vzorců (8), (9) a (10).

Tabulka G1: Mimořádné daňové odpisy HIM2321

HIM2321	daňový odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2020	2 814,00	53 452,14
2021	32 830,00	20 622,14
2022	20 622,14	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka G2: Rovnoměrné daňové odpisy / rovnoměrné daňové odpisy se zvýšeným odpisem v 1. roce HIM2321³

HIM 2321	doba odpisování	% sazba (%sazba zvýšený odpis)	bez zvýšení v 1. roce		zvýšený odpis v 1. roce	
			daňový odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)	daňový odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2020	1	11 (21)	6 190,00	50 076,14	11 816,00	44 450,14
2021			0	50 076,14	0	44 450,14
2022	2	22,25 (19,75)	12 520,00	37 556,14	11 113,00	33 337,14
2023	3	22,25 (19,75)	12 520,00	25 036,14	11 113,00	22 224,14
2024	4	22,25 (19,75)	12 520,00	12 516,14	11 113,00	11 111,14
2025	5	22,25 (19,75)	12 516,14	0	11 111,14	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka G3: Zrychlené daňové odpisy se zvýšeným odpisem v 1. roce HIM2321

HIM 2321	doba odpisování	koeficient	daňový odpis (zvýšený 1. rok o 10%) (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2020	1	5	16 880,00	39 386,14
2021			0	39 386,14
2022	2	6	15 755,00	23 631,14
2023	3	6	11 817,00	11 814,14
2024	4	6	7 888,00	3 926,14
2025	5	6	3 926,14	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

³ Pro možnost porovnání alternativ daňových odpisů je v roce 2021 též přerušeno daňové odpisování.

Tabulka G4: Rovnoměrné daňové odpisy AUT375

AUT375	doba odpisování	sazba (%)	odpis rovnoměrný (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2022	1		86 364	698 759
2023	2	22,25	174 690	524 069
2024	3	22,25	174 690	349 379
2025	4	22,25	174 690	174 688
2026	5	22,25	174 688	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka G5: Rovnoměrné daňové odpisy / rovnoměrné daňové odpisy se zvýšeným odpisem v 1. roce AUT373⁴

HIM 2321	doba odpisování	% sazba (% sazba zvýšený odpis)	bez zvýšení v 1. roce		zvýšený odpis v 1.roce	
			daňový odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)	daňový odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2020	1	11 (21)	129 269,00	1 045 902,25	246 786,00	928 385,25
2021			0	1 045 902,25	0	928 385,25
2022	2		130 738,00	915 164,25	116 049,00	812 336,25
daňová zůstatková cena			915 164,25		812 336,25	

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka G6: Zrychlené daňové odpisy se zvýšeným odpisem v 1. roce AUT373

HIM2321	doba odpisování	koeficient	daňový odpis (Kč) (zvýšený 1. rok o 10%)	zůstatková cena (Kč)
2020	1	5	352 552,00	822 619,25
2021			0	822 619,25
2022	2	6	164 524,00	658 095,25
zůstatková cena			658 095,25	

Zdroj: Vlastní zpracování.

⁴ Pro možnost porovnání alternativ daňových odpisů je v roce 2021 též přerušeno daňové odpisování.

Příloha H **Výpočet časových účetních odpisů rovnoměrných a zrychlených (SYD)**

Rovnoměrné účetní odpisy jsou spočítány dle vzorce (1), zrychlené účetní odpisy dle vzorců (4) a (5).

Účetní odpisy jsou uplatněny od měsíce následujícího po zařazení DHM do evidence majetku.

Tabulka H1: Účetní odpis HIM244, účetní ocenění 45 457 Kč, zařazen do evidence 30. 4. 2021

rok	měsíců	rovnoměrný časový odpis		zrychlený odpis metoda SYD		
		odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)	SYD (%)	odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2021	8	10 102,00	35 355,00	50	15 153,00	30 304,00
2022	12	15 153,00	20 202,00	33,33	17 678,00	12 626,00
2023	12	15 153,00	5 049,00	16,67	10 102,00	2 524,00
2024	4	5 049,00	0	16,67	2 524,00	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka H2: Účetní odpis HIM2321, účetní ocenění 56 266,14 Kč, zařazen do evidence 11. 11. 2020

rok	měsíců	rovnoměrný časový odpis		zrychlený odpis metoda SYD		
		odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)	SYD (%)	odpis (Kč)	odpis (Kč)
2020	1	938	55 328,14	33,33	1 563,00	54 703,14
2021	12	11 254,00	44 074,14	26,67	18 443,00	36 260,14
2022	12	11 254,00	32 820,14	20	14 692,00	21 568,14
2023	12	11 254,00	21 566,14	13,33	10 941,00	10 627,14
2024	12	11 254,00	10 312,14	6,67	7 190,00	3 437,14
2025	11	10 312,14	0	6,67	3 437,14	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka H3: Účetní odpis AUT375, účetní ocenění 785 123,96 Kč, zařazen do evidence 18. 10. 2022

rok	měsíců	rovnoměrný časový odpis		zrychlený odpis metoda SYD		
		odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)	SYD (%)	odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2022	2	26 171,00	758 952,96	33,33	43 618,00	741 505,96
2023	12	157 025,00	601 927,96	26,67	252 985,00	488 520,96
2024	12	157 025,00	444 902,96	20,00	200 643,00	287 877,96
2025	12	157 025,00	287 877,96	13,33	148 302,00	139 575,96
2026	12	157 025,00	130 852,96	6,67	95 960,00	43 615,96
2027	10	130 852,96	0	6,67	43 615,96	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka H4: Účetní odpis AUT373, účetní ocenění 1 175 171,25 Kč, zařazen do evidence 3. 2. 2020

rok	měsíců	rovnoměrný časový odpis		zrychlený odpis metoda SYD		
		odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)	SYD (%)	odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2020	10	195 862,00	979 309,25	33,33%	326 437,00	848 734,25
2021	12	235 035,00	744 274,25	26,67%	326 437,00	522 297,25
2022	2		744 274,25	20,00%	52 230,00	470 067,25
2022	zůstatková cena					

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka H5: Účetní odpis AUT373, účetní ocenění 1 175 171,25 Kč, zařazen do evidence 3. 2. 2020 (bez vyřazení)

rok	měsíců	rovnoměrný časový odpis		zrychlený odpis metoda SYD		
		odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)	SYD (%)	odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2020	10	195 862,00	979 309,25	33,33	326 437,00	848 734,25
2021	12	235 035,00	744 274,25	26,67	326 437,00	522 297,25
2022	12	235 035,00	509 239,25	20,00	248 092,00	274 205,25
2023	12	235 035,00	274 204,25	13,33	169 747,00	104 458,25
2024	12	235 035,00	39 169,24	6,67	91 403,00	13 055,24
2025	2	39 169,00	0	6,67	13 055,24	0 00

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka H6: Účetní odpis AUT373, účetní ocenění 1 175 171,25 Kč, zařazen do evidence 3. 2. 2020 (bez vyřazení)

rok	měsíců	rovnoměrný časový odpis		zrychlený odpis metoda SYD		
		odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)	SYD (%)	odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2020	10	195 862,00	979 309,25	33,33	326 437,00	848 734,25
2021	12	235 035,00	744 274,25	26,67	326 437,00	522 297,25
2022	12	235 035,00	509 239,25	20,00	248 092,00	274 205,25
2023	12	235 035,00	274 204,25	13,33	169 747,00	104 458,25
2024	12	235 035,00	39 169,24	6,67	91 403,00	13 055,24

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka H7: Účetní odpis HIM11001, účetní ocenění 740 476,77 Kč, zařazen do evidence 30.6.2014

rok	měsíců	rovnoměrný časový odpis		zrychlený odpis metoda SYD		
		odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)	SYD (%)	odpis (Kč)	zůstatková cena (Kč)
2014	6	12 342,00	728 134,77	6,45	23 887,00	716 589,77
2015	12	24 683,00	703 451,77	6,24	46 977,00	669 612,77
2016	12	24 683,00	678 768,77	6,02	46 385,00	623 227,77
2017	12	24 683,00	654 085,77	5,81	43 792,00	579 435,77
2018	12	24 683,00	629 402,77	5,59	42 200,00	537 235,77
2019	12	24 683,00	604 719,77	5,38	40 607,00	496 628,77
2020	12	24 683,00	580 036,77	5,16	39 015,00	457 613,77
2021	12	24 683,00	555 353,77	4,95	37 422,00	420 191,77
2022	12	24 683,00	530 670,77	4,73	35 830,00	384 361,77
2023	12	24 683,00	505 987,77	4,52	34 238,00	350 123,77
2024	12	24 683,00	481 304,77	4,30	32 645,00	317 478,77
2025	12	24 683,00	456 621,77	4,09	31 053,00	286 425,77
2026	12	24 683,00	431 938,77	3,87	29 460,00	256 965,77
2027	12	24 683,00	407 255,77	3,66	27 868,00	229 097,77
2028	12	24 683,00	382 572,77	3,44	26 275,00	202 822,77
2029	12	24 683,00	357 889,77	3,23	24 683,00	178 139,77
2030	12	24 683,00	333 206,77	3,01	23 090,00	155 049,77
2031	12	24 683,00	308 523,77	2,80	21 498,00	133 551,77
2032	12	24 683,00	283 840,77	2,58	19 906,00	113 645,77
2033	12	24 683,00	259 157,77	2,37	18 313,00	95 332,77
2034	12	24 683,00	234 474,77	2,15	16 721,00	78 611,77
2035	12	24 683,00	209 791,77	1,94	15 129,00	63 482,77
2036	12	24 683,00	185 108,77	1,72	12 740,00	50 742,77
2037	12	24 683,00	160 425,77	1,51	11 147,00	39 595,77
2038	12	24 683,00	135 742,77	1,29	10 351,00	29 244,77
2039	12	24 683,00	111 059,77	1,08	8 759,00	20 485,77
2040	12	24 683,00	86 376,77	0,86	7 166,00	13 319,77
2041	12	24 683,00	61 693,77	0,65	5 574,00	7 745,77
2042	12	24 683,00	37 010,77	0,43	3 982,00	3 763,77
2043	12	24 683,00	12 327,77	0,22	2 389,00	1 374,77
2044	6	12 327,77	0	0,22	1 374,77	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Porovnání rovnoměrných účetních a zrychlených daňových odpisů

Tabulka I1: HIM2321 rovnoměrné účetní a zrychlené daňové odpisy

rok	rovnoměrný odpis účetní (Kč)		zrychlený odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	938	55 328	11 254	45 012	10 316	-10 316
2021	11 254	44 074	18 005	27 007	6 751	-6 751
2022	11 254	32 820	13 504	13 503	2 250	-2 250
2023	11 254	21 566	9 003	4 500	-2 251	2 251
2024	11 254	10 312	4 500	0	-6 754	6 754

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka I2: HIM2321 se zvýš. odpisem v 1. roce o 10 % rovnoměrné účetní a zrych. daňové odpisy

rok	rovnoměrný odpis účetní (Kč)		zrychlený odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	938	55 328	16 880	39 386	15 942	-15 942
2021	11 254	44 074	15 755	23 631	4 501	-4 501
2022	11 254	32 820	11 817	11 814	563	-563
2023	11 254	21 566	7 888	3 926	-3 366	3 366
2024	11 254	10 312	3 926	0	-7 328	-7 328

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka I3: HIM2321 s přerušením daň. odpis. v r. 2021 rovnoměrné účetní a zrych. daň. odpisy

rok	rovnoměrný odpis účetní (Kč)		zrychlený odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	938	55 328	11 254	45 012	10 316	-10 316
2021	11 254	44 074	0	45 012	-11 254	11 254
2022	11 254	32 820	18 005	27 007	6 751	-6 751
2023	11 254	21 566	13 504	13 503	2 250	-2 250
2024	11 254	10 312	9 003	4 500	-2 251	2 251

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 14: HIM2321 se zvýšeným odpisem v 1. roce o 10 % a přerušeným odpisem v roce 2021 rovnoměrné účetní a zrychlené daňové odpisy

rok	rovnoměrný odpis účetní (Kč)		zrychlený odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	938	55 328	16 880	39 386	15 972	-15 972
2021	11 254	44 074	0	39 386	-11 254	11 254
2022	11 254	32 820	15 755	23 631	4 501	-4 501
2023	11 254	21 566	11 817	11 814	563	-563
2024	11 254	10 312	7 888	3 926	-3 366	3 366

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 15: AUT375 rovnoměrné účetní a zrychlené daňové odpisy

rok	rovnoměrný odpis účetní (Kč)		zrychlený odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2022	26 171	758 952	157 025	628 098	+130 854	-130 854
2023	157 025	601 927	251 240	376 858	+94 215	-94 215
2024	157 025	444 902	188 249	188 609	+31 224	-31 224

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 16: AUT373 rovnoměrné účetní a zrychlené daňové odpisy

rok	rovnoměrný odpis účetní (Kč)		zrychlený odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	195 862	979 309	235 035	940 136	39 173	-39 173
2021	235 035	744 274	376 055	564 081	141 020	-141 020
2022	235 035	509 239	282 041	282 040	47 006	-47 006
2023	235 035	274 204	188 028	94 012	-47 007	47 007
2024	235 035	39 169	94 012	0	-141 023	141 023

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 17: AUT373 se zvýšeným odpisem v 1. roce o 10 % rovnoměrné účetní a zrychlené daňové odpisy

rok	rovnoměrný odpis účetní (Kč)		zrychlený odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	195 862	979 309	352 552	822 619	+156 690	-156 690
2021	235 035	744 274	329 048	493 571	+94 013	-94 133
2022	235 035	509 239	246 786	246 785	+11 751	-11 751
2023	235 035	274 204	164 524	82 261	-70 511	+70 511
2024	235 035	39 169	82 261	0	-152 773	+152 773

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 18: AUT373 s přerušením daňového odpisování v r. 2021 rovnoměrné účetní a zrychlené daňové odpisy

rok	rovnoměrný odpis účetní (Kč)		zrychlený odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	195 862	979 309	235 035	940 136	39 173	-39 173
2021	235 035	744 274	0	940 136	-235 035	235 035
2022	235 035	509 239	376 055	564 081	141 020	-141 020
2023	235 035	274 204	282 041	282 040	47 006	-47 006
2024	235 035	39 169	188 028	94 012	-47 007	47 007

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 19: AUT373 se zvýšeným odpisem v 1. roce o 10% a přerušením daňového odpisování v r. 2021 rovnoměrné účetní a zrychlené daňové odpisy

rok	rovnoměrný odpis účetní (Kč)		zrychlený odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	195 862	979 309	352 552	822 619	156 690	-156 690
2021	235 035	744 274	0	822 619	-235 035	235 035
2022	235 035	509 239	329 048	493 571	94 013	-94 013
2023	235 035	274 204	246 786	246 786	11 751	-11 751
2024	235 035	39 169	164 524	82 262	-70 511	70 511

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka I10: HIM11001 rovnoměrné účetní a zrychlené daňové odpisy

rok	rovnoměrný odpis účetní (Kč)		zrychlený odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	24 683	580 036	39 492	454 156	14 809	-14 809
2021	24 683	555 353	37 847	416 309	13 164	-13 164
2022	24 683	530 670	36 201	380 108	11 518	-115 818
2023	24 683	505 987	34 556	345 552	9 873	-9 873
2024	24 683	481 304	32 910	312 642	8 227	-8 227

Zdroj: Vlastní zpracování.

Příloha J **Porovnání účetních zrychlených a daňových rovnoměrných odpisů**

Tabulka J1: HIM2321 zrychlené účetní a rovnoměrné daňové odpisy

rok	zrychlený odpis účetní (SYD) (Kč)		rovnoměrný odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	1 563	54 703	6 190	50 076	+4 627	-4 627
2021	18 443	36 260	12 520	37 556	-5 923	+5 923
2022	14 692	21 568	12 520	25 036	-2 172	+2 172
2023	10 941	10 627	12 520	12 516	+1 579	-1 579
2024	7 190	3 437	12 516		+5 326	-5 326

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka J2: HIM2321 se zvýšeným odpisem v 1. roce o 10 % zrychlené účetní a rovnoměrné daňové odpisy

rok	zrychlený odpis účetní (SYD) (Kč)		rovnoměrný odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	1 563	54 703	11 816	44 450	10 253	-10 253
2021	18 443	36 260	11 113	33 337	-7 330	7 330
2022	14 692	21 568	11 113	22 224	-3 579	3 579
2023	10 941	10 627	11 113	11 111	172	-172
2024	7 190	3 437	11 111	0	3 921	-3 921

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka J3: HIM2321 s přerušením daňového odpisování v r. 2021 zrychlené účetní a rovnoměrné daňové odpisy

rok	zrychlený odpis účetní (SYD) (Kč)		rovnoměrný odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	1 563	54 703	6 190	50 076	4 627	-4 627
2021	18 443	36 260	0	50 076	-18 443	18 443
2022	14 692	21 568	12 520	37 556	-2 172	2 172
2023	10 941	10 627	12 520	25 036	1 579	-1 579
2024	7 190	3 437	12 520	12 516	5 330	-5 330

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka J4: HIM2321 se zvýšeným odpisem v 1. roce o 10 % a přerušeným odpisem v r. 2021 zrychlené účetní a rovnoměrné daňové odpisy

rok	zrychlený odpis účetní (SYD) (Kč)		rovnoměrný odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	1 563	54 703	11 816	44 450	10 253	-10 253
2021	18 443	36 260	0	44 450	-18 443	18 443
2022	14 692	21 568	11 113	33 337	-3 579	3 579
2023	10 941	10 627	11 113	22 224	172	-172
2024	7 190	3 437	11 113	11 111	3 923	-3 923

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka J5: AUT375 zrychlené účetní a rovnoměrné daňové odpisy

rok	zrychlený odpis účetní (SYD)		rovnoměrný odpis daňový		rozdíl (daňový oproti účetnímu)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2022	43 618	741 505	86 364	698 759	42 746	-42 746
2023	252 985	488 520	174 690	524 069	-78 295	78 295
2024	200 643	287 877	174 690	349 379	-25 953	25 953

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka J6: AUT373 zrychlené účetní a rovnoměrné daňové odpisy

rok	zrychlený odpis účetní (SYD) (Kč)		rovnoměrný odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	326 437	848 734	129 269	1 045 902	-197 168	197 168
2021	326 437	522 297	261 476	784 426	-64 961	64 961
2022	248 092	274 205	261 476	522 950	13 384	-13 384
2023	169 747	104 458	261 476	261 474	91 729	-91 729
2024	91 403	13 055	261 474	0	170 071	-170 071

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka J7: AUT373 se zvýšeným odpisem v 1. roce o 10 % zrychlené účetní a rovnoměrné daňové odpisy

rok	zrychlený odpis účetní (SYD) (Kč)		rovnoměrný odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	326 437	848 734	246 786	928 385	-79 651	79 651
2021	326 437	522 297	232 097	696 288	-94 340	94 340
2022	248 092	274 205	232 097	464 191	-15 995	15 995
2023	169 747	104 458	232 097	232 094	62 350	-62 350
2024	91 403	13 055	232 094	0	140 691	-140 691

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka J8: AUT373 s přerušením daňového odpisování v r. 2021 zrychlené účetní a rovnoměrné daňové odpisy

rok	zrychlený odpis účetní (SYD) (Kč)		rovnoměrný odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	326 437	848 734	129 269	1 045 902	-197 168	197 168
2021	326 437	522 297		1 045 902	-326 437	326 437
2022	248 092	274 205	261 476	784 426	13 384	-13 384
2023	169 747	104 458	261 476	522 950	91 729	-91 729
2024	91 403	13 055	261 476	261 474	170 073	-170 703

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka J9: AUT373 se zvýšeným odpisem v 1. roce o 10 % a přerušením daňového odpisování v r. 2021 zrychlené účetní a rovnoměrné daňové odpisy

rok	zrychlený odpis účetní (SYD) (Kč)		rovnoměrný odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	326 437	848 734	246 786	928 385	-79 651	79 651
2021	326 437	522 297		928 385	-326 437	326 437
2022	248 092	274 205	232 097	696 288	-15 995	15 995
2023	169 747	104 458	232 097	464 191	62 350	-62 350
2024	91 403	13 055	232 097	232 094	140 694	-140 694

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka J10: HIM11001 zrychlené účetní a rovnoměrné daňové odpisy

rok	zrychlený odpis účetní (SYD) (Kč)		rovnoměrný odpis daňový (Kč)		rozdíl (daňový oproti účetnímu) (Kč)	
	odpis	zůstatková cena	odpis	zůstatková cena	odpis	vliv na ZD
2020	39 015	457 613	25 177	579 047	-13 838	13 838
2021	37 422	420 191	25 177	553 870	-12 245	245 739
2022	35 830	384 361	25 177	528 693	-10 653	10 653
2023	34 238	350 123	25 177	503 516	-9061	9 061
2024	32 645	317 478	25 177	478 339	-7468	7 468

Zdroj: Vlastní zpracování.