

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Komparace technického zhodnocení, oprav a tvorby rezervy na opravy  
dlouhodobého hmotného majetku

Comparison of Technical Improvement, Repairs and Creation of Reserves for Repairs of  
Tangible Fixed Assets

Student:

Kamila Hamšíková

Vedoucí bakalářské práce:

prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2019

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a daní

## Zadání bakalářské práce

Student: **Kamila Hamšíková**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Téma: **Komparace technického zhodnocení, oprav a tvorby rezervy na opravy  
dlouhodobého hmotného majetku  
Comparison of Technical Improvement, Repairs and Creation of  
Reserves on Repairs of Tangible Fixed Assets**

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku
3. Komparace technického zhodnocení, oprav a tvorby rezervy na opravy
4. Zhodnocení možných řešení z účetního a daňového pohledu
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 424 s. ISBN 978-80-7554-121-5.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. vyd. Praha: 1. VOX, 2017. 360 s. ISBN 978-80-87480-55-7.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 352 s. ISBN 978-80-7554-063-8.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 10.05.2019



---

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry

---

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty



## Obsah

1	Úvod.....	4
2	Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku.....	5
2.1	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku .....	8
2.2	Odpisování.....	10
2.3	Péče o majetek v průběhu jeho užívání .....	17
2.3.1	Opravy.....	17
2.3.2	Rezervy na opravy.....	18
2.3.3	Technické zhodnocení.....	23
3	Komparace technického zhodnocení, oprav a tvorby rezervy na opravy.....	27
3.1	Oprava nemovitosti.....	28
3.2	Tvorba rezervy na opravu nemovitosti.....	29
3.3	Technické zhodnocení nemovitosti .....	32
3.4	Oprava a technické zhodnocení nemovitosti .....	33
4	Zhodnocení možných řešení z účetního a daňového pohledu.....	35
5	Závěr.....	45
	Seznam použité literatury .....	47
	Seznam zkratk .....	49
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 Úvod

Každý podnik využívá ke své činnosti důležitou složku aktiv – dlouhodobý majetek, na jehož základě je schopen provozovat svou podnikatelskou činnost. Především ve výrobních podnicích se tohoto majetku vyskytuje spousta ve formě dlouhodobého hmotného majetku, pomocí něhož podnik vyrábí výrobky určené k prodeji, ze kterých plynou hlavní výnosy. O tento majetek je potřeba v průběhu jeho ekonomické životnosti pečovat, a to především prostřednictvím oprav a technického zhodnocení.

Oprava a technické zhodnocení jsou častým předmětem sporu, a to z důvodu, že v praxi nebývá snadné a jednoznačné je odlišit. Správné určení tohoto zásahu je však důležité k promítnutí do výsledku hospodaření a tím ovlivnění základu daně a daňové povinnosti.

Problematikou technického zhodnocení, oprav a rezervy tvořené na opravu se zabývá bakalářská práce. Jejím cílem je komparace jednotlivých možností na daném dlouhodobém hmotném majetku společnosti a zhodnocení, jakým způsobem je pro společnost nejvýhodnější pečovat o majetek se zaměřením na účetní a daňové souvislosti.

Teoretická část je zaměřena na uvedení do dané problematiky prostřednictvím studia různých literárních zdrojů. Jejím obsahem je vymezení dlouhodobého hmotného majetku z hlediska účetních a daňových předpisů, způsoby pořízení a odpisování majetku. Dále se zabývá péčí o majetek v průběhu jeho užívání, kterou je oprava a technické zhodnocení. Také je zaměřena na možnost předvídat a plánovat opravy v dlouhodobém časovém horizontu prostřednictvím tvorby rezervy na opravy.

Praktická část aplikuje řešenou problematiku na podmínky společnosti. Jsou zde posouzeny jednotlivé úpravy majetku charakteru technického zhodnocení a opravy, výpočet jejich celkových nákladů, vykázání v účetnictví a jejich vliv na výši odpisů. Na danou opravu je také vytvořena rezerva a znázorněna její tvorba, čerpání a rozpuštění v účetnictví. Je provedeno zhodnocení možných řešení prostřednictvím analýzy výkazu zisku a ztráty jednotlivých variant. Na jejím základě je posouzen vliv na výsledek hospodaření, základ daně a daň z příjmů, a je navrženo nejvhodnější řešení pro danou společnost.

## 2 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek je nepostradatelnou součástí každé účetní jednotky, která ho používá ke své obchodní činnosti za účelem dosažení výnosů z podnikání a současně usnadnění pracovního procesu. Jedná se tedy o nejméně likvidní majetek v podobě dlouhodobě vázaného kapitálu. Dlouhodobý hmotný majetek, jak již vyplývá z názvu, je majetek hmotného charakteru s dobou použitelnosti delší než 1 rok, který se postupně opotřebovává. V účetnictví je zachycen v účtové třídě 0 – *Dlouhodobý majetek*, konkrétně v účtových skupinách 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*, 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* a 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*.

Při řešení problematiky dlouhodobého hmotného majetku je zapotřebí si uvědomit, zda je vnímána z pohledu účetních předpisů, daňové problematiky nebo v souvislosti s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS.

### **Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z účetního hlediska**

Z hlediska účetních předpisů se mezi dlouhodobý hmotný majetek řadí majetkové složky movitého charakteru, jejichž doba použitelnosti činí minimálně 1 rok, s výjimkou pozemků a staveb. (Kolektiv autorů, 2018) Pro zařazení je také rozhodující výše jeho ocenění, určeného účetní jednotkou, při respektování principů významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku, stanovené ve vnitropodnikové směrnici. (Běhounek, 2009)

### ***Stavby***

Patří do hmotného majetku vždy, bez ohledu na vstupní cenu a dobu použitelnosti. Stavbou se rozumí veškerá stavební díla, kterými jsou např. budovy, důlní díla, otvírky nových lomů a pískoven, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky, které vznikají stavební nebo montážní technologií. (Prudký a Lošťák, 2017)

### ***Hmotné movité věci a jejich soubory***

Jedná se o odpisovaný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a s výší ocenění přesahující limitní hranici určenou účetní jednotkou. (Dušek, 2015) Pokud majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok nepřesáhne hodnotové vymezení rozhodné pro zařazení mezi majetek dlouhodobý, je považován za drobný hmotný majetek, který se zahrnuje přímo do nákladů.

Výjimku tvoří předměty z drahých kovů, které jsou hmotným majetkem bez ohledu na výši jejich ocenění. (Kolektiv autorů, 2018)

### ***Pěstitelské celky trvalých porostů***

Mezi dlouhodobý hmotný majetek patří trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí a dále:

- ovocné stromy, které jsou vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha s hustotou nejméně 90 stromů na 1 ha,
- ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha s hustotou přesahující nejméně 1 000 keřů na 1 ha. (Prudký a Lošťák, 2017)

### ***Dospělá zvířata a jejich skupiny***

Za dlouhodobý hmotný majetek jsou považovány, pokud doba jejich použitelnosti přesahuje 1 rok a jejichž vstupní cena překročila hranici určenou účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví. O dospělých zvířatech a jejich skupinách s výši ocenění nižší, než je hranice stanovená účetní jednotkou, se pak účtuje jako o zásobách. (Kolektiv autorů, 2018)

### ***Pozemky***

Jsou součástí dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na výši jejich ocenění, pokud nejsou pořizovány účetní jednotkou, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí. (Kolektiv autorů, 2018).

### ***Jiný dlouhodobý hmotný majetek***

Bez ohledu na výši ocenění zahrnuje:

- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části,
  - umělecká díla, která nejsou součástí stavby,
  - sbírky a movité kulturní památky,
  - věcná břemena k pozemku a stavbě, pokud nejsou součástí ocenění stavby nebo zásob.
- (Kolektiv autorů, 2018)



## **Vymezení hmotného majetku z daňového hlediska**

Vymezení hmotného majetku z hlediska zákona o daních z příjmů je předmětem § 26 odst. 2 ZDP. Hmotný majetek definuje poněkud úžeji na rozdíl od účetních předpisů, a to z důvodu, že ne každý majetek, který je účetními předpisy považován za dlouhodobý hmotný majetek, je současně i majetkem hmotným z pohledu zákona o daních z příjmů. (Kolektiv autorů, 2018) Pro hmotný majetek se z hlediska zákona o daních z příjmů vymezuje výše vstupní ceny hmotného majetku 40 000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. (Kout a Líbal, 2017) Nejsou-li podmínky splněny, jedná se o drobný hmotný majetek nebo spotřební materiál. (Prudký a Lošťák, 2017)

### ***Samostatné movité věci***

Movité věci se samostatným technicko-ekonomickým určením, s oceněním vyšším než 40 000 Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok. Pro zařazení souboru movitých věcí mezi majetek hmotný je rozhodující celkové ocenění souboru věcí, které spolu souvisí. (Kolektiv autorů, 2018)

### ***Budovy, domy a jednotky***

Jsou hmotným majetkem bez ohledu na vstupní cenu. (Sedláček, 2004)

### ***Stavby***

Výjimku tvoří provozní důlní díla, drobné stavby na pozemcích vyhrazených k plnění funkcí lesa a oplocení pro zajišťování lesní výroby a myslivosti. (Kolektiv autorů, 2018)

### ***Pěstitelské celky trvalých porostů***

Porosty patří do kategorie hmotného majetku bez ohledu na výši vstupní ceny s dobou plodnosti delší než 3 roky. Hmotným majetkem se stávají při současném splnění podmínek stanovených v § 26 odst. 9 zákona o daních z příjmů, tedy:

- ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku s výměrou přesahující 0,25 ha a s hustotou nejméně 90 stromů na 1 ha,
- ovocné keře vysázené na souvislém pozemku s výměrou nad 0,25 ha a s hustotou minimálně 1 000 keřů na 1 ha,
- chmelnice a vinice. (Prudký a Lošťák, 2017)

### ***Dospělá zvířata a jejich skupiny***

Hmotným majetkem se stávají, pokud je vstupní cena vyšší než 40 000 Kč. (Kolektiv autorů, 2018)

### ***Jiný majetek***

Patří zde zejména:

- technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, jestliže nezvyšují ocenění a zůstatkovou cenu hmotného majetku,
- technické rekultivace,
- výdaje financované uživatelem, které jsou součástí ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu a které spolu s kupní cenou převyšují hodnotu majetku 40 000 Kč. (Kolektiv autorů, 2018)

## **2.1 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku**

Dlouhodobý majetek je pořizován několika způsoby, a to zejména:

- koupí za hotové,
- pořízením na fakturu,
- nabytím práv k výsledkům duševní a tvořivé činnosti,
- pořízením formou finančního leasingu,
- vytvořením vlastní činností,
- přeřazením z osobního užívání do obchodního majetku individuálního podnikatele,
- přijatým vkladem od jiné osoby,
- bezúplatnou formou,
- převodem podle zvláštních právních předpisů.

V souvislosti se zvoleným způsobem pořízení a z důvodu bezchybného uplatňování odpisů a správného zobrazení finanční situace podniku je třeba správně stanovit vstupní cenu majetku. Majetek oceňujeme dle § 25 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Prvním způsobem ocenění dlouhodobého hmotného majetku a také technického zhodnocení je ocenění pořizovací cenou, kterou se oceňuje hmotný majetek nabytý úplatně. Je to cena, za kterou byl majetek a technické zhodnocení pořízeny, včetně nákladů souvisejících

s jeho pořízením (např. clo, spotřební daň). Mezi položky tvořící součást ocenění dlouhodobého majetku patří:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (správní poplatky, odměny za poradenské služby),
- úroky z úvěru a zápůjček,
- výdaje na průzkumné, geologické a projektové práce (clo, dopravné, montáž),
- náklady vynaložené na licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku,
- náklady na vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě,
- financování nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci,
- náklady na zkoušky před uvedením majetku do provozu. (Ryneš, 2017)

Naopak jako součást ocenění dlouhodobého majetku nesmí být zejména:

- náklady na opravy a údržbu majetku,
- kurzové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady na vybavení pořizovaného majetku zásobami,
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba. (Kolektiv autorů, 2018)

Souhrn kupní ceny majetku a vedlejších pořizovacích nákladů je pro plátce DPH rozhodující pro to, zda je splněn hodnotový limit pro zařazení do hmotného majetku. (Prudký a Lošťák, 2017)

Dalším způsobem oceňování dlouhodobého hmotného majetku je ocenění vlastními náklady u majetku pořízeného ve vlastní režii účetní jednotky. Vlastní náklady definuje zákon o účetnictví jako přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé (režijní) náklady, které se této výrobě či jiné činnosti týkají. (Ryneš, 2017)

Posledním možným způsobem pořízení majetku je oceňování reprodukční pořizovací cenou, kterou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Z hlediska účetnictví stačí obvykle pro stanovení ceny odborný odhad, ale z hlediska daňových předpisů je požadován znalecký odhad nebo cena podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Tento typ ocenění se používá převážně u majetku nabytého darováním, u bezúplatně nabytých předmětů po skončení finančního leasingu, u majetku nově zjištěného a v účetnictví nezachyceného a při vkladu majetku do podniku. (Ryneš, 2017)

## 2.2 Odpisování

Po získání a ocenění nově pořízeného hmotného majetku je třeba zvolit způsob odpisování, který si stanoví subjekt oprávněný majetek odpisovat. V rámci mé práce je třeba odpisování zmínit nejen kvůli běžně používanému dlouhodobému hmotnému majetku, ale také v případech, kdy dojde k technickému zhodnocení a mění se výše daňových odpisů.

Dlouhodobý hmotný majetek, jak již bylo uvedeno, není určen k jednorázové spotřebě, a z toho důvodu je postupné opotřebovávání přenášeno do účetnictví prostřednictvím odpisů na základě odpisového plánu. Odpisy se dělí na účetní a daňové. Vyjadřují v podstatě trvalé snížení aktuální účetní hodnoty majetku nepřímo prostřednictvím opravek, ke kterému dochází jeho používáním, morálním zastaráváním, korozi nebo neudržováním. Odpisy se provádějí po celou dobu ekonomické životnosti majetku, maximálně však do výše ocenění v účetnictví. (Děrgel, 2011) Pomocí odpisů dochází také k věrnému zobrazení účetní závěrky, jelikož se díky nim snižuje hodnota majetku bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. (Pilařová, 2007)

Majetek odpisují účetní jednotky mající vlastnické právo k majetku, hospodařící s majetkem státu nebo s majetkem územně samosprávných celků. Dále mohou majetek odpisovat osoby jiné než osoby vlastníci majetek, pokud se jedná o technické zhodnocení se souhlasem pronajímatele a technické zhodnocení majetku pořízeného finančním leasingem se souhlasem leasingové společnosti. Naopak se problematikou odpisování nemusí zabývat bytová družstva, jestliže určitý majetek neslouží k podnikání, a právnické osoby, které jsou vlastníky domů s byty v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů. (Kolektiv autorů, 2018; Pilařová, 2007)

Majetek, který se odpisuje, je definován v § 56 odst. 1 zákona č. 500/2002 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů:

- dlouhodobý hmotný majetek, který se odpisuje v průběhu jeho užívání,
- technické zhodnocení cizího hmotného majetku, pokud je účetní jednotka oprávněna účtovat a odpisovat technické zhodnocení,
- technické zhodnocení drobného hmotného majetku,
- soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako celek.

### Účetní odpisy

Jsou upraveny vnitropodnikovou směrnicí a odpisovým plánem, formu a techniku odpisování si účetní jednotka volí sama. Tyto odpisy vyjadřují konkrétní opotřebení majetku v průběhu času, kumulují se prostřednictvím opravek a počítají se do výše ceny majetku, ve kterém je oceněn v účetnictví. Jelikož účetní odpisy co nejvíce zohledňují dobu životnosti majetku, nesmí být doba odpisování kratší 1 roku. Maximální doba odpisování majetku však stanovena není. (Kolektiv autorů, 2018)

Z daňového hlediska, podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP, je lze zahrnout do základu daně pouze v případě, pokud není dlouhodobý hmotný majetek podle § 26 ZDP vymezen jako hmotný majetek. Jedná se tak například o hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí nepřevyšující vstupní cenu 40 000 Kč. (Kolektiv autorů, 2018; Ryneš, 2017)

Mezi základní techniky odpisování patří:

- časové odpisy (např. lineární či zrychlené), které se počítají s přesností na měsíce a nejlépe vystihují skutečné opotřebení majetku,
- výkonové odpisy, které se stanoví podle předpokládaného výkonu či objemu produkce,
- metoda komponentního odpisování, kterou lze použít pouze pro stavby, byty, nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí. (Kolektiv autorů, 2018; Děrgel, 2011)

Účetní odpisy se účtují na vrub účtu 551 – *Odpisy se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku*. (Kolektiv autorů, 2018; Podnikatel.cz)

V účetnictví může dojít také k rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy a z toho důvodu se musí upravit základ daně z příjmů o tento rozdíl, tj. pokud jsou účetní odpisy vyšší než odpisy daňové, základ daně se zvýší. V opačném případě se základ daně sníží. (Pilařová, 2011; Ryneš, 2017)

### **Daňové odpisy**

Nejsou povinností účetní jednotky, ale umožňují snížení základu daně z příjmů. Představují část pořizovací ceny hmotného majetku při překročení limitu 40 000 Kč, kterou lze uplatnit jako daňově uznatelný náklad. Daňové odpisy se závazně stanovují podle § 30, § 30a, § 31 nebo § 32 zákona o daních z příjmů. Doba odpisování se stanoví podle zařazení hmotného majetku do jedné z šesti odpisových skupin, vymezených přílohou č. 1 zákona o daních z příjmů, viz Tab. 2.1. (Děrgel, 2011)

<b>Odpisová skupina</b>	<b>Doba odpisování</b>
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Tab. 2.1

Zdroj: Daňové zákony, 2018

Mezi techniky daňových odpisů patří metoda rovnoměrného odpisování. Při počítání odpisů pomocí této metody budou roční odpisy ve stále stejné výši, s výjimkou zdaňovacího období, kdy byl majetek odpisován poprvé. Za určitých podmínek může být odpis v 1. roce zvýšen o 10%, 15% nebo 20% vstupní ceny pro 1–3 odpisovou skupinu a pouze za předpokladu, že je poplatník prvním odpisovatelem příslušného majetku. (Kolektiv autorů, 2018)

Roční odpisové sazby:

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Tab. 2.2

Zdroj: Daňové zákony, 2018

Zákon o daních z příjmů umožňuje odchýlení se od uvedených ročních odpisových sazeb, viz Tab. 2.2. Při použití nižších odpisových sazeb je možné prodloužit odpisování uplatněním nižší částky odpisů. Doba odpisování je zákonem o daních z příjmů považována za minimální, roční odpisové sazby jsou však vymezeny jako maximální. (Kolektiv autorů, 2018)

#### ***Roční odpis v prvním roce odpisování***

$$RO = \frac{VC}{100} \cdot ROS_{v \text{ prvním roce odpisování}}$$

#### ***Roční odpis v dalších letech odpisování***

$$RO = \frac{VC}{100} \cdot ROS_{v \text{ dalších letech odpisování}}$$

#### ***Roční odpis po provedeném technickém zhodnocení majetku***

$$RO = \frac{ZVC}{100} \cdot ROS_{pro \text{ zvýšenou vstupní cenu}}$$

*RO* – roční odpis

*VC* – vstupní cena

*ZVC* – zvýšená vstupní cena

*ROS* – roční odpisová sazba

Zdroj: (Kolektiv autorů, 2018)

Další metodou daňových odpisů jsou zrychlené odpisy, při kterých dochází k nerovnoměrnému odpisování majetku. V prvních letech odpisování je do nákladů promítnuta větší část hodnoty majetku, v dalších letech odpisování se pak výše uplatňovaných odpisů snižuje. (Kolektiv autorů, 2018) Při výpočtu jsou používány koeficienty přiřazené jednotlivým odpisovým skupinám, viz Tab. 2.3.

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Tab. 2.3

Zdroj: Daňové zákony, 2018

#### ***Roční odpis v prvním roce odpisování***

$$RO = \frac{VC}{K_1}$$

*RO* – roční odpis

*VC* – vstupní cena

*K<sub>1</sub>* – koeficient platný v 1.roce odpisování

Za určitých podmínek je poplatník oprávněn vypočtený odpis v prvním roce odpisování navýšit o 10%, 15% nebo 20%.

#### ***Roční odpis v dalších letech odpisování***

$$RO = \frac{2 \cdot ZC}{K_D - PLO}$$

*RO* – roční odpis

*ZC* – zůstatková cena

*K<sub>D</sub>* – koeficient platný v dalších letech odpisování

*PLO* – počet let, po které již byl majetek odpisován



Zůstatková cena je rozdílem vstupní ceny majetku a úhrnu uplatněných odpisů.

$$ZC = VC - \text{úhrn } RO$$

### ***Roční odpis po provedeném technickém zhodnocení majetku***

- a) v roce provedení technického zhodnocení, tj. v roce zvýšení zůstatkové ceny

$$RO = \frac{2 \cdot ZC_{\text{zvýšená}}}{K_{ZC}}$$

*RO* – roční odpis

*ZC* – zvýšená cena

*K<sub>ZC</sub>* – koeficient platný pro zvýšenou zůstatkovou cenu

- b) v dalších zdaňovacích obdobích

$$RO = \frac{2 \cdot ZC}{K_{ZC} - PLO_{ZC}}$$

*RO* – roční odpis

*ZC* – zůstatková cena

*K<sub>ZC</sub>* – koeficient platný pro zvýšenou zůstatkovou cenu

*PLO<sub>ZC</sub>* – počet let, po kterou je majetek ze zvýšené zůstatkové ceny odpisován

Stanovené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. (Kolektiv autorů, 2018)

Majetek se přestane odpisovat v momentě, kdy celková suma uplatněných odpisů dosáhne hodnoty vstupní ceny a kdy dojde k uplynutí stanovené doby odpisování. V posledním roce odpisování je potřeba klást důraz na skutečnost, že odpis nesmí být vyšší než zůstatková cena, jelikož lze odpisovat pouze do její výše. (Prudký a Lošťák, 2017)

O ukončení odpisování majetku může dobrovolně rozhodnout i účetní jednotka, a to nejčastěji z důvodu opotřebení majetku, morálního zastarání nebo ukončení výroby. V tomto případě lze v roce ukončení uplatnit poloviční roční odpis. (Prudký a Lošťák, 2017)

Dlouhodobý hmotný majetek a způsoby jeho odpisování nám definují i Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS ve standardu IAS-16 pod názvem pozemky, budovy a zařízení. Ty jsou pořizovány účetní jednotkou z důvodu používání ve výrobě, za účelem pronájmu jiným osobám, k administrativním účelům a u nichž se očekává, že budou užívány déle než 1 rok. (Komora auditorů České republiky)

Za aktivum je možné tento majetek považovat pouze za předpokládané pravděpodobnosti, že účetní jednotce z něho budou v budoucnu plynout ekonomické užitky a pokud je možné náklady související s jeho pořízením správně ocenit v okamžiku jejich vynaložení. Za vedlejší náklady, které jsou součástí pořizovací ceny, je možné zahrnout nákupní cenu včetně cla a daní, náklady na dopravu a zajištění stavu potřebného k používání majetku a dále také odhadované náklady související s demontáží, přemístěním majetku a uvedením do místa, kde je majetek umístěn. Je třeba zmínit také platbu za majetek, protože v případě IFRS je nutno odloženou platbu po dobu delší, než jsou běžné fakturační podmínky, diskontovat na současnou hodnotu. (Komora auditorů České republiky)

Opotřeбенí aktiva vyjadřují odpisy, které se stanovují metodou komponentního odpisování. Tato metoda je od roku 2010 také předmětem české účetní legislativy a účetní jednotky ji tedy mohou využívat k výpočtu odpisů. Lze ji však použít pouze na určitý druh majetku, a to konkrétně na stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí s ohledem na dodržení významnosti. V tomto případě si musí účetní jednotka vymezit a doložit průkazným účetním záznamem druh majetku, způsob určení a ocenění komponenty. (Mezinárodní účetní standardy, 2008; Ryneš, 2017)

Podstatou této metody je rozdělení dlouhodobého hmotného majetku na jednotlivé komponenty – části hmotného majetku, které se nejrychleji opotřebovávají nebo jsou podrobeny vyšší zátěži. (Prudký a Lošťák, 2017) Komponentou se rozumí část majetku nebo souboru movitých věcí, u které je výše ocenění komponenty významná v poměru k výši ocenění celého majetku a doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku jako celku. Jelikož je každá jednotlivá komponenta nezávislá na ostatních komponentách dlouhodobého hmotného majetku, odpisuje se každá komponenta odděleně. (Ryneš, 2017; Kout a Líbal, 2017)

Z hlediska daňových účelů však metoda komponentního odpisování nebyla akceptována. Pokud se tedy účetní jednotka rozhodne pro metodu komponentního odpisování, pro stanovení

základu daně je povinna upravit výsledek hospodaření o všechny vlivy vzniklé použitím této metody odpisování a také ho upravit takovým způsobem, jako by metodu komponentního odpisování nepoužívala. (Prudký a Lošťák, 2017)

Výměna komponenty charakteru opravy se v účetnictví projevuje snížením hodnoty majetku o částku ocenění vyřazované komponenty a zvýšením o částku ocenění nové komponenty. Z hlediska daňových účelů se jedná o jednorázový, daňově uznatelný náklad, na který je možné vytvářet daňově uznatelnou rezervu na opravu hmotného majetku podle zákona o rezervách. (Prudký a Lošťák, 2017)

Výměna komponenty charakteru technického zhodnocení se v účetnictví projevuje snížením hodnoty majetku o částku ocenění vyřazované komponenty a zvýšením o částku ocenění nové komponenty. Z hlediska daňových účelů se jedná o technické zhodnocení majetku, které se do nákladů dostává prostřednictvím odpisů ze zvýšené vstupní či zůstatkové ceny. Tato skutečnost však nesmí mít vliv na stanovení základu daně a je tedy nutné upravit výsledek hospodaření o případné rozdíly. (Prudký a Lošťák, 2017)

### **2.3 Péče o majetek v průběhu jeho užívání**

Na dlouhodobém hmotném majetku je třeba v průběhu jeho užívání provádět různé úpravy, které mají za následek změnu jeho technických parametrů, rozšíření vybavenosti, použitelnosti nebo například změnu jeho účelu. Účetní jednotka musí dbát zvýšené pozornosti při posuzování, zda se při úpravách dlouhodobého hmotného majetku jedná o technické zhodnocení nebo opravy a zda lze na případné opravy dlouhodobého hmotného majetku tvořit rezervy. V praxi se jedná o často vyskytovaný problém, jelikož technické zhodnocení i opravy ovlivňují výsledek hospodaření a tím i výši daně z příjmů, ale každé jiným způsobem.

#### **2.3.1 Opravy**

Dle ustanovení § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., je oprava definována jako *„činnost, při níž se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se pak rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady“*.

Opotřebením majetku je způsobeno pozvolným procesem stárnutí způsobeného používáním majetku a poškozením majetku, kterým se rozumí jednorázový proces zestárnutí majetku. (Macháček, 2005; Kolektiv autorů, 2018)

Opravit a udržovat majetek lze v případě, kdy účetní jednotka majetek zařadí do užívání. Náklady tak neovlivní účetní ani daňové odpisy a ke snižování základu daně z příjmů dochází prostřednictvím nákladů. Provedením opravy majetku do okamžiku uvedení majetku do užívání se náklady stávají součástí pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku, a tak dochází k určení základu daně z příjmů stejně jako u technického zhodnocení, formou odpisů. (Svoboda a Bohušová, 2007)

V praxi se však může stát, že majetek, na němž byla provedena oprava, nelze vrátit do předchozího stavu. Důvodem může být současný nedostatek původního materiálu nebo cena. V tomto případě lze tedy využít ustanovení Pokynu GFŘ D-22, který udává, že za změnu technických parametrů, a tedy za technické zhodnocení, se nepovažuje samotná záměna použitého materiálu za předpokladu, že zůstanou zachovány původní rozměry. (Prudký a Lošťák, 2017)

### **2.3.2 Rezervy na opravy**

Rezervy jsou definovány Vyhláškou č. 500/2002 Sb. Rezervy na opravy hmotného majetku jsou nejčastěji tvořeny rezervou, jejichž podstatou je vytváření reálných zdrojů ke zrealizování plánované opravy. Jejich tvorbou lze příslušné náklady spojené s plánovanou opravou rozložit v čase na více účetních, resp. zdaňovacích období. Patří mezi daňové náklady a pokrývají závazky nebo náklady, u nichž je ve většině případů znám jejich účel, a u nichž je k rozvahovému dni pravděpodobné nebo jisté že v budoucím období nastanou. (Prudký a Lošťák, 2017) Účetní jednotky musí zpravidla tvorbu rezerv upravovat vnitropodnikovým předpisem, ve kterém stanoví rezervy, které bude tvořit, a vymezí jejich obsah. (Kolektiv autorů, 2018)

Rezervy na opravy hmotného majetku mohou tvořit:

- poplatníci, kteří mají k majetku vlastnické právo,
- poplatníci, kteří jsou organizační složkou státu nebo státní organizací a mohou hospodařit s majetkem státu,

- poplatníci, kteří jsou podílovým nebo svěřeneckým fondem, jehož součástí je hmotný majetek,
- poplatníci, kteří jsou pachtýři hmotného majetku,
- poplatníci procházející reorganizací nebo oddlužením,
- poplatníci, kteří jsou pachtýři hmotného majetku na základě smlouvy o pachtu obchodního závodu a jsou k opravám smluvně písemně zavázání. (Kolektiv autorů, 2018)

Rezerva nesmí být tvořena pouze pro jedno zdaňovací období a nelze ji vytvářet v případě:

- hmotného majetku, který je určen k likvidaci,
- na pravidelně se opakující opravy,
- plánované modernizaci či rekonstrukci,
- na opravy způsobené škodou či jinou nepředvídatelnou událostí,
- na majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu. (Machová, 2017)

Při tvorbě rezervy si bude účetní jednotka několik účetních období před plánovaným nákladem zahrnovat do nákladů určitou částku a tím si vytvoří zdroje potřebné na tento plánovaný náklad, kterým může být např. rozsáhlá oprava dlouhodobého majetku. Jelikož není známá přesná výše nákladů na opravy, je třeba provést co nejlepší odhad nákladů, které nastanou a jsou podloženy kvalifikovaným rozpočtem celkové opravy. (Machová, 2017) Povinností účetní jednotky je také porovnání skutečného stavu rezervy s výší, kterou může poplatník uplatnit podle zákona o rezervách v základu daně z příjmů zjištěného podle zákona o daních z příjmů. Při zjištění skutečnosti, která je důvodem ke změně výše rezervy, je účetní jednotka povinna provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém tuto skutečnost zjistila. Může se tak jednat například o změnu cen, změnu technologie provedení nebo změnu v rozsahu plánované opravy. Při tvorbě rezervy na opravy hmotného majetku je třeba, aby byla vždy správně zaúčtována, s výjimkou rezerv uplatňovaných podle mezinárodních účetních standardů a rezerv tvořených na opravu majetku, u něhož je zvolena metoda komponentního odpisování. Je třeba myslet také na to, že zákonnou rezervu lze vytvořit pouze na opravy poškozeného majetku, nikoliv na údržbu nebo technické zhodnocení. (Prudký a Lošťák, 2017; Děrgel, 2018)

Výpočet roční výše rezervy na opravy hmotného majetku a celkových nákladů společnosti lze provádět prostřednictvím časové a výkonové metodiky.

Výše rezervy určená časovou metodikou je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Výše rezervy zaleží i na vykazovaném druhu hmotného majetku, charakteru opravy a rozpočtu obsahující aktuální ceny. (Kolektiv autorů, 2018)

$$ZR = \frac{CN}{PZO}$$

*ZR – zákonná rezerva na opravu hmotného majetku za zdaňovací období*

*CN – předpokládané celkové náklady na opravu*

*PZO – předpokládaný počet zdaňovacích období tvorby rezervy*

Zdroj: Kolektiv autorů, 2018

Druhou možností vytvoření rezervy na opravy hmotného majetku je vytvoření rezervy prostřednictvím výkonové metodiky. Ta je tvořena ve vztahu k objemu výkonu majetku v technických jednotkách, která je rovna součinu podílů rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a součtu objemu skutečných výkonů za zdaňovací období. (Kolektiv autorů, 2018)

$$ZR = \frac{CN}{POV} \cdot SOV_{ZO}$$

*ZR – zákonná rezerva na opravu hmotného majetku za zdaňovací období*

*CN – předpokládané celkové náklady na opravu*

*POV – předpokládaný objem výkonů, po jehož naplnění má být oprava uskutečněna*

*SOV<sub>ZO</sub> – objem skutečných výkonů za zdaňovací období*

Zdroj: Kolektiv autorů, 2018

Rezervu na opravu dlouhodobého hmotného majetku lze tvořit na majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč s dobou použitelnosti delší než 1 rok, který je zařazen ve 2. a vyšší odpisové skupině a je tedy odpisován 5 let a více.

Minimální doba pro tvorbu rezerv je stanovena v délce 2 let. Maximální doba tvorby je závislá na zařazení majetku do jednotlivých odpisových skupin a činí u majetku:

- zařazeného do 2. odpisové skupiny            3 zdaňovací období,
  - zařazeného do 3. odpisové skupiny            6 zdaňovacích období,
  - zařazeného do 4. odpisové skupiny            8 zdaňovacích období,
  - zařazeného do 5. a 6. odpisové skupiny      10 zdaňovacích období po sobě jdoucích.
- (Kolektiv autorů, 2017)

Při výpočtu počtu let od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy se nezahrnuje rok zahájení tvorby rezervy, nýbrž předpokládaný rok zahájení opravy. Za zahájení opravy se pro účely zákona o rezervách rozumí termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy. Provádí-li se oprava mimo provozovnu účetní jednotky jinou osobou, zahájením opravy se rozumí převzetí věci do opravy touto osobou. (Ryneš, 2017)

Proces tvorby rezervy je účetní jednotka povinna dokumentovat z důvodu doložení oprávněnosti tvorby rezervy, a to prostřednictvím rozpočtu nákladů, plánu oprav nebo inventární karty rezerv. (Kolektiv autorů, 2017)

Z hlediska zákona o daních z příjmů je tvorba rezervy na opravy uznávána pouze za předpokladu, že výše rezervy je převedena na samostatný účet vedený českou bankou nebo bankou sídlící v zemích Evropské unie, určený výhradně pro ukládání rezerv tvořených podle zákona o rezervách, a který je veden v českých korunách nebo eurech. Nejsou-li peněžní prostředky v plné výši převedeny nejpozději do termínu podání daňového přiznání, rezerva se zruší a stává se daňově neúčinná. (Machová, 2017; Děrgel, 2018) Je tak učiněno z důvodu snížení využívání institutu rezerv, kdy poplatníci při optimalizaci své daňové povinnosti tvořili daňovou rezervu na opravu hmotného majetku, která v budoucnu nebyla provedena a následně došlo k rozpuštění rezervy. Dalším důvodem je také zajištění dostatku reálných prostředků na úhradu plánované opravy a zrealnění tvorby rezervy. (Kolektiv autorů, 2017)

Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období, ve kterém se zahájení opravy předpokládalo, rezerva se zruší ve prospěch příslušného nákladového účtu ve skupině 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti*. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i v případě, pokud nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zahájení oprav. Zrušení a rozpuštění rezervy je také povinné, jestliže pominuly důvody pro tvorbu rezervy. (Ryneš, 2017) Snížením nebo zrušením rezervy dochází ke snížení daňově účinných nákladů a ke zvýšení základu daně z příjmů. (Vančurová, 2013)

Maximální možný počet oprav jednoho majetku, k nimž lze tvořit samostatné rezervy, není stanoven. Účetní jednotka tak může tvořit současně několik rezerv, např. rezervu na opravu střechy, podlahy nebo fasády. (Kolektiv autorů, 2017)

Z daňového hlediska je tvorba rezerv na opravy hmotného majetku předmětem zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Rezervy na opravy jsou využívány k optimalizaci daňové povinnosti, ke které dochází prostřednictvím rovnoměrného zahrnování nákladů na opravy mezi daňové výdaje a tím ve většině případů i k odložení daňové povinnosti. (Prudký a Lošťák, 2017; Orlová, 2018) Využití rezerv vede také ke zmírnění možných rizik, ztrát a má vliv na konečný výsledek hospodaření díky rozložení nejistoty spojené s hrozícím rizikem na delší časové období. (Vančurová, 2013)

Problematikou rezerv se v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví IFRS zabývá standard IAS-37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Tady není vnímána rezerva jako snížení hodnoty aktiv, ale jako změna v ocenění aktiv. Jako rezervy lze však tvořit pouze takové současné závazky, které existují nezávisle na budoucích krocích podniku. Z toho důvodu nelze tvořit rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, které jsou v IFRS nahrazeny metodou komponentního odpisování, uvedeného ve standardu IAS-16, která již byla definována ve způsobech odpisování dlouhodobého majetku. (Komora auditorů České republiky; Nerudová aj., 2009)



### 2.3.3 Technické zhodnocení

Je třeba se podívat na technické zhodnocení z jednotlivých úhlů pohledu, a to z účetního a daňového, jelikož zde dochází k rozporu ve výši ocenění technického zhodnocení.

Technickým zhodnocením z účetního hlediska se dle § 47 odst. 4 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozumí „*zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku*“. Musí splňovat limitní hodnotovou hranici ocenění stanovenou účetní jednotkou při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Oproti tomu technické zhodnocení majetku z daňového hlediska musí splňovat limitní hodnotovou hranici 40 000 Kč stanovenou zákonem o daních z příjmů. (Děrgel, 2016)

Z daňového hlediska se technickým zhodnocením dle § 33 odst. 1, zákona č. 586/1992 Sb. ZDP rozumí vždy „*výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako náklad podle § 24 odst. 2 písm. zb)*“.

Dle § 2 odst. 5 zákona č. 183/2006 Sb., stavební zákon, se:

- **nástavbou** rozumí změna dokončené stavby, kterou se stavba zvyšuje,
- **přístavbou** rozumí změna dokončené stavby, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou,
- **stavební úpravou** rozumí změna dokončené stavby, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby.

Dle § 33 odst. 2 a 3, zákona o daních z příjmů, se:

- **rekonstrukcí** rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo jeho technických parametrů,
- **modernizací** rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Výdaje na technické zhodnocení se stávají součástí vstupní ceny majetku a do nákladů se dostávají prostřednictvím odpisů majetku. (Macháček, 2005) Nepřevyšují-li výdaje ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč nebo limitní hodnotovou hranici, záleží na účetní jednotce, zda výdaje zahrne do daňově uznatelných nákladů běžného období, nebo bude tyto výdaje považovat za technické zhodnocení a do nákladů se promítnou ve formě odpisů. (Macháček, 2011; Svoboda a Bohušová, 2007)

Za technické zhodnocení lze považovat také tzv. podlimitní technické zhodnocení, při kterém není převyšěn stanovený limit a pokud je rozhodnuto, že tyto výdaje budou považovány za technické zhodnocení. (Kolektiv autorů, 2018)

Dokončením technického zhodnocení se podle zákona o daních z příjmů rozumí okamžik, kdy byly zabezpečeny veškeré technické funkce nezbytné k užívání majetku a jsou splněny i další případné podmínky k uvedení do užívání.

Jelikož se po uvedení majetku, které prošlo technickým zhodnocením do běžného užívání, zvyšuje vstupní cena odepisovatelného majetku, mění se tak i výše daňových odpisů. Prodlužuje se také doba odpisování majetku, jelikož se v případě rovnoměrného odpisování používají odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu a v případě zrychleného odpisování koeficienty pro zvýšenou vstupní cenu. V účetnictví se toto technické zhodnocení projeví změnou odpisového plánu a úpravou účetních odpisů. (Pilařová, 2011)

Technické zhodnocení je možné provádět i na vlastním majetku, kterým se rozumí stavby či movité věci. V případě provedení technického zhodnocení na vlastní stavbě se náklady na technické zhodnocení aktivují za předpokladu, že dosáhnou významné hodnoty ve vztahu k finančnímu limitu stavby, určeného účetní jednotkou. Jestliže jsou náklady na technické zhodnocení nižší, záleží na účetní jednotce, zda se tyto náklady rozhodne považovat za provozní náklady, nebo o ně zvýší pořizovací cenu dlouhodobého majetku. (Ryneš)

Technické zhodnocení lze provádět také na cizím hmotném majetku, kdy je účetní jednotka v pozici nájemce či pachtýře. Obvykle se jedná o technické zhodnocení na cizí stavbě, které v úhrnu za zdaňovací období převyší významnou částku ve vztahu k pořizovací ceně stavby určenou účetní jednotkou a současně je účetní jednotka oprávněna o něm účtovat a odpisovat ho. (Ryneš, 2017)

Technické zhodnocení provedené nájemcem na majetku pořízeného prostřednictvím finančního leasingu si nájemce účtuje v průběhu leasingu na účet, na kterém bude tento majetek evidován i po skončení nájmu. Odpisování se provádí v průběhu nájmu způsobem uvedeným v odpisovém plánu účetní jednotky. Po skončení leasingu si nájemce převezme majetek do vlastnictví a pořizovací cena technického zhodnocení zvýší ocenění převzatého majetku. Odpisování pak pokračuje z takto zvýšené pořizovací ceny. (Ryneš, 2017)

Dalším hmotným majetkem, na němž lze provádět technické zhodnocení, je soubor movitých věcí. Technickým zhodnocením se pak rozumí rozšíření souboru movitých věcí o další samostatnou movitou věc. Pokud je z důvodu opotřebení nebo poškození vyměňována samostatná věc zařazená do souboru movitých věcí, může jít o opravu nebo technické zhodnocení. Hlavním rozdílem při určování je, že v případě opravy jsou zachovány technické parametry vyměňované věci, zatímco u technického zhodnocení dochází k nahrazení vyměňované věci movitou věcí s jinými technickými parametry. (Macháček, 2005)

V praxi nastávají problémy u technického zhodnocení z důvodu, že účetní jednotky by úpravy na majetku, které jsou podle zákona považovány za technické zhodnocení, raději považovaly za opravy a výdaje promítaly přímo do nákladů. Jediné, co však mohou účetní jednotky v tomto případě udělat, je rozdělit náklady na provedenou akci na náklady na opravu a náklady na technické zhodnocení, a to pouze tam, kde je to prokazatelné. (Prudký a Lošťák, 2017)

Problémy také nastávají u výdajů na stavební úpravy, při nichž, jak již bylo napsáno, je třeba zachovat vnější půdorysově i výškové ohraničení stavby. Technickým zhodnocením je tak vždy jakákoliv změna vnitřní indispozice, kterou může být například přemístění příček, dveří nebo oken. (Prudký a Lošťák, 2015)

Nesrovnalosti nastávají i u výdajů na rekonstrukci a modernizaci. O rekonstrukci se jedná v případě, změní-li se na majetku jediný technický parametr o jakoukoli sebemenší hodnotu. U malých změn vedlejších technických parametrů je nutno náklady zahrnout do technického zhodnocení. U modernizace je zase potřeba si uvědomit, že posuzování je třeba provádět k původnímu stavu. Je-li pak ve výsledku konečná vybavenost větší než původně, nelze hovořit o pouhé opravě, ale o modernizaci. (Prudký a Lošťák, 2017)

Pokud si účetní jednotka není jistá v určení technického zhodnocení, může požádat příslušného správce daně o závazné posouzení, zda je jedná o zásah do majetku charakteru technického zhodnocení nebo opravy. (Prudký a Lošťák, 2017)

V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví IFRS, není pojem technické zhodnocení ani oprava dlouhodobého majetku konkrétně definována, ale jsou zde vnímány jen jako následné výdaje spojené s daným aktivem. Součástí ocenění aktiv budou v budoucnu vynaložené náklady pouze za předpokladu, že zlepší výkonnost aktiva a účetní jednotce z něj bude plynout ekonomický prospěch. (Komora auditorů České republiky; Nerudová aj., 2009)

Většina položek sloužících k opravě aktiv je podle IFRS zachycena v účetnictví jako spotřeba materiálu. Existují však položky náhradních dílů a přídavných zařízení, u kterých je předpokládáno, že budou používány po dobu delší než 1 rok. Ty jsou pak vnímány jako movité věci, o kterých se účtuje v souladu se standardem IAS-16, které lze rozdělit na více součástí s odlišnou dobou použitelnosti. Kromě doby použitelnosti náhradních dílů však ve standardu nejsou uvedena žádná kritéria, podle kterých určovat aktiva jako náhradní díly. Tato kritéria by měla být předmětem vnitropodnikové úpravy účetní jednotky. (Nerudová aj., 2009)

Součástí ocenění aktiv jsou i náklady na generální prohlídky pro zajištění plnění funkce majetku. V případě, že nejde o první generální prohlídku daného aktiva, ocenění je sníženo o zůstatkové náklady na předchozí prohlídky. Náklady na pravidelnou údržbu a opravu jsou evidovány jako náklady období. (Nerudová aj., 2009)

### 3 Komparace technického zhodnocení, oprav a tvorby rezervy na opravy

Společnost Beta s.r.o., zabývající se výrobou, byla zapsána do obchodního rejstříku v roce 2010. Výroba byla zahájena v menších prostorech. Z důvodu zvyšující se poptávky a rostoucí produkce ji společnost plánovala přesunout do nové, větší výrobní haly. Tu se společnosti podařilo odkoupit v roce 2015 a výrobu tam přesunout o rok později. Z důvodu nutných oprav nemovitosti se však výroba uskutečňuje pouze v části výrobní haly.

Po odkoupení nemovitosti a zápisu do katastru nemovitostí zařadila společnost výrobní halu do účetnictví v kupní ceně 13 000 000 Kč. Tato cena je také základem pro bezchybné uplatňování odpisů a správné zobrazení finanční situace podniku.

Po získání nemovitosti si společnost oprávněná majetek odpisovat zvolila rovnoměrný způsob odpisování nemovitosti, zařazené do 5. odpisové skupiny s dobou odpisování 30 let. Účetní odpisy nemovitosti si společnost stanovila ve stejné výši jako daňové odpisy.

Účetní odpisy nemovitost se v průběhu její ekonomické životnosti účtují na vrub účtu 551 – *Odpisy se souvztažným zápisem* ve prospěch účtu 081 – *Stavby*.

Daňové odpisy nemovitosti:

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena k 31.12. v Kč
2015	$(13\,000\,000/100) \cdot 1,4$	182 000	182 000	12 818 000
2016	$(13\,000\,000/100) \cdot 3,4$	442 000	624 000	12 376 000
2017	$(13\,000\,000/100) \cdot 3,4$	442 000	1 066 000	11 492 000
2018	$(13\,000\,000/100) \cdot 3,4$	442 000	1 508 000	11 050 000
2019	$(13\,000\,000/100) \cdot 3,4$	442 000	1 950 000	10 608 000
2020	$(13\,000\,000/100) \cdot 3,4$	442 000	2 392 000	10 166 000
2021	$(13\,000\,000/100) \cdot 3,4$	442 000	2 834 000	9 724 000
2022	$(13\,000\,000/100) \cdot 3,4$	442 000	3 276 000	9 282 000
2023	$(13\,000\,000/100) \cdot 3,4$	442 000	3 718 000	8 840 000
2024	$(13\,000\,000/100) \cdot 3,4$	442 000	4 160 000	8 398 000
2025	$(13\,000\,000/100) \cdot 3,4$	442 000	4 602 000	7 956 000

Tab. 3.1

Zdroj: Vlastní zpracování

Daňové odpisy, viz Tab. 3.1, představují v účetnictví část pořizovací ceny nemovitosti, kterou lze uplatnit jako daňově uznatelný náklad.

Jelikož se společnost potýká s rostoucí poptávkou, kvůli níž se společnost rozhodla pro přesunutí výroby do větších výrobních prostor a také se rozhodla pro rozšíření výroby, je třeba tuto nemovitost začít opravovat co nejdříve. Jedná se však o velmi rozsáhlou opravu či rekonstrukci budovy, a proto se společnost rozhodla o vypracování projektové dokumentace stavebním inženýrem a architektem. Ti zhodnotili všechny možnosti a vypracovali tři projekty, ze kterých si má společnost vybrat pro ni nejlepší z pohledu ovlivnění výsledku hospodaření a daně z příjmů.

### **3.1 Oprava nemovitosti**

Budova se i přes nepravidelnou údržbu nachází v dobrém technickém stavu, a proto je možné provést pouze její opravu. Je však důležité brát zřetel na to, aby oprava nemovitosti byla provedena v souladu s ustanovením § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., a tedy uvedena do předchozího nebo provozuschopného stavu. Může se však stát, že majetek nelze vrátit do předchozího stavu z důvodu nedostatku původního materiálu. V tomto případě by společnosti využila znění Pokynu MF č. D-190 k § 33 zákona, podle kterého se za změnu technických parametrů nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu. Tuto skutečnost bude po provedení opravy nutno dokázat doložením původního stavu před úpravami a nového stavu po provedených úpravách k porovnání.

Na základě projektové dokumentace bude na nemovitosti třeba vykonat tyto práce:

- vyměnit dřevěná okna za plastová při dodržení stejných rozměrů a počtu vrstev skel,
- vyměnit stávající rozvody elektroinstalace v původních trasách,
- vyměnit vodovodní potrubí za plastový rozvod o stejných parametrech,
- opravit fasádu,
- vyspravit vnitřní omítky,
- opravit topení výměnou rozvodů a otopných těles,
- opravit sociální zařízení,
- opravit střechu.

Společnost plánuje zahájení opravy již v roce 2019, ve kterém se předpokládá i její dokončení.

Opravy se v průběhu účetního období zachytí na vrub nákladového účtu 511 – *Opravy a udržování* se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 211 – *Pokladna*, 221 – *Bankovní účty* nebo 321 – *Dodavatelé - závazky z obchodních vztahů*.

Opravu nemovitosti by společnost zaúčtovala následovně:

Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
1. Zpracování projektové dokumentace	61 200	511	211, 221, 321
2. Výměna stávajících rozvodů elektroinstalace	356 100	511	211, 221, 321
3. Výměna dřevěných oken	426 040	511	211, 221, 321
4. Výměna vodovodního potrubí	144 760	511	211, 221, 321
5. Oprava fasády	648 200	511	211, 221, 321
6. Vyspravení vnitřních omítek	63 500	511	211, 221, 321
7. Oprava topení	232 260	511	211, 221, 321
8. Oprava sociálního zařízení	218 980	511	211, 221, 321
9. Oprava střechy	661 300	511	211, 221, 321
<b>Celkové náklady na opravu</b>	<b>2 812 340</b>		

Tab. 3.2

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedených údajů, viz Tab. 3.2, vyplývá, že náklady vynaložené na opravu nemovitosti činí 2 812 340 Kč. Tuto částku lze považovat za daňově uznatelné náklady v příslušném zdaňovacím období, pomocí nichž bude docházet ke snížení základu daně z příjmů.

Výše odpisů se po provedení opravy nezmění, jelikož náklady vynaložené na opravu nevstupují do vstupní ceny. Společnost bude tedy pokračovat v odpisování nemovitosti bez jakékoliv změny.

### 3.2 Tvorba rezervy na opravu nemovitosti

Jelikož se jedná o opravu nemovitosti většího charakteru (přitom nutnost opravy není akutní), nabízí se společnosti možnost posunout opravy na pozdější roky a vytvářet rezervu na tuto opravu. Tím si společnost vytvoří během několika zdaňovacích období zdroje ke zrealizování plánované opravy v odhadované výši 2 850 000 Kč. Oprávněnost tvorby rezervy je třeba doložit plánem opravy a rozpočtem nákladů. Společnost je povinna dokumentovat i proces tvorby rezervy, a to z důvodu doložení oprávněnosti tvorby.

Výše roční rezervy bude určena časovou metodikou. Společnost předpokládá tvorbu rezervy po dobu 3 zdaňovacích období.

$$ZR = \frac{2\,850\,000}{3} = 950\,000 \text{ Kč}$$

Podnik si tak bude letech 2019, 2020, 2021 před očekávanými náklady na opravu zahrnovat do nákladů částku 950 000 Kč, která odpovídá potřebě vytvořit zdroje na tento budoucí náklad. Rezerva na opravu bude čerpána v roce 2022, ve kterém se předpokládá i dokončení opravy.

Tvorbou zákonné rezervy se zvýší daňově účinné náklady. Jejich použitím nebo zrušením se pak daňově účinné náklady sníží a tím dochází ke zvýšení základu daně z příjmů. Při vytváření těchto rezerv tedy dochází k odložení daňové povinnosti. Pro daňovou uznatelnost tohoto výdaje je třeba dodržet podmínku ukládání peněžních prostředků na samostatný vázaný bankovní účet vedený českou bankou nebo bankou sídlící v zemích Evropské unie, ze kterého lze peněžní prostředky čerpat jen pro účely, kvůli nimž byla rezerva tvořena. Peněžní prostředky zde musí být převedeny nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání.

Tvorba zákonných rezerv se účtuje na vrub nákladového účtu 552 – *Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů* se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 451 – *Rezervy podle zvláštních právních předpisů*.

Čerpání, zrušení, snížení nebo rozpuštění rezervy na opravy se účtuje na vrub účtu 451 – *Rezervy podle zvláštních právních předpisů* se souvztažným zápisem ve prospěch nákladového účtu 552 – *Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů*.

Účtování tvorby rezervy v roce 2019:

Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
1. Tvorba rezervy v roce 2019	950 000	552	451
2. Převod peněžních prostředků na samostatný vázaný účet	950 000	261	221.10
3. Připsání peněžních prostředků na samostatný vázaný účet	950 000	221.20	261

Tab. 3.3  
Zdroj: Vlastní zpracování



Účtování tvorby rezervy v roce 2020:

Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
1. Tvorba rezervy v roce 2020	950 000	552	451
2. Převod peněžních prostředků na samostatný vázaný účet	950 000	261	221.10
3. Připsání peněžních prostředků na samostatný vázaný účet	950 000	221.20	261

Tab. 3.4

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtování tvorby rezervy v roce 2021:

Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
1. Tvorba rezervy v roce 2021	950 000	552	451
2. Převod peněžních prostředků na samostatný vázaný účet	950 000	261	221.10
3. Připsání peněžních prostředků na samostatný vázaný účet	950 000	221.20	261

Tab. 3.5

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtování opravy, čerpání a rozpuštění rezervy v roce 2022:

Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
1. Zpracování projektové dokumentace	61 200	511	221.20, 321
2. Výměna stávajících rozvodů elektroinstalace	356 100	511	221.20, 321
3. Výměna dřevěných oken	426 040	511	221.20, 321
4. Výměna vodovodního potrubí	144 760	511	221.20, 321
5. Oprava fasády	648 200	511	221.20, 321
6. Vyspravení vnitřních omítek	63 500	511	221.20, 321
7. Oprava topení	232 260	511	221.20, 321
8. Oprava sociálního zařízení	218 980	511	221.20, 321
9. Oprava střechy	661 300	511	221.20, 321
10. Čerpání rezervy	2 812 340	451	552
11. Rozpuštění nevyčerpané rezervy	37 660	451	552

Tab. 3.6

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.3 Technické zhodnocení nemovitosti

Mezi další možnost patří provedení celkového technického zhodnocení nemovitosti v souladu s § 33 odst. 1, zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů. Takovými zásahy do majetku by pak došlo k rekonstrukci, která by měla za následek změnu technických parametrů a k modernizaci rozšířením vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Veškeré náklady související s technickým zhodnocením se do okamžiku jeho uvedení do účetnictví evidují na vrub účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku* se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 211 – *Pokladna*, 221 – *Bankovní účty* nebo 321 – *Dodavatelé - závazky z obchodních vztahů*.

V okamžiku uvedení technického zhodnocení do užívání se o hodnotu technického zhodnocení zvyšuje vstupní cena majetku. V účetnictví se tento krok zaeviduje účetním zápisem na vrub účtu 021 – *Stavby* se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*.

Účtování technického zhodnocení nemovitosti:

Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
1. Zpracování projektové dokumentace	61 200	042	211, 221, 321
2. Vybourání příček a instalace ústředního topení	295 320	042	211, 221, 321
3. Zesílení elektroinstalace	427 200	042	211, 221, 321
4. Výměna vodovodního potrubí včetně trasy vedení	211 500	042	211, 221, 321
5. Výměna střešní krytiny	752 400	042	211, 221, 321
6. Zvětšení a výměna oken	537 120	042	211, 221, 321
7. Přestavba sociálního zařízení	392 900	042	211, 221, 321
8. Zateplení nemovitosti	789 400	042	211, 221, 321
9. Vyspravení vnitřních omítek a zdění nových příčel	114 700	042	211, 221, 321
10. Zařazení technického zhodnocení do užívání	3 581 740	021	042
<b>Celkem technické zhodnocení</b>	<b>3 581 740</b>		

Tab. 3.7  
Zdroj: Vlastní zpracování

Výdaje na technické zhodnocení nemovitosti v hodnotě 3 581 740 Kč navyšují pořizovací cenu nemovitosti a do nákladů se budou dostávat prostřednictvím odpisů. Z toho důvodu dojde také ke změně výše daňových odpisů.

Při rovnoměrném odpisování nemovitosti se zvýší v roce zařazení technického zhodnocení do užívání, tj. v roce 2019, vstupní cena majetku o 3 581 740 Kč na tzv. zvýšenou vstupní cenu, která bude činit 16 581 740 Kč. Z důvodu, že se nemovitost nachází v 5. odpisové skupině, odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu se nemění.

Daňové odpisy nemovitosti po provedení technického zhodnocení:

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena k 31.12. v Kč
2019	$(16\,581\,740/100) \cdot 3,4$	563 780	2 071 780	10 486 220
2020	$(16\,581\,740/100) \cdot 3,4$	563 780	2 635 560	9 922 440
2021	$(16\,581\,740/100) \cdot 3,4$	563 780	3 199 340	9 358 660
2022	$(16\,581\,740/100) \cdot 3,4$	563 780	3 763 120	8 794 880
2023	$(16\,581\,740/100) \cdot 3,4$	563 780	4 326 900	8 231 100
2024	$(16\,581\,740/100) \cdot 3,4$	563 780	4 890 680	7 667 320
2025	$(16\,581\,740/100) \cdot 3,4$	563 780	5 454 460	7 103 540

Tab. 3.8

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.4 Oprava a technické zhodnocení nemovitosti

Poslední možností dle projektové dokumentace je provedení opravy a technického zhodnocení. Je tak navrženo z toho důvodu, že některé části nemovitosti jsou ve velmi dobrém stavu, a tak by společnost nemusela provádět celkovou rekonstrukci či modernizaci nemovitosti.

Mezi toto technické zhodnocení by po konzultaci se stavebním inženýrem a architektem patřilo:

- zesílení elektroinstalace,
- instalace ústředního topení,
- zvětšení a výměna oken.

Ostatní práce provedené na nemovitosti – výměna vodovodního potrubí, oprava střechy, oprava sociálního zařízení, vyspravení vnitřních omítek a oprava fasády, by byly opravou.

Účtování opravy a technického zhodnocení nemovitosti:

Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
1. Zpracování projektové dokumentace	61 200	042	211, 221, 321
2. Instalace ústředního topení	295 320	042	211, 221, 321
3. Zesílení elektroinstalace	427 200	042	211, 221, 321
4. Výměna vodovodního potrubí	144 760	511	211, 221, 321
5. Oprava střechy	661 300	511	211, 221, 321
6. Zvětšení a výměna oken	537 120	042	211, 221, 321
7. Oprava sociálního zařízení	218 980	511	211, 221, 321
8. Vyspravení vnitřních omítek	63 500	511	211, 221, 321
9. Oprava fasády	648 200	511	211, 221, 321
10. Zařazení technického zhodnocení do užívání	1 320 840	021	042
<b>Celkem technické zhodnocení</b>	<b>1 320 840</b>		
<b>Celkové náklady na opravy</b>	<b>1 726 740</b>		
<b>Celkem</b>	<b>3 047 580</b>		

Tab. 3.9

Zdroj: Vlastní zpracování

Technické zhodnocení v hodnotě 1 320 840 Kč navýší pořizovací cenu nemovitosti a do nákladů se bude dostávat prostřednictvím odpisů, vypočítaných z této zvýšené pořizovací ceny. Náklady na opravu v hodnotě 1 726 740 Kč budou v příslušném zdaňovacím období považovány za daňově uznatelné náklady.

Při rovnoměrném odpisování nemovitosti se zvýší v roce zařazení technického zhodnocení do užívání, tj. v roce 2019, vstupní cena majetku o 1 320 840 Kč na zvýšenou vstupní cenu, která bude činit 14 320 840 Kč. Odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu se nemění.

Daňové odpisy po provedení technického zhodnocení a opravy:

Rok	Výpočet	Roční odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena k 31.12. v Kč
2019	$(14\,320\,840/100) \cdot 3,4$	486 909	1 994 909	10 563 091
2020	$(14\,320\,840/100) \cdot 3,4$	486 909	2 481 818	10 076 182
2021	$(14\,320\,840/100) \cdot 3,4$	486 909	2 968 727	9 589 273
2022	$(14\,320\,840/100) \cdot 3,4$	486 909	3 455 636	9 102 364
2023	$(14\,320\,840/100) \cdot 3,4$	486 909	3 942 545	8 615 455
2024	$(14\,320\,840/100) \cdot 3,4$	486 909	4 429 454	8 128 546
2025	$(14\,320\,840/100) \cdot 3,4$	486 909	4 916 363	7 641 637

Tab. 3.10

Zdroj: Vlastní zpracování

## 4 Zhodnocení možných řešení z účetního a daňového pohledu

Jednotlivé projekty, kterými jsou – oprava, rezerva na opravu a technické zhodnocení, nebudou mít vliv jen na rozdílné vykazování v účetnictví a ovlivnění pořizovací ceny nemovitosti. Svým způsobem to ovlivní základ daně a tím i daň z příjmů a výsledek hospodaření za účetní období, ale každé jiným způsobem. Je to z důvodu, že oproti běžnému účetnímu období ovlivní jednotlivé projekty výkaz zisku a ztráty, pomocí něhož bude prováděna analýza možných řešení.

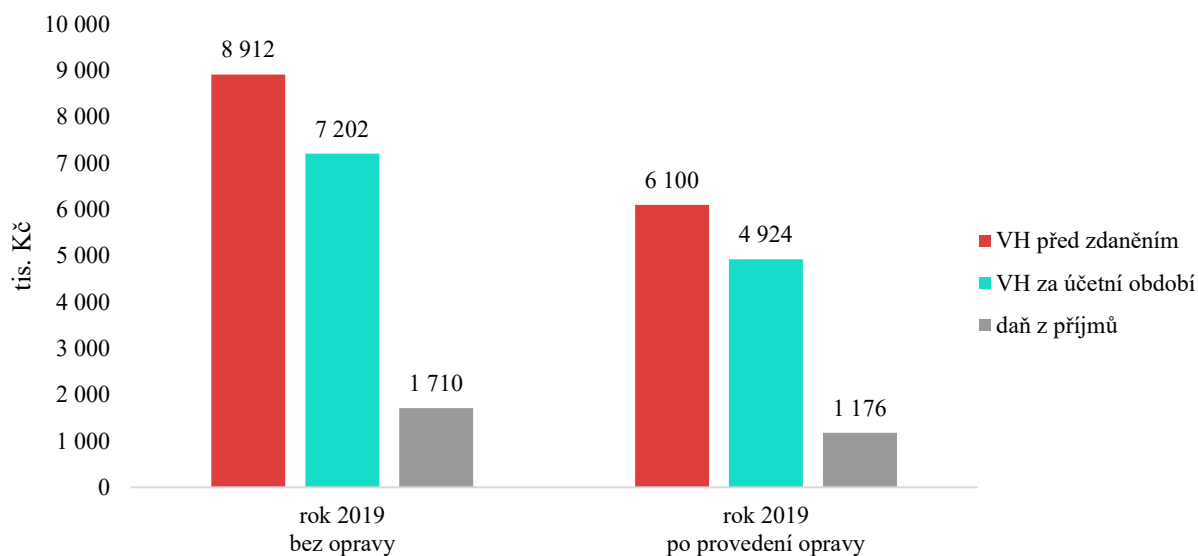
Výkaz zisku a ztráty ukazuje, jakého výsledku hospodaření společnost dosáhla za sledované období. Má předepsanou strukturu, které se účetní jednotky musí držet. Společnost, která je prezentována jako obchodní společnost, je povinna sestavovat výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu. Pro analýzu bude využito druhové členění výkazu zisku a ztráty a uveden pouze její zkrácený obsah s viditelnými změnami u jednotlivých projektů, který bude obsahem Přílohy č. 1–5.

Pomocí výkazu zisku a ztráty bude také stanovena daň z příjmů v jednotlivých letech. Pro její výpočet je třeba upravit výsledek hospodaření před zdaněním o připočitatelné položky a položky snižující hospodářský výsledek. V rámci analýzy budou za tyto položky považovány pouze účetní a daňové odpisy, jelikož v účetnictví může nastat situace, kdy dojde k jejich rozdílu, a z toho důvodu se musí upravit základ daně o tento rozdíl. Takto upravený výsledek hospodaření před zdaněním je pak základem daně pro výpočet daně z příjmů, po jeho zaokrouhlení na tisíce dolů. Výsledek hospodaření za účetní období je stanoven odečtením daně z příjmů od výsledku hospodaření před zdaněním.

Pro zjednodušení a názornost příkladu budeme uvažovat, že účetní odpisy stanovila společnost pro veškerý dosud používaný dlouhodobý majetek v celkové hodnotě 2 200 tis. Kč. Společnost také nebude v následujících letech pořizovat další dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, a budeme tedy počítat s rovnoměrnými daňovými odpisy stávajícího majetku pořízeného k 31.12.2018 v celkové hodnotě rovnoměrných odpisů 2 112 tis. Kč. Dále budeme předpokládat, že daň z příjmů v následujících letech bude neměnná ve výši 19%.

## Provedení opravy nemovitosti

Při opravě nemovitosti nastane rozdíl, ve srovnání s výkazem zisku a ztráty bez opravy, pouze v roce 2019. Dojde v něm ke změně položky „*Výkonová spotřeba*“, a to zvýšením o hodnotu nákladů na opravu nemovitosti v hodnotě 2 812 340 Kč. Tuto částku lze považovat za daňově uznatelný náklad v příslušném zdaňovacím období, pomocí které dojde ke snížení výsledku hospodaření před zdaněním a tím i základu daně a z něho vypočítané daňové povinnosti.



Obr. 4.1

Zdroj: Vlastní zpracování

Grafické znázornění, viz Obr. 4.1, bylo sestaveno na základě výkazu zisku a ztráty, jehož zkrácený obsah je zobrazen v Příloze č. 1. Lze zřetelně vidět vliv provedení opravy nemovitosti na snížení daňové povinnosti a výsledků hospodaření. Od roku 2020 již nebude mít oprava nemovitosti na daňovou povinnost a výsledek hospodaření žádný vliv, a tudíž není potřebné grafické znázornění dalších let.

Ve srovnání s obdobím bez opravy, si společnost sníží vlivem opravy ve zdaňovacím období 2019:

- výsledek hospodaření před zdaněním o 2 812 tis. Kč,
- výsledek hospodaření za účetní období o 2 278 tis. Kč,
- daň z příjmů o 534 tis. Kč.

## Rezerva vytvořená na opravu nemovitosti

Pokud by se společnost rozhodla pro rezervu na opravu nemovitosti, její tvorba by se v letech 2019–2021 zobrazila ve výkazu zisku a ztráty v položce „Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období“. Během těchto zdaňovacích období by docházelo ke snížení výsledku hospodaření před zdaněním o hodnotu 950 000 Kč.

V roce 2022 by se oprava nemovitosti, v hodnotě daňově uznatelných výdajů 2 812 340 Kč, projevila změnou položky ve výkazu zisku a ztráty „Výkonová spotřeba“, a zároveň by došlo k čerpání rezervy tvořené na tuto opravu v položce „Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období“ v celkové hodnotě tvořené rezervy 2 850 000 Kč. Tím by došlo ke zvýšení výsledku hospodaření před zdaněním o hodnotu 37 660 Kč, která představuje nevyčerpanou a v účetnictví rozpuštěnou část rezervy.

Vliv na základ daně a výsledek hospodaření před zdaněním:

Rok	Rezerva v Kč	Oprava v Kč	Vliv v Kč
2019	+ 950 000	0	- 950 000
2020	+ 950 000	0	- 950 000
2021	+ 950 000	0	- 950 000
2022	- 2 850 000	2 812 340	+ 37 660
<b>Celkem</b>	<b>0</b>	<b>2 812 340</b>	<b>- 2 812 340</b>

Tab. 4.1

Zdroj: Vlastní zpracování

Rezerva na opravu bude mít vliv také na daňovou povinnost. Jelikož se sazba daně z příjmů od roku 2010 nemění, můžeme předpokládat, že zůstane stejná i nadále ve výši 19%.

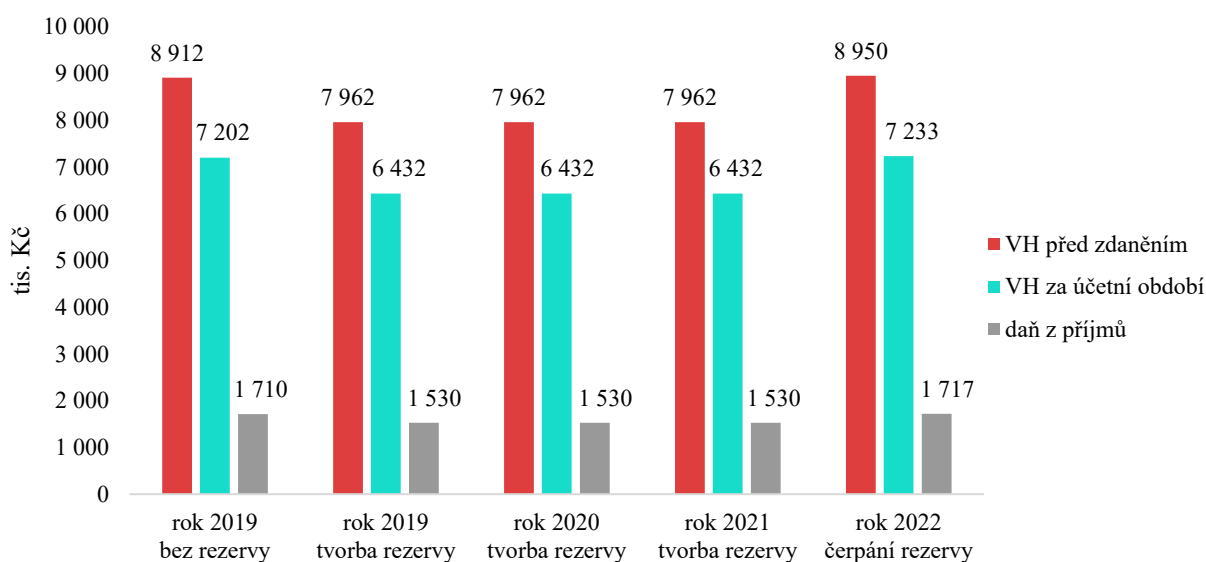
Vliv rezervy na opravu na daň z příjmů:

Rok	Výpočet	Vliv na daň z příjmů v Kč
2019	950 000 · 19%	- 180 500
2020	950 000 · 19%	- 180 500
2021	950 000 · 19%	- 180 500
2022	37 660 · 19%	+ 7 155
<b>Snížení daňové povinnosti</b>		<b>- 534 345</b>

Tab. 4.2

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost by si vlivem vytvořené rezervy, oproti období bez její tvorby, snížila daňovou povinnost v letech 2019–2021 o 180 500 Kč ročně. Zároveň by si díky nevyčerpané rezervě v hodnotě 37 660 Kč zvýšila daňovou povinnost v roce 2022 o 7 155 Kč. V celkovém úhrnu by tedy společnost využitím rezerv snížila svou daňovou povinnost o 534 345 Kč.



Obr. 4.2  
Zdroj: Vlastní zpracování

Grafické znázornění, viz Obr. 4.2, bylo sestaveno na základě výkazu zisku a ztráty, jehož zkrácený obsah je zobrazen v Příloze č. 2. V letech 2019–2021 lze vidět dopad tvorby rezervy na snížení daňové povinnosti a výsledků hospodaření. V roce 2022, tj. po provedení opravy nemovitosti a čerpání vytvořené rezervy, dojde ke zvýšení, které je způsobeno vlivem nevyčerpané části rezervy. Od roku 2023 již nebude mít rezerva a oprava nemovitosti na daňovou povinnost a výsledek hospodaření žádný vliv.

Ve srovnání s obdobím bez rezervy, si společnost sníží vlivem tvorby rezervy ve zdaňovacím období 2019–2021 ročně:

- výsledek hospodaření před zdaněním o 950 tis. Kč,
- výsledek hospodaření za účetní období o 770 tis. Kč,
- daň z příjmů o 180 tis. Kč.

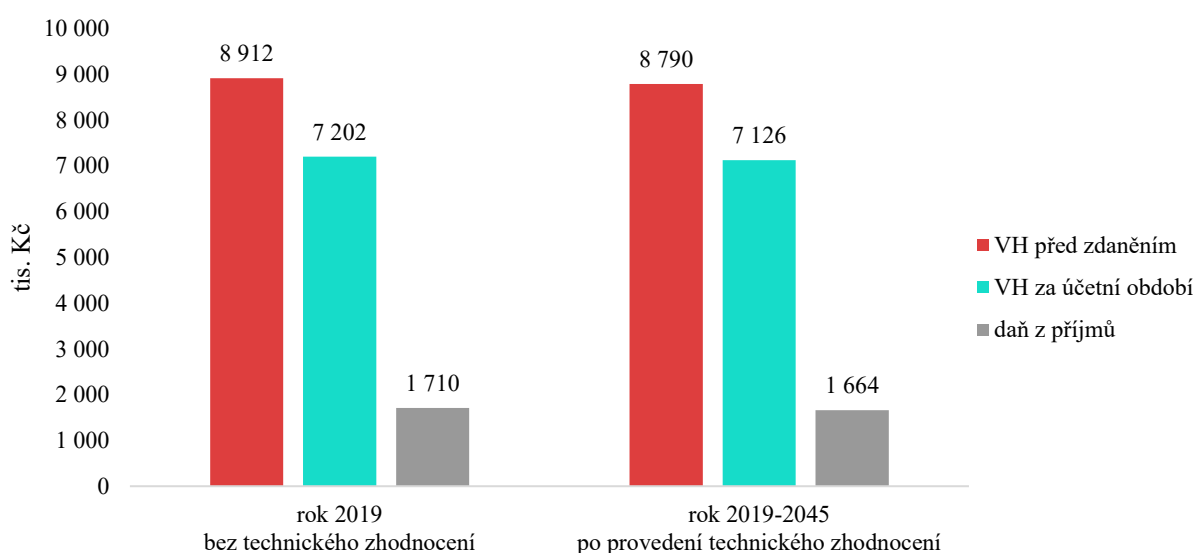


V roce 2022 si společnost zvýší vlivem čerpání rezervy a provedením opravy nemovitosti:

- výsledek hospodaření před zdaněním o 38 tis. Kč,
- výsledek hospodaření za účetní období o 31 tis. Kč,
- daň z příjmů o 7 tis. Kč.

### Provedení technického zhodnocení nemovitosti

Technické zhodnocení nemovitosti se projevuje zvýšením vstupní ceny majetku o vynaložené výdaje. Ty se do nákladů dostávají prostřednictvím odpisů majetku. Ve výkazu zisku a ztráty se to od roku 2019 projeví zvýšením odpisů v položce „Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku“ o hodnotu 121 780 Kč. To způsobuje snížení základu daně, daňové povinnosti i výsledku hospodaření až do roku 2045, kdy bude majetek zcela odepsán.



Obr. 4.3  
Zdroj: Vlastní zpracování

Grafické znázornění, viz Obr. 4.3, bylo sestaveno na základě výkazu zisku a ztráty, jehož zkrácený obsah je zobrazen v Příloze č. 3. V letech 2019–2045 lze vidět dopad technického zhodnocení na snížení daňové povinnosti a výsledků hospodaření.

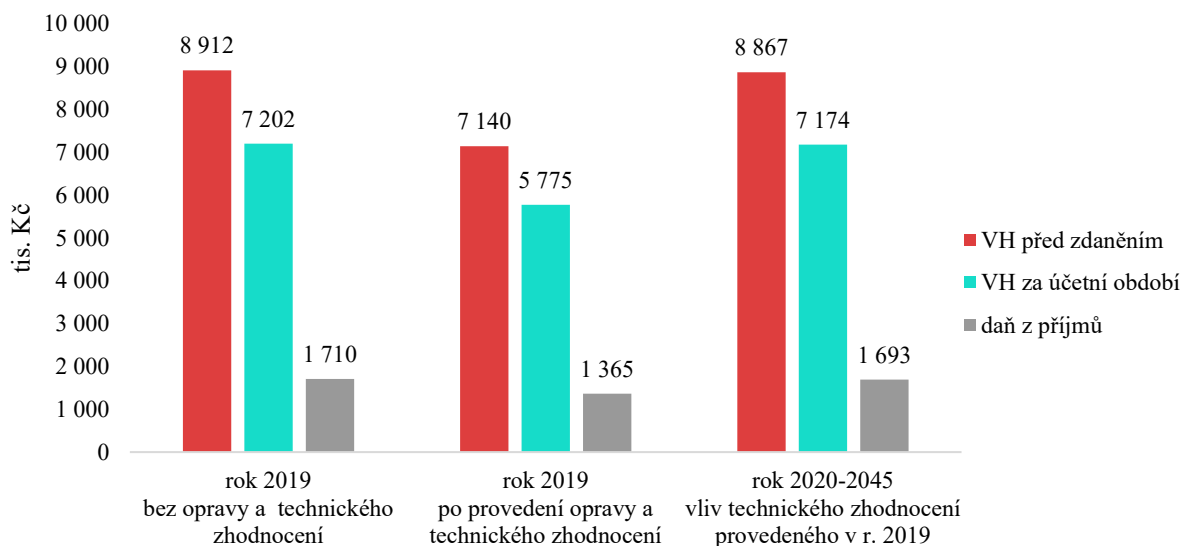
Ve srovnání s obdobím bez technického zhodnocení, si společnost sníží ve zdaňovacím období 2019–2045 ročně:

- výsledek hospodaření před zdaněním o 122 tis. Kč,
- výsledek hospodaření za účetní období o 76 tis. Kč,
- daň z příjmů o 46 tis. Kč.

### Oprava a technické zhodnocení

Poslední možností pro společnost je provedení opravy a technického zhodnocení nemovitosti. Oprava by měla za následek snížení výsledku hospodaření před zdaněním v roce 2019 o hodnotu vynaložených, daňově uznatelných nákladů v hodnotě 1 726 740 Kč. To by se projevilo zvýšením položky „*Výkonová spotřeba*“ ve výkazu zisku a ztráty a tím by došlo ke snížení daňové povinnosti a výsledku hospodaření za účetní období. V dalších letech již oprava nebude mít žádný vliv.

Technické zhodnocení, na rozdíl od opravy, bude mít vliv na snížení výsledků hospodaření i daňové povinnosti po dobu dalších 26 let, kdy bude majetek zcela odepsán. Ve výkazu zisku a ztráty se to projeví zvýšením daňových odpisů o 44 909 Kč v položce „*Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*“.



Obr. 4.4  
Zdroj: Vlastní zpracování

Grafické znázornění, viz Obr. 4.4, bylo sestaveno na základě výkazu zisku a ztráty, jehož zkrácený obsah je zobrazen v Příloze č. 4. V roce 2019 lze vidět zřetelné snížení výsledků hospodaření i daňové povinnosti, vlivem provedené opravy. V dalších letech, kdy dochází ke snižování jen prostřednictvím odpisů, je snížení na první pohled méně patrné.

Ve srovnání s obdobím bez opravy a technického zhodnocení, si společnost sníží ve zdaňovacím období 2019:

- výsledek hospodaření před zdaněním o 1 772 tis. Kč,
- výsledek hospodaření za účetní období o 1 427 tis. Kč,
- daň z příjmů o 345 tis. Kč.

V dalších letech, tj. od roku 2022, dojde k ročnímu snížení:

- výsledku hospodaření před zdaněním o 45 tis. Kč,
- výsledku hospodaření za účetní období o 28 tis. Kč,
- daně z příjmů o 17 tis. Kč.

### **Vliv provedených úprav nemovitosti na daňové odpisy**

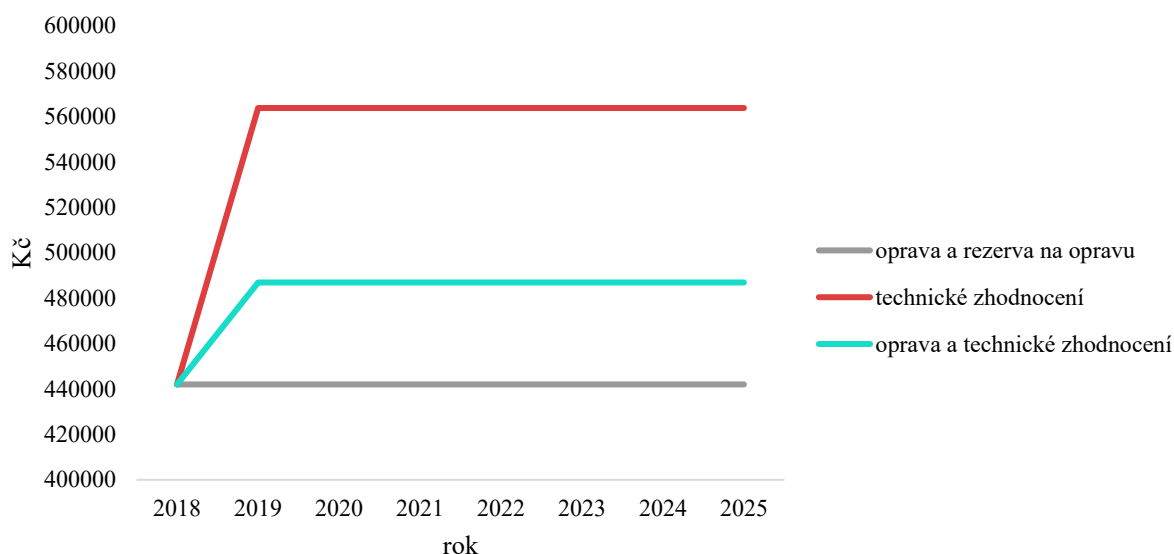
Některé z provedených úprav nemovitosti mají za následek i změnu výše daňových odpisů. Roční daňové odpisy jednotlivých variant jsou uvedeny v tabulce níže.

Daňové odpisy jednotlivých možností:

<b>Rok</b>	<b>Bez úprav</b>	<b>Oprava</b>	<b>Tvorba rezervy na opravu</b>	<b>Technické zhodnocení</b>	<b>Oprava a technické zhodnocení</b>
2019	442 000	442 000	442 000	563 780	486 909
2020	442 000	442 000	442 000	563 780	486 909
2021	442 000	442 000	442 000	563 780	486 909
2022	442 000	442 000	442 000	563 780	486 909
2023	442 000	442 000	442 000	563 780	486 909
2024	442 000	442 000	442 000	563 780	486 909
2025	442 000	442 000	442 000	563 780	486 909

Tab. 4.3

Zdroj: Vlastní zpracování



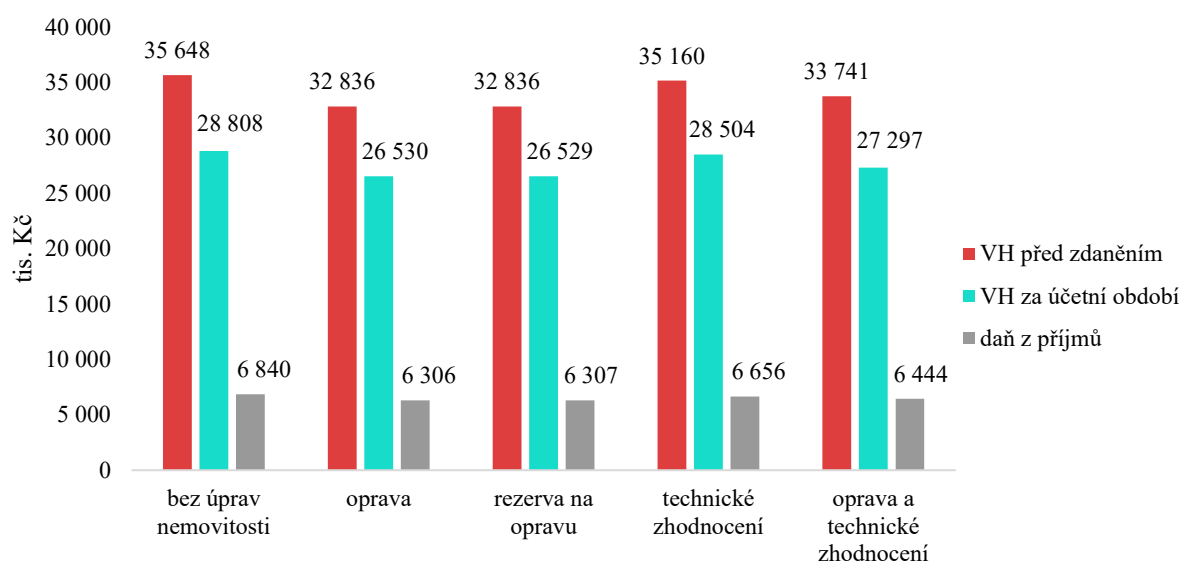
Obr. 4.5  
Zdroj: Vlastní zpracování

Grafické znázornění, viz Obr. 4.5, zobrazuje výši ročních odpisů jednotlivých variant. Oprava a rezerva na opravu nemá na odpisový plán žádný vliv a roční odpisy jsou tedy ve stejné výši jako v období bez úprav nemovitosti. V případě technického zhodnocení se daňové odpisy zvyšují v roce 2019 o 121 780 Kč oproti období bez úprav nemovitosti. Při opravě a technickém zhodnocení nemovitosti dochází ke zvýšení ročního daňového odpisu pouze o 44 909 Kč ve srovnání s obdobím bez úprav nemovitosti. Lze také vidět, že odpisy se změní pouze v roce 2019 a poté jsou již ve stále stejné výši, a to z důvodu rovnoměrného způsobu odpisování.

### Celkové zhodnocení možných řešení

V celkovém zhodnocení jednotlivých možností je třeba vycházet z toho, jak dané varianty ovlivní základ daně, daň z příjmů a výsledek hospodaření za sledované účetní období 2019–2023. V dalších letech by to mělo smysl pouze u provedeného technického zhodnocení, jelikož dochází ke snižování základu daně prostřednictvím odpisů po celou dobu ekonomické životnosti majetku. Nemovitost by se tedy odpisovala po dobu celkem 30 let a pro reálné zhodnocení technického zhodnocení by bylo potřeba provést analýzu výkazu zisku a ztrát až do roku 2045, v kterém bude majetek zcela odepsán.

Srovnání dopadu jednotlivých možností v tis. Kč v letech 2019–2023:



Obr. 4.6  
Zdroj: Vlastní zpracování

Z dosažených výsledků, viz Obr. 4.6, získaných prostřednictvím analýzy však nelze jednoznačně říci, která varianta je pro společnost nejlepší, jelikož je potřeba posoudit další okolnosti. Lze však jednoznačně vidět, že oprava i tvorba rezervy mají téměř stejný, a také nejvyšší vliv na snížení daně z příjmů i výsledků hospodaření.

Z hlediska zkoumaných období je tedy pro společnost daňově nejvýhodnější provést opravu nemovitosti či vytvořit na ni rezervu. Naopak by se nedoporučovalo technické zhodnocení nemovitosti, které společnosti umožňuje téměř minimální snížení daňové povinnosti ve srovnání s obdobím bez úprav nemovitosti, a to z důvodu, že technické zhodnocení není daňově uznatelným nákladem, ale do nákladů se dostává postupně prostřednictvím odpisů, a to po dobu dalších 23 let.

V případě, kdy by se společnost rozhodovala mezi opravou a vytvořením rezervy, by byl hlavním faktorem čas. Hlavním důvodem společnosti pro přesun výroby do větších výrobních prostor a pro úpravy na majetku totiž bylo rozšíření výroby z důvodu zvyšující se poptávky na trhu. Pokud by tedy chtěla se zahájením začít co nejdříve, měla by zvolit variantu opravy nemovitosti. K ovlivnění základu daně, daně z příjmů a výsledku hospodaření by došlo pouze v roce 2019, ve kterém byla oprava provedena.

Pokud společnost s rozšířením výroby nespěchá, nebo ji chce odložit a má dostatek volných finančních prostředků, je vhodné z hlediska optimalizace daňové povinnosti a rozložení rizika doporučit tvorbu rezervy na opravu. Tím dochází, na rozdíl od opravy, k postupnému ovlivnění základu daně a výsledku hospodaření.

## 5 Závěr

Cílem této práce bylo charakterizovat dlouhodobý hmotný majetek a také formy péče o tento majetek v průběhu jeho užívání, kterými jsou technické zhodnocení, oprava a s ní spojená rezerva na opravu. Dále bylo cílem srovnání jednotlivých možností na daném dlouhodobém hmotném majetku společnosti. Tímto majetkem byla zvolena nemovitost fiktivní společnosti Beta, s.r.o., ve které se uskutečňuje hlavní podnikatelská činnost.

Byly stanoveny jednotlivé druhy prací, určené k opravě či technickému zhodnocení, pro které se společnost rozhodla z důvodu rozšíření výroby vlivem rostoucí poptávky na trhu. Na danou opravu byla v účetnictví tvořena rezerva, která byla následně čerpána a její nevyčerpaná část byla rozpuštěna. V rámci každé možnosti byly obecně uvedeny základní souvztažnosti při účtování, a to pak bylo aplikováno při zaúčtování konkrétních prací. Byly zde uvedeny také výpočty daňových odpisů nemovitosti, a jejich změna v případě technického zhodnocení, což bylo potřeba k analýze v další části práce. V ní dochází ke zhodnocení možných řešení vlivem dopadu na daňovou povinnost a výsledek hospodaření prostřednictvím analýzy výkazu zisku a ztráty. Tato analýza byla prováděna za rok 2019–2023 znázorněním jednotlivých vlivů v grafické podobě, nicméně ne každá možnost ovlivňovala všechny tyto roky. Oprava nemovitosti byla zahrnuta přímo do daňových nákladů společnosti v roce provedení opravy, tudíž došlo k ovlivnění jen v roce 2019. Rezerva na opravu umožnila rozložit tento vliv na více zdaňovacích období, tj. 2019–2023, což může být pro společnost příznivější. Technické zhodnocení se do nákladů dostává prostřednictvím zvýšených daňových odpisů a k ovlivnění dochází až do úplného odepsání nemovitosti, tj. do roku 2045. Provedení opravy a technického zhodnocení mělo největší vliv na snížení v roce 2019, ale k ovlivnění bude v tomto případě docházet dalších 26 let kvůli provedenému technickému zhodnocení.

Není možné učinit jednoznačný závěr komparace technického zhodnocení, opravy a rezervy na opravu, jelikož může dojít k různým situacím v následujících obdobích, při kterých by se změnil pohled na toto srovnání. Z výpočtů lze však doporučit, aby společnost provedla opravu nemovitosti nebo na ni vytvořila rezervu. To záleží na dané společnosti podle toho, jak chce ovlivnit výsledek hospodaření, a kdy chce začít s rozšířením výroby.

Tento postup byl řešen z pohledu účetních jednotek, pro které je prioritní daňová optimalizace. Ve skutečnosti však o tom, jakého charakteru je zásah do nemovitosti – technické zhodnocení či oprava, nerozhoduje jen vliv na základ daně.



## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Knižní literatura:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 424 s. ISBN 978-80-7554-121-5.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2017*. 14. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2017. 528 s. ISBN 978-80-7552-518-5

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. vyd. Praha: 1. VOX, 2017. 360 s. ISBN 978-80-87480-55-7.

MACHÁČEK, Ivan. *Technické zhodnocení majetku v otázkách a odpovědích*. Praha: ASPI, a. s., 2005. 96 s. ISBN 80-7357-135-8.

MARKOVÁ HANA. *Daňové zákony 2018*. 28. vyd. Praha: Grada, 2017. 288 s. ISBN 978-80-271-0766-7.

NERUDOVÁ D., BOHUŠOVÁ H., SVOBODA P. a ŠÍROKÝ J. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7

PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetnictví podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 140 s. ISBN 978-80-7357-617-2.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2017*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 352 s. ISBN 978-80-7554-063-8.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG, 2017. 1151 s. ISBN 978-80-7554-061-4.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňové a účetní odpisy*. Brno: Computer Press, 2004. 139 s. ISBN 80-251-0171-1

### Časopisy:

BĚHOUNEK, Pavel. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. *Účetnictví v praxi* [online]. 2009, č. 1 [cit. 2018-11-12]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=32377>

DĚRGEL, Martin. Technické zhodnocení hmotného majetku v účetnictví a daních. *Daňová a hospodářská kartotéka* [online]. 2016, č. 12 [cit. 2019-01-03]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=206962>

DĚRGEL, Martin. Účetní versus daňové odpisy – hmotného majetku. *Účetnictví v praxi* [online]. 2011, č. 4 [cit. 2018-12-03]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=38355>

DĚRGEL, Martin. Zákonná rezerva na opravy hmotného majetku. *Daňová a hospodářská kartotéka* [online]. 2018, č. 6 [cit. 2019-01-05]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=245874>

DUŠEK, Zdeněk. (Dlouhodobý) hmotný a nehmotný majetek v účetních a daňových souvislostech. *Účetnictví v praxi* [online]. 2015, č. 9 [cit. 2018-11-13]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=53504>

MACHÁČEK, Ivan. Odpisy technického zhodnocení hmotného majetku. *Daně a právo v praxi* [online]. 2011, č. 3 [cit. 2018-12-29]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=251566>

MACHOVÁ, Helena. Rezervy na opravy hmotného majetku. *Daňová a hospodářská kartotéka* [online]. 2017, č. 22 [cit. 2019-01-05]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=239924>

ORLOVÁ, Pavlína. Účtování o rezervách. *Účetnictví v praxi* [online]. 2018, č. 5 [cit. 2019-01-04]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=246416>

PILAŘOVÁ, Ivana. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. *Účetnictví v praxi* [online]. 2007, č. 6 [cit. 2018-12-02]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=28731>

SVOBODA, Patrik a Hana Bohušová. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku. *Účetnictví v praxi* [online]. 2007, č. 7 [cit. 2019-01-03]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=91464>

### **Internetové zdroje:**

České znění IFRS (překlad EU) – Komora auditorů České republiky. Komora auditorů České republiky [online]. Copyright © 2012 [cit. 2019-01-21]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu>

Odpisy hmotného majetku v účetnictví a daňové evidenci - Podnikatel.cz. Podnikatel.cz - průvodce vaším podnikáním [online]. Copyright © 2007 [cit. 2018-12-02]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/odpisy-hmotneho-majetku-v-uce-a-dan-evidenci/>

VANČUROVÁ, Pavlína. Tvorba a rozpouštění rezerv – daňový pohled. *Inflow: Mzdová praxe* [online]. 2013 [cit. 2019-01-06]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d43584v54790-tvorba-a-rozpousteni-rezerv-danovy-pohled/>

Zákony online - Podnikatel.cz. Podnikatel.cz - průvodce vaším podnikáním [online]. Copyright © 2007 [cit. 2019-01-09]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/zakony/>

Zákony pro lidi - Sběrka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění. Zákony pro lidi - Sběrka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění [online]. Copyright © [cit. 2019-01-07]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/>

## **Seznam zkratk**

DPH Daň z přidané hodnoty

IAS Mezinárodní účetní standardy

IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

ZDP Zákon o daních z příjmů

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 12/200 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečné, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlas s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do její skutečné výše).

V Ostravě dne ...10.5.2019...

Kamila Haušková

.....  
jméno a příjmení studenta