

DHK

DAŇOVÁ A HOSPODÁŘSKÁ KARTOTÉKA

- Hmotný majetek a specifické případy jeho daňového odepisování na konkrétních příkladech z praxe
- Bezúplatná plnění a zaměstnanci
- DPH při přemístění zboží do jiného členského státu
- Pohledávky v rámci skupiny

Časopis je dostupný také v ASPI



Hmotný majetek a specifické případy jeho daňového odepisování na konkrétních příkladech z praxe – 1. část



Ing. Petr Koubovský,
daňový poradce, č. osv. 3891 – Rôdl & Partner Tax, k. s.

Tento příspěvek bych rád věnoval problematice daňového odepisování majetku, zejména pak specifickým případům a zvláštnostem, se kterými jsem se během své praxe setkal. Závěrem se podíváme, co nového nám přinesla poslední novela zákona o daních z příjmů účinná k 1. 1. 2021 právě v této oblasti.

Úvod

Co je to vlastně odpis? Jsou účetní odpisy identické s daňovými odpisy? Na tyto a další otázky se budu snažit nalézt odpovědi.

Každý majetek má svou vstupní hodnotu. Díky účetním a daňovým předpisům se vstupní hodnota dlouhodobého majetku při pořízení nedostává do nákladů jednorázově, ale právě postupně formou odpisů.

Odpis tedy vyjadřuje část nákladů, která by měla co nejpřesněji odpovídat opotřebení dlouhodobého majetku v čase, ať už fyzickému či morálnímu. K fyzickému opotřebení dochází užíváním dlouhodobého majetku a důsledkem aktivit, které snižují hodnotu majetku po jeho fyzické stránce, např. opotřebování součástí přístroje. **Morálním opotřebením** se pak rozumí zastarávání dlouhodobého majetku v důsledku vývoje nových technologií, kterým dochází ke snižování jeho hodnoty (např. je k dostání lepší software). Odpisy jsou chápány jednak jako účetní, jednak jako daňové, jejichž formu a metodu výpočtu upravuje ZDP¹. Právě ty budou předmětem našeho bližšího zkoumání.

Zákon o daních z příjmů definuje majetek, který lze pro účely tohoto zákona odpisovat, určuje, kdo je oprávněn daný majetek odpisovat, a stanovuje metody a postupy, kterými lze majetek odepsat. Jedním z prvních kroků, který musí účetní jednotka provést, je zařazení hmotného majetku do odpisové skupiny. Zde velmi dobře poslouží Příl. 1 ZDP, která obsahuje řazení majetku do jednotlivých skupin podle klasifikace produkce CZ-CPA a klasifikace stavebních děl CZ-CC. Podotýkám, že správné zařazení do správné odpisové skupiny je velice důležité pro další výpočty odpisů.

A nyní již nastává čas na rozhodnutí o metodě odpisování, kde jsou na výběr následující možnosti:

- rovnoměrné odpisování²,
- zrychlené odpisování³,

- časové odpisování⁴,
- výkonové odpisování⁵,
- mimořádné odpisy⁶,
- odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření⁷.

Každá z výše uvedených metod má svá pozitiva i negativa a každá je vhodná pro použití v jiném odvětví či v konkrétním případě. Je jen na daňovém poplatníkovi, aby si vybral tu správnou, která nejlépe vystihuje charakter jeho činnosti a tím i opotřebení majetku, který ke svým aktivitám využívá.

Rovnoměrné odpisování

Mezi nejrozšířenější metody patří metoda rovnoměrných odpisů, kde lze výši odpisu znázornit např. takto:

DO =	$\frac{VC \times \text{koeficient}}{100}$
------	---

Kde: DO = daňový odpis, VC = vstupní cena, k = koeficient.

Další možností je metoda zrychlených odpisů. Při ní dochází k nerovnoměrnému uplatňování odpisů, kdy s postupující dobou odpisy klesají; je zde viditelná snaha o vyjádření zastarávání majetku reálněji než rovnoměrné odpisy. Výpočet lze znázornit např. v prvním roce a následujících letech takto:

DO =	$\frac{VC}{\text{koeficient}_n}$
DO =	$\frac{(2 \times \text{DZC})}{\text{koeficient}_n - t_o}$

Kde:

DO = daňový odpis,

VC = vstupní cena,

k_n = koeficient,

t_o = doba, po kterou již majetek odepisován,

DZC = daňová zůstatková cena.

Jak při rovnoměrných, tak i při zrychlených odpisech připouští ZDP ještě využívat tzv. zvýšeného odpisu v prvním roce.⁸ Je to ovšem možné s výjimkami, např. u osobních automobilů a motocyklů.

Časové odpisování

Roční odpis v této metodě je dán podílem vstupní ceny a určené doby životnosti předmětného hmotného majetku; je stanoven s přesností na dny či měsíce. Typickými příklady majetků, u nichž lze využít tuto metodiku, jsou např. otvírky nových lomů, hlinišť a pískoven, důlní díla a technické rekultivace.

DO =	VC
	¹ použitelnosti

Obdobně se postupuje také u majetku s životností stanovenou obecným předpisem nebo příslušným státním orgánem.

PŘÍKLAD 1

Firma ALFA, s. r. o., obdržela 15. 12. 2020 od místně příslušného stavebního úřadu rozhodnutí o povolení užívání dočasné stavby skladu výrobků. Stavba je umístěna na pozemku ve vlastnictví společnosti, přičemž z rozhodnutí vyplývá, že stavbu je možno užívat po dobu 5 let, od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2025. Společnost zamýšlí uplatnit daňové odpisy zcela v souladu s platnými předpisy ZDP. Celkové výdaje související s pořízením budovy skladu činí 1 000 000 Kč.

Rok	Text	Částka v Kč	MD	D
2020	Výdaje představující vstupní cenu budovy skladu	1 000 000	021	321
2021–2025	Výše ročního daňového odpisu (zde asi i účetního)	200 000	551	081

Protože vznikla budova skladu stavební činností, je stavbou dle stavebního zákona. Nerozhoduje použitý materiál ani stavebně-technické provedení. Pojem „dočasná stavba“ toliko udává, že toto dílo je umístěno na pozemku pouze po určitou pevně stanovenou dobu, stavební úřad totiž předem omezil dobu jejího trvání.⁹ Daňový odpis bude tedy stanoven právě s ohledem na tuto skutečnost dle § 30 odst. 4 ZDP, tedy jako časový, zde po dobu 5 let a rovnoměrně.

Výkonové odpisování

V praxi jsem také často setkal s využitím metody daňového odpisování vycházejícího z množství odvedené práce – výkonu. Tento způsob je využitelný zejména ve výrobních podnicích u různých typů strojů, ale třeba i matric, šablon, forem apod., zpravidla v klasifikaci produkce pod kódy 28.62.50, 29.56.24, 29.52.40 a 25.73.50. Výpočet výkonových odpisů se stanoví jako podíl vstupní ceny a odhadovaného počtu výrobků během celé doby životnosti zařízení, vynásobený počtem výrobků ve zdaňovacím období. Právě u majetků typu matrice, formy a šablony totiž dochází k jejich opotřebovávání podle počtu vyrobených produktů.

Rozhodne-li se současně (či následně) poplatník ke zkrácení či prodloužení doby odpisování, upraví odpisy tak, aby dosud neodepsaná část vstupní ceny (zvýšené vstupní ceny) byla rovnoměrně rozpočítána na zbývajících počet výlisků. Případné provedení technického zhodnocení (dále jen „TZh“) u časově nebo výkonově odpisovaného hmotného majetku podle § 30 odst. 4 ZDP zvýší vstupní cenu a od následujícího měsíce po uvedení TZh do užívání se neodepsaná část majetku uplatní do nákladů po zbývajících počet měsíců. Prakticky to znamená, že poplatník při TZh matrice zvýší její vstupní cenu a zároveň zvýší původně stanovené odpisy na zbývajících počet výlisků.

PŘÍKLAD 2

Firma BETA, s. r. o., nakoupila a zařadila do užívání v červnu 2020 výrobní linku v pořizovací ceně 2 mil. Kč. Dle technických parametrů má tato linka výrobní kapacitu za dobu své životnosti 100 000 kusů výrobků. Daňový odpis za jeden vyrobený kus je tedy 20 Kč (2 000 000/100 000).

$$DO = \frac{VC \times \Sigma \text{počet výrobků v roce}}{\Sigma \text{výrobků celkem dle výrobní kapacity}}$$

Rok	Počet vyrobených výrobků	Výše daňového odpisu	MD	D
2020	10 000 kusů (z důvodu COVID)	200 000 Kč (2 000 000/100 000) x 10 000	551	081
2021	8 000 kusů (z důvodu COVID)	160 000 Kč (2 000 000/100 000) x 8 000		
2022	50 000 kusů	1 000 000 Kč (2 000 000/100 000) x 50 000		
2023	32 000 kusů	640 000 Kč (2 000 000/100 000) x 32 000		

Daňový odpis bude tedy stanoven právě s ohledem na tuto skutečnost dle § 30 odst. 5 ZDP, tedy jako výkonový.

Specifické případy daňového odepisování majetku na příkladech z praxe

V dalším textu tohoto článku bych se již rád zmínil o konkrétních případech odepisování majetku, se kterými jsem se během své praxe setkal a byl jsem je nucen řešit. A začneme hned zhurta.

A. Technické zhodnocení provedené na najatém majetku nájemcem

Jedním z nejhojnějších případů je provedení technického zhodnocení nájemcem v jím najatých prostorách. Nejčastěji jde o stavební úpravy, kterými si nájemce v pronajaté nemovitosti přizpůsobuje prostory svému účelu – v kancelářích např. staví nové příčky, obchodní nebo výrobní prostory upravuje dle svých potřeb nebo pouze staré a nevyhovující prostory modernizuje a přizpůsobuje své činnosti. Společným znakem těchto úprav je, že je financuje právě nájemce, že se provádějí v cizí nemovitosti a vlastník nemovitosti je nájemci neuhradí ani formou zápočtu s budoucím nájemným.

Zákon o daních z příjmů na tyto specifické případy pamatuje a stanoví, že je-li technické zhodnocení hrazeno nájemcem nebo uživatelem (např. i podnájemcem), může jej nájemce nebo uživatel také odpisovat, avšak pouze při splnění tří podmínek:¹⁰

- technické zhodnocení musí uhradit nájemce,
- pronajímatel nemovitosti (nejčastěji vlastník) musí s provedením technického zhodnocení souhlasit a o jeho odpisování musí s nájemcem uzavřít písemnou smlouvu,
- vstupní cena původního majetku u pronajímatele – vlastníka nesmí být o tyto vynaložené výdaje zvýšena.

Za těchto okolností nájemce zařadí ve svém účetnictví TZH jako zvláštní typ majetku, a to do stejné odpisové skupiny, ve které zhodnocovaný majetek eviduje pronajímatel;

po dobu trvání nájemního vztahu bude uplatňovat do svých nákladů odpisy dle metody stanovené ZDP.

Ještě donedávna tato možnost však nebyla určena podnájemcům, což se však s přijetím novely ZDP změnilo a s účinností od 1. 7. 2017 může již TZH odpisovat i podnájemce.

B. TZH provedené na nemovité kulturní památce

Na rozdíl od movité kulturní památky, která je vyloučena z možnosti daňového odepisování,¹¹ technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce odepisovat lze, ovšem opět za splnění ZDP daných podmínek.

Kulturní památkou se rozumí nemovité a movité věci, popřípadě jejich soubory, o kterých to prohlásí Ministerstvo kultury. Zpravidla jsou významným dokladem historického vývoje, životního způsobu a prostředí společnosti od nejstarších dob do současnosti. Jsou projevem tvůrčích schopností a práce člověka z nejrůznějších oborů lidské činnosti, a to pro svoje hodnoty revoluční, historické, umělecké, vědecké a technické. Také jimi mohou být věci, které mají přímý vztah k významným osobnostem a historickým událostem. Kulturní památky jsou evidovány v Ústředním seznamu kulturních památek České republiky, který vede Národní památkový ústav. Přehled nemovitých kulturních památek je přístupný na internetu.¹²

Vlastník kulturní památky, který provádí údržbu, opravu, rekonstrukci, restaurování nebo jinou úpravu kulturní památky, je povinen si k těmto úkonům vyžádat stanovisko okresního úřadu, nebo, jde-li o národní kulturní památku, stanovisko orgánu kraje v přenesené působnosti. Na rozdíl od standardních pravidel, kdy provedené technické zhodnocení zvyšuje ocenění zhodnocovaného aktiva (vstupní či zůstatkovou cenu)¹³, toto pravidlo neplatí právě v případě TZH na nemovité kulturní památce.

Technické zhodnocení nezvyšuje vstupní ani zůstatkovou cenu majetku, pokud je provedeno na nemovité kulturní památce, a to ani v prvním roce odpisování, kdy není součástí vstupní ceny a pro daňové účely se odpisuje ve zvláštním režimu samostatně.¹⁴ Roční odpis se stanoví ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny.¹⁵

PŘÍKLAD 3

Firma GAMA, s. r. o., je vlastníkem budovy zámku, ve které má mimo jiné i kanceláře. Budova je zapsaná v památkovém katalogu jako nemovitá kulturní památka. Za souhlasu příslušných úřadů provedla společnost Gama, s. r. o., TZH, konkrétně vystavěla příčku v jedné z místností. TZH v celkové výši 1 500 000 Kč dokončila a zařadila do užívání v říjnu roku 2020. V únoru 2021 uvedla do užívání nové plynové vytápění, kterým nahradila původní na tuhá paliva, a to v celkové výši 300 000 Kč.

Rok	Výše TZH v Kč	Výše daňového odpisu	MD	D
2020	1 500 000	100 000 Kč (1 500 000/15)	551	081
2021	1 500 000	100 000 Kč (1 500 000/15)		
	20 000	20 000 Kč (300 000/15)		

Daňový odpis bude stanoven dle § 30 odst. 6 ZDP, TZH bude odepisováno ve zvláštním režimu každé samostatně. Do daňově uznatelných nákladů si podnikatel uplatní každý rok (každé zdaňovací období) 1/15 vstupní ceny TZ.

C. Technické zhodnocení na neodpisovatelném majetku

Stejným způsobem jako TZH na nemovitě kulturní památce je od 1. 1. 2001 posuzováno i TZH na hmotném majetku, který je vyloučen z odpisování. Tento neodpisovatelný hmotný majetek je definován v § 27 ZDP. V praxi se tak lze setkat zejména s uměleckými díly, která nejsou součástí stavby a budov, s movitými kulturními památkami, s inventarizačními přebytky hmotného majetku. Technické zhodnocení v těchto případech také nezvyšuje vstupní cenu předmětného majetku, ať už je dokončeno kdykoli po jeho zaevidování, avšak stává se samostatnou kategorií jiného majetku, který lze odpisovat. Přitom se zatřídí do odpisové skupiny, do které náleží hmotný majetek, na němž bylo TZH provedeno.¹⁶ Každé další TZH dokončené na původním majetku (technické zhodnocení) zvyšuje vstupní cenu (zůstatkovou cenu) již evidovaného jiného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání.

PŘÍKLAD 4

Firma DELTA, s. r. o., provedla k 30. 9. 2020 inventarizaci svého majetku a výsledkem bylo nalezení neevidovaného stroje. Stroj se ocenil reprodukční pořizovací cenou a byl proúčtován jako plně odepsaný souvztažně na účet majetku a příslušný účet jeho opravek (např. MD 022/D 082). Reprodukční cena činila 100 000 Kč. Tento inventarizační přebytek byl zanesen do registru majetku a zatříděn do II. daňové odpisové skupiny. V listopadu 2020 společnost provedla technické zhodnocení tohoto stroje ve výši 50 000 Kč, TZH ještě téhož měsíce dokončila a zařadila do užívání.

Rok	Popis majetku	Výše TZH v Kč	Výše daňového odpisu	MD	D
2020	Stroj	100 000	0 Kč	551	081
	TZH stroje (II. DOS)	5 500	20 000 Kč (50 000 x 0,11)		

U stroje nelze uplatnit žádný daňový odpis díky vyloučení majetku z odpisování [blíže viz § 27 písm. g) ZDP], předpokládáme totiž, že inventarizační přebytek dlouhodobého majetku nebyl alternativně účtován výsledkově (např. MD 022/D 688), protože inventarizační přebytky zaúčtované při zjištění ve prospěch výnosů nejsou od roku 2004 obecně vyloučeny z daňového odpisování. Technické zhodnocení tohoto stroje však daňově odepisovat lze, přičemž zatřídění se bude řídit zatříděním samotného technicky zhodnocovaného majetku, zde stroje.

D. Technické zhodnocení odepsaného majetku

Tento případ, s nímž se lze v praxi celkem často setkat, není vlastně ničím zvláštní. Postup v případě TZH hmotného majetku, který je již daňově plně odepsán, se neliší od případu, kdy daný majetek ještě odepsán není, neboť TZH zvyšuje vstupní i zůstatkovou cenu zhodnocovaného hmotného majetku v tom zdaňovacím období, ve kterém TZH dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (výjimky z tohoto pravidla pouze viz § 29 odst. 3 ZDP). Za výjimku je třeba považovat také zhodnocení

v úhrnné hodnotě nepřesahující ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč, které se poplatník rozhodne zahrnout přímo do daňově uznatelných nákladů.¹⁷ Výše popsaný postup si opět ilustrujme na praktickém příkladu.

PŘÍKLAD 5

Firma EPSILON, s. r. o., vlastní počítačový server z roku 2010 za 400 000 Kč, u kterého uplatňuje rovnoměrné odpisy (v 1. odpisové skupině), a tudíž je k 1. 1. 2015 již zcela odepsán, tzn., že daňová zůstatková cena k 1. 1. 2015 je rovna 0 Kč. V roce 2020 došlo k technickému zhodnocení tohoto serveru, a to ve výši 100 000 Kč.

Rok	Popis majetku	Výše TZH v Kč	Výše daňového odpisu	MD	D
2019	server (ještě bez TZH)	0	0 Kč	551	081
2020	server (s TZH)	100 000	100 000 Kč (400 000 + 100 000 x 0,333)		

Daňový odpis v roce 2020 jako procento ze vstupní ceny navýšené o TZH při využití sazby pro zvýšenou vstupní cenu, ovšem za limitace samotné hodnoty TZH, tj. 100 000 Kč.

Poznámka redakce: V příštím čísle časopisu DHK č. 10/2021 se můžete těšit na dokončení příspěvku.

1 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

2 § 31 ZDP.

3 § 32 ZDP.

4 § 30 odst. 4 a 5 ZDP.

5 § 30 odst. 5 ZDP.

6 § 30a ZDP.

7 § 30b ZDP.

8 § 31 odst. 1 písm. b, c, d) ZDP.

9 § 2 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., stavební zákon (dále jen „SZ“).

10 § 28 odst. 3 ZDP.

11 § 27 písm. e) ZDP.

12 Viz <https://www.pamatkovykatalog.cz/uskp>.

13 § 29 odst. 1 a 3 ZDP.

14 § 29 odst. 3 ZDP.

15 § 30 odst. 6 ZDP.

16 § 26 odst. písm. a) ZDP.

17 § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.

«