

# D H K

## DAŇOVÁ A HOSPODÁŘSKÁ KARTOTÉKA

- Daňové novinky v roce 2021
- Živelné pohromy a daňové úlevy
- Uplatnění úlevy na dani povinně v daňovém přiznání neznamena povinné daňové přiznání
- Z judikatury – vznik provozovny při pronájmu vlastní nemovitosti z pohledu DPH

Časopis je dostupný také v ASPI



## Hmotný majetek a specifické případy jeho daňového odepisování na konkrétních příkladech z praxe – dokončení



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

V tomto textu vám přinášíme dokončení příspěvku, který jsme uveřejnili v časopisu DHK č. 9/2021 na s. 10. Budeme se věnovat dále problematice daňového odepisování majetku a závěrem se podíváme na poslední novelu zákona o daních z příjmů týkající se této oblasti.

### E) Odpisy při zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku

Možná i díky četným problémům z praxe se do ZDP dostalo nové ustanovení § 30c, které upravuje nabytí dalšího spoluvlastnického podílu k témuž majetku. Dle dikce ZDP se tyto spoluvlastnické podíly slučují, tzn., že se bude jednat stále o jeden jediný hmotný majetek, přičemž se způsob odpisování tohoto majetku nebude měnit. Poplatník tedy bude pokračovat v odpisování dosavadním způsobem ze změněné vstupní ceny.

Dále je zde řešena i povinnost odpisovat ze vstupní ceny původního spoluvlastníka (přeměny, vklady, dědění apod.) a i zde je opět zachován stávající způsob odpisování u nabytatele. Umožněno bude odpisovat pouze částky, které dosud odepsány nebyly. Do úhrnu zůstatkových cen se nebude zahrnovat zůstatková cena majetku u spoluvlastnického podílu, který byl vyloučen z odpisování (např. původní podíl nabytý darováním). Pokud by nešlo určit, který ze spoluvlastnických podílů je původní (např. při splnutí právnických osob), bude umožněna volba při zachování omezujících podmínek.

Výše popsaný postup si opět ilustrujeme na praktickém příkladu.

#### PŘÍKLAD 4

**Firma ZÉTA, s. r. o., vlastní 30% spoluvlastnický podíl na nebytové jednotce, který nakoupila v roce 2015. Tato jednotka je zatříděna do 5. daňové odpisové skupiny (5-39). Společnost započala provádět daňové odpisy metodou zrychleného odpisování. Pořizovací cena činila 5 000 000 Kč.**

| Rok  | Popis majetku                         | Výše daňového odpisu                | MD  | D   |
|------|---------------------------------------|-------------------------------------|-----|-----|
| 2015 | sp. podíl na nebytové jednotce (30 %) | 166 667 Kč (5 000 000 / 30)         | 551 | 081 |
| 2016 | sp. podíl na nebytové jednotce (30 %) | 322 223 Kč (2 x 4 833 333) / (31-1) |     |     |
| 2017 | sp. podíl na nebytové jednotce (30 %) | 311 112 Kč (2 x 4 511 110) / (31-2) |     |     |

V únoru 2018 společnost Zéta, s. r. o., dokoupila další 50% spoluvlastnický podíl na téže nebytové jednotce, a to za celkovou cenu 6 000 000 Kč.

| Rok  | Popis majetku                        | Výše daňového odpisu                                                  | MD  | D   |
|------|--------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 2018 | sp. podíl na nebytové jednotce (80%) | <b>728 572 Kč</b> $[2 \times (4\,199\,998 + 6\,000\,000) / (31 - 3)]$ | 551 | 081 |

Zůstatková cena původního podílu 4 199 998 + pořizovací cena dokoupeného podílu 6 000 000 = 10 199 998 Kč. Tato cena bude považována za změněnou zůstatkovou cenu.

V lednu roku 2019 společnost ZÉTA, s. r. o., sfúzovala splnutím se společností s ručením omezeným ZÉTA 2, s. r. o., která má v evidenci zbývajících 20% podíl na téže nebytové jednotce v pořizovací ceně 3 000 000 Kč. Tento podíl však odpisovala od roku 2015 do roku 2017 rovnoměrně. Rozhodný den fúze je 1. 1. 2019, do konce roku 2019 bude proveden zápis fúze do obchodního rejstříku, nástupnická společnost používá kalendářní rok jako zdaňovací období.

| Rok  | Popis majetku                          | Výše daňového odpisu (zrychlená metoda)                | MD  | D   |
|------|----------------------------------------|--------------------------------------------------------|-----|-----|
| 2019 | sp. podíl na nebytové jednotce (100 %) | <b>404 115 Kč</b> $(9\,471\,426 + 2\,652\,000) / (30)$ | 551 | 081 |

Další výpočet daňových odpisů v roce 2019 se bude odvíjet ze součtu zůstatková cena prvního podílu ze ZÉTA ve výši 9 471 426 a zůstatková cena ze ZÉTA 2, s. r. o. při rovnoměrném odepisování k 31. 1. 2018 ve výši 2 652 000 Kč. Nástupnická společnost vzniklá splnutím může zvolit metodu odpisování rovnoměrnou nebo zrychlenou, protože nelze určit, který podíl byl původní, a uplatní odpisy pro první rok odpisování. Maximálně však je možno uplatnit daňové odpisy do výše vypočtené ceny 12 123 426 Kč.

#### F) Komponentní odepisování majetku

Relativně novou, ale stále se rozšiřující metodou je tzv. komponentní odepisování.

Lze konstatovat, že každý poplatník vlastní dlouhodobá aktiva, která slouží k vytváření zisků a napomáhají tak velkou měrou k jeho fungování. Protože jsou dlouhodobá aktiva důležitou součástí účetnictví, je nutné věrně zobrazit účetní případy, které se jich také týkají. Použití metody komponentních odpisů není možné u všech případů dlouhodobých aktiv. Metoda komponentních odpisů je upravena § 56a vyhlášky 500/2002 Sb., která vychází z mezinárodního standardu IAS 16 a zahrnuje mimo jiné tato pravidla:

- Je možné komponentní odpisování používat u majetku, jako jsou stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí.
- Je třeba vymezit druh majetku pro komponentní odpisování, způsob určení komponenty a ocenění a doložit tyto věci účetním záznamem.

- Za komponentu se považuje část majetku, jejíž ocenění je významné v porovnání s oceněním celého majetku a jejíž doba použitelnosti se liší od doby použitelnosti zbytku majetku.
- Komponenta se odpisuje samostatně od zbylé části odpisovaného majetku a ostatních komponent, ale o majetku a odpisech se účtuje jako o celku.
- Při výměně komponenty se ocenění majetku snižuje o hodnotu vyřazované komponenty a zvyšuje se o hodnotu nově zařazené komponenty. Hodnotou nové komponenty se rozumí celkové náklady na výměnu komponenty včetně náhradních dílů.
- Pokud podnik mění odpisovou metodu na komponentní u již zařazeného majetku, je třeba rozdělit celkové ocenění majetku na komponentu a zbylou část majetku.

Bohužel, přestože v rámci účetnictví se jedná o čím dál více rozšířenější metodu stanovení odpisů, ZDP zmiňuje metodu komponentního odpisování pouze v § 23 odst. 2 písm. a). Zde stanovuje, že pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří odpisují majetek metodou komponentního odpisování, se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu této účetní metody odpisování. To znamená, že účetní odpisy stanovené touto metodou jsou daňově neúčinné a daňovým nákladem bude daňový odpis stanovený dle pravidel ZDP, a to jako odpis celého majetku právě bez vlivu rozdělení na jednotlivé komponenty.

Z výše uvedených důvodů není nutné asi uvádět praktický příklad, neboť půjde o standardní formu daňového odepisování při správném zatřídění majetku jako funkčního celku.

### G) Odpisy dospělých zvířat a jejich skupin

Další velmi specifickou oblastí podnikání je zemědělství, a to jak rostlinná výroba, tak živočišná výroba. O živočišné výrobě lze účtovat v oběžném i dlouhodobém majetku. Do kategorie dlouhodobého majetku se řadí základní stádo a tažná zvířata. Jedná se tedy o plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a na základě rozhodnutí účetní jednotky lze do této kategorie zahrnout také zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů, např. muflonů, daňků, jelenů a pštrosů, krokodýlů, dále sem patří koně tažní a dostihoví, kteří nejsou využíváni k plemenitbě, také osli, muly a mezci. Předmětem evidence jsou pouze dospělá zvířata, která jsou vhodná pro rozšiřování chovu a využívána pro opakované získávání produktů v průběhu života zvířete, jakými jsou např. mléko, vlna atd., přičemž jsou evidovány na samostatném účtu 026-Dospělá zvířata a jejich skupiny.

Daňové odpisy u zvířat základního stáda a tažných zvířat lze vyjádřit jako podíl, kdy v čitateli zlomku je pořizovací cena a ve jmenovateli předpokládaný počet let v chovu základního stáda. Tažná zvířata, dostihoví a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata základního stáda lze odpisovat skupinově. Zvláštní způsob odpisování je stanoven pro dospělá zvířata a jejich skupiny, které tvoří hospodářská dospělá zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz, oslů, mul, mezků a hejna hus. Za tato zvířata se nepovažují např. hejna slepic, kachen, krůt a perliček, ryby, kožešinová zvířata, psi, včelstva, zvířata ve výkrmu a mladá zvířata.<sup>1</sup>

Zákon o daních z příjmů zařazuje zvířata základního stáda do I. odpisové skupiny, avšak koně jsou odepisováni po dobu 5 let při zařazení do II. odpisové skupiny. Roční daňový odpis lze při skupinové evidenci zvířat stanovit následujícím způsobem:

Matematicky lze názorně vyjádřit roční odpis v I. a II. roce např. takto:

$$DO = \frac{P_z \times 30}{100} + \frac{P_v \times 20}{100} + \frac{KS - P}{100} \times 50$$

$$DO = \frac{P_z \times 30}{100} + \frac{P_v \times 20}{100} + \frac{KS - P}{100} \times 50$$

Kde:

DO = roční odpis,  $P_z$  = hodnota zvířat zařazených do skupiny v průběhu zdaňovacího období,

$P_v$  = hodnota zvířat vyřazených ze skupiny v průběhu zdaňovacího období,

KS = konečný stav

Daňový odpis lze stanovit jednotlivě za každé zvíře při individuální evidenci zvířat a u tažných zvířat, dostihových a plemenných koní, přičemž vstupní cenou je průměrná účetní cena za jeden kus nebo cena stanovená poplatníkem ve vztahu k plemenné hodnotě, popřípadě ke stáří zvířete, a to v rámci celkové účetní hodnoty stáda.

Pokud se poplatník rozhodne stanovit daňový odpis skupinově podle jednotlivých druhů zvířat, vstupní cenou je při zahájení odpisování úhrn pořizovacích cen jednotlivých druhů zvířat zjištěný z účetnictví k poslednímu dni předcházejícího zdaňovacího období (případně k datu zahájení činnosti). Při skupinovém odpisování lze odpisovat pouze rovnoměrně.<sup>2</sup>

Pokud by celková hodnota vyřazených zvířat ve skupině byla vyšší než hodnota počátečního stavu zvířat, je možné uplatnit roční odpis při skupinovém odpisování pouze do výše hodnoty zvířat, odpovídající jejich počátečnímu stavu. Výše uvedené je pouze příkladný výčet možností jak stanovit daňové odpisy. Pokud použije poplatník jiný způsob, měl by být schopen prokázat, že vypočtené odpisy za skupinu odpovídají úhrnu individuálních odpisů za tato zvířata.

V případě vyřazení, prodeje, nezaviněného úhynu nebo nutné porážky je daňovým výdajem daňová zůstatková cena zvířat základního stáda podle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP, která se dle pokynu č. D-22 stanoví jako podíl zůstatkové ceny skupiny zvířat na konci zdaňovacího období a průměrného stavu zvířat této skupiny ve zdaňovacím období, přičemž průměrným stavem se rozumí aritmetický průměr stavů zvířat ve skupině na počátku a na konci zdaňovacího období.

#### H) Odpis goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku

Oba bývají nedílnou součástí podnikatelských aktivit a vznikají v zásadě ve třech situacích, kdy účetní jednotka získá majetek i dluhy:

- při převodu a přechodu obchodního závodu,

- při přeměnách obchodních korporací,
- při vkladu obchodního závodu.

Goodwillem se rozumí kladný či záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu /podniku, případně jeho části, který byl nabyt převodem nebo přechodem za úplatu – koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní společnosti, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy. U goodwillu stanovuje vyhláška<sup>3</sup> rovnoměrné účetní odpisování, a to nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu nebo při přeměně obchodní korporace do rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se odpisuje stejně jako kladný, jen s tím rozdílem, že místo na vrub nákladů se zaúčtuje ve prospěch výnosů. Pokud nelze dobu použitelnosti goodwillu odhadnout, nesmí doba odepisování být kratší než 60 měsíců a delší než 120 měsíců.

Neodepsaná část kladného nebo záporného goodwillu k nabytému majetku je jednorázově odepsána při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku.

Zákon o daních z příjmů považuje za daňově uznatelný náklad pouze odpis goodwillu pořízeného koupí, naopak odpis goodwillu vzniklého při nabytí vkladem nebo přeměnou nelze považovat za daňově účinný.<sup>4</sup>

Kladný i záporný goodwill nabytý koupí obchodního závodu se dle ZDP zahrnuje do nákladů (výnosů) rovnoměrně po dobu 180 měsíců v poměrné výši, která připadá na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období.<sup>5</sup>

V souvislosti s goodwillem je na místě poukázat i na účet 027-Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Oceňovací rozdíl představuje kladný či záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn obchodní korporace, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy. Účetně i daňově se aktivní i pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů/výnosů.<sup>22</sup>

Rozdíl mezi goodwillem a oceňovacím rozdílem k nabytému majetku je následující:

|                  |   |                                                                   |
|------------------|---|-------------------------------------------------------------------|
| Goodwill         | = | KC – ocenění jednotlivých složek majetku podle zákona o oceňování |
| Oceňovací rozdíl |   | KC – převzaté ocenění jednotlivých složek majetku z účetnictví    |

Individuální přecenění jednotlivých složek majetku u nabyvatele tedy povede ke vzniku goodwillu, v opačném případě pak ke vzniku oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

### 1) Mimořádné odpisy majetku

Kromě jistě nezpochybnitelných dopadů pandemie COVIDu přináší tento hegemone dnešní doby pro poplatníky alespoň do jisté míry nějaká pozitiva. S účinností od 1. 1. 2021 přináší novelizované znění ZDP možnosti k získání daňových úspor, kterou je alternativní forma odpisování položek majetku formou mimořádných odpisů.

Charakterem obdobná forma efektivního uplatnění odpisů položek majetku byla daňovým poplatníkům umožněna v době finanční krize v roce 2009. Protože tlak na efektivní využití nákladů a obecně na nákladovou stránku ekonomiky podniku nabývá od poslední finanční krize na významu, je pro adekvátní posouzení přínosu uplatnění mimořádných odpisů nezbytné zvážit komplexní škálu vlivů.

Pravidla pro uplatnění mimořádných odpisů jsou poplatníkům stanovena ustanovením § 30a ZDP. Na základě tohoto ustanovení je možné odpisovat položky majetku, u kterých je společnost prvním odpisovatelem, takto:

- Položky spadající do I. odpisové skupiny dle Přílohy č. 1 k ZDP, a to rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců od měsíce následujícího po zařazení položek majetku do užívání.
- U položek spadajících do II. odpisové skupiny je pak výpočet složitější, nicméně i zde je možné dosáhnout nákladově efektivnějšího odpisování u vybraných položek majetku ve srovnání se standardním, tedy lineárním (§ 31 ZDP) či zrychleným (§ 32 ZDP) způsobem odpisování. Celková doba mimořádného odpisování pro položky majetku druhé odpisové skupiny představuje 24 měsíců, kdy je během prvních 12 měsíců odpisováno 60 % vstupní ceny relevantní položky majetku a v následujících 12 měsících je odpisováno zbývajících 40 % vstupní ceny.

Tyto mimořádné odpisy jsou aplikovatelné pouze pro položky majetku pořízené v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2021. Přejícná ustanovení pak poskytují možnost uvedené změny využít i pro majetek, který byl pořízen v roce 2020. Daňový poplatník by tedy měl zhodnotit dopady mimořádných odpisů již pro zdaňovací období roku 2020. Na druhou stranu je však třeba mít na paměti i některé omezující podmínky, jako např. nemožnost přerušení daňového odepisování, které bývá (běžným) nástrojem efektivního uplatnění nákladů v případech daňové ztráty.

Jako již bylo výše uvedeno, podmínkou aplikace mimořádných odpisů je pořízení majetku v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2021, nikoliv k datu, kdy došlo k zařazení položek majetku do užívání, případně k datu, kdy bylo zahájeno odpisování. Výše mimořádných odpisů se stanoví s přesností na měsíce, nemusí být vždy tak výhodná, jako při standardním postupu dle ZDP ustanovení.

Mimořádné odpisy jsou toliko alternativou ke standardním způsobům odpisování. Je tedy pouze na zvážení poplatníka, zdali vůbec a na jaké položky majetku bude mimořádné odpisování aplikovat. Volba je dle ZDP dána i v případě, kdy je poplatník oprávněn uplatnit slevu na dani z titulu poskytnutého příslibu investiční pobídky.

#### **J) Technické zhodnocení mimořádně odpisovaného majetku**

Na rozdíl od možnosti uplatnění mimořádných odpisů u předem definovaného majetku toto nelze a tudíž zůstává zachován daňový režim jeho případného technického zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP. Protože základní podmínkou mimořádných odpisů je, že se jedná o nový majetek, bude jeho technické zhodnocení – rekonstrukce nebo modernizace – v prvních 12, resp. 24 měsících spíše výjimkou, ale samozřejmě k němu může dojít.

Zákon o daních z příjmů v těchto případech stanoví speciální postup, kdy technické zhodnocení nezvýší vstupní ani zůstatkovou cenu hmotného majetku odpisovaného mimořádnými odpisy, ale bude se jednat o samostatně odpisovaný hmotný majetek [coby tzv. jiný hmotný majetek ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) ZDP]. Ukončené TZ se podle § 30a odst. 5 ZDP zatřídí do odpisové skupiny, ve které je zatříděn hmotný majetek, na kterém je TZ provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 ZDP a § 31 až 33 ZDP. TZ mimořádně odpisovaného hmotného majetku se odpisuje samostatně standardní rovnoměrnou nebo zrychlenou metodou. Přitom v souladu s § 29 odst. 3 ZDP se o případné každé další TZ daného majetku zvyšuje vstupní (zůstatková) cena tohoto TZ.

#### **K) Odpisy fotovoltaických zařízení**

Na rozdíl od mimořádných odpisů jsou odpisy fotovoltaických zařízení podle § 30b ZDP povinné, tj. poplatník je musí u tohoto majetku použít. Jedná se o hmotný majetek označený v klasifikaci produkce CZ-CPA kódem skupiny 27.11, 27.12 a dále v subkategorii CZ-CPA 26.11.22 využívaný k výrobě elektřiny ze zařízení pro výrobu elektřiny ze slunečního záření. Takovýto majetek se odpisuje rovnoměrně bez možnosti přerušení po dobu 240 měsíců do 100 % vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny. Jde vlastně o určitou formu časového odpisu, kdy tento majetek bude odepsán rovnoměrně za 20 let. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. Poplatník je povinen zahájit odpisování následující měsíc po měsíci, v němž byly splněny podmínky pro jeho odpisování. Při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze v poměrné výši připadající na toto zdaňovací období, tj. dle počtu měsíců v tomto zdaňovacím období.

#### **L) Technické zhodnocení fotovoltaické elektrárny**

Pokud dojde k technickému zhodnocení FVE, to standardně zvyšuje vstupní cenu, přičemž poplatník pokračuje v odpisování z takto zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno (opět rovnoměrně a bez přerušení), a to po zbývajících dobu odpisování, nejméně však po dobu 120 měsíců.

V praxi to tedy povede k doodepsání zvýšené vstupní ceny FVE ve zbývajících době odpisování, pokud k TZH dojde v první polovině odpisování (v 1. až 120. měsíci odpisování). V opačném případě, tj. pokud dojde k TZH ve druhé polovině odpisování technologické části FVE (ve 121. až 240. měsíci odpisování nebo po úplném odepsání tohoto hmotného majetku), bude se takto zvýšená vstupní cena majetku odpisovat po následujících 120 měsících.

#### **M) Technické zhodnocení drobného dlouhodobého hmotného majetku**

Zákon o dani z příjmů stanovuje daňově odepisovatelné samostatné movité věci a soubory movitých věcí jako hmotný majetek pevně od limitu 80 000 Kč (dříve 40 000 Kč).

Někteří poplatníci, z důvodu tlaku mateřské společnosti či dle vlastního uvážení, považují za vhodné považovat i movité věci s dobou použitelnosti přes jeden rok i při nižším ocenění za majetek dlouhodobý. V těchto případech se v praxi vžilo mluvit o tzv. drobném dlouhodobém hmotném majetku. Z daňového hlediska ve smyslu ZDP není drobný dlouhodobý hmotný majetek považován za hmotný majetek.

Technické zhodnocení drobného DHM může dle mého názoru mít v podstatě trojí povahu:

- převýší-li TZH limitní částku 40 000 Kč, povinně zvýší ocenění dlouhodobého hmotného majetku,
- přestože nepřevýší TZH uvedenou limitní částku, mohou zvýšit ocenění dlouhodobého hmotného majetku,
- mohou být zachyceny přímo na vrub provozních nákladů, např. 548.

V případě drobného DHM je pro daňové účely stanovena vstupní cena takto technicky zhodnoceného hmotného majetku [§ 29 odst. 1 písm. f) ZDP]. Je jí hodnota TZ dokončeného počínaje 1. 1. 2001 na hmotném majetku, jehož účetní odpisy jsou daňovým nákladem, zvýšené o ocenění tohoto odpisovaného hmotného majetku. Přitom lze daňové odpisy u tohoto majetku uplatnit jen do výše jeho vstupní ceny snížené o dosud již uplatněné účetní odpisy.

#### PŘÍKLAD 5

V červnu 2019 společnost OMEGA, s. r. o., zakoupila notebook za 30 000 Kč (tedy do limitu 40 000 Kč), který v souladu se svou vnitropodnikovou účetní směrnicí zařadila jako tzv. drobný DHM (DDHM). Účetní odpisy podle odpisového plánu účetní jednotky byly stanoveny ve výši 2,5 % pořizovací ceny měsíčně počínaje měsícem následujícím po pořízení, obdobně po technickém zhodnocení. Účetní odpisy jsou dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP bodu 1) daňově účinným nákladem.

V březnu 2021 byl tento notebook modernizován (technicky zhodnocen) za 50 000 Kč, účetní odpisy zůstávají stanoveny podle odpisového plánu účetní jednotky.

| Rok  | Popis účetního a daňového případu                                                                                                                                           | Částka v Kč | MD          | D   |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|-----|
| 2019 | Pořízení notebooku v červnu a jeho zařazení jako drobného DHM                                                                                                               | 30 000      | 022         | 321 |
|      | Účetní odpisy za 7–12/2019 = $6 \times 2,5\%$ z 30 000 Kč (jde o daňový náklad)                                                                                             | 4 500       | 551         | 082 |
| 2020 | Účetní odpisy za 1–12/2020 = $12 \times 2,5\%$ z 30 000 Kč (jde o daňový náklad)                                                                                            | 9 000       | 551         | 082 |
| 2021 | Pořízení a dokončení TZH notebooku v březnu 2021                                                                                                                            | 50 000      | 022         | 321 |
|      | Účetní odpisy za 1–2/2021 = $2 \times 2,5\%$ z 30 000 Kč (jde o daňový náklad)                                                                                              | 1 500       | 551         | 082 |
|      | Účetní odpisy za 3/2021 = 2,5 % ještě z 30 000 Kč (nedaňový náklad – vznikl totiž HM)                                                                                       | 750         | 551         | 082 |
|      | Účetní odpisy za 4–12/2021 = $9 \times 2,5\%$ z 80 000 Kč (nejedná se již o daňový náklad – jde totiž o HM)                                                                 | 18 000      | 551         | 082 |
|      | Daňové odpisy HM (1. rok) = 20 % z 80 000 Kč. Daňové odpisy lze uplatnit jen do výše = VC – daňově účinné účetní odpisy = $80\,000 - 4\,500 - 9\,000 - 1\,500 = 65\,000$ Kč | 16 000      | neúčtuje se |     |

| Rok  | Popis účetního a daňového případu                                                                                                                                                                                    | Částka v Kč | MD          | D   |
|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|-----|
| 2022 | Účetní odpisy za 1–12/2022 = $12 \times 2,5 \% \times 80\,000$ Kč (nejde již o daňový náklad – jde o HM). Účetní ZC po těchto odpisech = $80\,000 - 4\,500 - 9\,000 - 1\,500 - 750 - 18\,000 - 24\,000 = 22\,250$ Kč | 24 000      | 551         | 082 |
|      | Daňové odpisy HM (2. rok) = $40 \% \times 80\,000$ Kč. Daňově zbývá k odepsání = $65\,000 - 16\,000 - 32\,000 = 17\,000$ Kč                                                                                          | 32 000      | Neúčtuje se |     |
| 2023 | Účetní odpisy za 1–12/2023 = $12 \times 2,5 \% \times 80\,000 = 24\,000$ Kč, max. však do výše účetní ZC = $22\,250$ Kč (nejde již o daňový náklad – jde o HM)                                                       | 22 250      | 551         | 082 |
|      | Daňové odpisy HM (3. rok) = $40 \% \times 80\,000 = 32\,000$ Kč, max. však do zbývajících výše = $17\,000$ Kč                                                                                                        | 17 000      | Neúčtuje se |     |

Protože se tímto stal z počítače hmotný majetek ve smyslu § 26 odst. 2 ZDP, u něhož se uplatňují daňové odpisy, nejsou od tohoto roku již jeho účetní odpisy daňově účinné.

Daňové odpisy (zvolí si například rovnoměrnou metodu) bude poplatník počítat ze vstupní ceny určené podle § 29 odst. 1 písm. f) ZDP, tedy z hodnoty TZH zvýšené o ocenění tohoto odpisovaného hmotného majetku. Přitom daňové odpisy lze uplatnit jen do výše vstupní ceny snížené o dosud uplatněné účetní odpisy. Jinak by se totiž stejná hodnota promítla do daňových výdajů (nákladů) podruhé.

## SHRNUTÍ

Jsem bohužel toho názoru, že předmětná právní úprava v oblasti daňového odepisování se příliš nezlepšuje, spíše, jak i vidno z příspěvku, je složitější a komplikovanější. Daňový poplatník tedy není mnohdy schopen jednoduše a správně stanovit výši daňových odpisů. Rozumím a chápu snahu vlády v rámci složité koronavirové situace daňové poplatníky podpořit výhodnějšími odpisy, nicméně tito by možná uvítali mnohem větší zjednodušení systému výpočtů a aplikace daňového odepisování ze své podstaty.

Doufám, že jsem tímto svým článkem čtenářům uvedenou problematiku alespoň z části osvětlil a přispěl tak k minimalizaci jejich možných pochybení. Přínosem tohoto článku je ucelenější přehled specifických forem daňového odepisování napříč různými formami majetků.

1 Pokyn GFŘ č. D-22 k § 26 bod 7) ZDP.

2 § 31 odst. 1 písm. a) ZDP.

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

4 § 25 odst. 1 písm. zi) ZDP.

5 § 23 odst. 15 ZDP.

«