MASARYKOVA UNIVERZITA

EKONOMICKO-SPRÁVNÍ FAKULTA

Vliv metody odepisování dlouhodobého hmotného majetku na výsledek hospodaření společnosti

Bakalářská práce

PAVLÍNA SIROVÁ

Vedoucí práce: Ing. Eva Hýblová, Ph.D.

Katedra financí
Program Finance

Brno 2025

MUNI
ECON

MUNI ECON

MASARYKOVA UNIVERZITA
EKONOMICKO-SPRÁVNÍ FAKULTA
LIPOVÁ 41A, 602 00 BRNO
IČ: 00216224
DIČ: CZ00216224

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Akademický rok: 2024/2025

Studentka:	Pavlína Sirová
Program:	Finance
Název práce:	Vliv metody odepisování dlouhodobého hmotného majetku na výsledek hospodaření společnosti
Název práce anglicky:	The Impact of Depreciation Method for Long-Term Tangible Assets on the Company's Financial Performance
Cíl práce, postup a použité metody:	CÍL PRÁCE Cílem práce je vymezit metody odepisování dlouhodobého hmotného majetku a pomocí komparativní analýzy zhodnotit vliv zvolených metod odpisování na výsledek hospodaření a daňové zatížení vybrané společnosti, případně na základě zjištění navrhnout účinnější odpisovou strategii. POSTUP PRÁCE 1. Prostřednictvím studia literární rešerše vymezit způsoby odepisování dlouhodobého hmotného majetku a jeho daňové aspekty. 2. Představit zvolenou společnost a popsat využívané metody odepisování dlouhodobého hmotného majetku. 3. Porovnat jednotlivé metody odepisování dlouhodobého hmotného majetku. 4. Zhodnotit výsledek hospodaření a daňové zatížení podniku v souvislosti s metodami odepisování. 5. Na základě zjištění navrhnout optimální odpisovou strategii pro zkoumanou společnost. VÝZKUMNÉ METODY Literární rešerše, deskripce, analýza, komparace.
Rozsah grafických prací:	Podle pokynů vedoucího práce
Rozsah práce bez příloh:	35 – 45 stran
Literatura:	DAVID ALEXANDER AND CHRISTOPHER NOBES. *Financial Accounting: An International Introduction*. Sixth edition. Pearson Education Limited, 2016. ISBN 978-1-292-10299-3. PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi : komentář, příklady, výklad změn*. 18. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2019, 351 stran. ISBN 9788075542199. KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví, interpretace a aplikace v podnikové praxi*. 3. vydání. Praha: 1. Vox, 2019, iv, 740. ISBN 9788087480700. BRAGG, Steven M. *IFRS guidebook*. Centennial, Colorado: Accounting Tools, 2019, xiv, 433. ISBN 9781642210316. KRÁLOVÁ, MAGDALENA A MILOSLAV HEJRET. *Zákon o účetnictví s komentářem : s účinností od 1.1.2022. Praha: Grada Publishing*. 2022. ISBN 978-80-271-3598-1.
Vedoucí práce:	Ing. Eva Hýblová, Ph.D.
Pracoviště vedoucího práce:	Katedra financí

Datum zadání práce: 1. 2. 2024

Termín odevzdání bakalářské práce a vložení do IS je uveden v platném harmonogramu akademického roku.

V Brně dne: 19. 4. 2025

Bibliografický záznam

Autor:	Pavlína Sirová Ekonomicko-správní fakulta Masarykova univerzita Katedra financí
Název práce:	Vliv metody odepisování dlouhodobého hmotného majetku na výsledek hospodaření společnosti
Studijní program:	Finance
Vedoucí práce:	Ing. Eva Hýblová, Ph.D.
Rok:	2025
Počet stran:	80
Klíčová slova:	odpisy, účetní odpisy, daňové odpisy, dlouhodobý hmotný majetek, metody odepisování, výsledek hospodaření, základ daně

Bibliographic record

Author: Pavlína Sirová
Faculty of Economics and Administration
Masaryk University
Department of Finance

Title of Thesis: The Impact of Depreciation Method for Long-Term Tangible Assets on the Company's Financial Performance

Degree Programme: Finance

Supervisor: Ing. Eva Hýblová, Ph.D.

Year: 2025

Number of Pages: 80

Keywords: depreciation, accounting depreciation, tax depreciation, tangible fixed assets, depreciation methods, net income, tax basis

Anotace

Bakalářská práce se zabývá metodami odepisování dlouhodobého hmotného majetku z účetního i daňového hlediska a jejich dopadem na výsledek hospodaření a daňové zatížení podniku. Teoretická část vymezuje pojmy související s dlouhodobým hmotným majetkem a popisuje jednotlivé metody účetního a daňového odepisování dle českých právních norem. Praktická část popisuje a hodnotí odpisové strategie využívané ve vybrané společnosti a na základě teoretických poznatků navrhuje jejich možné alternativy.

Abstract

The bachelor's thesis focuses on depreciation methods of tangible fixed assets from both accounting and tax perspectives, and their impact on a company's financial results and tax burden. The theoretical part defines key concepts related to tangible fixed assets and describes accounting and tax depreciation methods in accordance with Czech legal regulations. The practical part describes and evaluates the depreciation strategies applied in a selected company and based on theoretical knowledge, proposes possible alternative approaches.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Vliv metody odepisování dlouhodobého hmotného majetku na výsledek hospodaření společnosti vypracovala samostatně pod vedením Ing. Evy Hýblové, Ph.D. a uvedla v ní všechny použité literární a jiné odborné zdroje v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy Masarykovy univerzity a vnitřními akty řízení Masarykovy univerzity a Ekonomicko-správní fakulty MU.

V Brně 20. dubna 2025 .....

Pavlína Sirová

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí své bakalářské práce Ing. Evě Hýblové, Ph.D., za odborné vedení, cenné rady, vstřícnost a čas, který mi během zpracování práce věnovala. Velké poděkování patří také mé rodině za jejich podporu a zázemí, které mi poskytovali po celou dobu mého studia. V neposlední řadě děkuji zvolené společnosti za ochotu spolupracovat a za poskytnutí vnitřních informací, bez nichž by nebylo možné praktickou část práce realizovat.

Obsah

Seznam tabulek 17

Seznam grafů 19

Seznam pojmů a zkratek 20

Seznam příloh 21

Úvod 23

1 Teoretická část 25

1.1 Dlouhodobý majetek vymezení ... 25

1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska ... 25

1.1.2 Hmotný majetek z daňového hlediska ... 26

1.2 Pořízení a ocenění DHM ... 26

1.3 Metody pořízení DHM ... 27

1.3.1 Oceňování DHM z účetního hlediska ... 28

1.3.2 Oceňování DHM z daňového hlediska ... 29

1.4 Odpisování DHM ... 30

1.5 Účetní odpisy ... 31

1.5.1 Časová metoda odpisování ... 31

1.5.2 Výkonová metoda odpisování ... 33

1.5.3 Komponentní metoda odpisování ... 33

1.5.4 Metoda odpisování zohledňující zbytkovou hodnotu ... 34

1.6 Daňové odpisy ... 35

1.6.1 Časové daňové odpisy ... 35

1.6.2 Zařazení odpisových skupin ... 36

1.6.3 Rovnoměrné daňové odpisy ... 37

1.6.4 Zrychlené daňové odpisy ... 38

1.6.5 Mimořádné daňové odpisy DHM ... 39

1.7 Opravy DHM ... 40

1.8 Vliv odpisů na výsledek hospodaření 41

2 Praktická část 44

2.1 Představení společnosti 44

2.1.1 Vnitropodniková směrnice upravující dlouhodobý majetek společnosti ABC s.r.o. 45

2.2 Obráběcí stroj – CNC HURCO (rovnoměrné vs komponentní účetní odpisy) 46

2.2.1 Využívaná odpisová strategie u CNC HURCO 46

2.2.2 Alternativní strategie – komponentní odpisy 47

2.2.3 Alternativní strategie – tvorba zákonné rezervy 49

2.2.4 Srovnání současné a alternativních strategií odepisování 50

2.2.5 Zhodnocení navržených alternativ u CNC HURCO 52

2.3 Svářečka GHM (zohlednění zbytkové hodnoty) 53

2.3.1 Využívaná odpisová strategie u svářečky 54

2.3.2 Alternativní strategie – zohlednění zbytkové hodnoty 55

2.3.3 Srovnání současné a alternativní strategie odpisování 55

2.3.4 Zhodnocení navržených alternativ u svářečky GHM 56

2.4 Nákladní automobil Citroën (daňové odpisy) 57

2.4.1 Využívaná odpisová strategie u automobilu Citroën 58

2.4.2 Porovnání metod daňového odpisování 59

2.4.3 Zhodnocení rozdílů metod daňového odpisování na příkladě nákladního automobilu Citroën 61

2.5 Hydraulické nůžky (pozastavení daňových opisů) 62

2.5.1 Využívaná odpisová strategie u hydraulických tabulových nůžek 62

2.5.2 Daňová optimalizace přerušením daňových odpisů 63

2.5.3 Zhodnocení přerušení daňového odpisu na příkladu hydraulických nůžek 65

2.6 Odložená daň 65

3 Vyhodnocení vlastních doporučení 68

Závěr **72**

Použité zdroje **75**

Příloha A Výpočty rozdílů účetní a daňové zůstatkové ceny pro účely stanovení odložené daně za roky 2020 až 2028 (v Kč) 78

Seznam tabulek

Tab. 1: Přehled zaúčtování bezúplatně získaného DHM 28
Tab. 2: Rozdělení majetku do odpisových skupin dle přílohy č.1 ZoDP 36
Tab. 3: Roční odpisová sazba pro rovnoměrné daňové odpisy 37
Tab. 4: Koeficienty pro zrychlené daňové odpisy 38
Tab. 5: Maximální doba tvorby rezervy na opravu hmotného majetku 41
Tab. 6: Výpočet daně z příjmu splatné 42
Tab. 7: Vymezení velikostních kategorií ÚJ 44
Tab. 8: Ekonomické ukazatele společnosti ABC s.r.o. v letech 2020–2023 45
Tab. 9: Seznam vybraného dlouhodobého majetku společnosti ABC s.r.o. 46
Tab. 10: Účetní odpisy časové rovnoměrné – CNC HURCO (v Kč) 46
Tab. 11: Daňové odpisy zrychlené – CNC HURCO (v Kč) 47
Tab. 12: Přehled účetních operací souvisejících s výměnou komponenty 48
Tab. 13: Účetní odpisy komponentní – CNC HURCO (v Kč) 48
Tab. 14: Součet účetních komponentních odpisů – CNC HURCO (v Kč) 49
Tab. 15: Přehled účetních operací souvisejících s tvorbou zákonné rezervy na opravu DHM 50
Tab. 16: Rozdíl účetních a daňových odpisů u CNC HURCO (v Kč) 50
Tab. 17: Porovnání výše nákladů v jednotlivých letech podle zvolených odpisových metod u CNC HURCO (v Kč) 51
Tab. 18: Účetní odpisy časové rovnoměrné – svářečka (v Kč) 54
Tab. 19: Daňové odpisy rovnoměrné – svářečka (v Kč) 54
Tab. 20: Rovnoměrné účetní odpisy se zohledněním zbytkové hodnoty – svářečka (v Kč) 55
Tab. 21: Porovnání účetních zápisů a dopadu na VH při zohlednění a bez zohlednění zbytkové hodnoty 56
Tab. 22: Účetní odpisy časové rovnoměrné – nákladní automobil Citroën (v Kč) 58
Tab. 23: Daňové odpisy mimořádné – nákladní automobil Citroën (v Kč) 58
Tab. 24: Daňové odpisy rovnoměrné – nákladní automobil Citroën (v Kč) 59
Tab. 25: Daňové odpisy zrychlené – nákladní automobil Citroën (v Kč) 59
Tab. 26: Vliv metody daňového odpisování na základ daně v jednotlivých letech – nákladní automobil Citroën (v Kč) 60

Tab. 27: Srovnání vlivu metod odpisování automobilu na základ daně a VH společnosti ABC s.r.o. v roce 2020 (v Kč) 61
Tab. 28: Účetní odpisy časové rovnoměrné – hydraulické tabulové nůžky (v Kč) 63
Tab. 29: Daňové odpisy zrychlené se zvýšenou vstupní cenou o10% v první roce – hydraulické tabulové nůžky (v Kč) 63
Tab. 30: Rozdíl účetních a daňových odpisů u hydraulických nůžek (v Kč) 64
Tab. 31: Přehled VH, ZD a DPPO v letech 2020–2023 (v tis. Kč)..... 64
Tab. 32: Odložená daň u vybraného DHM v letech 2020-2028 (v Kč)... 66
Tab. 33: Přehled období uplatnění účetních a daňových odpisů vybraného DHM..... 68
Tab. 34: Dopad využívaných odpisových strategií u vybraných položek DHM na VH a daň z příjmů (v Kč) 69
Tab. 35: Dopad alternativních odpisových strategií u vybraných položek DHM na VH a daň z příjmů (v Kč) 69
Tab. 36: Rozdíl dopadu využívaných a alternativních odpisových strategií u vybraných položek DHM na VH a daň z příjmů (v Kč).. 70

Seznam grafů

Graf 1: Srovnání vývoje nákladů jednotlivých odpisových strategií u CNC HURCO 52

Seznam pojmů a zkratek

aj.	–	a jiné
DHM	–	dlouhodobý hmotný majetek
DPH	–	daň z přidané hodnoty
DPPO	–	daň z příjmu právnických osob
IFRS	–	International Financial Reporting Standards
Kč	–	koruna česká
např.	–	například
tis.	–	tisíc
ÚJ	–	účetní jednotka
VH	–	výsledek hospodaření
ZD	–	základ daně
ZoDP	–	Zákon č. 586/1992 Sb. Zákon České národní rady o daních z příjmů

Seznam příloh

Přílohy v textu

Příloha A Výpočty rozdílů účetní a daňové zůstatkové ceny pro účely stanovení odložené daně za roky 2020 až 2028 (v Kč) 78

Úvod

Téměř žádná firma se neobejde bez dlouhodobého hmotného majetku, ať už jde o stroje, dopravní prostředky nebo budovy, což platí dvojnásob pro podniky zabývající se zhotovováním vlastních výrobků. S vlastněním tohoto majetku je neoddělitelně spojena jeho evidence a zejména proces odpisování, který umožňuje postupné promítání pořizovací ceny do nákladů v jednotlivých účetních obdobích. Významnou roli hrají také daňové odpisy, které ovlivňují výpočet základu daně, a tím i celkové daňové zatížení podniku.

Účetní odepisování je legislativně upraveno pouze rámcově a účetní jednotky si samy určují konkrétní odpisovou metodu a strategii. Mnoho podniků však z praktických důvodů volí jednotný přístup k celému majetku, důvodem může být snížení administrativní náročnosti, či možná neznalost alternativních metod. Tento přístup ale nemusí vždy věrně odrážet skutečné opotřebení jednotlivých typů majetku a může, zejména v kombinaci se zvolenou metodou daňových odpisů, ovlivňovat ekonomické výsledky i daňové zatížení společnosti.

Teoretická část se věnuje vymezení dlouhodobého hmotného majetku, jeho pořízení, ocenění, a především jednotlivým účetním a daňovým metodám odpisování. Pozornost je věnována také méně tradičním přístupům, jako je komponentní účetní odpisování, účetní odpis do zbytkové hodnoty či daňové mimořádné odpisy.

V praktické části je představena konkrétní společnost, u níž jsou analyzovány aktuálně používané odpisové strategie u vybraných položek dlouhodobého hmotného majetku. Byl zvolen vzorek, který reprezentuje podstatnou část celkové hodnoty dlouhodobého hmotného majetku společnosti, a zároveň zahrnuje položky, které jsou opakovaně využívány. Následně jsou znázorněny alternativní metody odpisování a porovnán jejich dopad na hospodářský výsledek a daňové zatížení. Důraz je přitom kladen také na to, do jaké míry jednotlivé metody věrně odrážejí ekonomickou realitu.

Cílem této bakalářské práce je představit dostupné metody účetního a daňového odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Následně popsat evidenci majetku a využívané odpisové strategie ve zvolené společnosti. Na vybrané položky dlouhodobého hmotného majetku budou aplikovány alternativní metody odpisování, na základě zjištění z teoretické části. Důraz bude kladen na porovnání stávajících strategií s možnými

alternativami, a to se zohledněním jejich dopadu na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů. V závěru bude za cíl navrhnout optimální odpisové strategie pro daný podnik

Všechny informace uvedené v práci, včetně návrhu plánované novely zákona o účetnictví, vycházejí ze stavu platného k datu vyhotovení práce.

1 Teoretická část

1.1 Dlouhodobý majetek vymezení

Odpisy dlouhodobého majetku jsou důležitým nástrojem v účetnictví, protože umožňují rovnoměrné rozložení nákladů na pořízení majetku na více účetních období. Tím nejen zajišťují správné vedení účetnictví, ale také ovlivňují základ daně a mohou přispět k optimalizaci daňového zatížení společnosti. Správné odpisování však vyžaduje přesné vymezení toho, co tvoří dlouhodobý majetek, který obvykle představuje významnou část aktiv společnosti.

Dlouhodobý majetek dělíme na hmotný, nehmotný a finanční, přičemž tato práce je zaměřena pouze na majetek hmotný (Andrlík a kol., 2022, s. 378). Ačkoliv Česká legislativa v zákoně o účetnictví nenabízí explicitní definici dlouhodobého hmotného majetku (dále jen DHM) lze využít obecnější vymezení podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Ty definují DHM jako hmotnou položku sloužící k výrobě, administrativním účelům nebo pronájmu, která je využívána v několika účetních obdobích (Bragg, 2019, s. 147). Tato definice je běžně používána v mezinárodní praxi a částečně odpovídá českému přístupu.

V následujících kapitolách se zaměřím na detailní vymezení DHM, jeho pořízení, oceňování a odpisování, a také na rozdíly mezi účetním a daňovým pojetím.

1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska

DHM je charakterizován svou dlouhodobou povahou, obvykle doba použitelnosti přesahuje jeden rok. Tato podmínka však neplatí pro všechny jeho druhy (například pro pozemky). Pořizovací hodnota DHM je obvykle vyšší než hodnota krátkodobých aktiv a bývá určována vnitropodnikovými směrnicemi (Máče, 2018, s. 90).

Jak již bylo zmíněno v úvodu kapitoly, v zákoně o účetnictví není jednoznačně stanovena obecná definice DHM, nicméně jeho podrobné vymezení najdeme v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. Dle této vyhlášky se mezi něj řadí různé položky, z nichž jsou níže uvedeny pouze ty relevantní pro účely této práce:

- pozemky, bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím,
- stavby včetně budov, důlních a vodních děl, práva stavby…,

- nebytové prostory, bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
- hmotné movité věci a jejich soubory s technickoekonomickým určením, dobou použitelnosti delší než jeden rok a výši ocenění určenou účetní jednotkou,
- technické zhodnocení (do výše ocenění podle § 47 odst. 4 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb.),
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, zahrnuje majetek ve fázi pořizování, před uvedením do provozu,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

(Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 7)

O DHM je účtováno ve skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný. Hmotné movité věci s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jejichž vstupní cena je však nižší než stanovený účetní limit, jsou při uvedení do užívání zaúčtovány přímo do nákladů. Tento majetek je označován jako „drobný hmotný majetek“ a eviduje se jako zásoby (Ryneš, 2024, s. 119).

1.1.2 Hmotný majetek z daňového hlediska

Zákon České národní rady o daních z příjmů (č. 586/1992 Sb.) hmotným majetkem rozumí samostatné hmotné movité věci nebo jejich soubory se samostatným určením, které mají vstupní cenu vyšší než 80 000 korun českých a doba jejich využití je delší než jeden rok. Do hmotného majetku se dále řadí budovy, domy, jednotky a stavby, s výjimkou některých specifických případů (např. provozních důlních děl nebo staveb využívaných k myslivosti aj.) a další majetek uvedený v § 26 odst. 3 zákona o daních z příjmů (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26).

Dle definice výše nelze daňově odpisovat některé druhy majetku, například pozemky, které nejsou podle zákona považovány za hmotný majetek. Stejná zásada platí i pro zásoby a zboží, které se evidují odlišně a nepodléhají odpisování (Prudký a Lošťák, 2023, s. 11).

1.2 Pořízení a ocenění DHM

DHM může být pořízen několika způsoby, jako je například úplatné získání, výroba vlastní činností nebo darováním (Skálová a Suková, 2023, s. 39). Každý způsob má svá pravidla pro stanovení vstupní ceny a

zaúčtování, která ovlivňují účetní výkazy i daňový základ. Správné určení vstupní ceny je klíčové pro další cenění a odpisování.

Majetek je zařazen mezi DHM až po uvedení do stavu způsobilého k užívání. To zahrnuje dokončení věci, splnění technických funkcí a zákonných povinností, příkladem může být registrace vozidla a sjednání povinného ručení u automobilů. Nemovitosti určené výhradně k dalšímu prodeji nejsou klasifikovány jako DHM, ale evidují se jako zboží (Andrlík a kol., 2022, s. 389). Následující kapitoly popisují jednotlivé metody pořízení DHM a rozdíly mezi účetním a daňovým pohledem.

1.3 Metody pořízení DHM

V rámci účetnictví je při pořízení DHM účtováno na vrub účtu 042 – Pořízení DHM. Na tomto účtu se evidují veškeré náklady spojené s pořízením, například doprava, montáž nebo jiné vedlejší pořizovací náklady. Jakmile je majetek uveden do stavu způsobilého k užívání, dochází k přeúčtování ve prospěch účtu 042 a na vrub příslušného účtu skupiny 02. V případech, kdy při pořízení nevzniknou žádné vedlejší pořizovací náklady, není použití účtu 042 nezbytné (Andrlík a kol., 2022, s. 408). Jednotlivé metody pořízení DHM se odlišují nejen způsobem účtování, ale také dopadem na výkaznictví a daňovou povinnost účetní jednotky. V následujících odstavcích jsou tyto metody podrobně popsány.

První metodou je koupě za hotové, při níž je nutné vzít v úvahu nejen základní pořizovací cenu, ale i vedlejší pořizovací náklady, aby mohla být stanovena vstupní cena majetku (účtujeme přes účet pořízení DHM 042/211). Shodný princip platí také u druhé metody, tedy při pořízení majetku na fakturu (042/321) (Prudký a Lošťák, 2023, s. 57). Třetím způsobem pořízení DHM je jeho získání ve vlastní režii. Náklady spojené s tímto způsobem pořízení se nejprve účtují v účtové třídě 5 – Náklady, a to v průběhu účetního období. K rozvahovému dni dochází k jejich aktivaci na účet 586 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku, odkud jsou následně převedeny na účet 042 (Ryneš, 2024, s. 146).

V případě pořízení formou finančního leasingu se majetek zařadí do ve výši kupní ceny, pokud splňuje podmínky pro uznání v účetnictví, což zahrnuje zejména převod rizik a užitků spojených s vlastnictvím (02x/321) (Prudký a Lošťák, 2023, s. 60). Pokud je však po skončení leasingu majetek bezplatně přenechán účetní jednotce, účtuje se o něm jako o pořízeném, avšak již plně odepsaném majetku. V tomto případě se účtuje na vrub skupiny 02 a ve prospěch skupiny 08 – Oprávky k DHM

(Andrlík a kol., 2022, s. 417). Poslední možností pořízení majetku je jeho bezúplatné získání. V některých případech může při bezúplatném nabytí vzniknout povinnost k dani z přidané hodnoty (DPH). Pokud účetní jednotka splňuje podmínky pro odpočet DPH, účtuje jej na vrub účtu 343 (Prudký a Lošťák, 2023, str. 59). Při pořízení je opět nutné stanovit vstupní cenu, která zahrnuje i vedlejší pořizovací náklady. Přehled nejčastějších způsobů bezúplatného nabytí a jejich účetního zachycení je uveden v následující tabulce.

Tab. 1: Přehled zaúčtování bezúplatně získaného DHM

Účetní operace	*Má dáti*	*Dal*
darování, dědictví	*042*	*413*
vklad do společnosti	*042*	*411*
převod podle právních předpisů	*042*	*08x*
převod z osobního užívání	*02x*	*491*
redistribuce majetku (delimitace)	*02x*	*411*

Zdroj: Prudký a Lošťák, (2023, str. 59)

1.3.1 Oceňování DHM z účetního hlediska

Správná aplikace způsobu ocenění zajišťuje věrný a poctivý obraz hospodaření účetní jednotky, což je základním cílem účetnictví. Oceňování se provádí v peněžním vyjádření k určitému datu a musí být v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými prováděcími předpisy (Králová a Hejret, 2022, s. 147). Různé typy majetku a závazků využívají odlišné metody ocenění, které reflektují jejich povahu a způsob pořízení, přičemž obecně platí následující:

- DHM pořízený od externích dodavatelů se ocení pořizovací cenou,
- DHM vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady,
- a DHM získaný jinými způsoby, jako je například bezúplatné nabytí, se oceňuje reprodukční pořizovací cenou (Andrlík a kol., 2022, s. 404).

Pořizovací cena představuje základní metodu oceňování DHM. Jedná se o cenu, za kterou byl majetek (případně i technické zhodnocení) pořízen, včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Pokud v souvislosti s pořízením DHM vznikají vedlejší pořizovací náklady, je pořizovací cena o tyto náklady navýšena (Prudký a Lošťák, 2023, s. 67). Vymezení vedlejších pořizovacích nákladů je specifikováno ve vyhlášce k podvojnému účetnictví. Pro ilustraci lze uvést následující příklady:

- clo, montáž a doprava,
- náklady na přípravu (náklady na poradenské služby, zprostředkování, správní poplatky a podob.),
- úroky z úvěrů,
- neuplatněná část DPH (související s pořízením DHM, než byl zařazen do užívání),
- zřízení staveniště, terénní úpravy…

(Ryneš, 2024, s. 140).

Vlastními náklady je oceněn majetek vytvořený vlastní činností podniku a očekává se, že tyto náklady již zahrnují veškeré vedlejší pořizovací náklady (Prudký a Lošťák, 2023, s. 71). Dle Ryneše se vlastní náklady skládají z přímých (přímý materiál, mzdy a ostatní) a podílu nákladů nepřímých (výrobní a správní režie) (Ryneš, 2024, s. 140).

Reprodukční pořizovací cena odráží částku, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, a zohledňuje jeho opotřebení. Jak bylo zmíněno v úvodu kapitoly, využívá se zejména v případech bezúplatného nabytí DHM, ale je ji také možné použít je-li nově zjištěn majetek, jenž dosud nebyl v účetnictví zachycen (Skálová a Suková, 2023, s. 40).

Králová a Hejret (2022, s. 157) ve své knize tvrdí že: *„majetek a závazky vyjádřené v cizí měně se k okamžiku uskutečnění účetního případu přepočítávají na českou měnu kurzem devizového trhu, který vyhlašuje Česká národní banka. Přepočet se provádí rovněž k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, to však jen u majetku a závazků uvedených v § 4, odst. 12 zákona o účetnictví."* Na základě zásady opatrnosti účetní jednotka (dále jenom ÚJ) musí při oceňování na konci rozvahového dne zohlednit pouze dosažené zisky a veškerá známá rizika nebo ztráty, a to bez ohledu na aktuální hospodářský výsledek. K pokrytí těchto rizik se využívají rezervy, opravné položky k přechodnému snížení hodnoty majetku a odpisy pro vyjádření trvalého snížení jeho hodnoty (Králová a Hejret, 2022, s. 157).

1.3.2 Oceňování DHM z daňového hlediska

Z daňového hlediska oceňování majetku slouží k určení základu daně, což je hodnota, z které se vypočítává daň z příjmu. Co se rozumí vstupní cenou hmotného majetku stanovuje Zákon České národní rady o daních z příjmů, konkrétně § 29:

- Pořizovací cena se používá u majetku pořízeného úplatně. U nemovitého majetku se pořizovací cena zvyšuje o náklady na opravy a technické zhodnocení, pokud byl pořízen v době kratší než 5 let před jeho vložením do obchodního majetku. Pokud byl nemovitý majetek pořízen před více než 5 lety, oceňuje se reprodukční pořizovací cenou. Stejné pravidlo platí i pro movitý majetek, který byl pořízen více než 1 rok před jeho vložením do majetku společnosti.
- Vlastními náklady se oceňuje majetek vytvořený vlastní činností. U nemovitých věcí se postupuje platí stejná pravidla jako u pořizovací ceny (pořízení delší než 5 let = reprodukční pořizovací cena).
- Hodnota nesplacené pohledávky se využívá pro movitý majetek, který zůstává ve vlastnictví věřitele.
- Reprodukční pořizovací cena se v ostatních případech používá v souladu se zákonem č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku. U nemovitých kulturních památek se stanoví jako cena stavby bez zohlednění historické hodnoty nebo uměleckých děl.
- Cena při bezúplatném nabytí je také stanovená podle Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

(Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 29)

1.4 Odpisování DHM

Odpisování DHM slouží k trvalému snížení hodnoty majetku a reflektuje jeho opotřebení a morální zastarávání (Králová a Hejret, 2022, s. 177). Prostřednictvím odpisů ÚJ postupně rozpouští hodnotu DHM do provozních nákladů. Tyto odpisy zvyšují oprávky majetku, což vede ke snížení původní (pořizovací) ceny. Vztah mezi pořizovací cenou, oprávkami a odpisy je matematicky vyjádřen dvěma rovnicemi:

$$\begin{aligned} Oprávky(t) &= oprávky(t-1) + odpisy(t) \\ Zůstatková\ cena\ aktiva(t) &= pořizovací\ cena - oprávky(t) \end{aligned} \quad (1)$$

Zdroj: Máče (2018, s. 90)

Pro výpočet odpisů je nutné brát v úvahu následující faktory: dobu použitelnosti, zbytkovou hodnotu (odhadovaná částka, za kterou bude možné majetek případně prodat po jeho vyřazení) a metodu odpisování (Bragg, 2019, s. 153). Zmíněná doba použitelnosti se však vztahuje

k používání aktiva v podniku – jak dlouho bude majetek přinášet ekonomický užitek společnosti, nikoliv jeho skutečné životnosti (Alexander a Nobes, 2016, str. 204).

1.5 Účetní odpisy

Účetní odpisy slouží k zobrazení skutečného opotřebení majetku v účetnictví a odrážejí hospodářskou realitu podniku. Tento princip vychází z tzv. „matching principle“, tedy zásady přiřazování nákladů a výnosů, kdy se odpisy rozkládají do období, ve kterém majetek přispívá k tvorbě výnosů (Bragg, 2019, s. 153) .

Dle Zákona o účetnictví ÚJ účtují a odpisují majetek, pokud ho vlastní nebo s ním hospodaří, s výjimkami stanovenými zákonem či zvláštními předpisy. Majetek poskytovaný k užívání na základě nájmu, výpůjčky nebo finančního leasingu odpisuje vlastník, pokud není ve smluvních ujednáních stanoveno jinak (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví., § 28).

ÚJ, které mají právo odpisovat majetek, musí při jeho pořízení sestavit odpisový plán na základě pořizovací ceny a doby životnosti a odpisovat ho pouze do výše ocenění v účetnictví (Králová a Hejret, 2022, s. 178). V případě měsíčního odpisování je ÚJ povinna ve vnitropodnikové směrnici stanovit, zda bude majetek odpisovat od měsíce jeho zařazení do užívání či měsíce následujícího. Účetní odpisy není možné přerušit a jednotlivé částky se zaokrouhlují na celé koruny směrem nahoru (Veselka, 2023).

1.5.1 Časová metoda odpisování

Při účetním časovém odpisování se jednotlivé odpisy určují s přesností na měsíce případně i dny, jak uvádí Andrlík a kolektiv (2022, s. 433), který dále tvrdí že: *„zaúčtování odpisů probíhá v obou případech buď na měsíční či roční bázi tak, aby hodnota majetku odpovídala§ 25 odst. 3 Zákona o účetnictví“.*

Při výpočtu výše odpisů se původní pořizovací hodnota majetku sníží o zbytkovou hodnotu, tento rozdíl představuje tzv. odpisovou základnu – právě tato částka je prostřednictvím odpisů během měsíců či let postupně alokována do nákladů společnosti (Máče, 2018, s. 91). Časové

odpisy lze vypočítat třemi způsoby: rovnoměrné (lineární), zrychlené(degresivní) a zpomalené (progresivní).

Vzorec pro výpočet rovnoměrných časových odpisů:

$$O_{(i)} = \frac{1}{T} * V_c \tag{2}$$

kde T je počet let životnosti a V_c je odpisová základna.

Zdroj: Máče (2018, s. 91)

Výše rovnoměrných ročních odpisů se nemění. Jedinou výjimkou může být poslední rok, kdy je nezbytné odpis upravit, aby konečný součet odpisů odpovídal pořizovací ceně, protože vlivem zaokrouhlení v průběhu let mohlo dojít k odchylce. Hlavní předností rovnoměrného způsobu je tedy jeho jednoduchost (Sedláček, 2016, str. 91).

Vzorec pro výpočet zrychlených časových odpisů:

$$O(t) = \frac{2(T + 1 - t)}{T(T + 1)} * Vc \tag{3}$$

kde T je počet let životnosti, V_c je odpisová základna a t je rok odpisování.

Zdroj: Máče (2018, s. 92)

Zrychlený způsob odpisování se vyznačuje tím, že počáteční odpis bývá vyšší než v následujících letech. Jeho hlavní výhodou je rychlejší návratnost investic do majetku, čímž podnik částečně odstraňuje riziko morálního zastarávání DHM (Sedláček, 2016, s. 91).

Vzorec pro výpočet zpomalených časových odpisů:

$$O(t) = \frac{2\big((T + 1) - (T + 1 - t)\big)}{T(T + 1)} * Vc \tag{4}$$

kde T je počet let životnosti, V_c je odpisová základna a t je rok odpisování.

Zdroj: Máče (2018, s. 92)

Pro ÚJ je vhodné tento způsob zvolit v situaci, kdy potřebuje v prvních letech snížit náklady, a naopak v pozdější fázi odpisování snížit zisk (Máče, 2018, s. 92).

1.5.2 Výkonová metoda odpisování

Výkonové odpisy, obdobně jako časové, mohou být účtovány buď každý měsíc, nebo za celý rok. Jejich výše se určuje na základě předpokládaného využití majetku, například podle počtu výrobků vyrobených s využitím daného majetkem nebo na základě doby, po kterou byl DHM v provozu (Andrlík a kol., 2022, s. 433). U automobilů se výkonové odpisy mohou odvíjet například od počtu najetých kilometrů (Bartušková, 2025). Podle definice od Andrlíka a kolektivu (2022, s. 437): *„je odpis dán součinem výše opotřebení majetku na jednotku výkonu a počtem skutečně vykonaného výkonu“.*

Vzorec pro výpočet výkonových odpisů:

$$O(p) = \frac{(Vc * počet\ jednotek\ výkonu\ v\ daném\ roce)}{(předpokládaný\ počet\ jednotek\ výkonu\ DHM)} \quad (5)$$

Zdroj: Bartušková (2025)

Využití výkonové metody odpisování je žádoucí zejména v případech, kdy se ÚJ snaží o přesné vyjádření fyzického opotřebení DHM (Máče, 2018, s. 93). Nevýhodou této metody je, že nezohledňuje morální opotřebení a technologické zastarávání (Sedláček, 2016, s. 93).

1.5.3 Komponentní metoda odpisování

Dle § 56a může ÚJ u vybraných druhů DHM, s ohledem na věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví, využít metodu komponentního odpisování. Tato metoda je aplikovatelná zejména na stavby, byty, nebytové prostory a hmotné movité věci a jejich soubory, blíže je specifikováno ve zmíněné vyhlášce. Za komponentu se považuje část DHM, která je z hlediska svého ocenění významná ve vztahu k celkové hodnotě majetku a zároveň má odlišnou předpokládanou dobu životnosti oproti zbytku celku (Dušek, 2020, s. 135). Typickým příkladem komponenty je motor stroje, který představuje významnou část jeho celkové hodnoty, avšak jeho doba použitelnosti je výrazně kratší než životnost celého stroje (Bartušková, 2025). Podle Mezinárodních účetních standardů (IFRS) je

ÚJ povinna komponentně odpisovat každou relevantní část budov a zařízení, která je významná ve vztahu k pořizovací ceně majetku (Krupová, 2019, s. 187), ale v českém účetnictví je použití této metody dobrovolné.

Při komponentní metodě odpisování není výměna komponenty považována za opravu, ale mění výši ocenění DHM. V rámci této úpravy je nutné snížit ocenění majetku o zůstatkovou cenu vyřazené komponenty, ta je následně odepsána do nákladů. Současně se ocenění majetku zvýší o pořizovací cenu nové komponenty, včetně veškerých nákladů spojených s její výměnou (Ryneš, 2024, s. 150). Ačkoliv jsou odpisy každé komponenty evidovány samostatně a nezávisle na ostatních částech majetku, o majetku se účtuje jako o jednotném celku (Máče, 2018, s. 228).

Podle zákona o daních z příjmu není komponentní metoda odpisování pro daňové účely přípustná a při výpočtu daňového základu se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu této metody.(Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 23).

1.5.4 Metoda odpisování zohledňující zbytkovou hodnotu

Dle vyhlášky č.500/2002 Sb. (§56) ÚJ může: *„s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace…při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu“.* Zbytková hodnota je částka, kterou ÚJ obdrží ve chvíli předpokládaného vyřazení DHM (např. prodej), a která je již snížena o případné náklady související s jeho vyřazením. Vzhledem k tomu, že v průběhu užívání tohoto majetku může dojít ke změnám v odhadu jeho životnosti nebo zůstatkové hodnoty, je nezbytné pravidelně aktualizovat odpisový plán, aby věrně zobrazoval ekonomickou realitu podniku (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 60).

Hlavním přínosem této odpisové metody je, že následný prodej majetku nezkreslí výsledek hospodaření společnosti, k čemuž by mohlo dojít při použití jiné metody odpisování. Příklad lze ilustrovat na prodeji automobilu s pořizovací hodnotou 1 500 000 Kč, dobou použitelnosti 5 let a odhadovanou zbytkovou hodnotou 500 000 Kč. Roční odpis se v tomto případě vypočte dle níže uvedeného vzorce.

Vzorec pro výpočet účetního odpisu do zbytkové hodnoty:

$$Odpis = \frac{(pořizovací\ cena - zbytková\ hodnota)}{doba\ použitelnosti} \quad (6)$$

Zdroj: vlastní zpracování dle Ryneš, (2024, s. 149)

V posledním roce bude kromě ročního odpisu ve výši 200 000 Kč do nákladů zúčtována i zbytková hodnota 500 000 Kč, přičemž výnos z prodeje bude současně zaúčtován do výnosů. Tento postup zajistí, že hospodářský výsledek nebude uměle zkreslen. Pokud by byl použit rovnoměrný odpis bez zohlednění zbytkové hodnoty, výše ročního odpisu by činila 300 000 Kč. V tomto případě by v posledním roce vznikl výnos z prodeje ve výši 500 000 Kč, avšak bez odpovídajícího nákladu, což by vedlo ke zkreslení výsledku hospodaření (Ryneš, 2024, s. 149).

ÚJ si dobrovolně určuje, zda při tvorbě účetních odpisů zohlední zbytkovou hodnotu (Ryneš, 2024, s. 149). Nicméně, stejně jako v případě komponentní metody odpisování, zákon o daních z příjmu neumožňuje zbytkovou hodnotu zohlednit při výpočtu daňových odpisů (Veselka, 2023).

1.6 Daňové odpisy

Daňové odpisy se řídí pravidly stanovenými zákonem o daních z příjmů (§26, odst. 5), který je definuje následovně: *„odpisováním se rozumí zahrnování odpisů hmotného majetku do výdajů (nákladů) nutných k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Hmotný majetek odpisuje vlastník".* Dále §26 odstavec 5 uvádí, že odpisovat lze začít, jakmile je DHM dokončen a splňuje technické funkce a povinnosti stanovené zvláštními předpisy pro užívání. Jednotlivé daňové odpisy se vždy zaokrouhlují na celé koruny směrem nahoru (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 62).

Kromě podmínek pro zahájení odpisování, zákon rovněž upravuje možnost jeho přerušení. Při použití rovnoměrných nebo zrychlených odpisů lze daňové odpisování dočasně přerušit (u účetních odpisů přerušení není možné v žádném případě). Možnost přerušení daňových odpisů je dále specifikována v § 30a a § 30b zákona o daních z příjmů, který vymezuje případy, kdy takové přerušení není dovoleno (Dušek, 2020, s. 119). Přerušení daňového odpisování může být užitečné zejména v případech, kdy chce poplatník optimalizovat svůj daňový základ. Následující podkapitoly se zaměří na detailní rozbor jednotlivých metod odpisování DHM v souladu se zákonem o daních z příjmů.

1.6.1 Časové daňové odpisy

Před zahájením rovnoměrného nebo zrychleného daňového odpisování je nutné nejprve posoudit, zda daný majetek nespadá pod takzvané

časové daňové odpisy (Veselka, 2023). Časové daňové odpisy se uplatňují zejména u DHM s časově omezenou životností a vypočtou se jako podíl vstupní ceny a živostnosti majetku. Tato metoda spočívá v odpisování majetku po celou dobu jeho využitelnosti nebo po dobu stanovenou zákonem pro konkrétní druh majetku (Prudký a Lošťák, 2023, s. 139). Zákon o daních z příjmů v § 30 specifikuje, na které konkrétní druhy DHM se tato metoda odpisování vztahuje. Mezi typické příklady patří lomy, pískovny, hliniště, technické rekultivace, dočasné stavby a důlní díla. Nebo také DHM využívaný k výrobě elektřiny ze slunečního záření, který se odpisuje rovnoměrně po dobu 240 měsíců (20 let), maximálně však do výše vstupní ceny (Andrlík a kol., 2022, s. 449).

1.6.2 Zařazení odpisových skupin

U DHM, který není specifikován v § 30 a § 30b zákona o daních z příjmů, má ÚJ možnost zvolit pro každý majetek individuálně mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním. Zvolená metoda nelze v průběhu odepisování měnit (Andrlík a kol., 2022, s. 450). Při zahájení odpisování je poplatník povinen zařadit DHM do jedné z šesti příslušných odpisových skupin podle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů. Odpisy se počítají maximálně do výše vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny majetku (Skálová a Suková, 2023, s. 45).

Tab. 2: Rozdělení majetku do odpisových skupin dle přílohy č.1 ZoDP

Odpisová skupina	*Doba odpisování*	*Příklad vybraných položek*
1	*3 roky*	*Zvířata, počítače, kancl. zařízení, mobilní telefony, jízdní kola…*
2	*5 let*	*Nábytek, motorová vozidla, prům. a zem. stroje, spotřební el…*
3	*10 let*	*Kotle, turbíny, výtahy a eskalátory, klimatizace, ventilátory…*
4	*20 let*	*Průmyslové komíny, koupaliště, elektrárny, železniční tratě…*
5	*30 let*	*Ostatní budovy, dálnice, silnice, mosty, studny, tunely, kašny…*
6	*50 let*	*Muzea, knihovny, hotely, historické a kulturní památky…*

Zdroj: vlastní zpracování dle Andrlík a kol., (2022, s. 452)

Prostřední sloupec „doba odpisování“ stanovuje minimální dobu odpisování DHM pro jednotlivé skupiny a je nutné ji respektovat (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30).

1.6.3 Rovnoměrné daňové odpisy

U rovnoměrného odpisování je pro každou odpisovou skupinu zákonem stanovená maximální roční sazba, která určuje nejvyšší možnou výši odpisu již může účetní jednotka zahrnout do daňově uznatelných nákladů. Poplatník má však možnost zvolit i nižší sazbu. Odpis pro jednotlivé roky se vypočítá tak, že se vstupní cena majetku vynásobí s odpovídající procentní sazbou (Skálová a Suková, 2023, s. 45).

Tab. 3: Roční odpisová sazba pro rovnoměrné daňové odpisy

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,*

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31

Z tabulky vyplývá, že se sazby liší v závislosti na to, zda se jedná o první rok odpisování. Pokud je poplatník prvním vlastníkem majetku zařazeného do odpisové skupiny 1 až 3, může v prvním roce uplatnit zvýšený odpis, jehož výše činí 10 %, 15 % nebo 20 %. Konkrétní procento, které lze využít, je přesně stanoveno v § 31 odst. 2, 3 a 4 zákona o daních z příjmů (Andrlík a kol., 2022, s. 454).

Vzorce pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

$$RO1 = \frac{VC \times 0S1}{100} \qquad ROX = \frac{VC \times 0S2}{100} \tag{7}$$

Vzorec pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů při zvýšení VC:

$$ROZ = \frac{ZVC \times 0SZ}{100} \tag{8}$$

kde:
OS1 – roční odpisová sazba ze sloupce „v prvním roce odpisování",
OS2 – roční odpisová sazba ze sloupce „v dalších letech odpisování",

OSZ – roční odpisová sazba ze sloupce „pro zvýšenou vstupní cenu",
RO1 – roční odpis v prvním roce,
ROX – roční odpis v dalších letech,
ROZ – roční odpis majetku, na němž se provedlo technické zhodnocení,
ZVC – zvýšená vstupní cena.
Zdroj: Prudký a Lošťák (2023, s. 125)

1.6.4 Zrychlené daňové odpisy

Pro zrychlenou metodu daňového odpisování jsou odpisovým skupinám zákonem o daních z příjmů přiřazeny koeficienty, které se liší pro první rok odpisování a pro následující roky (Andrlík a kol., 2022, s. 462).

Tab. 4: Koeficienty pro zrychlené daňové odpisy

Odpisová skupina	*v prvním roce odpisování*	*v dalších letech odpisování*	*pro zvýšenou zůstat. cenu*
1	*3*	*4*	*3*
2	*5*	*6*	*5*
3	*10*	*11*	*10*
4	*20*	*21*	*20*
5	*30*	*31*	*30*
6	*50*	*51*	*50.*

Zdroj: Šteker a Otrusinová (2021, s. 64)

Roční odpis v prvním roce se vypočítá jako podíl vstupní ceny a koeficientu stanoveného pro danou odpisovou skupinu. V následujících letech se odpis určuje jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a koeficientu upraveného o počet již odepsaných let (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 64).

Vzorce pro výpočet zrychlených daňových odpisů:

$$RO1 = \frac{VC}{K1} \qquad ROX = \frac{2 \times ZC}{K2 - X + 1} \tag{9}$$

Vzorec pro výpočet zrychlených daňových odpisů při zvýšení VC:

$$ROZ = \frac{VC}{K1} + Z1 \tag{10}$$

kde:
RO1 – roční odpis v prvním roce,
ROY – roční odpis v dalších letech,
VC – vstupní cena,
ZC – zůstatková cena,
K1 – koeficient pro první rok odpisování (1. sloupec z tabulky),
K2 – koeficient zrychleného odpisování pro další roky (2. sloupec z tabulky),
X – pořadové číslo vyjadřující rok, pro který se odpis počítá,
Z1 – zvýšení odpisu v prvním roce o 20, 15 nebo 10 %.
Zdroj: Prudký a Lošťák (2023 s. 134)

Stejně jako u rovnoměrné metody může i v tomto případě první vlastník majetku za splnění podmínek stanovených v § 32 zákona o daních z příjmů využít zvýšeného odpisu ve výši 10 %, 15 % nebo 20 % vstupní ceny. Na rozdíl od rovnoměrného odpisování se však u zrychlené metody toto zvýšení projeví pouze v prvním roce, zatímco v následujících letech již výpočet odpisů probíhá standardním způsobem bez dalších úprav (Andrlík a kol., 2022, s. 463).

Zrychlené daňové odpisy jsou vhodné zejména pro podniky, které usilují o snížení daňové povinnosti v prvních letech používání majetku, jelikož umožňují vyšší odpisy na začátku jeho životnosti. Naopak hlavní výhodou rovnoměrného odpisování je stabilní rozložení nákladů v čase a jednodušší výpočet. Každý podnikatel si může zvolit odpisovou metodu podle svého uvážení (Skálová a Suková, 2023, s. 46).

1.6.5 Mimořádné daňové odpisy DHM

Novela zákona o daních z příjmu účinná od 1.1.2021 umožňovala poplatníkům využít mimořádného daňového odpisu, který sloužil k rychlejšímu snížení základu daně prostřednictvím rychlého odepsání vstupní ceny majetku. Toto opatření bylo zavedeno v reakci na pandemii COVID-19 s cílem ulevit podnikatelům zasaženým jejími ekonomickými dopady. Díky daňovým balíčkům v letech 2022 a 2023 byla tato možnost mimořádných odpisů nakonec platná v období od 1.1. 2020 do 31.12.2023 (Skálová a Suková, 2023, s. 47).

Mimořádné daňové odpisy mohli uplatnit poplatníci, kteří byli prvními vlastníky majetku zařazeného do první nebo druhé odpisové skupiny. U DHM zařazeného do první odpisové skupiny bylo možné odepsat celou výši vstupní ceny během 12 po sobě jdoucích měsíců, a to od měsíce následujícího po zařazení majetku do užívání. U majetku zařazeného

do druhé odpisové skupiny bylo možné uplatnit 60 % vstupní ceny v prvních 12 měsících a zbývajících 40 % v následujících 12 měsících, tedy v celkovém období 24 měsíců (Andrlík a kol., 2022, s. 466). Ale Zpráva Ministerstva financí k Národnímu plánu obnovy (2024, s. 6) uvádí že: *„s účinností od 1. 1. 2024 je prodloužena možnost využití institutu mimořádných odpisů, avšak pouze pro silniční motorová vozidla, která jsou bezemisními vozidly.“* A toto opatření se vztahuje na vozidla pořízena v období od 1.1. 2024 do 31.12. 2028 (Ministerstvo financí ČR, 2024, s. 6).

1.7 Opravy DHM

Opravy DHM slouží k navrácení majetku do původního stavu, nikoli k jeho modernizaci či vylepšení. V souladu s § 24 Zákona o daních z příjmu (dále jen ZoDP) se jedná o daňově uznatelný náklad, protože souvisí s dosažením nebo udržením zdanitelných příjmů a zároveň není vyloučen v § 25 téhož zákona. Naopak, za daňově neuznatelný náklad by byly považovány výdaje na osobní potřebu poplatníka, včetně nákladů na opravy a údržbu majetku, pokud by tento majetek nebyl zařazen do obchodního majetku (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24-25). Je nezbytné rozlišovat opravy od technického zhodnocení. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu DHM a účetní i daňové odpisy jsou potom vypočteny z této nové hodnoty, v případě oprav jsou výdaje na ně účtovány přímo do nákladů. Kdyby tedy došlo k záměně technického zhodnocení a oprav, mohlo by to vést k neoprávněnému snížení daňového základu (Andrlík a kol., 2022, s. 467).

S ohledem na zásadu opatrnosti lze na opravu DHM tvořit rezervy, ty jsou určeny k pokrytí nákladů předem určené povahy, u kterých je téměř jisté, že nastanou, jenom není jasné kdy (Andrlík a kol., 2022, s. 117). V případě tvorby zákonné rezervy je stejně jako oprava i tento náklad daňově uznatelným, avšak rezerva musí být tvořena v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb. Zákonnou rezervu nelze tvořit, pokud je majetek určen k likvidaci, oprava je důsledkem škody nebo nahodilé události či v případě, že jde o každoročně opakující se opravu (Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, § 7). Rezervu je možné vytvářet pouze pokud doba odpisování vybraného DHM je dle ZoDP alespoň 5 let. Zároveň nesmí být rezerva tvořena pouze po jedno zdaňovací období. Do celkového počtu zdaňovacích období, po které je rezerva tvořena, se zahrnuje první rok její tvorby, avšak rok jejího

čerpání se do tohoto období již nezapočítává (Skálová a Suková, 2023, s. 131). Maximální doba tvorby rezervy závisí na odpisové skupině majetku viz následující tabulka:

Tab. 5: Maximální doba tvorby rezervy na opravu hmotného majetku

Odpisová skupina	*Počet zdaňovacích období*
2.	*3*
3.	*6*
4.	*8*
5. a 6.	*10*

Zdroj: Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, § 7

1.8 Vliv odpisů na výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření (dále jen VH) představuje ukazatel finanční výkonnosti účetní jednotky. Vyjadřuje rozdíl mezi výnosy a náklady a zároveň odráží změnu vlastního kapitálu v důsledku hospodářské činnosti za dané účetní období (Králová a Hejret, 2022, s. 295). Tento ukazatel slouží jako podklad pro strategická rozhodnutí a řízení podniku, poskytuje investorům důležité informace pro tvorbu investičního portfolia, a hlavně tvoří základ pro výpočet daně z příjmů.

Účetní VH je podle Pilařové definován jako rozdíl mezi zaúčtovanými náklady a výnosy. Nicméně daňový základ nevychází přímo z účetnictví, které je zaměřeno hlavně na věrné zobrazení majetku, závazků, nákladů a výnosů (Ryneš, 2023, s. 282). Pro účely výpočtu základu daně se VH stanoví jako rozdíl mezi výnosovými účty z účtové třídy 6 a nákladovými účty ze skupin 50 až 58. Tento VH před zdaněním slouží jako východisko pro výpočet základu daně z příjmů, a v daňovém přiznání se vykazuje na řádku číslo 10, přičemž údaje na řádku č. 10 nesmí být ovlivněny účty z nákladové skupiny 59 (Pilařová, 2018, s. 21–22).

V souladu s principem věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví se v České republice rozlišují dvě složky daně z příjmů: daň splatná a daň odložená (Ryneš, 2023, s. 282). Odložená daň z příjmů se účtuje, pokud vznikají časové rozdíly mezi účetní a daňovou hodnotou majetku, nebo při možnosti v budoucnu odčíst daňové ztráty či převést do příštích období daňové odpočty. Daňový základ pro účely odložené daně představuje hodnotu majetku a závazků stanovenou podle zákona o daních z příjmů (Skálová a Suková, 2023, s. 138). Výpočet daně

z příjmu splatné bude naznačen níže. Pro zaúčtování splatné daně se používá účet 591, zatímco účet 592 slouží k zaznamenání změn v odložené dani, například při tvorbě nebo rozpouštění rezerv (Pilařová, 2018, s. 22).

Pro stanovení základu daně z příjmů je nutné VH před zdaněním upravit o položky, které zákon o daních z příjmů označuje jako daňově neuznatelné (Ryneš, 2023, s. 282). Výpočet daňové povinnosti naznačuje následující tabulka:

Tab. 6: Výpočet daně z příjmu splatné

Výsledek hospodaření před zdaněním	
+	*Nedaňové náklady*
-	*Výnosy nezahrnované do základu daně*
0	*Základ daně*
-	*Odčitatelné položky*
0	*Základ daně snížený o odčitatelné položky*
0	*Základ daně zaokrouhlený na tisíce Kč dolů*
***	*Sazba daně z příjmů*
0	*Daň z příjmů splatná*
-	*Slevy na dani*
0	*Daň z příjmů splatná po slevách*
-	*Zálohy na daň z příjmů*
0	*Nedoplatek nebo přeplatek na dani z příjmů*

Zdroj: Šteker a Otrusinová (2021, s. 237)

Co se vlivu odpisů týče, základ daně je možné snížit pouze o hodnotu daňového odpisu hmotného majetku v souladu se Zákonem o daních z příjmu (Kout a Líbal, 2017, s. 13).

Ilustrační příklad výpočtu daně z příjmu:

V případě, kdy účetní VH před zdaněním je 1 700 000 Kč, náklady na reprezentaci 120 000 Kč, účetní odpisy 350 000 Kč a daňové odpisy 600 000 Kč, výpočet daně z příjmu by vypadal následovně: 1 700 000 + 120 000 (náklady na reprezentaci jsou daňově neuznatelné) – 250 000 (rozdíl účetních a daňových odpisů) = 1 570 000 * 21 % (výše daně z příjmů právnických osob) = 329 700 Kč

Kdyby ale byly účetní odpisy 600 000 Kč a daňové 350 000 Kč (tedy účetní vyšší než daňové) výpočet by vypadal takto: 1 700 000 + 120 000 + 250 000 = 2 070 000 * 21 % = 434 700 Kč.

V prvním případě tedy podnik zaplatí daň z příjmu ve výši 329 700 Kč, zatímco v druhém případě 434 700 Kč. Příklad znázorňuje výhodu vyšších daňových odpisů, které snižují daňovou povinnost, přičemž tento aspekt je důležité brát v potaz při výběru vhodné metody odepisování.

Zdroj: vlastní zpracování na základě Šteker a Otrusinová (2021, s. 238) a Kout a Líbal (2017, s. 13)

Závěrem teoretické části lze říct, že odpisy jsou významnou součástí nákladů, které ovlivňují výsledek hospodaření, a jejich rozdíl mezi účetním a daňovým pojetím se promítá do výpočtu daňové povinnosti. Spolu s nedaňovými náklady představují hlavní důvody rozdílu mezi účetním výsledkem hospodaření a daňovým základem.

2 Praktická část

2.1 Představení společnosti

V praktické části bude analyzována společnost označená jako ABC s.r.o., jejíž skutečný název není uveden na základě přání vedení společnosti z důvodu zachování anonymity. Data byla pro účely této práce zpracována tak, aby věrně odrážela skutečné fungování společnosti, přičemž drobné úpravy nijak neovlivňují věcnou správnost ani zjištěné závěry.

Společnost ABC s.r.o. byla založena v roce 2003, přičemž vznik společnosti navazoval na podnikatelskou činnosti jednoho ze zakladatelů. Základní kapitál ve výši 201 000,- Kč byl rozdělen rovným dílem mezi 3 společníky. Jedná se o malou rodinnou firmu zaměřenou na oblast kovovýroby. Kromě zpracování kovů, obrábění a výroby nástrojů se zaměřuje také na zhotovení a montáž ocelových schodišť, bran či autobusových čekáren. Podle údajů v obchodním rejstříku má firma registrované následující předměty podnikání: kovoobrábění, zámečnictví, nástrojařství, klempířství, velkoobchod a specializovaný maloobchod. Firma primárně spolupracuje s regionálními podniky, kterým dodává zakázkové komponenty nebo menší série výrobků.

Ačkoli se společnost z pohledu vlastnické struktury a rozsahu činnosti běžně označuje jako „malá rodinná firma“, je žádoucí ji zařadit i dle platné právní úpravy. Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se ÚJ zařazuje do velikostní kategorie podle toho, zda k rozvahovému dni splňuje alespoň 2 z uvedených níže uvedených kritérií:

Tab. 7: Vymezení velikostních kategorií ÚJ

Kategorie	*Aktiva celkem (v mil. Kč)*	*Čistý obrat (v mil. Kč)*	*Průměrný počet zaměstnanců*
Mikro	*≤ 9*	*≤ 18*	*≤ 10*
Malá	*≤ 100*	*≤ 200*	*≤ 50*
Střední	*≤ 500*	*≤ 1 000*	*≤ 250*
Velká	*> 500*	*> 1 000*	*> 250*

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví., § 1b

Následující tabulka uvádí ekonomické údaje společnosti za období let 2020 až 2023, z nichž vyplývá, že společnost ve všech letech splňovala alespoň dvě ze tří podmínek pro zařazení mezi mikro účetní jednotky.

Tab. 8: Ekonomické ukazatele společnosti ABC s.r.o. v letech 2020–2023

Rok	Aktiva celkem (v tis. Kč)	Čistý obrat (v tis. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců
2020	7 585	8 372	9
2021	9 553	10 981	9
2022	11 180	12 929	10
2023	10 661	8 452	10

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat podniku

2.1.1 Vnitropodniková směrnice upravující dlouhodobý majetek společnosti ABC s.r.o.

Dlouhodobý majetek je oceňován v souladu s § 25 zák. č. 563/91 Sb. a §47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Z účetního hlediska si podnik stanovil hranici pro zařazení majetku do kategorie dlouhodobého hmotného majetku na pořizovací cenu převyšující 80 000 Kč a dobu použitelnosti delší než jeden rok. Hmotný majetek, který tyto podmínky nesplňuje, je při pořízení účtován přímo do nákladů.

ÚJ odpisuje DHM účetními a daňovými odpisy. Daňové odpisy se uplatňují pro účely stanovení základu daně a jsou prováděny v souladu s § 26–33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, přičemž podnik využívá jak rovnoměrné, tak zrychlené daňové odpisy v závislosti na aktuální situaci. Pro účetní odpisy, které reflektují dobu využitelnosti dlouhodobého majetku je každoročně sestavován odpisový plán. Účetní odpisy jsou stanoveny lineární metodou podle určené doby odepisování a zúčtovávají se jednou ročně v rámci účetního období. Výpočet účetních odpisů se provádí s přesností na měsíce a začíná měsícem následujícím po zařazení majetku do užívání.

Dále je přiložen seznam vybraného DHM, který byl pořízen v posledních letech. Jedná se o majetek využívaný v rámci ekonomické činnosti společnosti, ať už přímo ve výrobě, nebo pro zajištění souvisejícího provozu. Konkrétní kusy DHM byly vybrány s ohledem na to, že tvoří významnou část celkového majetku společnosti a zároveň se jedná o typy strojů, které podnik pořizuje opakovaně, aby případné doporučení mohla společnost aplikovat v budoucnu. U všech uvedených položek ÚJ v souladu s interní směrnicí stanovila dobu použitelnosti na pět let.

Tab. 9: Seznam vybraného dlouhodobého majetku společnosti ABC s.r.o.

Položka majetku	Datum pořízení	Pořizovací cena (v Kč)	Doba použitelnosti
Nákladní automobil Citroën	23.04.2020	534 829	5 let
CNC HURCO VM 10i	26.12.2021	1 713 759	5 let
Hydraulické tabulové nůžky	30.04.2022	890 125	5 let
Svářečka GHM	15.12.2023	398 201	5 let

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat podniku

2.2 Obráběcí stroj – CNC HURCO (rovnoměrné vs komponentní účetní odpisy)

Účetní jednotka pořídila počítačem řízený obráběcí stroj značky HURCO, model VM 10i, jehož pořizovací cena činila 1 713 759 Kč. Stroj byl zařazen do užívání dne 26. 12. 2021. V praxi se běžně využívá k obrábění plastů, nerezových i železných kovů a lze říct, že stroj představuje významnou součást výrobního vybavení společnosti.

2.2.1 Využívaná odpisová strategie u CNC HURCO

ÚJ se na základě své vnitropodnikové směrnice rozhodla odepisovat tento DHM rovnoměrně po dobu stanovené životnosti, která činí 5 let. Výše ročního účetního odpisu byla určena jako poměrná část pořizovací ceny, a to podle celkového počtu měsíců odepisování a počtu měsíců, ve kterých byl majetek v daném roce používán. Následující tabulky ukazují aktuálně využívané odpisové plány společnosti. Součástí přehledu jsou i oprávky, které se určí jako součet dosavadních odpisů, a zůstatková cena, vypočtena jako rozdíl mezi pořizovací hodnotou a oprávkami (Máče, 2018, s. 90).

Tab. 10: Účetní odpisy časové rovnoměrné – CNC HURCO (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2022	342 752	342 752	1 371 007
2023	342 752	685 504	1 028 255
2024	342 752	1 028 256	685 503
2025	342 752	1 371 008	342 751
2026	342 751	1 713 759	0

Zdroj: vlastní zpracování na základně dat podniku

Z hlediska daňových odpisů tento typ stroje spadá do druhé odpisové skupiny se zákonem stanovenou dobou odepisování minimálně 5 let. Podnik si zvolil zrychlenou metodu odepisování a jednotlivé odpisy byly vypočteny na základě vzorců podrobněji popsaných v teoretické části práce.

Tab. 11: Daňové odpisy zrychlené – CNC HURCO (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2021	342 752	342 752	1 371 007
2022	548 403	891 155	822 604
2023	411 302	1 302 457	411 302
2024	274 202	1 576 659	137 100
2025	137 100	1 713 759	0

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat podniku

Použitá rovnoměrná metoda účetního odepisování nezohledňuje rozdílnou životnost jednolitých komponent obráběcího stroje. Klíčovou součást CNC stoje tvoří vřeteno, které má obvykle kratší živostnost než samotný stroj. Stejně jako celková životnost stroje je i životnost vřetene ovlivněna několika faktory, jako například intenzita využití, kvalita údržby a provozní podmínky. Obvykle se u využitého typu vřetene odhaduje na 5 000 až 10 000 provozních hodin a na základě předchozích zkušeností podniku s provozem CNC strojů bylo předpokládáno, že k opotřebení vřetena dojde přibližně po 2,5 letech běžného používání. Tento předpoklad se v průběhu roku 2024 naplnil, vřeteno bylo z důvodu opotřebení vyměněno a tato oprava vyšla na 182 762 Kč.

2.2.2 Alternativní strategie – komponentní odpisy

S ohledem na princip věrného a poctivého zobrazení účetnictví by bylo vhodné zvážit použití metody komponentního odepisování, při níž by se jednotlivé části DHM, v tomto případě vřeteno a zbytek stroje, evidovaly a odepisovaly samostatně. ÚJ tak bude mezi DHM vykazovat dvě samostatné položky: CNC stroj bez vřetene s pořizovací cenou 1 558 759 Kč a dobou použitelnosti 5 let a vřeteno s pořizovací cenou 155 000 Kč a předpokládanou dobou použitelnosti 2,5 roku. V okamžiku, kdy dojde k opotřebení vřetene, bude vyřazeno z evidence DHM a zároveň bude zařazeno nové vřeteno jako další samostatná položka majetku.

Tab. 12: Přehled účetních operací souvisejících s výměnou komponenty

Rok	Účetní operace	Částka (v Kč)	Má dáti	Dal
2021	Zařazení stroje bez vřetene do užívání	1 558 759	022	042
2021	Zařazení vřetene 1 do užívání	155 000	022	042
2022-26	Odpisy stroje bez vřetene	1 558 759	551	082
2022-24	Odpisy vřetene 1	155 000	551	082
2024	Vyřazení opotřebeného vřetene 1	155 000	082	022
2024	Pořízení nového vřetene 2	182 762	042	321
2024	Zařazení pořízeného vřetene 2 do užívání	182 762	022	042
2024-26	Odpisy vřetene 2	182 762	551	082

Zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulky ukazují, jak by účetní odpisy vypadaly v případě využití komponentní metody odepisování.

Tab. 13: Účetní odpisy komponentní – CNC HURCO (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
CNC bez vřetene			
2022	311 752	311 752	1 247 007
2023	311 752	623 504	935 255
2024	311 752	935 256	623 503
2025	311 752	1 247 008	311 751
2026	311 751	1 558 759	0
1. vřeteno			
2022	62 000	62 000	93 000
2023	62 000	124 000	31 000
2024	31 000	155 000	0
2025	0	0	0
2026	0	0	0
2. vřeteno			
2022	0	0	0
2023	0	0	0
2024	36 552	36 552	146 210
2025	73 105	109 657	73 105
2026	73 105	182 762	0

Zdroj: vlastní zpracování

Celkové roční odpisy by se v průběhu let mírně měnily v důsledku výměny samostatně evidované komponenty. Zatímco v prvních dvou letech činí součet odpisů jednotlivých komponent 373 752Kč, ve třetím roce se odpisy mírně zvýší na 379 160 Kč a v dalších letech dosahují 384 857 Kč. Celková výše odpisů by za období pěti let u těchto tří položek dlouhodobého majetku činila 1 896 521 Kč.

Tab. 14: Součet účetních komponentních odpisů – CNC HURCO (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2022	373 752	373 752	1 340 007
2023	373 752	747 504	966 255
2024	379 304	1 126 808	769 713
2025	384 857	1 511 665	384 856
2026	384 856	1 896 521	0

Zdroj: vlastní zpracování

2.2.3 Alternativní strategie – tvorba zákonné rezervy

Pokud ÚJ neaplikuje komponentní odepisování a eviduje CNC stroj jako jeden celek, bez oddělení jednotlivých částí s rozdílnou dobou použitelnosti, výměna vřetene se v účetnictví posuzuje jako oprava. V současnosti společnost ABC s.r.o. tento přístup uplatňuje a výměna vřetene byla zaúčtována jako jednorázový náklad na opravu.

Jednorázový výdaj na opravu může mít výrazný dopad na VH daného období. Možným způsobem, jak tento dopad rozložit, je tvorba zákonné rezervy na opravu majetku. Dle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, rezervu může tvořit poplatník daně z příjmu, pokud je vlastníkem hmotného movitého majetku. Jak bylo již popsáno v teoretické části, pro 2. odpisovou skupinu lze tvořit rezervu maximálně po dobu tří let, a aby byla daňově uznatelná, musí splňovat náležitosti, které stanovuje zmiňovaný zákon č. 593/1992 Sb.

V případě společnosti ABC s.r.o., se jedná o plánovanou opravu, která není důsledkem škody, ani se neopakuje každoročně, a tedy splňuje podmínky pro daňově uznatelnou rezervu. Rezerva by mohla být tvořena ve dvou účetních období 2022 a 2023, vždy ve výši 91 381 Kč, čímž by celková výše rezervy dosáhla částky 182 762 Kč, která odpovídá skutečným nákladům na výměnu vřetene. Tvorba rezervy by se v účetnictví projevila následovně:

Tab. 15: Přehled účetních operací souvisejících s tvorbou zákonné rezervy na opravu DHM

Rok	Účetní operace	Částka (v Kč)	Má dáti	Dal
2022	Tvorba zákonné rezervy	91 381	552	451
2023	Tvorba zákonné rezervy	91 381	552	451
2024	Čerpání zákonné rezervy	182 761	451	552
2024	Oprava vřetene	182 761	511	321

Zdroj: vlastní zpracování

2.2.4 Srovnání současné a alternativních strategií odepisování

V předchozí části, byly představeny dvě metody účetního odepisování CNC HURCO. První z nich, kterou v současnosti ÚJ využívá, spočívá v rovnoměrném účetním odepisování celého stroje jako jednoho celku a opravy vřetene ve třetím roce. Alternativním návrhem je komponentní metoda odepisování, kdy by bylo vřeteno evidováno jako samostatná účetní položka s vlastní dobou použitelnosti. Tato komponenta by byla po 2,5 letech odepsána a následně nahrazena novým samostatným majetkem – tedy novým vřetenem. Pro přehledné porovnání dopadů obou uvedených strategií na VH v jednotlivých letech byly zpracovány následující výpočty.

Tab. 16: Rozdíl účetních a daňových odpisů u CNC HURCO (v Kč)

Rok	Rovnoměrné	Komponentní
2021	-342 752	-342 752
2022	-205 651	-174 651
2023	-68 550	-37 550
2024	68 550	105 102
2025	205 652	247 757
2026	342 751	384 856
Celkem	0	182 762

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 16 uvádí rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy v jednotlivých letech při uplatnění obou zmiňovaných odpisových strategií. Záporné hodnoty v tabulce znamenají, že v daném roce účetní odpis převyšuje daňový odpis, a tedy rozdíl snižuje základ daně z příjmů

právnických osob. Kladné hodnoty naopak znamenají, že daňový odpis je vyšší než účetní, a rozdíl proto základ daně zvyšuje.

Ve srovnávaném případě byl DHM zařazen do užívání v prosinci roku 2021. V souladu se ZoDP již v tomto roce mohl být uplatněn první daňový odpis. Naproti tomu účetní odepisování začíná dle vnitropodnikové směrnice až od měsíce následujícího po zařazení majetku, a proto se v roce 2021 základ daně snížil o hodnotu celého daňového odpisu. V roce 2026 nastane opačná situace, kdy za předpokladu, že nedojde k pozastavení daňových odpisů, bude naopak základ daně výrazně zvýšen. Ze srovnání je patrné, že při rovnoměrném účetním odepisování je součet rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy za všechny období roven nule. V případě komponentního odepisování však výsledný součet rozdílů činí +182 762 Kč, což odpovídá pořizovací ceně nového vřetene. Tento rozdíl vzniká z toho důvodu, že ZoDP komponentní způsob odepisování nedovoluje a nové vřeteno je odepisováno pouze účetně, což se promítá do vyššího daňového základu.

Na druhou stranu nespornou výhodou komponentní metody odpisování je, že umožňuje konstantě rozložit náklady během celé doby odpisování DHM, což nejlépe odpovídá principu věrného a poctivého zobrazení účetních skutečností. Další možností, jak zajistit rozložení nákladů do více účetních období, je tvorba zákonné rezervy na opravu, tato varianta však nese riziko nesprávného odhadu výše rezervy, a to může vést k povinnosti následného rozpuštění do výnosů, čímž se v budoucnu zvýší vykázaný zisk a daňová povinnost. Také je nezbytné přesně evidovat účel zákonné rezervy a vést podrobnou dokumentaci o plánovaných opravách.

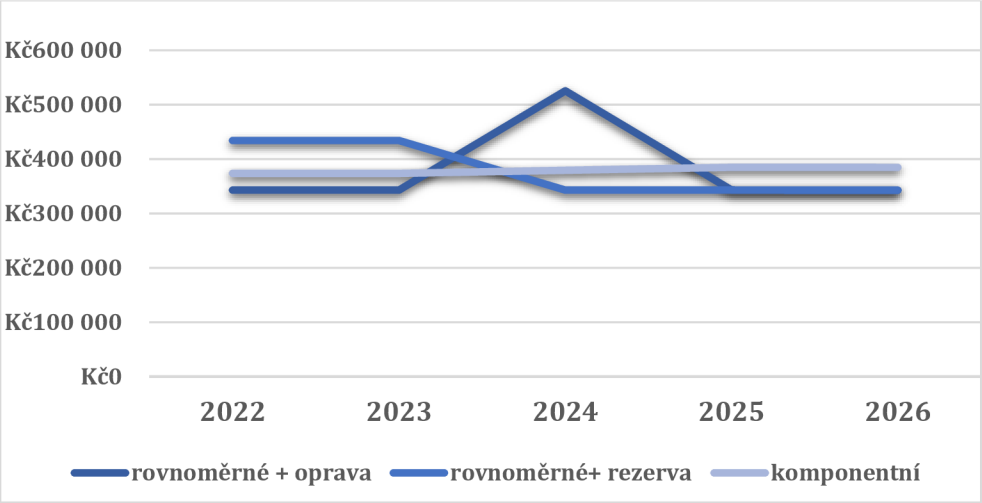
Tab. 17: Porovnání výše nákladů v jednotlivých letech podle zvolených odpisových metod u CNC HURCO (v Kč)

Rok	Rovnoměrné + oprava	Rovnoměrné + rezerva	Komponentní
2021	0	0	0
2022	342 752	434 133	373 752
2023	342 752	434 133	373 752
2024	525 514	342 752	379 304
2025	342 752	342 752	384 857
2026	342 751	342 751	384 856
Celkem	1 896 521	1 896 521	1 896 521

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce č. 17 jsou kromě částek odpovídajících účetním odpisům zahrnuty také náklady na opravu vřetene ve třetím roce při variantě rovnoměrného odpisování bez tvorby rezervy. Tyto náklady byly v daném roce plně promítnuty do nákladů. V případě varianty rovnoměrného odpisování s tvorbou zákonné rezervy byly v letech 2022 a 2023 zaúčtovány částky ve výši 91 381 Kč ročně. V roce 2024 pak došlo k výměně vřetene a k zaúčtování nákladu ve výši 182 762 Kč, který byl však z pohledu VH kompenzován rozpuštěním dříve vytvořené rezervy.

Graf 1: Srovnání vývoje nákladů jednotlivých odpisových strategií u CNC HURCO



Zdroj: vlastní zpracování

Graf potvrzuje zmiňovanou výhodu komponentního odpisování, a to rovnoměrné rozložení nákladů do všech období, po dobu odpisování DHM. V případě rovnoměrného odpisování s tvorbou zákonné rezervy jsou náklady vyšší v prvních dvou letech, zatímco v následujících obdobích dochází k mírnému poklesu. U rovnoměrného odpisování bez tvorby rezervy jsou náklady v prvních a závěrečných letech nejnižší, avšak v roce 2024 nastává výrazný výkyv způsobený jednorázovým nákladem na opravu.

2.2.5 Zhodnocení navržených alternativ u CNC HURCO

V případě rovnoměrného účetního odpisování, ať už s tvorbou zákonné rezervy či bez ní, ÚJ s vysokou pravděpodobností uhradí v souhrnu nižší daňovou povinnost než při využití komponentního odpisování. Tento

rozdíl vyplývá ze skutečnosti, že ZoDP komponentní odpisy neuznává. Další výhodou rovnoměrného odpisování, zejména bez tvorby zákonné rezervy, je jeho nízká administrativní náročnost, která může být pro malou společnost rozhodujícím faktorem. Na druhou stranu, pokud se chce ÚJ vyhnout neočekávanému skokovému nárůstu nákladů v roce provedení opravy, je vhodnější zvážit některou z navrhovaných alternativních strategií, což by bylo v souladu se zásadou opatrnosti i se zásadou věrného a poctivého zobrazení.

Je vhodné zmínit i připravovanou novelu zákona o účetnictví, která se bude snažit přiblížit českou praxi mezinárodním účetním standardům. Vyhláška pro podnikatele a neziskové účetní jednotky zveřejněna Ministerstvem financí ČR (2024, str. 4) uvádí: *„při výpočtu odpisů u významných aktiv účetní jednotka zváží oddělené odpisování významných částí aktiva, které mají významně odlišnou životnost“.* Součástí plánovaných změn je i úprava pojetí některých účetních pojmů, kdy „rezerva“ bude nově označována jako „dluh“. Vzhledem k tomu, že dosavadní rezerva na opravu DHM nesplňuje charakteristiku účetního dluhu, nebude v rámci nové úpravy nadále považována za účetně uznatelnou položku a její vykazování v účetnictví zanikne (Hauzarová, 2024). Z těchto skutečností lze usuzovat, že již nebude možné tvořit účetní rezervy na opravy DHM a společnosti budou motivovány k využívání komponentního odpisování jako nástroje pro zachycení opotřebení částí majetku s odlišnou dobou použitelnosti.

Ačkoli v případě analyzovaného stroje není změna použité odpisové strategie zpětně možná, evidence DHM společnosti nasvědčuje tomu, že se jedná o opakovaně pořizovaný typ majetku. S ohledem na provedené srovnání doporučuji, aby ÚJ při budoucím pořízení srovnatelného majetku zvážila využití komponentního způsobu odpisování, který umožňuje věrnější rozložení nákladů mezi jednotlivá účetní období a zároveň lépe reflektuje očekávané změny v účetní legislativě.

2.3 Svářečka GHM (zohlednění zbytkové hodnoty)

Společnost v prosinci 2023 pořídila nový DHM – svářečku značky GHM, v pořizovací ceně 398 201 Kč. Tento stroj rozšiřuje technologické zázemí podniku, přičemž ÚJ předpokládá její následný prodej po skončení doby používání. V této podkapitole bude analyzován vliv zohlednění zbytkové hodnoty na účetní a daňové odpisy a na VH.

2.3.1 Využívaná odpisová strategie u svářečky

ÚJ opět stanovila rovnoměrné účetní odpisy s dobou použitelnosti pět let. Vzhledem k tomu, že byl stroj zařazen do užívání 15.12.2023, první účetní odpis byl zaúčtován až v roce 2024 na rozdíl od daňových, které se uskutečnily již v roce 2023. Pro daňové účely byl majetek zařazen do druhé odpisové skupiny a společnost zvolila rovněž metodu rovnoměrných odpisů. Následující tabulky, sestavené obdobně jako v případě předchozí položky majetku CNC HURCO, uvádějí výši odpisů v jednotlivých letech, včetně oprávek a zůstatkovou hodnotou.

Tab. 18: Účetní odpisy časové rovnoměrné – svářečka (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2024	79 641	79 641	318 560
2025	79 641	159 282	238 919
2026	79 641	238 923	159 278
2027	79 641	318 564	79 637
2028	79 637	398 201	0

Zdroj: vlastní zpracování na základně dat podniku

Tab. 19: Daňové odpisy rovnoměrné – svářečka (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2023	43 803	43 803	354 398
2024	88 600	132 403	265 798
2025	88 600	221 003	177 198
2026	88 600	309 603	88 598
2027	88 598	398 201	0

Zdroj: vlastní zpracování na základně dat podniku

Jak už bylo zmíněno v úvodu, firma plánuje po skončení doby odpisování tento majetek prodat a nahradit jej novějším modelem. Výši prodejní ceny vyřazené svářečky může ovlivnit celá řada faktorů, zejména její technický stav, míra opotřebení, úroveň technologického pokroku a aktuální tržní hodnota daného typu zařízení. Pro účely této práce jsem na základě dostupných informací odhadla, že by společnost mohla po pěti letech svářečku prodat za přibližně 30 % její pořizovací ceny, avšak v reálné situaci by bylo nezbytné zajistit kvalifikovanější odhad.

2.3.2 Alternativní strategie – zohlednění zbytkové hodnoty

Aby účetnictví co nejpřesněji odráželo skutečnou hodnotu majetku během jeho životnosti, je vhodné zvážit využití alternativní odpisové strategie. Nabízí se varianta rovnoměrného odpisu se zohledněním zbytkové hodnoty, která vychází z předpokladu, že majetek nebude na konci doby odpisování zcela bezcenný, ale bude možné jej dále zpeněžit.

Zbytková hodnota se v tomto případě určuje na základě odhadu budoucího odprodeje vyřazeného stroje. U svářečky byla stanovena ve výši 30 % pořizovací ceny, tedy 119 460 Kč. Pro výpočet nové účetní odpisové základny je nutné tuto částku odečíst od původní pořizovací ceny, čímž získáme hodnotu 278 741 Kč. Tato částka je následně rovnoměrně rozložena do pěti účetních období a výše jednotlivých účetních odpisů je uvedena v následující tabulce.

Tab. 20: Rovnoměrné účetní odpisy se zohledněním zbytkové hodnoty – svářečka (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2024	55 749	55 749	342 452
2025	55 749	111 498	286 703
2026	55 749	167 247	230 954
2027	55 749	222 996	175 205
2028	55 745	278 741	119 460

Zdroj: vlastní zpracování

Na rozdíl od účetního přístupu zůstávají daňové odpisy nezměněny, neboť zákon o daních z příjmů odpis do zbytkové hodnoty neumožňuje a při výpočtu základu daně se nadále vychází z plné pořizovací ceny majetku.

2.3.3 Srovnání současné a alternativní strategie odpisování

Pro srovnání metody se zohledněním zbytkové hodnoty s aktuálně využívanými rovnoměrnými odpisy jsem se rozhodla porovnat jednotlivé účetní operace související s prodejem vyřazovaného DHM a zaměřit se na jejich dopad na VH. V obou variantách je majetek pořízen za shodnou pořizovací cenu 398 201 Kč a po kompletním odepsání prodán za 119 640 Kč. Řádek s nulovým účetním odpisem v roce 2023 je do tabulky zařazen pouze evidenčně, neboť v tomto roce již byl uplatněn daňový odpis, jak bylo objasněno v předchozí části práce.

Tab. 21: Porovnání účetních zápisů a dopadu na VH při zohlednění a bez zohlednění zbytkové hodnoty

Operace	Bez zohlednění zbytkové hodnoty			Zohlednění zbytkové hodnoty		
	částka v Kč	účetní zápis	vliv na VH (v Kč)	částka v Kč	účetní zápis	vliv na VH (v Kč)
pořízení DHM	398 201	042/321	x	398 201	042/321	x
zařazení DHM	398 201	022/042	x	398 201	022/042	x
odpis 2023	0	x	x	0	x	x
odpis 2024	79 641	551/082	-79 641	55 749	551/082	-55 749
odpis 2025	79 641	551/082	-79 641	55 749	551/082	-55 749
odpis 2026	79 641	551/082	-79 641	55 749	551/082	-55 749
odpis 2027	79 641	551/082	-79 641	55 749	551/082	-55 749
odpis 2028	79 637	551/082	-79 637	55 745	551/082	-55 745
prodej DHM	119 460	311/641	+119 460	119 460	311/641	+119 460
zúčtování ZH	0	x	x	119 460	541/082	-119 460
vyřazení DHM	398 201	082/022	x	398 201	082/022	x

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíly mezi oběma přístupy se projevují především v průběžném zatěžování VH a v jeho výkyvech v roce prodeje. Varianta bez zohlednění zůstatkové hodnoty rozkládá celou pořizovací cenu do odpisů a na konci životnosti eviduje nulovou účetní zůstatkovou hodnotu. Výnos z prodeje se tak v plné výši promítá jako zisk, čímž dochází k náhlému zvýšení VH v roce vyřazení. Naproti tomu varianta se zohledněním zůstatkové hodnoty stanoví nižší roční účetní odpisy, protože v odpisovém plánu byla zvolena nižší odpisová základna. V roce prodeje pak dochází ke zúčtování zbytkové hodnoty do nákladů, čímž se výnos z prodeje neutralizuje a VH zůstane stabilní. Na celkovou cashflow má tedy tato účetní metoda vliv jen v rozložení daňových dopadů v čase, nikoli v jejich sumě. Zohlednění zbytkové hodnoty tedy lépe zachycuje ekonomickou realitu využívání majetku a přispívá k rovnoměrnějšímu rozložení nákladů v čase, bez umělých výkyvů v VH při vyřazení majetku.

2.3.4 Zhodnocení navržených alternativ u svářečky GHM

Podobně jako v prvním příkladě CNC stroje se i u tohoto majetku jedná o typ zařízení, které společnost pořizuje opakovaně, s ohledem na to by bylo vhodné uvažovat o širším využití metody odpisování

se zohledněním zbytkové hodnoty i v budoucnu. Zároveň je tato metoda obecně často využívaná i u automobilů, což by ÚJ mohla také implementovat.

Jak ukazuje srovnání účetních operací spojených s pořízením a prodejem DHM, hlavní výhodou metody se zohledněním zbytkové hodnoty je efektivnější rozložení nákladů do jednotlivých účetních období, které lépe odpovídá skutečnému ekonomickému opotřebení majetku. Tento přístup je zároveň v souladu se zásadou věrného a poctivého zobrazení účetních skutečností. Také připravovaná novela zákona o účetnictví zmiňuje, že ÚJ má při sestavení odpisového plánu zohlednit zbytkovou hodnotu aktiva, pokud je tato hodnota považována za významnou. Pokud je její výše nevýznamná, může být zanedbána a odpisy mohou být realizovány až do nuly (Ministerstvo financí ČR, 2024, str. 4). V tomto případě, kdy zbytková hodnota činí přibližně jednu třetinu pořizovací ceny, lze její zohlednění doporučit.

Na druhou stranu je třeba zvážit také nevýhody, zejména vyšší administrativní náročnost. Zohlednění zůstatkové hodnoty vytváří rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, protože z daňového hlediska se i nadále odpisuje z celé pořizovací ceny. Kromě toho je nutné při sestavování odpisového plánu zajistit kvalifikovaný odhad budoucí prodejní ceny majetku. V případě, že by byla zbytková hodnota nadhodnocena, hrozí riziko, že účetní odpisy budou v průběhu užívání majetku příliš nízké, což může při jeho vyřazení vést ke vzniku účetní ztráty z prodeje nebo nutnosti tvorby opravné položky.

2.4 Nákladní automobil Citroën (daňové odpisy)

Tato podkapitola se zaměří na nákladní automobil značky Citroën Jumper, který společnost pořídila během světové pandemie COVID 19. Vozidlo bylo zařazeno od užívání dne 23. dubna 2020 s pořizovací cenou 534 829 Kč. Společnost ho využívá výhradně pro účely své ekonomické činnosti. Slouží především k přepravě materiálu od dodavatelů, rozvozu hotových výrobků k odběratelům a při montážních pracích, jako je například instalace autobusových čekáren. Tento příklad DHM bude v práci sloužit k ilustraci rozdílu vlivu zvolené metody daňových odpisů na VH a výši ZD v jednotlivých letech.

2.4.1 Využívaná odpisová strategie u automobilu Citroën

I v případě nákladního automobilu ÚJ zvolila metodu rovnoměrného účetního odpisování po dobu pěti let, a to od května roku 2020.

Tab. 22: Účetní odpisy časové rovnoměrné – nákladní automobil Citroën (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2020	71 311	71 311	463 518
2021	106 966	178 277	356 552
2022	106 966	285 243	249 586
2023	106 966	392 209	142 620
2024	106 966	499 175	35 654
2025	35 654	534 829	0

Zdroj: vlastní zpracování na základně dat podniku

Pro daňové účely byl nákladní automobil zařazen do druhé odpisové skupiny. Společnost se rozhodla využít možnosti mimořádného daňového odpisu, která byla zavedena jako součást vládních opatření v reakci na pandemii COVID-19. Tato podpora umožňovala prvním majitelům DHM zařazeného do 1. nebo 2. odpisové skupiny, odepsat majetek rychleji. V případě druhé odpisové skupiny mohl být majetek odepsán během 24 měsíců, kdy v prvních 12 měsících bylo možné uplatnit odpis ve výši 60 % vstupní ceny a ve druhých 12 měsících zbývajících 40 %. Výše odpisu se přitom počítala s přesností na měsíce, a to od měsíce následujícího po zařazení majetku do užívání (Kadlec, 2021). U posuzovaného nákladního automobilu tedy stejně jako v případě účetního odpisu od května 2020. Zde je ukázáno, jak byly mimořádné daňové odpisy nákladního automobilu vypočteny a kompletní přehled odpisů včetně oprávek a zůstatkové ceny uvádí tabulka pod výpočtem.

2020: *534 829 Kč * 0,6 * 8 /12 =* ***213 932***
2021: *534 829 Kč * 0,6 * 4 /12 + 534 829 Kč * 0,4 * 8 /12 =* ***249 587***
2022: *534 829 Kč * 0,4 * 4 /12 =* ***71 310***

Tab. 23: Daňové odpisy mimořádné – nákladní automobil Citroën (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2020	213 932	213 932	320 897
2021	249 587	463 519	71 310
2022	71 310	534 829	0

Zdroj: vlastní zpracování na základně dat podniku

2.4.2 Porovnání metod daňového odpisování

Pokud by společnost nezvolila metodu mimořádných odpisů, mohla by uplatnit jednu z běžně používaných metod daňového odpisování, tedy rovnoměrné nebo zrychlené odpisy. Před samotným srovnáním všech tří metod jsou v této části uvedeny výpočty jednotlivých odpisů, kumulovaných oprávek a zůstatkové ceny majetku. Výpočty byly provedeny na základě vzorců uvedených v teoretické části této práce.

Tab. 24: Daňové odpisy rovnoměrné – nákladní automobil Citroën (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2020	58 832	58 832	475 997
2021	119 000	177 832	356 997
2022	119 000	296 832	237 997
2023	119 000	415 832	118 997
2024	118 997	534 829	0

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 25: Daňové odpisy zrychlené – nákladní automobil Citroën (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2020	106 966	106 966	427 863
2021	171 146	278 112	256 717
2022	128 359	406 471	128 358
2023	85 572	492 043	42 786
2024	42 786	534 829	0

Zdroj: vlastní zpracování

Pro přehlednější ilustraci dopadu představených metod daňového odpisování na základ daně je přiložen souhrnný přehled, který uvádí rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. Pokud je rozdíl záporný, znamená to, že daňové odpisy převyšují účetní, a uvedená částka se odčítá od VH před zdaněním, čímž dochází ke snížení daňové povinnosti. Naopak kladný rozdíl značí, že účetní odpis je vyšší než daňový, a tato částka se k výsledku hospodaření před zdaněním přičítá, což vede ke zvýšení základu daně a daňové povinnosti.

Tab. 26: Vliv metody daňového odpisování na základ daně v jednotlivých letech – nákladní automobil Citroën (v Kč)

Rok	Rovnoměrné	Zrychlené	Mimořádné
2020	12 479	-35 655	-142 621
2021	-12 034	-64 180	-142 621
2022	-12 034	-21 393	35 656
2023	-12 034	21 394	106 966
2024	-12 031	64 180	106 966
2025	35 654	35 654	35 654
Celkem	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

V případě rovnoměrných daňových odpisů dochází v roce 2020 ke zvýšení základu daně, avšak v následujících letech (2021-2024) je rozdíl záporný a základ daně se sníží. V posledním roce je rozdíl opět kladný, což je způsobeno tím, že z daňového hlediska je majetek již plně odepsán, zatímco účetní odpisy, které jsou stanoveny s přesností na měsíce, pokračují ještě po zbývající čtyři měsíce daného roku. Celkově lze říct, že dopad rovnoměrných daňových odpisů na základ daně je poměrně vyrovnaný bez výrazných výkyvů mezi obdobími.

U zrychlených daňových odpisů je dopad na základ daně výraznější. V prvních dvou letech je rozdíl silně záporný, což vede ke značnému snížení základu daně, ale od roku 2023 se rozdíl obrací a základ daně se postupně zvyšuje. Tato metoda tak přináší výhodu v podobě daňové úspory především v počátečních letech, ale v dalších obdobích se situace obrací.

Mimořádné daňové odpisy představují nejvýraznější zásah do výpočtu základu daně. V prvních dvou letech dochází k podstatnému snížení základu daně v důsledku velmi vysokých daňových odpisů, avšak vzhledem k tomu, že z daňového hlediska bude majetek plně odepsán již během 24 měsíců, po zbytek doby účetního odpisování se základ daně navyšuje o celou hodnotu účetního odpisu.

Jak je patrné z řádku „Celkem“, všechny metody vykazují v součtu nulový rozdíl, což potvrzuje, že se výše uplatněných nákladů liší pouze časovým rozložením odpisů, nikoliv jejich celkovým objemem.

2.4.3 Zhodnocení rozdílů metod daňového odpisování na příkladě nákladního automobilu Citroën

Společnost se pro využití mimořádných daňových odpisů u nákladního automobilu rozhodla především v reakci na nízký výsledek hospodaření v roce 2020. Opatření spojená s pandemií COVID-19 negativně ovlivnila provozní činnost podniku, což se promítlo do poklesu tržeb ve srovnání s předchozími lety.

Pro konkrétní vyjádření rozdílů při využití jednotlivých metod daňového odpisování jsou níže uvedeny reálné výsledky společnosti za rok 2020. První řádek s označením „bez automobilu" zachycuje výsledek při započtení všech ostatních položek dlouhodobého hmotného majetku, které ÚJ evidovala v roce 2020, bez započtení nákladního automobilu Citroën. Řádky „rovnoměrné" a „zrychlené" ilustrují, jak by výsledky vypadaly v případě využití těchto metod odpisování a řádek „mimořádné" odpovídá skutečnosti, jelikož tato metoda byla ve sledovaném období uplatněna. Sloupec „ř. 150" představuje částku, o kterou byl v daňovém přiznání snížen základ daně, tedy rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Následuje výše základu daně, samotná daň z příjmu právnických osob vypočtena dle sazby platné pro rok 2020, což bylo 19 % a v posledním sloupci výsledek hospodaření po zdanění.

Tab. 27: Srovnání vlivu metod odpisování automobilu na základ daně a VH společnosti ABC s.r.o. v roce 2020 (v Kč)

Odpisy	ř. 150	ZD (celé tis. dolů)	daň z příjmu (19 %)	VH po zdanění
bez automobilu	30 426	566 000	107 540	549 186
rovnoměrné	17 947	548 000	104 120	552 606
zrychlené	66 081	499 000	94 810	561 916
mimořádný	173 047	393 000	74 670	582 056

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat podniku

Využitím mimořádných daňových odpisů se ÚJ podařilo v roce 2020 zvýšit VH o 20 140 Kč oproti využití zrychlených odpisů a dokonce 29 450 Kč oproti variantě odpisů rovnoměrných, což s ohledem na velikost společnosti nepředstavuje zásadní, ale ani zcela zanedbatelný rozdíl. Tato úspora na dani z příjmu byla v dalším roce reinvestovat do obnovy provozu a výroby po pandemii.

Pokud by společnost chtěla dosáhnout ještě vyšší daňové úspory, mohla by teoreticky zvážit využití varianty zpomalených účetních

rovnoměrných odpisů, čímž by došlo ke zvýšení rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Tato varianta by však nebyla v souladu s principem věrného a poctivého obrazu účetnictví, zejména s ohledem na skutečnost, že automobily ztrácejí nejvíce své hodnoty v počáteční fázi užívání. Tato změna navíc neodpovídá aktuálně platné vnitropodnikové směrnici společnosti, a pokud by ji ÚJ chtěla uplatnit, bylo by nutné směrnici upravit.

Závěrem lze podotknout, že mimořádná metoda daňového odpisování umožňuje maximalizovat daňovou úsporu v krátkodobém horizontu, avšak za cenu vyššího daňového základu v následujících letech, což je nezbytné vzít v úvahu. Vzhledem k situaci podniku v roce 2020 se zdá, že tato metoda byla zvolena vhodně a mohla přispět k efektivní optimalizaci daňové povinnosti. Ačkoli tato možnost již v současnosti neplatí ve stejné podobě jako v roce 2020, pro společnost může být srovnání užitečné, jelikož zvažuje pořízení služebního elektromobilu. Podle Zprávy k Národnímu plánu obnovy, zveřejněné Ministerstvem financí ČR, je možné mimořádné daňové odpisy uplatnit na bezemisní vozidla pořízená v období od 1. 1. 2024 do 31. 12. 2028 (Ministerstvo financí ČR, 2024, str. 6).

2.5 Hydraulické nůžky (pozastavení daňových opisů)

Jako poslední příklad majetku byly pro tuto práci zvoleny hydraulické tabulové nůžky. Na tomto příkladu bude ukázáno, jak lze prostřednictvím pozastavení daňových odpisů optimalizovat výsledek hospodaření v situaci, kdy se společnost dostane do ztráty. Stroj byl zařazen do užívání dne 30. 04. 2022 v pořizovací ceně 890 125 Kč. Využíván je především k přesnému stříhání plechů různých tlouštěk a rozměrů, čímž přispívá ke zvýšení efektivity výrobního procesu.

2.5.1 Využívaná odpisová strategie u hydraulických tabulových nůžek

Účetní odpisy byly i v tomto případě vypočteny rovnoměrně s dobou použitelnosti pět let. Z daňového hlediska byl majetek zařazen do druhé odpisové skupiny. Jelikož je společnost prvním vlastníkem majetku, rozhodla se využít možnosti navýšení vstupní ceny o 10 % v prvním roce. Odpisy byly stanoveny pomocí zrychlené metody odpisování a příslušné

koeficienty pro zvýšenou vstupní cenu, jsou stejně jako postup výpočtu uvedeny v teoretické části práce.

Tab. 28: Účetní odpisy časové rovnoměrné – hydraulické tabulové nůžky (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2022	118 684	118 684	771 441
2023	178 025	296 709	593 416
2024	178 025	474 734	415 391
2025	178 025	652 759	237 366
2026	178 025	830 784	59 341
2027	59 341	890 125	0

Zdroj: vlastní zpracování na základně dat podniku

Tab. 29: Daňové odpisy zrychlené se zvýšenou vstupní cenou o10% v první roce – hydraulické tabulové nůžky (v Kč)

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2022	267 038	267 038	623 087
2023	0	267 038	623 087
2024	249 235	516 273	373 852
2025	186 926	703 199	186 926
2026	124 618	827 817	62 308
2027	62 308	890 125	0

Zdroj: vlastní zpracování na základně dat podniku

2.5.2 Daňová optimalizace přerušením daňových odpisů

V roce 2023 společnost vykázala ztrátu 15 tis. Kč před zdaněním. V tomto období se firma soustředila na vývoj nových „inteligentních“ vlakových zastávek, jejichž realizace nakonec neproběhla, protože s ohledem na omezené kapacity a velikost firmy nebylo možné uspokojit požadavky odběratele. Zároveň probíhal vývoj nerezových skříní pro zabezpečovací systémy, jejichž uvedení do praxe trvá delší dobu kvůli dlouhotrvajícím zátěžovým zkouškám. Na podzim 2023 však byla dohodnuta velká zakázka na nerezové skříně s naplánovaným plněním na rok 2024, a proto navzdory poměrně nepříznivému roku 2023 bylo možné očekávat zlepšení situace v dalším roce. Podle předběžných výsledků se tento předpoklad naplnil a zisk společnosti za rok 2024 bude přibližně 4 miliony korun.

Aby ÚJ předešla daňové ztrátě, rozhodla se v roce 2023 přerušit daňový odpis u hydraulických nůžek a tím zvýšit základ daně o celý účetní odpis, tedy 178 025 Kč. Dle § 26 odst. 8 ZoDP: *„odpisování lze přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo.“* Z toho vyplývá, že daňový odpis je možné uplatnit i v pozdějších obdobích a ÚJ o daňovou výhodu nepřijde. Následující tabulka znázorňuje, jak by se v jednotlivých letech měnil základ daně při přerušení a bez přerušení daňového odpisu. Celková úspora na dani z příjmů zůstane v obou případech stejná, rozdíl je pouze v časovém rozložení.

Tab. 30: Rozdíl účetních a daňových odpisů u hydraulických nůžek (v Kč)

Rok	Bez přerušení daňového odpisu	S přerušením daňového odpisu
2022	-148 354	-148 354
2023	-71 210	178 025
2024	-8 901	-71 210
2025	53 407	-8 901
2026	115 717	53 407
2027	59 341	-2 967
Celkem	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

Pro bližší srovnání jsou níže uvedeny výsledky společnosti ABC s.r.o. za období 2020–2023. Je patrné, že VH před zdaněním je v jednotlivých letech upravován tak, aby byl pro ÚJ daňově výhodný. Výrazný rozdíl v úpravě ZD lze pozorovat mezi roky 2021 a 2022, kdy v roce 2021 byl VH přibližně o 300 tis. Kč vyšší, ale naopak základ daně byl o necelých 60 tis. nižší než v roce 2022. Na tuto situaci měl jistě významný vliv mimořádný odpis automobilu z minulého příkladu.

Tab. 31: Přehled VH, ZD a DPPO v letech 2020–2023 (v tis. Kč)

Rok	VH před zdaněním	Základ daně	Daň z příjmu splatná 19 %	VH po zdanění
2020	657	393	75	582
2021	2 115	1 518	288	1 827
2022	1 805	1 576	299	1 506
2023	-15	36	7	-22

Zdroj: vlastní zpracování na základně dat podniku

V roce 2023 došlo k tomu, že VH před zdaněním ve výši -15 tis. Kč byl upraven několika položkami v daňovém přiznání. Konkrétně byl snížen o částku 180 000 Kč na řádku 162 a zároveň navýšen o 68 538 Kč na řádku 40 a o 163 363 Kč na řádku 50, který zachycuje rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Výsledný základ daně tak dosáhl výše 36 tis. Kč. Pokud by daňové odpisy nebyly v tomto roce přerušeny, daňově uznatelný rozdíl by byl ve výši -85 872 Kč, což by se promítlo na řádku 150 daňového přiznání jako položka snižující základ daně. V důsledku toho by se účetní jednotka dostala do daňové ztráty.

2.5.3 Zhodnocení přerušení daňového odpisu na příkladu hydraulických nůžek

Na příkladu hydraulických tabulových nůžek bylo demonstrováno využití přerušení daňových odpisů jako nástroje daňové optimalizace. Tento postup umožnil společnosti vyhnout se vzniku daňové ztráty, která by s sebou nesla vyšší administrativní zátěž. Zároveň by se prodloužila lhůta pro daňovou kontrolu, protože ta se nevztahuje jen na rok, kdy ztráta vznikla, ale i na všechna následující období, ve kterých je ztráta postupně uplatňována. Vzhledem k tomu, že ÚJ v následujícím roce očekávala vysoké tržby a kladný VH, bylo přerušení daňového odpisu efektivním řešením, protože umožňuje v dalším období plynule pokračovat v odpisování dle původního plánu, a na rozdíl od daňové ztráty s sebou nenese žádná další omezení.

2.6 Odložená daň

Odložená daň představuje dočasný rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou majetku, závazků nebo jiných položek rozvahy, který ovlivňuje výši budoucí daňové povinnosti. V případě DHM vzniká tento rozdíl především v důsledku odlišného způsobu účetního a daňového odpisování.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. stanovuje, že o odložené dani účtují a vykazují ji ÚJ, které jsou součástí konsolidačního celku, nebo sestavují účetní závěrku v plném rozsahu podle § 18 odst. 4 zákona o účetnictví. Ostatní ÚJ si mohou samy určit, zda budou o odložené dani účtovat a vykazovat ji. Společnost ABC s.r.o. tedy nemá povinnost odloženou daň evidovat a její výpočet je v této práci zařazen pouze za účelem ilustrace vlivu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy na základ daně.

V prvním roce se odložená daň vypočte jako rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou majetku, vynásobený aktuálně platnou sazbou daně z příjmů právnických osob. V dalších letech je nutné zjistit tzv. přechodný rozdíl, který vychází ze změny rozdílu zůstatkových cen aktuálního a předchozího roku. Přechodný rozdíl se následně vynásobí aktuální sazbou daně. Pomocné výpočty rozdílů zůstatkových cen jsou uvedeny v příloze A.

Tab. 32: Odložená daň u vybraného DHM v letech 2020-2028 (v Kč)

Rok	CNC HURCO	Svářečka	Nákladní automobil	Hydraulické nůžky	Odložená daň celkem
2020	x	x	27 097	x	27 097
2021	x	x	27 098	x	27 098
2022	65 123	x	27 098	x	92 221
2023	39 074	x	-6 775	28 187	60 486
2024	13 025	8 322	-20 324	13 530	14 553
2025	-14 396	1 881	-22 463	-37 385	-72 362
2026	-43 187	1 881	-7 487	1 869	-46 924
2027	-71 978	1 881	0	-11 215	-81 312
2028	0	1 881	0	623	2 504

Zdroj: vlastní zpracování

Do roku 2023 byla sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 19 %. Pro roky 2024 až 2028 je při výpočtech uvažována sazba 21 %, což odpovídá sazbě daně z příjmu právnických osob, která je platná od 1. ledna 2024. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 21)

Když je účetní zůstatková cena vyšší než daňová, vzniká odložený daňový závazek a společnost očekává vyšší zdanění v budoucnu. V případě vybraných položek DHM tento závazek vzniká v letech 2020 až 2024. Od roku 2025 dochází k opačné situaci a vzniká odložená daňová pohledávka, která trvá až do roku 2027. Vysvětlením, proč v prvních letech dochází k odložené daňové pohledávce, a naopak ve druhé polovině k odloženému daňovému závazku, je fakt, že u dvou pozorovaných strojů byl využit zrychlený daňový odpis a u jednoho z nich dokonce mimořádný, zatímco účetní odpisy byly u všech strojů rovnoměrné.

Je třeba brát v potaz, že výpočet v této práci vychází pouze z několika vybraných položek DHM. Krom těchto položek ÚJ průběžně pořizovala nový majetek, takže celková výše odložené daně by v realitě vypadala odlišně, nicméně princip výpočtu zůstává stejný. V praxi by

o odložené dani bylo účtováno prostřednictvím účtů 592 (nebo 591) a 481. Účtování o odložené dani naplňuje akruální princip, což je jedna z základních účetních zásad, dle které se náklady a výnosy účtují do období, se kterým věcně a časově souvisejí.

3 Vyhodnocení vlastních doporučení

ÚJ v rámci zvolené účetní odpisové strategie odepisuje veškerý sledovaný DHM rovnoměrnou metodou po dobu pěti let. Na základě provedených výpočtů a komparace byly navrženy úpravy této strategie u dvou z porovnávaných položek majetku. První návrh se týká CNC stroje značky HURCO, který byl původně odepisován jako jeden celek. Výměna opotřebovaného vřetene v polovině doby odepisování byla v rámci využívané strategie zaúčtována jako jednorázový náklad na opravu. Společnosti byla doporučena alternativní varianta v podobě komponentního účetního odpisu. Druhá změna se vztahuje ke svářečce s označením GHM. S ohledem na skutečnost, že firma plánuje stroj po vyřazení z evidence majetku prodat, bylo doporučeno využít odpis do zbytkové hodnoty. U ostatních sledovaných položek, tedy u nákladního automobilu Citroën a hydraulických nůžek, byly využívané odpisové strategie rozebrány a vyhodnoceny jako optimální s ohledem na ekonomickou situaci společnosti.

Pro lepší orientaci v následujících výsledcích, uvádím soupis vybraných položek majetku spolu s roky, ve kterých byly uplatňovány účetní a daňové odpisy. Konkrétní výše jednotlivých odpisů je uvedena v praktické části práce.

Tab. 33: Přehled období uplatnění účetních a daňových odpisů vybraného DHM

Položka DHM	Účetní odpisy	Daňové odpisy
CNC HURCO	2022-2024	2021-2025
Svářečka GHM	2024-2028	2023-2027
Automobil Citroën	2020-2025	2020-2022
Hydraulické nůžky	2022-2027	2022, 2024-2027

Zdroj: vlastní zpracování

Modelové tabulky níže ukazují celkové dopady odepisování vybraných položek DHM na VH a daňovou povinnost. Umožňují porovnání současně využívaných odpisových strategií s alternativami navrženými v této práci.

- Sloupec „Vliv odpisů na VH před zdaněním“ zachycuje sumu účetních odpisů vybraných položek v daném roce.
- Sloupec „Vliv odpisů na základ daně“ představuje rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v daném roce, tedy částku, o kterou se upravuje výsledek hospodaření pro účely výpočtu základu daně.

- Sloupec „Vliv odpisů na výši splatné daně“ byl vypočítán jako součin součtu prvních dvou sloupců se sazbou z DPPO platnou v příslušném roce (např. v roce 2020: ((−71311)+(−142621))×0,19). Výsledná částka značí teoretický dopad odpisů na výši daně.
- Sloupec „Celkový vliv odpisů na VH“ pak znázorňuje vliv čtyř vybraných položek majetku na VH po zdanění. Vypočítává se jako rozdíl mezi vlivem odpisů na VH před zdaněním (sloupec 1) a vlivem odpisů na výši daně z příjmu (sloupec 3).

Tab. 34: Dopad využívaných odpisových strategií u vybraných položek DHM na VH a daň z příjmů (v Kč)

Rok	Vliv odpisů na VH před zdaněním	Vliv odpisů na základ daně	Vliv odpisů na výši splatné daně z příjmu	Celkový vliv odpisů na VH
2020	-71 311	-142 621	-40 647	-30 664
2021	-106 966	-485 373	-112 544	5 578
2022	-568 402	-318 349	-168 483	-399 919
2023	-627 743	172 638	-86 470	-541 273
2024	-890 146	95 347	-166 908	-723 238
2025	-636 072	223 446	-86 651	-549 421
2026	-600 417	387 199	-44 776	-555 641
2027	-138 982	-11 924	-31 690	-107 292
2028	-79 637	79 637	0	-79 637

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 35: Dopad alternativních odpisových strategií u vybraných položek DHM na VH a daň z příjmů (v Kč)

Rok	Vliv odpisů na VH před zdaněním	Vliv odpisů na základ daně	Vliv odpisů na výši splatné daně z příjmu	Celkový vliv odpisů na VH
2020	-71 311	-142 621	-40 647	-30 664
2021	-106 966	-485 373	-112 544	5 578
2022	-599 402	-287 349	-168 483	-430 919
2023	-658 743	203 638	-86 470	-572 273
2024	-720 044	108 007	-128 528	-591 517
2025	-654 285	241 659	-86 651	-567 633
2026	-618 630	405 412	-44 776	-573 854
2027	-115 090	-35 816	-31 690	-83 400
2028	-55 745	55 745	0	-55 745

Zdroj: vlastní zpracování

V obou případech můžeme v posledním sloupci tabulky „Celkový vliv odpisů na VH“ pozorovat převážně negativní dopad na výsledek hospodaření, což je pochopitelné, protože jsou porovnávány pouze náklady bez přihlédnutí k výnosům. Výjimkou je rok 2022, kdy mimořádný daňový odpis automobilu významně snížil základ daně.

Tab. 36: Rozdíl dopadu využívaných a alternativních odpisových strategií u vybraných položek DHM na VH a daň z příjmů (v Kč)

Rok	Vliv odpisů na VH před zdaněním	Vliv odpisů na základ daně	Vliv odpisů na výši splatné daně z příjmu	Celkový vliv odpisů na VH
2020	0	0	0	0
2021	0	0	0	0
2022	31 000	-31 000	0	31 000
2023	31 000	-31 000	0	31 000
2024	-170 102	-12 660	-38 380	-131 722
2025	18 213	-18 213	0	18 213
2026	18 213	-18 213	0	18 213
2027	-23 892	23 892	0	-23 892
2028	-23 892	23 892	0	-23 892

Zdroj: vlastní zpracování

Ve srovnání alternativních návrhů s aktuálně využívanými metodami, se výraznější rozdíl objevuje pouze v roce 2024. Ve stávající strategii došlo k jednorázovému zaúčtování opravy vřetene, což výrazně snižuje VH. Naproti tomu komponentní odepisování rozložilo tento náklad do více let, a tím vliv na VH v daném roce zmírnilo. Zároveň by potenciálně došlo k rozdílu i ve výši daně z příjmů, protože z daňového hlediska nejsou komponentní odpisy možné. Jinak jsou obě varianty poměrně vyrovnané. Komponentní metoda ve většině let zvyšuje dopad odpisů na VH oproti původním rovnoměrným odpisům, s výjimkou zmíněné opravy v roce 2024. Naopak metoda zohledňující zbytkovou hodnotu celkový vliv na VH snižuje. V tomto případě je však nutné u stávající strategie brát v úvahu výnos z prodeje svářečky po vyřazení z evidence majetku. U alternativní varianty se tento výnos zneutralizuje zúčtováním zbytkové hodnoty do nákladů.

Výsledkem srovnání je, že alternativní strategie nemají zásadní dopad na celkové VH společnosti, mění spíše meziroční rozložení nákladů u jednotlivých strojů. Přínosem alternativ je skutečnost, že komponentní

odpisy i odpisy do zbytkové hodnoty lépe reflektují skutečné opotřebení a ekonomické využití majetku. To vede k rovnoměrnějšímu rozložení nákladů bez výrazných výkyvů a zároveň to odpovídá zásadě věrného a poctivého zobrazení účetních skutečností. Nicméně navržené alternativní strategie se sebou nesou nevýhodu vyšší administrativní náročnosti, spojenou s evidencí majetku a skutečností že zákon o dani z příjmu tyto metody zatím nepřipouští.

Navržené varianty mohou být pro společnost přínosné zejména při budoucích investicích do podobných strojů, a to i v souvislosti s plánovanou novelou o účetnictví. Návrh novely klade důraz na přiblížení odpisového plánu reálné ekonomické životnosti majetku. Zdůrazňuje i separátní odepisování významných dílů aktiva a případné zohlednění zbytkového hodnoty v případě, že je významná.

Jako vhodně zvolené strategie byly v práci vyhodnoceny mimořádné daňové odpisy automobilu uplatněné v roce 2020 v souvislosti s pandemií COVID-19 a také pozastavení odpisování u hydraulických nůžek. Mimořádné odpisy lze aktuálně uplatnit i u bezemisního vozidla (jehož pořízení společnost zvažuje), provedené srovnání této metody s rovnoměrnou a zrychlenou metodou daňových odpisů tak může společnost využít jako podklad při volbě budoucí odpisové strategie.

Závěrem třeba zdůraznit, že uvedené výsledky představují pouze teoretické dopady zvolených odpisových strategií na výkazy a daňové zatížení společnosti v jednotlivých letech. Pro určení reálných dopadů by bylo nutné zahrnout i další náklady a výnosy společnosti. Ke dni zpracování této práce však nebyly k dispozici účetní výstupy za příslušné období, na kterých by bylo možné rozdíl mezi metodami demonstrovat.

Závěr

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo porovnat různé metody účetního a daňového odepisování dlouhodobého hmotného majetku a aplikovat je na majetek ve vybrané společnosti. Jak již bylo zmíněno, prostřednictvím odpisů podniky rozkládají pořizovací cenu majetku do nákladů jednotlivých období, a tím ovlivňují jak účetní zisk, tak základ daně z příjmů v jednotlivých letech. Z tohoto důvodu byl kladen důraz nejen na věrné zobrazení opotřebení majetku, ale také na dopad zvolených odpisových strategií na výsledek hospodaření a daňové zatížení společnosti.

V teoretické části práce byly vymezeny základní pojmy související s dlouhodobým hmotným majetkem a podrobně popsány dostupné metody odpisování z pohledu účetního i daňového, a to v souladu s platnou právní úpravou. Praktická část byla zaměřena na čtyři konkrétní položky z evidence DHM vybrané společnosti ABC s.r.o., jejíž skutečný název zůstává anonymní na základě přání vedení společnosti. U těchto čtyř vybraných strojů byly porovnány aktuálně využívané odpisové strategie s vhodnými alternativami navrženými na základě teoretických poznatků. Sledované položky majetku byly vybrány s ohledem na jejich relativně vysokou pořizovací hodnotu v porovnání s ostatními položkami a zároveň s ohledem na jejich význam pro provozní činnost společnosti, neboť se jedná o majetek, který je pořizován opakovaně.

Prvním příkladem majetku byl obráběcí stroj CNC HURCO, který byl doposud odepisován rovnoměrnými účetními odpisy. Tato metoda však nebyla ideální s ohledem na rozdílnou životnost vřetene, které je podstatnou součástí stroje a musí být během doby odepisování vyměněno. Z tohoto důvodu bylo provedeno porovnání aktuálně využívané metody odpisů s možností komponentního odepisování. Současně se uvažovalo i o tvorbě rezervy na opravu DHM při zachování rovnoměrné metody odepisování. Výsledky ukázaly, že komponentní odpisování by díky předejití jednorázovému zatížení v roce opravy umožnilo věrnější rozložení nákladů do jednotlivých účetních období. Zároveň tato varianta reaguje na plánovanou úpravu účetní legislativy, která mluví o zrušení rezerv na opravu DHM a přiblížení české úpravy účetnictví k Mezinárodním účetním standardům. Na druhou stranu z daňového hlediska se tato strategie jeví jako méně výhodná, neboť by v celkovém součtu vedla ke zvýšení rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy, protože ZoDP komponentní odepisování neumožňuje.

Druhým předmětem srovnání byla svářečka značky GHM, kterou společnost plánuje po jejím vyřazení z užívání dále prodat. Vedle využívaných rovnoměrných účetních odpisů byla v tomto případě zvažována možnost zohlednění zbytkové hodnoty. Opět se ukázalo, že tento přístup lépe odpovídá zásadě věrného a poctivého zobrazení, neboť umožňuje rovnoměrnější rozložení nákladů v průběhu celé doby používání majetku a zabrání umělému navýšení výsledku hospodaření v roce prodeje. Nevýhodou zůstává vyšší administrativní náročnost a vznik rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy.

Třetí sledovanou položkou byl nákladní automobil značky Citroën, u něhož společnost využila možnost mimořádného daňového odpisu v návaznosti na dočasné vládní opatření přijaté během pandemie COVID-19. V práci byla tato varianta porovnána se standardními rovnoměrnými a zrychlenými daňovými odpisy. Výsledky ukázaly, že mimořádné odpisy mohou přinést výraznou daňovou úsporu v krátkodobém horizontu, nicméně z hlediska věrného zobrazení ekonomické reality nejsou vždy ideální. Vzhledem k okolnostem pandemie bylo zhodnoceno, že využití mimořádného odpisu u tohoto majetku bylo vhodné, avšak srovnání variant daňového odpisování může společnost využít i v budoucnu, například při plánovaném pořízení elektromobilu, na který se mimořádné odpisy aktuálně vztahují.

Posledním příkladem majetku byly hydraulické tabulové nůžky, u kterých ÚJ využívá zrychlenou metodu daňových odpisů se zvýšenou vstupní cenou. Na této položce bylo popsáno a vysvětleno přerušení daňového odpisu v roce 2023 z důvodu záporného výsledku hospodaření v daném roce. Tato strategie umožnila společnosti vyhnout se vzniku daňové ztráty, což snížilo administrativní zátěž a rizika spojená s prodloužením lhůty daňové kontroly. Přerušení daňových odpisů se tak ukázalo jako efektivně využita strategie pro řízení výsledku hospodaření a daňového základu.

Praktická část byla doplněna o výpočet odložené daně, která vzniká v důsledku rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Z provedeného výpočtu vyplývá, že v prvních letech vzniká odložený daňový závazek, kvůli rychlejšímu poklesu daňové zůstatkové ceny, zatímco v pozdějších letech dochází k odložené daňové pohledávce. Ačkoli společnost ABC s.r.o. není povinna tuto daň v účetnictví vykazovat, její sledování může být přínosné pro finanční plánování, zejména při odhadu budoucí daňové zátěže.

V poslední části práce byly v rámci vyhodnocení vlastních doporučení porovnány dopady stávajících a navržených odpisových strategií na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů. Srovnání zahrnovalo současně uplatňované metody a navržené alternativy, tedy konkrétně komponentní odepisování u CNC stroje a zohlednění zůstatkové hodnoty u svářečky. Výpočty byly provedeny na základě reálných hodnot, nicméně v době zpracování této bakalářské práce zatím nebyla k dispozici účetní závěrka společnosti za rok 2024 a z toho důvodu nebylo možné promítnout navržené změny přímo do skutečného výsledku hospodaření. Rok 2024 byl přitom klíčový, neboť právě v něm došlo ke konkrétním změnám v odpisových strategiích. Z tohoto důvodu byl spočítáno o kolik by se výsledek hospodaření a základ daně změnil při využití alternativních návrhů, a to za období let 2020 až 2028. Ve zmíněném roce 2024, se projevil nejvýznamnější rozdíl, kdy ve stávající strategii došlo k jednorázové opravě vřetene u CNC stroje, což vedlo k výraznému poklesu výsledku hospodaření oproti metodě komponentního odpisu, která tento náklad rozložila do více let. V ostatních letech byly rozdíly mezi variantami méně výrazné a projevily se především v časovém rozložení nákladů, kdy u položky svářečky je nutné brát v potaz i její plánovaný prodej.

Celkově lze konstatovat, že navržené alternativní strategie nevedly k zásadní změně absolutních hodnot výsledku hospodaření ani daňového zatížení, ale umožnily lepší časové rozložení nákladů a věrnější zobrazení reálného opotřebení majetku. Tyto závěry zároveň lépe odpovídají principům věrného a poctivého zobrazení a jsou v souladu s připravovanou novelu zákona o účetnictví, která na doporučené přístupy klade důraz. Vzhledem k tomu, že vybrané položky majetku zahrnovaly typy strojů, které podnik pořizuje opakovaně a jsou klíčové pro jeho činnost, mohou tato doporučení posloužit jako podklad pro budoucí rozhodování o odpisových strategiích, zejména v případě, že dojde k plánovaným změnám v oblasti odepisování majetku.

Použité zdroje

Knižní zdroje

ANDRLÍK, Břetislav, Lucie FORMANOVÁ, Kristina DVOŘÁKOVÁ a Veronika BASTLOVÁ. *Finanční účetnictví podnikatelského sektoru : pohled teorie a praxe*. Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-269-5.

ALEXANDER, David a Christopher NOBES. *Financial Accounting An International Introduction*. 6. vydání. PEARSON, 2016. ISBN 978-1-292-10299-3.

BRAGG, Steven M. *IFRS guidebook. Centennial*, Colorado: Accounting Tools, 2019, xiv, 433. ISBN 978-1-64221-017-0.

DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů : přehledy, daňové a účetní tabulky*. 13. vydání. Grada Publishing, 2020. ISBN 978-80-271-1438-2.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy: a jejich daňové dopady*. 3. vydání. 1. VOX, 2017. ISBN 978-80-87580-55-7.

KRÁLOVÁ, Magdalena A Miloslav HEJRET. *Zákon o účetnictví s komentářem : s účinností od 1.1.2022.* 2. vydání. Grada Publishing, 2022. ISBN 978-80-271-4702-1.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Interpretace a aplikace v praxi*. 3. vydání. 1. VOX, 2019. ISBN 978-80-87480-70-0.

MÁČE, Miroslav. *Finanční účetnictví veřejného sektoru*. Grada Publishing, 2018. ISBN 978-80-271-2385-8.

PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o*. 6. vydání. Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-022-9.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 19. vydání. ANAG, 2023. ISBN 978-80-7554-393-6.

RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1.1. 2024*. 24. vydání. ANAG, 2024. ISBN 978-80-7554-405-6.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy finančního účetnictví*. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-612-5.

SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ. *Podvojné účetnictví 2023*. 29. vydání. Grada Publishing, 2023. ISBN 978-80-271-3980-4.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3. vydání. Grada Publishing, 2021. ISBN 987-80-271-4438-9.

Elektronické zdroje

BARTUŠKOVÁ, Lenka. *Odpisování dlouhodobého majetku: účtování účetního odpisu krok za krokem* [online]. 2025. Dostupné z: https://money.cz/novinky-a-tipy/ucetnictvi-2/ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/. [cit. 2025-02-12].

HAUZAROVÁ, Michaela. *Aktuální stav nového zákona o účetnictví* [online]. 2024. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/aktualni-stav-noveho-zakona-o-ucetnictvi/ [cit. 2025-03-25].

KADLEC, Michal. *Mimořádné odpisy a další změny u majetku v roce 2021* [online]. 2021. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/mimoradne-odpisy-a-dalsi-zmeny-u-majetku-v-roce-2021/ [cit. 2025-04-03].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Věcné řešení vyhlášky pro podnikatele a neziskové účetní jednotky* [online]. Ze dne 1.11.2024. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/ucetnictvi/nova-ucetni-legislativa-soukromeho-a-verejneho-sek/pravni-predpisy/provadeci-predpisy/vyhlasky-pro-soukromy-sektor [cit. 2025-04-03].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zpráva Ministerstva financí k Národnímu plánu obnovy* [online]. Ze dne 11.12.2024. Dostupné z:

https://www.mfcr.cz/assets/attachments/2024-12-11_Zprava-MF-k-Narodnimu-planu-obnovy.pdf [cit. 2025-04-05].

VESELKA, Jaroslav. *Jak účetně a daňově odepisovat majetek v roce 2023?* [online]. 2023. Dostupné z: https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/jak-ucetne-a-danove-odepisovat-majetek-v-roce-2023/. [cit. 2025-02-12].

Právní předpisy

Vyhláška č. 500/2002 Sb. k provedení zákona o účetnictví pro podnikatele. 2002, v aktuálním znění. Dostupné také z: https://www.aspi.cz/products/lawText/1/54043/129/2/vyhlaska-c-500-2002-sb-kterou-se-provadeji-nektera-ustanoveni-zakona-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-pro-ucetni-jednotky-ktere-jsou-podnikateli-uctujicimi-v-soustave-podvojneho-ucetnictvi/vyhlaska-c-500-2002-sb-kterou-se-provadeji-nektera-ustanoveni-zakona-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-pro-ucetni-jednotky-ktere-jsou-podnikateli-uctujicimi-v-soustave-podvojneho-ucetnictvi

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. 1991, v aktuálním znění. Dostupné také z: https://www.aspi.cz/products/lawText/1/39611/1/2/zakon-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi/zakon-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. 1992, v aktuálním znění. Dostupné také z: https://www.aspi.cz/products/lawText/1/40374/1/2/zakon-c-586-1992-sb-o-danich-z-prijmu

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. 1992, v aktuálním znění. Dostupné také z: https://www.aspi.cz/products/lawText/1/40382/1/2/zakon-c-593-1992-sb-o-rezervach-pro-zjisteni-zakladu-dane-z-prijmu/zakon-c-593-1992-sb-o-rezervach-pro-zjisteni-zakladu-dane-z-prijmu

Příloha A Výpočty rozdílů účetní a daňové zůstatkové ceny pro účely stanovení odložené daně za roky 2020 až 2028 (v Kč)

Rok	Účetní zůstatková cena				Daňová zůstatková cena				Rozdíl účetní a daňové zůstaktové ceny			
	CNC stroj	Svářečka	Automobil Citroen	Hydraulické nůžky	CNC stroj	Svářečka	Automobil Citroen	Hydraulické nůžky	CNC stroj	Svářečka	Automobil Citroen	Hydraulické nůžky
2020	x	x	463 518	x	x	x	320 897	x	x	x	142 621	x
2021	1 713 759	x	356 552	x	1 371 007	x	71 310	x	342 752	x	285 242	x
2022	1 371 007	x	249 586	771 441	822 604	x	0	623 087	548 403	x	249 586	148 354
2023	1 028 255	398 201	142 620	593 416	411 302	354 398	0	373 852	616 953	43 803	142 620	219 564
2024	685 503	318 560	35 654	415 391	137 100	265 798	0	373 852	548 403	52 762	35 654	41 539
2025	342 751	238 919	0	237 366	0	177 198	0	186 926	342 751	61 721	0	50 440
2026	0	159 278	0	59 341	0	88 598	0	62 308	0	70 680	0	-2 967
2027	0	79 637	0	0	0	0	0	0	0	79 637	0	0
2028	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování