

Petr Valouch

GRADA®

Účetní a daňové odpisy 2012

odpisy a dopad na hospodaření podniku

majetek vyloučený z odpisování, praktické postupy

technické zhodnocení hmotného i nehmotného majetku

odpisové tabulky, výpočty, účtování, příklady

využití daňových odpisů při optimalizaci základu daně z příjmů



Právní stav
k 1. 1. 2012

Ing. Petr Valouch, Ph.D.

Je vedoucím katedry financí na Ekonomicko-správní fakultě Masarykovy univerzity v Brně. Na ESF MU působí profesně od roku 2001. V současnosti odborně garantuje předměty Přímé daně, Nepřímé daně a Účetnictví finančních institucí. Je autorem či spoluautorem více než 50 odborných publikací. Kromě akademické činnosti působí také jako daňový a účetní konzultant.

Petr Valouch

Účetní a daňové odpisy 2012

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

*Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována ani šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **trestně stíháno**.*

Edice Účetnictví a daně

Ing. Petr Valouch, Ph.D.

Účetní a daňové odpisy 2012

Vydání odborné knihy schválila Vědecká redakce nakladatelství Grada Publishing, a.s.

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7, jako svou 4695. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Zlom Antonín Plicka

Odpovědná redaktorka Ing. Šárka Kratochvílová

Počet stran 144

Sedmé vydání, Praha 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© **GRADA Publishing, a.s., 2012**

ISBN 978-80-247-4114-7 (tištěná verze)

ISBN 978-80-247-7713-9 (elektronická verze ve formátu PDF)

ISBN 978-80-247-7714-6 (elektronická verze ve formátu EPUB)

GRADA Publishing: *tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400, www.grada.cz*

Obsah

Předmluva	7
1. Dlouhodobý majetek z účetního a daňového hlediska	9
1.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska	10
1.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska	15
1.3 Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska	20
1.4 Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska	30
2. Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	37
2.1 Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek	39
2.2 Postupy účetního odpisování	42
2.3 Účetní odpisy technického zhodnocení	52
2.4 Jednorázové odpisy zůstatkové ceny a vyřazování dlouhodobého majetku z účetní evidence	54
3. Daňové odpisy nehmotného a hmotného majetku	57
3.1 Odpisovaný a neodpisovaný majetek z daňového hlediska	58
3.2 Způsoby odpisování hmotného majetku	62
3.3 Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku	65
3.4 Rovnoměrné daňové odpisy při využití nižších než maximálních ročních odpisových sazeb	74
3.5 Technické zhodnocení při rovnoměrném daňovém odpisování	78
3.6 Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku	82
3.7 Technické zhodnocení při zrychleném daňovém odpisování	86
3.8 Mimořádné odpisy	92
3.9 Odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření	94
3.10 „Technické zhodnocení“ hmotného majetku nepřekračující limit 40 000 Kč	96
3.11 Přerušení daňového odpisování	97
3.12 Poloviční daňový odpis	101
3.13 Pokračování v odpisování ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník, při zachování způsobu odpisování	104
3.14 Pokračování v odpisování u majetku nabytého nepeněžitým vkladem ze zahraničí	108
3.15 Limitace vstupní ceny u osobního automobilu kategorie M ₁	110
3.16 Technické zhodnocení u osobního automobilu kategorie M ₁ s limitovanou vstupní cenou	119

3.17 Leasingové odpisy	122
3.18 Technické zhodnocení odpisované nájemcem	125
3.19 Odpisování budov a problém odpisové skupiny č. 6	130
3.20 Daňové odpisy nehmotného majetku	131
3.21 Daňové odpisování majetku ve spoluvlastnictví	136
3.22 Odpisovaný majetek využívaný k soukromým účelům	139

Předmluva

Vážení čtenáři,

publikace Účetní a daňové odpisy 2012 vás seznámí s nejdůležitějšími právními, účetními a daňovými úskalími účetního a daňového odpisování hmotného a nehmotného majetku. Publikace, kterou nyní držíte v ruce, je rozdělena na tři kapitoly. V první kapitole jsou vymezovány základní pojmy týkající se hmotného a nehmotného majetku, včetně oceňování, se zaměřením na vysvětlení rozdílů účetního a daňového pohledu na hmotný a nehmotný majetek a jeho oceňování. Ve druhé kapitole je vysvětlena problematika účetních odpisů jako samostatné kategorie snižující účetní výsledek hospodaření podniků vedoucích účetnictví, včetně vysvětlení odlišností mezi účetními a daňovými odpisy. Třetí kapitola se potom zabývá aktuální právní úpravou daňového odpisování majetku. V roce 2011 došlo zejména v oblasti daňových odpisů k určitým změnám v právní úpravě, které souvisely s hospodářskou krizí, ale také s neutěšeným stavem veřejných financí ČR. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, byl v průběhu roku 2010 novelizován několikrát, přičemž některé z těchto novel se týkaly také daňových odpisů hmotného a nehmotného majetku. Publikace tak vychází z aktuální právní úpravy známé k 1. 1. 2012. Celý výklad je doplněn řadou řešených příkladů, které by vám, čtenářům, měly pomoci ke snadnějšímu pochopení obtížné problematiky účetních a daňových odpisů.

Doufám, že tato publikace přispěje k vyřešení vašich praktických problémů v oblasti odpisování a zabrání tak možným chybám postizitelným při případné finanční kontrole či auditu.

Brno, leden 2012

autor

1. Dlouhodobý majetek z účetního a daňového hlediska

Podnikatelé využívají ke své podnikatelské činnosti dvě základní složky majetku (aktiv), a to majetek krátkodobý a majetek dlouhodobý. Zatímco krátkodobý majetek je charakteristický mimo jiné také tím, že jeho spotřeba probíhá jednorázově, v případě dlouhodobého majetku je nutno vzít na vědomí skutečnost, že účetní a také daňová spotřeba dlouhodobého majetku bývá rozložena do několika účetních a zdaňovacích období. V případě dlouhodobého majetku tedy obvykle není možno zahrnout celou pořizovací (resp. vstupní) cenu do účetních a potažmo daňových nákladů (výdajů) v jediném účetním a zdaňovacím období, nýbrž tato vstupní cena je do nákladů (výdajů) přenášena postupně ve více obdobích. Prakticky se tak děje prostřednictvím tzv. **odpisů dlouhodobého majetku**. Odpisy dlouhodobého majetku lze rozdělit do dvou skupin, a to na odpisy:

- **účetní,**
- **daňové.**

Oba druhy odpisů mají své specifické úkoly a neměly by být zaměňovány. Především drobní podnikatelé (fyzické osoby) vedoucí daňovou evidenci příjmů a výdajů podle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen ZDP), obvykle využívají pouze odpisy daňové, upravené v § 26–33 ZDP, neboť tyto osoby nejsou účetní jednotkou ve smyslu § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, a účetní předpisy se na ně vztahují pouze nepřímo prostřednictvím ZDP. V případě osob vedoucích daňovou evidenci tedy není nezbytné, aby byly vyjadřovány účetní odpisy dlouhodobého majetku rozdílné od odpisů daňových. Účetní odpisy jsou upraveny účetními předpisy, a to především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, a dále na tento zákon navazujícími předpisy, jimiž je především vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění,¹ a dále Českými účetními standardy pro podnikatele, a to zejména Českým účetním standardem pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, č. 019 – Náklady a výnosy a č. 011 – Operace s podnikem. Tyto předpisy se vztahují na všechny subjekty, které jsou účetními jednotkami ve smyslu § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.² Tyto účetní jednotky by měly zvlášť vyjadřovat odpisy účetní a zvlášť

¹ Tato vyhláška byla novelizována vyhláškami č. 472/2003 Sb., č. 397/2005 Sb., č. 349/2007 Sb., č. 469/2008 Sb. a č. 419/2010 Sb.

² Účetními jednotkami jsou především právnické osoby se sídlem v ČR, zahraniční osoby, pokud na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních

odpisy daňové. Účetní odpisy u těchto účetních jednotek obvykle představují pouze účetní (nikoliv daňový) náklad³ vyjadřující skutečné opotřebení majetku a snižující účetní výsledek hospodaření, základ daně z příjmů však budou ovlivňovat odpisy daňové počítané zvláště podle ustanovení ZDP, které budou poté zaneseny jako daňový náklad (příp. výdaj) v daňovém přiznání k dani z příjmů sestaveném pro daně zdaňovací období. Účetní odpisy základ daně z příjmů neovlivní.

1.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska

Problematika odpisů se týká v podstatě pouze dlouhodobého majetku.⁴ Z tohoto důvodu je nezbytné především správné vymezení pojmu **dlouhodobý majetek**. Poněkud odlišným způsobem vymezují dlouhodobý majetek účetní předpisy a poněkud jinak daňové předpisy.

Dle § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, platí, že se majetek účetních jednotek člení na majetek dlouhodobý a krátkodobý. Dlouhodobým majetkem se rozumí takový majetek, jehož doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu, je delší než 1 rok. Ostatní majetek je považován za krátkodobý. Pokud s ohledem na charakter majetku objektivně nelze použít uvedená hlediska členění, je rozhodující záměr účetní jednotky projevený při pořízení majetku.

Dlouhodobý majetek z účetního hlediska je dále přesněji vymezen v návaznosti na výše uvedenou obecnou úpravu uvedenou v zákonu o účetnictví vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění, a to konkrétně v § 6–8. Dle těchto ustanovení se dlouhodobý majetek z účetního hlediska člení na tři skupiny:

právních předpisů, a z fyzických osob ty, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku, dále fyzické osoby, jejichž roční obrat podle zákona o DPH (zákon č. 235/2004 Sb.) včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, dále ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí, fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou, a fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní předpis.

³ Výjimku, kdy je účetní odpis možno uplatnit jako daňový náklad, vymezuje § 24 odst. 2 písm. v) ZDP.

⁴ V praxi se lze setkat také např. s „odpísem“ pohledávek, příp. závazků. Odpisy těchto položek však představují v zásadě jednorázové zrušení pohledávek, příp. závazků, které již nebudou z určitého důvodu hrazeny. Odpis pohledávky a závazku proto nevystihuje charakteristiku odpisů v pravém slova smyslu.

1. dlouhodobý nehmotný majetek,
2. dlouhodobý hmotný majetek,
3. dlouhodobý finanční majetek.

V souvislosti s odpisy však dlouhodobý finanční majetek nepřichází v úvahu. Jeho účetní odpisování zakazuje § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb., také z hlediska daňových odpisů platí, že se dlouhodobý finanční majetek neodpisuje, neboť ZDP pojem odpisy finančního majetku nezná. Účetní a daňové odpisy se tedy týkají pouze dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se z účetního hlediska dle § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. považují zejména **zřizovací výdaje** (jimiž jsou výdaje na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné⁵), **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software** (čímž se rozumí takové výsledky a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, nebo nabyty od jiných osob), **ocenitelná práva** (ocenitelnými právy jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů⁶, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, nebo nabyty od jiných osob) a **goodwill** (goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky) **s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou** (s výjimkou goodwillu), při splnění podmínek stanovených vyhláškou č. 500/2002 Sb. a při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Dobou použitelnosti se přitom rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků. Datem účinnosti novely vyhlášky č. 500/2002 Sb. provedené vyhláškou Ministerstva financí č. 397/2005 Sb. (to je od 5. 10. 2005) se za dlouhodobý nehmotný majetek považují také tzv. **povoleny na emise a preferenční limity** (povolenkami

⁵ Zřizovacími výdaji však nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, výdaje na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společností nebo družstva.

⁶ Např. zákon č. 207/2000 Sb., v platném znění.

na emise jsou povolenky na emise skleníkových plynů⁷, povolenky na emise způsobené letectvím a jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství bez ohledu na výši ocenění, preferenčními limity se poté rozumí zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv⁸ bez ohledu na výši ocenění; u prvního držitele však pouze za podmínky, že náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevyšují její významnost).

Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení od částky stanovené ZDP podle § 6 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z účetního hlediska provádí v návaznosti na zákon o účetnictví § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dle tohoto ustanovení se za dlouhodobý hmotný majetek považují **pozemky** bez ohledu na výši ocenění (pokud nejsou zbožím), dále bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění **stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace** (pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak), **byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky dle zákona č. 72/1994 Sb.**, dále bez ohledu na výši ocenění **předměty z drahých kovů**. Další složkou dlouhodobého hmotného majetku jsou **samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením** s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok nevykázané jako dlouhodobý hmotný majetek (např. v důsledku pořizovací ceny nižší, než je limit ocenění stanovený účetní jednotkou) se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách.⁹ Další složkou dlouhodobého hmotného majetku jsou dospělá zvířata a jejich skupiny (např. stáda, hejna), s dobou použitelnosti

⁷ Vymezené v § 2 odst. 1 zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.

⁸ Všechny pojmy viz zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, v platném znění.

⁹ To znamená, že takový hmotný majetek již není chápán z účetního hlediska jako dlouhodobý hmotný majetek, a nemusí tedy být účetně odpisován postupně v průběhu jeho používání. Jeho spotřeba tak může být zúčtována jednorázově podobně jako spotřeba zásob. To ovšem neznamená, že se účetní jednotka nemůže v rámci zajištění věrného a pravdivého vykazování skutečného opotřebení tohoto majetku rozhodnout převádět do nákladů postupně pouze část hodnoty drobného hmotného majetku v jednotlivých letech používání. Prakticky se však v tomto případě nejedná o zaúčtování odpisů, nýbrž o zaúčtování spotřeby části zásob.

delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O dospělých zvířatech s dobou použitelnosti delší než 1 rok nevykázaných jako DHM se účtuje jako o zásobách.

Speciální složkou dlouhodobého hmotného majetku jsou také tzv. **pěstitelské celky trvalých porostů**, jimiž se rozumí:

- a) ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 hektar,
- b) trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

V neposlední řadě je složkou dlouhodobého hmotného majetku také tzv. **jiný dlouhodobý hmotný majetek**, jímž se rozumí bez ohledu na výši ocenění:

- a) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 56 odst. 2 písm. d) a odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy¹⁰, popř. jejich soubory.

Z hlediska účetních předpisů tedy platí, že v případě majetku, který není automaticky dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši ocenění (pozemky, stavby, goodwill atd.), **není jednoznačně stanoven limit vstupní ceny**, od něhož by účetní jednotka byla povinna automaticky řadit např. počítače, inventář, software apod. s dobou použitelnosti delší než 1 rok do dlouhodobého majetku. Účetní předpisy jí dovolují stanovit si výši ocenění těchto majetkových položek ve svém vnitřním účetním předpisu a přikazují jí pouze přihlédnout k principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

■ Příklad č. 1

Společnost Rajka, s. r. o., vykoupila od soukromé osoby pozemek o rozloze 20 m², na němž bude stát část provozní budovy společnosti. Kupní cena pozemku činila 1 000 Kč/m². Zároveň společnost nakoupila software v hodnotě 20 000 Kč a lisovací stroj v hodnotě 30 000 Kč. Ve svém vnitřním účetním předpisu společnost stanovila, že výše ocenění, od něž považuje nehmotný majetek, který není dlouhodobým nehmotným majetkem automaticky bez ohledu na výši ocenění, za dlouhodobý nehmotný majetek, činí 50 000 Kč, a pro hmotný majetek, který

¹⁰ Například zákon č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy a o změně některých dalších zákonů.

není dlouhodobým hmotným majetkem automaticky bez ohledu na výši ocenění, činí výše ocenění pro uznání za dlouhodobý hmotný majetek 35 000 Kč. Jakým způsobem bude společnost o těchto složkách majetku účtovat?

Řešení:

Dle § 7 odst. 1 vyhlášky MF č. 500/2002 Sb. jsou pozemky účetně automaticky dlouhodobým hmotným majetkem bez ohledu na výši jejich ocenění. Z tohoto důvodu není nutno přihlížet k limitu ocenění stanovenému účetní jednotkou v interním účetním předpisu. Pozemek tedy bude automaticky zúčtován jako dlouhodobý hmotný majetek. V případě softwaru platí, že dle § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se software považuje za dlouhodobý nehmotný majetek až od výše ocenění určené účetní jednotkou. Jelikož pořizovací cena softwaru je nižší než limit ocenění stanovený vnitřním účetním předpisem, účetně se v tomto případě **nejedná** o dlouhodobý nehmotný majetek. Pořízený software proto může být účetně jednorázově spotřebován. Podobná situace nastává v případě lisovacího stroje. Dle § 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb. platí, že samostatné movité věci se považují za dlouhodobý hmotný majetek až od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Pořizovací cena lisovacího stroje je nižší než limit stanovený účetní jednotkou, takže se **jedná** o drobný hmotný majetek ve smyslu § 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky a účtuje se o něm jako o zásobách. Za využití obecně užívaného účtového rozvrhu proběhne účtování o pořízení jednotlivých položek např. takto:

Popis operace	Peněžní částka	MD	D
Nákup pozemku (faktura)	20 000	042	321
Převod pozemku do účetní evidence	20 000	031	042
Nákup softwaru (faktura)	20 000	518	321
Nákup lisovacího stroje (faktura)	30 000	111.5 ¹¹	321
Převod lisovacího stroje do účetní evidence	30 000	112.5	111.5
Zaúčtování účetní spotřeby stroje ¹²	30 000	501.5	112.5

¹¹ Účet 111.5 je v tomto případě analytický účet k účtu 111 – Pořízení materiálu, na němž se sleduje pořizovací cena drobného hmotného majetku. Po zjištění pořizovací ceny dojde k převodu „na sklad“, např. na analytický účet 112.5, což je analytický účet k účtu 112 – Materiál na skladě.

¹² V tomto případě v zásadě záleží na rozhodnutí účetní jednotky, jestli se rozhodne zúčtovat „spotřebu“ stroje v plné výši již v průběhu roku pořízení, nebo účetně rozložit „spotřebu“ do více účetních období.

1.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska

Daňový pohled na dlouhodobý majetek není úplně totožný s pohledem účetním. ZDP nedefinuje přímo pojem „dlouhodobý majetek“, nýbrž hovoří pouze o „hmotném majetku“ a „nehmotném majetku“. Z definice těchto pojmů však lze dovodit, že se jedná o majetek dlouhodobý. Pojem hmotný majetek pro účely daně z příjmů definuje § 26 odst. 2 a 3 ZDP. Z hlediska nehmotného majetku se ZDP v § 32a odvolává při vymezení pojmu (dlouhodobý) nehmotný majetek na účetní předpisy (zákon o účetnictví a na něj navazující právní předpisy), dále však pro daňové účely zpřísňuje identifikaci nehmotného majetku.

Dle § 26 odst. 2 ZDP se hmotným majetkem rozumí:

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (dle § 29 ZDP) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b) budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem¹³,
- c) stavby, s výjimkou
 1. provozních důlních děl,
 2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,¹⁴
 3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,¹⁵
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v § 26 odst. 9 ZDP,
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena podle § 29 ZDP je vyšší než 40 000 Kč,¹⁶
- f) jiný majetek vymezený v § 26 odst. 3 ZDP.

Hmotným majetkem pro účely ZDP však nejsou zásoby. Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou

¹³ Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů).

¹⁴ § 139b odst. 8 písm. a) zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění zákona č. 83/1998 Sb. Od 1. 1. 2007 nabyl účinnosti nový zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu.

¹⁵ § 3 odst. 2 písm. b) vyhlášky Federálního ministerstva pro technický a investiční rozvoj č. 85/1976 Sb., ve znění vyhlášky č. 155/1980 Sb.

¹⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.

V praxi často vznikají pochybnosti, jakým způsobem posuzovat z daňového hlediska majetek, který je pevně spojen s budovou. Jedná se zejména o určení skutečnosti, zda se v daném případě jedná o součást budovy nebo zda jde o samostatnou movitou věc ve smyslu § 26 odst. 2 písm. a) ZDP. Náповědu lze v těchto případech najít v ustanovení pokynu Generálního finančního ředitelství D-6. V bodě týkajícím se § 26 ZDP tento pokyn říká:

„1. Výrobními zařízeními, zařízeními a předměty k provozování služeb (výkonů), účelovými zařízeními a předměty, které jsou samostatnými movitými věcmi i přesto, že jsou pevně spojeny s budovou nebo se stavbou, jsou s přihlednutím ke stavebně-technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby zejména stroje, přístroje, zařízení, konstrukce a příslušné technologické rozvody, např.:

- *zařízení výtopen – kotelen (středotlakých, vysokotlakých, parních, horkovodních) a výměňkových stanic pro průmyslovou výrobu tepla a dále výměňkových stanic uvedených v bodě 2.,*
- *strojní zařízení čerpacích stanic včetně jejich podzemních a nadzemních nádrží, stanic ropných produktů,*
- *strojní zařízení přečerpávacích a čisticích stanic úpraven vod, čisticích a redukčních stanic a zařízení na čištění odpadů včetně měření, regulace, dálkového ovládání,*
- *požární bezpečnostní zařízení a ochranné systémy, které slouží pro protipožární zabezpečení technologických zařízení, zabezpečovací zařízení a bezpečnostní zařízení včetně jejich signalizace v domech a budovách (kromě rozvodů uvedených ve vysvětlivkách k příloze zákona obsažené v tomto pokynu),*
- *zařízení pro místní rozhlas a čas (kromě rozvodů),*
- *zabezpečovací zařízení letecké, železniční a městské kolejové dopravy,*
- *technologické výtahy, zdvihadla, eskalátory a pohyblivé chodníky,*
- *zařízení mostových kolejových vah a mechanizovaných výsypek,*
- *kovové konstrukce těžních a vrtných věží, chemického průmyslu a pro obsluhu technologických zařízení,*
- *zemědělská sila posklizňové úpravy obilovin a jejich vybavení a strojní vybavení sil pro dlouhodobé skladování,*

- skladová a úložná zařízení pro mechanizované ukládání včetně manipulačních zařízení a regálů,
- stroje a zařízení v zemědělské výrobě,
- strojní zařízení dílen, laboratoří a zkušeben,
- strojní zařízení lanových drah, lyžařských vleků apod. včetně dálkového ovládnání,
- strojní zařízení kalového, olejového, tukového, čpavkového, odpadového apod. hospodářství, odpopílkovacího zařízení, odsávání zauhlování, zařízení kompresorových a hydraulických stanic,
- strojní zařízení chladíren a mrazíren ve zvláštních prostorách se strojovnou,
- rozvodná zařízení a osvětlení technologických zařízení včetně přestavitelných nosných konstrukcí technologických rozvodů k výrobním zařízením, jejichž dispoziční uspořádání je přímo závislé na dispozičním uspořádání výrobní linky,
- strojní zařízení transformoven, měničů, spínacích stanic, náhradní zdroje elektrické energie včetně automatiky a akumulátorů,
- automatizované systémy technologických procesů,
- zařízení průmyslové televize a dispečerských zařízení včetně velinů,
- zařízení spojových zesilovacích stanic a telefonních telekomunikačních ústředn, vysokofrekvenčních a nízkofrekvenčních telekomunikačních zařízení, zařízení pro datové přenosy,
- strojní zařízení rozhlasových, televizních, nahrávacích a filmových studií včetně osvětlovacích a technologických klimatizačních studiových zařízení, zařízení vysílačů,
- zařízení kuchyní a vývařoven pro veřejné stravování včetně chladírenského a mrazírenského vybavení,
- strojní zařízení barvení, čistění, prádlen, sušáren, mandloven,
- strojní zařízení kin, divadel, kulturních domů a zařízení, knihoven, archivů, lázní, koupališť, stadionů a krematorií,
- strojní zařízení meteorologických a navigačních stanic,
- účelová zařízení pro školství, vzdělání, kulturu, sport a účelová zařízení zdravotnických pracovišť,
- audiovizuální zařízení budov a staveb,
- přístroje a zařízení pro klimatizaci a vzduchotechniku,
- katodová ochrana potrubních vedení a jiných kovových konstrukcí včetně vyhodnocovacího a registračního zařízení,
- informační, reklamní a propagační zařízení (světelná a nesvětelná), kromě trvale zabudovaných nosných konstrukcí a elektroinstalace,
- telefonní ústředny, veřejné telefonní stanice ve stavebních dílech, zařízení potrubní pošty,
- mechanizované lávky na mytí fasád a oken,
- antény včetně satelitních,
- bloková (společná) zařízení pro kabelové televize a anténní systémy určené pro příjem a rozvod pro více budov a staveb, resp. účastníků,

- trezory a trezorové skříně,
- nábytek určený k výrobním účelům a provozování služeb,
- technologická zařízení na výrobu elektrické energie.

2. Samostatnými movitými věcmi jsou také výměňkové, popř. předávací stanice uvedené do užívání po 1. 1. 1995, které jsou součástí rozvodů ve smyslu § 2 odst. 2 písm. c) zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“), i přesto, že jsou pevně spojeny se stavebním dílem, jejichž instalace nebyla podmínkou funkčnosti stavebního díla pro vydání původního kolaudačního rozhodnutí, a dále se vyznačují zpravidla těmito znaky, které nemusí být splněny vždy současně:

- nejsou ve vlastnictví majitele domu, ale dodavatele tepelné energie,
- jejich instalace probíhá v rámci rekonstrukcí stávajících nebo výstavby nových systémů vytápění při dosažení vyšší účinnosti výroby a rozvodu tepelné energie,
- předávací místo je na výstupu z předávací stanice, tj. na rozhraní majetku dodavatele a majetku odběratele,
- dodavatel tepelné energie má výměňkovou, popř. předávací stanici umístěnou ve stavebním díle na základě zřízeného věcného břemene dle § 151n a násl. občanského zákoníku nebo uzavřené nájemní smlouvy při dodržení podmínky pronájmu nebytového prostoru anebo na základě jiné smlouvy uzavřené v souladu s obecně platnými předpisy,
- vlastník výměňkové, popř. předávací stanice je držitelem autorizace dle energetického zákona.“

Pěstitelskými celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky se podle § 26 odst. 9 ZDP rozumějí:

- a) ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
- b) ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha,
- c) chmelnice a vinice.

Jiným majetkem dle § 26 odst. 3 ZDP se potom rozumí:

- a) technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšují vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f) ZDP,
- b) technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,¹⁷

¹⁷ Např. zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

- c) výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů¹⁸ nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč. Těmito výdaji se dle pokynu Ministerstva financí D-300 rozumí zejména clo, výdaje (náklady) na dopravu, montáž, zprostředkovatelská úplata (provize) a jiné úplaty související s uzavřením smlouvy.

Nehmotný majetek, který je možno daňově odpisovat, definuje § 32a odst. 1 ZDP. Dle tohoto ustanovení se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem¹⁹ (dále jen „nehmotný majetek“), pokud

- a) byl
1. nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou²⁰, darováním nebo zděděním, nebo
 2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a
- b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
- c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Dle § 32a odst. 2 ZDP se však za nehmotný majetek z daňového hlediska nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill) a dále povolenka na emise skleníkových plynů²¹ nebo preferenční limit²², kterým je zejména individuální referenční množství mléka, individuální

¹⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

²¹ Zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů.

²² Zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění pozdějších předpisů, a předpisy jej provádějící.

produkční kvóta a individuální limit prémiových práv podle zvláštního právního předpisu²³.

Daňový, ale také účetní pohled na dlouhodobý nehmotný majetek prošel v minulých letech poměrně složitým vývojem. Nehmotný majetek jako daňová kategorie byl definován ZDP do konce roku 2000. V průběhu let 2001–2003 se jednalo pouze o účetní kategorii. Novelou ZDP č. 438/2003 Sb. byl do ZDP nehmotný majetek opět zaveden s účinností od 1. 1. 2004. Dle čl. II bodu 25 zákona č. 438/2003 Sb. (přechodná ustanovení) se to týká nehmotného majetku zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacím období, které započalo rokem 2004.

■ Příklad č. 2

Společnost FVK, a. s., si pořídila v průběhu roku 2011 účetní program k vedení podvojného účetnictví v hodnotě 50 000 Kč. Dle vnitřní účetní směrnice považuje společnost FVK, a. s., z účetního hlediska za dlouhodobý nehmotný majetek také software od hodnoty vstupní ceny vyšší než 45 000 Kč. Jedná se také z daňového hlediska o nehmotný majetek, který musí být odpisován pomocí daňových odpisů?

Řešení:

Dle § 32a odst. 1 ZDP se odpisuje daňově software, jenž byl nabyt za úplat, pokud je jeho vstupní cena vyšší než 60 000 Kč. Jelikož vstupní cena softwaru v tomto případě nepřesáhla částku 60 000 Kč, nemusí být tento software odpisován pomocí daňových odpisů. Z hlediska účetního je však software považován za dlouhodobý nehmotný majetek, neboť jeho vstupní cena je vyšší než limit, který si stanovila účetní jednotka. Z tohoto důvodu budou jako daňové náklady uplatňovány účetní odpisy softwaru v souladu s § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP.

1.3 Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Z hlediska výpočtu účetních a daňových odpisů je nezbytné především správně určit hodnotu majetku, z níž bude postupně odpisován, a také okamžik, ke kterému se hmotný nebo nehmotný majetek z účetního a daňového hlediska skutečně stává dlouhodobým nehmotným a dlouhodobým hmotným majetkem. Tento okamžik je velmi důležitý, neboť jím začíná doba účetního či daňového odpisování.

²³ Zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění pozdějších předpisů, a předpisy jej provádějící.

Problematiku oceňování majetku z účetního hlediska upravují především § 24–27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a tato ustanovení pro dlouhodobý majetek rozvádí dále § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Dle § 24 odst. 2 zákona o účetnictví platí, že účetní jednotky oceňují majetek ke dvěma základním okamžikům:

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsobem podle § 25 zákona o účetnictví,
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, a to způsoby podle § 27 zákona o účetnictví.

Z § 25 zákona o účetnictví vyplývá, že k ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku lze použít tyto základní typy cen:

- a) **pořizovací cenu** – touto cenou se ocení dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořizovaný za úplatu,
- b) **vlastní náklady** – tímto způsobem se ocení dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořizovaný vlastní činností,
- c) **reprodukční pořizovací cenu** – touto cenou se ocení dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořizovaný bezúplatně (dary, inventarizační přebytky) nebo majetek v případech, kdy nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností.

Tyto základní typy oceňovacích cen jsou definovány v § 25 odst. 5 zákona o účetnictví. Pořizovací cenou se podle tohoto ustanovení rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související. Vlastními náklady u hmotného a nehmotného majetku jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené účetními metodami. Reprodukční pořizovací cenou je potom cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Od 1. 1. 2009 zároveň platí, že kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, se ocení částkou 1 Kč.

Přeceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku k rozvahovému dni dle § 27 zákona o účetnictví v případě „běžných“ podnikatelských subjektů²⁴ většinou nepřichází v úvahu.

V souvislosti se správným oceněním dlouhodobého majetku pořizovací cenou je klíčové vymezení nákladů souvisejících s úplatným pořízením dlouhodobého majetku, které vstupují do pořizovací ceny. Tyto náklady vymezuje § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. takto:

²⁴ Avšak např. v případě komerčních pojišťoven je nutno přeceňovat reálnou hodnotou složky tzv. finančního umístění.