

UNIVERZITA PARDUBICE

FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2024

Edita Horáková

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Dlouhodobý majetek z účetního a daňového pohledu
Bakalářská práce

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Edita Horáková**
Osobní číslo: **E21431**
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**
Specializace: **Finanční správa**
Téma práce: **Dlouhodobý majetek z účetního a daňového pohledu**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je komparace dlouhodobého majetku z pohledu účetního a daňového a jeho vlivu do základu daně. Práce bude zaměřena především na problematiku oceňování, odpisování, zařazení, vyřazení a technické zhodnocení dlouhodobého majetku.

Osnova:

- Vymezení dlouhodobého majetku z účetního pohledu.
- Vymezení dlouhodobého majetku z daňového hlediska.
- Komparace vlivu rozdílného zachycení dlouhodobého majetku na základ daně a hospodářský výsledek.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

DUŠEK, Jiří a SEDLÁČEK Jaroslav. 2023. Daňová evidence podnikatelů 2023. Grada, 2023. ISBN 978-80-271-3986-6.
PRUDKÝ, Pavel a LOŠŤÁK Milan. 2023. Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2023. Anag, 2023. ISBN 978-80-7554-393-6.
MARKOVÁ, Hana. 2023. Daňové zákony 2023. Grada, 2023. ISBN 978-80-271-0023-1.
SKÁLOVÁ, Jana a SUKOVÁ Anna. Podvojný účetnictví 2023. Grada, 2023. ISBN 978-80-271-3980-4.
SKÁLOVÁ, Jana. Daně v účetnictví. Wolters Kluwer, a. s. ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-344-9.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. František Sejkora, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2023**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2024**

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

L.S.

doc. Ing. Jolana Volejníková, Ph.D. v.r.
garant studijního programu

V Pardubicích dne 1. září 2023

Prohlašuji:

Práci s názvem Dlouhodobý majetek z účetního a daňového pohledu jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 29. 4. 2024

Edita Horáková v.r.

ANOTACE

Bakalářská práce se zabývá dlouhodobým majetkem v účetnictví a daních. Přibližuje oceňování, zařazení, technické zhodnocení, odpisování a vyřazení dlouhodobého majetku z účetního i daňového hlediska. Dále ukazuje výpočet odpisů a jaký mají vliv, společně se zůstatkovou cenou, na základ daně.

KLÍČOVÁ SLOVA

odpisy, dlouhodobý majetek, daň z příjmů, účetnictví

TITLE

Fixed assets from accounting and tax perspective

ANNOTATION

The bachelor thesis focuses with fixed assets in accounting and taxation. It presents the valuation, classification, technical evaluation, depreciation and retirement of fixed assets from the accounting and tax point of view. It also shows the calculation of depreciation and how it affects, together with the depreciated cost, the tax base.

KEYWORDS

depreciation, fixed assets, income tax, accountancy

OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ.....	17
SEZNAM TABULEK.....	18
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK	19
ÚVOD	11
1 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU Z ÚČETNÍHO HLEDISKA.....	12
1.1 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK.....	12
1.2 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	13
1.3 DLOUHODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK	14
1.4 OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	15
1.5 POŘÍZENÍ A ZAŘAZENÍ MAJETKU DO POUŽÍVÁNÍ	15
1.5.1 POŘÍZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	16
1.5.2 ZAŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU DO UŽÍVÁNÍ.....	16
1.6 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ.....	17
1.7 ÚČETNÍ ODPISY.....	17
1.7.1 ČASOVÉ ODPISY	18
1.7.2 VÝKONOVÉ ODPISY.....	18
1.7.3 KOMPONENTNÍ ODPISY	19
1.8 VYŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	19
2 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO MAJETKU Z DAŇOVÉHO HLEDISKA.....	20
2.1 NEHMOTNÝ MAJETEK	20
2.2 HMOTNÝ MAJETEK	20
2.3 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ.....	21
2.4 ODPISOVÁNÍ HMOTNÉHO MAJETKU.....	21
2.4.1 ROVNOMĚRNÉ ODPISOVÁNÍ	22
2.4.2 ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ.....	24
2.4.3 MIMOŘÁDNÉ ODPISY	25
2.4.4 ODPIS V POLOVIČNÍ VÝŠI	25
2.4.5 ODPISY VOZIDLA KATEGORIE M ₁	26
2.5 VYŘAZENÍ HMOTNÉHO MAJETKU.....	27
3 VLIV DLOUHODOBÉHO MAJETKU NA ZÁKLAD DANĚ.....	28
3.1 PŘÍPADOVÁ STUDIE	28
3.1.1 ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ODPISY.....	30
3.1.2 VYŘAZENÍ MAJETKU	44
3.1.3 DOPAD VEŠKERÉHO MAJETKU NA ZÁKLAD DANĚ.....	45

ZÁVĚR	47
POUŽITÁ LITERATURA	49
PŘÍLOHY	51

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1 Srovnání vlivu použití rovnoměrných nebo zrychlených odpisů na základ daně – Budova ze dřeva a plastů	33
Obrázek 2 Rozdíl mimořádných, rovnoměrných a zrychlených odpisů – Bezemisní vozidlo.....	36
Obrázek 3 Srovnání vlivu použití rovnoměrných nebo zrychlených odpisů na základ daně – Bezemisní vozidlo	37
Obrázek 4 Srovnání daňových odpisů při pořízení před rokem 2024 (do 31.12.2023) a v průběhu roku 2024 – Vozidlo kategorie M ₁	40
Obrázek 5 Srovnání vlivu použití rovnoměrných nebo zrychlených odpisů na základ daně – Vozidlo kategorie M ₁	41
Obrázek 6 Srovnání vlivu použití rovnoměrných nebo zrychlených odpisů na základ daně – Jiný majetek.....	43

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Příklad – Účetní časové odpisy	18
Tabulka 2 Příklad – Účetní výkonové odpisy	18
Tabulka 3 Odpisové skupiny a doba odpisování.....	22
Tabulka 4 Sazby pro rovnoměrné odpisování.....	23
Tabulka 5 Sazby pro rovnoměrné odpisování – Zvýšení o 20 %.....	23
Tabulka 6 Sazby pro rovnoměrné odpisování – Zvýšení o 15 %.....	23
Tabulka 7 Sazby pro rovnoměrné odpisování – Zvýšení o 10 %.....	24
Tabulka 8 Koefficienty pro zrychlené odpisování	25
Tabulka 9 Příklad – Odpisy vozidla kategorie M ₁	27
Tabulka 10 Srovnání účetních a rovnoměrných odpisů – Budova ze dřeva a plastů	30
Tabulka 11 Srovnání účetních a zrychlených odpisů – Budova ze dřeva a plastů.....	31
Tabulka 12 Srovnání účetních a rovnoměrných odpisů – Bezemísni vozidlo	34
Tabulka 13 Srovnání účetních a zrychlených odpisů – Bezemísni vozidlo	34
Tabulka 14 Srovnání účetních a mimořádných odpisů – Bezemísni vozidlo	34
Tabulka 15 Srovnání účetních a rovnoměrných odpisů – Vozidlo kategorie M ₁	38
Tabulka 16 Srovnání účetních a zrychlených odpisů – Vozidlo kategorie M ₁	38
Tabulka 17 Srovnání účetních a rovnoměrných odpisů – Jiný majetek	42
Tabulka 18 Srovnání účetních a zrychlených odpisů – Jiný majetek.....	42
Tabulka 19 Srovnání účetní a daňové zůstatkové ceny u rovnoměrných odpisů – Budova ze dřeva a plastů	44
Tabulka 20 Srovnání účetní a daňové zůstatkové ceny u zrychlených odpisů – Budova ze dřeva a plastů.....	44
Tabulka 21 Srovnání účetní a daňové zůstatkové ceny u rovnoměrných odpisů – Bezemísni vozidlo	44
Tabulka 22 Srovnání účetní a daňové zůstatkové ceny u zrychlených odpisů – Bezemísni vozidlo	44
Tabulka 23 Celkový vliv odpisů a zůstatkové ceny na základ daně v roce 2017 – Rovnoměrné odpisy	45
Tabulka 24 Celkový vliv odpisů a zůstatkové ceny na základ daně v roce 2017 – Zrychlené odpisy	45
Tabulka 25 Celkový vliv odpisů a zůstatkové ceny na základ daně v roce 2040 – Rovnoměrné odpisy	45
Tabulka 26 Celkový vliv odpisů a zůstatkové ceny na základ daně v roce 2040 – Zrychlené odpisy	46

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FO	Fyzická osoba
MD	Má dáti
PC	Pořizovací cena
PO	Právnická osoba
TZH	Technické zhodnocení
ÚJ	Účetní jednotka
VC	Vstupní cena
V	Vyřazení
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZoÚ	Zákon o účetnictví
ZO	Zdaňovací období
ZC	Zůstatková cena

ÚVOD

Dlouhodobý majetek má pro podnik značný význam a tvoří velkou část aktiv účetní jednotky. Jeho vstupní cena se nedostane do nákladů ihned po nákupu či zařazení majetku do užívání, proto nepůsobí na základ daně okamžitě, ale postupně v průběhu odpisování majetku. Existuje více druhů odpisů

Cílem této práce je ukázat, co to vlastně dlouhodobý majetek je, jak funguje a jaký má vliv na základ daně.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě části. První část práce je zaměřena na teorii ohledně dlouhodobého majetku jak z pohledu účetního, který je upraven zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhláškou č. 500/2002 a Českými účetními standardy pro podnikatele, tak i z pohledu daňového, který reguluje zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Je zde rozebírán dlouhodobý majetek jako takový, pořízení a zařazení majetku do užívání, technické zhodnocení majetku, odpisování a vyřazení majetku – kde se v první polovině této části analyzuje tato problematika z účetního hlediska, a v druhé polovině z daňového hlediska.

Ve druhé části bakalářské práce je rozebíráno, jaký vliv má dlouhodobý majetek na základ daně. V případové studii je představen dlouhodobý majetek, jak vypadají jeho účetní a daňové odpisy v jednotlivých letech, jejich výpočet a následný vliv na základ daně. Dále je tu ukázáno, jaký účinek má na základ daně zůstatková cena vyřazeného majetku. Samotný závěr této práce je zaměřen na celkový vliv odpisů a zůstatkové ceny vyřazeného majetku v určitých letech i jak a kde se promítne v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob.

1 Charakteristika dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Dlouhodobý majetek se podle účetního hlediska vymezuje v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dělí se na dlouhodobý hmotný, dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý finanční majetek. Ve vyhlášce jsou popsány některé položky, které jsou v rozvaze, kde se dlouhodobý majetek objevuje v aktivech. Obecně lze říci, že se sem zařazuje majetek s dobou použitelnosti delší jak 1 rok a vyšší ocenění větší, než si stanoví účetní jednotka.

V účtové osnově pro podnikatele (Příloha A) se dlouhodobý majetek řadí do účtové třídy

0 – Dlouhodobý majetek, kde se dále dělí na účtové skupiny:

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtové skupiny se dále dělí na jednotlivé účty, např. 013 Software, 021 Stavby atd. Účetní jednotka si může konečné (třetí) číslo z trojčíslí zvolit sama, nebo používat účty podle vzorového účtového rozvrhu pro podnikatele.

1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek, upraven v § 6 prováděcí vyhlášky k účetnictví č. 500/2002 Sb., je rozčleněn do několika položek.

Položka „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“ zahrnuje nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill. Dále povolenky na emise a preferenční limity. Opět s dobou použitelnosti přes jeden rok a vyšší ocenění vyšší, než si zvolí ÚJ.

Do položky „B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“ patří nejčastěji povolenky na emise a preferenční limity.

Další je položka „B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek“ a „B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek“.

V účtovém rozvrhu pro podnikatele je DNM v účetní skupině 01 a rozděluje se následovně:

- 012 – Nehmotné výsledky vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ostatní ocenitelná práva
- 015 – Goodwill
- 016 – Povolenky na emise
- 017 – Preferenční limity
- 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Podle § 7 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 je DHM rozdělen do několika kategorií podle rozvahy.

První z nich je položka „B.II.1.1. Pozemky“, do které patří pozemky bez ohledu na výši ocenění.

Druhou položkou je „B.II.1.2. Stavby“, kde jsou budovy, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, právo stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace a byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky. Opět bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti.

Třetí položka „B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory“ zahrnuje předměty z drahých kovů a hmotné movité věci s dobou použitelnosti delší než 1 rok a výši ocenění větší, než si zvolila účetní jednotka. Položky, které ÚJ nezahrnula do této kategorie, se pokládají za drobný majetek a účtuje se o nich, jako by se jednalo o zásoby.

Čtvrtá položkou je „B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů“. Patří sem ovocné stromy/ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 ha a trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

Pátá položka „B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny“ obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než 1 rok a výši ocenění vyšší, než si stanoví ÚJ. Pokud je ÚJ nezahrne do DHM, účtují se stejně jako zásoby.

Šestou položkou je „B.II.4.3. Jiný dlouhodobý majetek“, do které patří níže vyjmenovaný majetek bez hledu na výši ocenění. Nachází se zde ložiska nevyhrazeného nerostu, umělecká díla, které nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, dále věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva.

Dalšími položkami jsou „B.II.5.1 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek“ a „B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek“.

Dále se dá dělit, podle toho jestli se odepisuje či nikoliv, na odpisovaný (účtová skupina 02) a neodpisovaný (účtová skupina 03).

Odpisovaný majetek:

- 021 – Stavby
- 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Neodpisovaný majetek:

- 031 – Pozemky
- 032 – Umělecké díla a sbírky

1.3 Dlouhodobý finanční majetek

V § 8 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. se vymezuje dlouhodobý finanční majetek.

V položce „B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly“ se objevují položky, které se nezařadí do „B.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba“ a „B.III.3. Podíly – podstatný vliv“. Dále se sem řadí cenné papíry, která má ÚJ v plánu držet do splatnosti a u kterých neví záměr.

Položka „B.III.7.1. Jiný dlouhodobý majetek“ zahrnuje především drahé kovy a kameny a předměty z nich, jestliže nejsou obsaženy v položkách „B.II. Dlouhodobý hmotný majetek“ nebo „C.I. Zásoby“ rozvahy.

DFM patří do účetní skupiny 06, kde je rozdělen na jednotlivé účty takto:

- 061 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 062 – Podíly – podstatný vliv
- 063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 – Ostatní zápůjčky a úvěry
- 068 – Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

1.4 Oceňování dlouhodobého majetku

Oceňování dlouhodobého majetku je obsaženo v § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podle odst. 5 se DM oceňuje pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo ve vlastních nákladech.

„**Pořizovací cenou** se u dlouhodobého majetku rozumí cena, za kterou byl daný majetek pořízen (nakoupen), včetně výdajů souvisejících s jeho pořízením.“ (Dušek & Sedláček, 2023: 47). Je upravena v § 25 odst. 5 písmene a) ZoÚ.

Reprodukční pořizovací cena, upravena v § 25 odst. 5 písmene b) ZoÚ, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, se použije, pokud je dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek nabyt bezúplatně nebo je nově zjištěn a v účetnictví ještě není zachycen.

Ve **vlastních nákladech** se DM oceňuje, pokud si její účetní jednotka sama vytvoří vlastní činnosti. Podle § 25 odst. 5 písm. d) zákona č. 563/1991 Sb. to jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami. Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s výrobou.

V § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou vymezeny náklady, které se započítávají do pořizovací ceny. Jsou to např. náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce, dále úroky, pokud tak ÚJ rozhodne, průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění prostoru a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby atd.

V odst. 2 téhož paragrafu, jsou vyjmenovány náklady, které naopak součástí ocenění majetku nejsou. Jedná se např. o opravu a údržbu, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů, náklady na zaškolení pracovníků atd.

1.5 Pořízení a zařazení majetku do používání

Dlouhodobý majetek se dá pořídit koupí, ve vlastní režii, bezúplatně (darováním) nebo převodem z osobního vlastnictví do podnikání. Účetní jednotka na základě vnitřního účetního dokladu, nejčastěji protokolu o zařazení majetku do používání, majetek po pořízení zařadí do užívání.

1.5.1 Pořízení dlouhodobého majetku

Nakoupit se dá hotově, bankovním převodem – kartou v obchodě, přes internet v e-shopu nebo na fakturu od dodavatele.

Má dáti 041 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Dal 211 Peněžní prostředky v pokladně

 221 Peněžní prostředky na účtech

 321 Závazky z obchodních vztahů

Dlouhodobý majetek si můžeme také sami vyrobit ve **vlastní režii**, kde postupně nasčítáme všechny náklady na výrobu, např. elektřina MD 502, materiál MD 501, které pak „vynulujeme“ tím, že na stranu Dal zaúčtujeme souhrnnou částku nákladů na příslušný nákladový účet.

Má dáti 041 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Dal 587 Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku

 588 Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Získat dlouhodobý majetek lze i **darováním**, kdy nám např. jiná účetní jednotka daruje stroj.

Má dáti 041 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Dal 648 Ostatní provozní výnosy

Dalším způsobem bezúplatného pořízení DM je **převod z osobního užívání podnikatele** do podnikání, kdy se podnikatel rozhodne, že bezplatně daruje např. auto do podnikání, které se účtuje následovně.

Má dáti 041 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Dal 491 Účet individuálního podnikatele

1.5.2 Zařazení dlouhodobého majetku do užívání

Na účty pořízení (041 a 042) se během celého procesu postupně nasčítávají všechny částky, které souvisí s pořízením DM, např. doprava, montáž atd. Podle protokolu o zařazení do užívání se pak účtuje následovně:

Má dáti 01_ Dlouhodobý nehmotný majetek

 02_ Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

 03_ Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

Dal *041 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*

042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

1.6 Technické zhodnocení

„Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku.“ (Skálová, 2022: 48)

Podle prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. § 47 odst. 4, se myslí zásahy do majetku uvedeného do užívání v položkách „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“ a „B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory“, případně „B.II.1.2. Stavby“, pokud dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. Náklady vynaloženými na TZH se rozumí souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého DM za účetní období.

V § 47 odst. 5 prováděcí vyhlášky je uvedeno, že se o technické zhodnocení zvyšuje ocenění dlouhodobého nehmotného majetku a odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku. Kromě nemovité kulturní památky a církevní stavby oceněné podle § 25 odst. 1 písm. k) ZoÚ, kde se technické zhodnocení odpisuje zvlášť.

1.7 Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou upraveny v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, kde podle § 28 odst. 1 ÚJ, které mají vlastnické právo nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo územních samosprávních celků, ho odpisují v souladu s účetními metodami. Pokud se jedná o smlouvu o výpůjčce po dobu zajištění závazků nebo, kdy se vlastnické právo k movitým věcem s výjimkou cenných papírů nabývá projevem vůle jiným způsobem než převzetím věci, odpisují majetek ÚJ, které jej používají. Majetek, který je vymezen zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy se neodpisuje. Podle odst. 6 téhož paragrafu jsou účetní jednotky povinny sestavovat odpisový plán, podle kterého provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Dále jsou účetní odpisy upraveny v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Podle § 56 odst. 1 zmiňované vyhlášky se odpisovaný nehmotný a hmotný majetek nebo jeho části odepisuje postupně v průběhu jeho používání. Uplatňování odpisů se kromě času může vyjádřit i jinak, např. na výkony.

Odpisy se zaokrouhlují na celé jednotky měny účetnictví nahoru. Toto je regulováno v Českých účetních standardech pro podnikatele, konkrétně v ČÚS č. 013 dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

1.7.1 Časové odpisy

U **časových odpisů** ÚJ stanoví, jak dlouho se bude majetek odpisovat, např. 20 měsíců. Měsíční odpis se vypočte jako podíl pořizovací ceny a počet měsíců, blíže na příkladu viz níže. Příklad – Účetní jednotka 15. ledna 2024 pořídila stroj v hodnotě 200 000 Kč, který hned zařadila do užívání. Bude odepisovat 40 měsíců. Podle vnitřní účetní směrnice začíná odepisovat měsíc následující po zařazení majetku do používání. Výpočet viz tabulka 1.

Tabulka 1 Příklad – Účetní časové odpisy

Rok	Počet měsíců	Výpočet odpisu	Účetní odpis
2024	11	$(200\ 000 \div 40) \times 11$	55 000 Kč
2025	12	$(200\ 000 \div 40) \times 12$	60 000 Kč
2026	12	$(200\ 000 \div 40) \times 12$	60 000 Kč
2027	5	$(200\ 000 \div 40) \times 5$	25 000 Kč
	40		200 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

1.7.2 Výkonové odpisy

Pokud se účetní jednotka rozhodne pro **výkonové odpisy**, stanoví, kolik např. výrobků je schopen daný dlouhodobý majetek vyrobit za celou dobu svoji životnosti. Nejčastěji podle odborného posudku nebo bude vycházet z minulosti, pokud třeba již nějaký podobný stroj vlastnila nebo stále vlastní.

Příklad – Účetní jednotka pořídila stroj v hodnotě 600 000 Kč, který hned zařadila do užívání. V plánu má vyrobit za dobu životnosti 50 000 ks. Výpočet viz tabulka 2.

Tabulka 2 Příklad – Účetní výkonové odpisy

Rok	Počet kusů	Výpočet odpisu	Účetní odpis
2024	12 000	$(600\ 000 \div 50\ 000) \times 12\ 000$	144 000 Kč
2025	10 000	$(600\ 000 \div 50\ 000) \times 10\ 000$	120 000 Kč
2026	11 000	$(600\ 000 \div 50\ 000) \times 11\ 000$	132 000 Kč
2027	10 000	$(600\ 000 \div 50\ 000) \times 10\ 000$	120 000 Kč
2028	7 000	$(600\ 000 \div 50\ 000) \times 7\ 000$	84 000 Kč
	50 000		600 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

1.7.3 Komponentní odpisy

Lze využít i metodu **komponentního odpisování** majetku, která je upravena v § 56a prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. Podle odst. 1 může účetní jednotka odpisovat stavby, byty a nebytové prostory, hmotné movité věci a jejich soubory metodou komponentního odpisování majetku s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. ÚJ vymezí druh majetku, průběh používání a způsob určení komponenty a doloží vše průkazným účetním záznamem. Odstavec 2 vymezuje, co je to komponenta. Je to určená část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je doba použitelnosti výrazně odlišná od doby použitelnosti majetku a výše ocenění významná k výši ocenění majetku. Komponenta se odpisuje samostatně.

1.8 Vyřazení dlouhodobého majetku

„Dlouhodobý majetek se vyřazuje z důvodu prodeje, likvidace, bezúplatného převodu (darování), v důsledku manka nebo škody a přeražení z podnikatelské činnosti do osobního užívání podnikatele.“ (Skálová, Suková & kolektiv, 2023: 50)

Při vyřazování DM je potřeba zkontrolovat, zda je majetek již plně odepsán (pokud se odpisuje), či nikoliv. Jestliže není zcela odepsán, vypočte se zůstatková cena, jako rozdíl mezi pořizovací cenou a oprávkami. Oprávky jsou postupně nasčítávané odpisy v průběhu let. ZC se zaúčtuje se příslušný účet na MD, podle způsobu vyřazení – při prodeji na účet 541, při likvidaci na účet 551, při darování na účet 543, v důsledku manka nebo škody na účet 549 a při přeražení do osobního užívání na účet 491. Na stranu D se použije účet oprávek.

Má dáti 541 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 551 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 543 Poskytnuté dary v provozní oblasti
 549 Manka a škody v provozní činnosti
 491 Účet individuálního podnikatele

Dal 07_ Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
 08_ Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

Samotné vyřazení majetku se zaúčtuje následovně:

Má dáti 07_ Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
 08_ Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
Dal 01_ Dlouhodobý nehmotný majetek
 02_ Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

2 Charakteristika dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Dlouhodobý majetek je dle daňového hlediska upraven v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

2.1 Nehmotný majetek

Nehmotný majetek byl dříve upraven v § 32a zákona č. 586/1992 Sb. V tomto paragrafu byly regulovány odpisy nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek, pokud

1. byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodí korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování,
2. jeho vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
3. 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.

Zákonem č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, s účinností od 1. 1. 2021, se tento paragraf ruší.

„Pro dlouhodobý nehmotný majetek pořízený od 1. 1. 2020 do 31.12.2020 měl poplatník možnost volby, zda využije novelu zákona o daních z příjmů účinnou od 1. 1. 2021, která ze zákona odstraňuje veškerá ustanovení týkající se kategorie nehmotného majetku. Na majetek pořízený od začátku roku 2021 je již povinnost novelu uplatnit.

V důsledku této novely je sjednocen daňový a účetní pohled na výdaje související s pořízením dlouhodobého nehmotného majetku, tedy i účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku jsou považovány za daňově účinné.“ (Skálová, Suková & kolektiv, 2023: 49)

2.2 Hmotný majetek

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

1. **samostatné hmotné movité věci**, eventuelně soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena, která je upravena v § 29 téhož zákona, je vyšší jak 80 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
2. **budovy, domy a jednotky**,

3. **stavby**, s výjimkou,
 - provozních důlních děl,
 - 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,
 - oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
4. **pěstitelské celky trvalých porostů** s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v odst. 9,
5. **dospělá zvířata** a jejich skupiny, jejichž VC je vyšší jak 80 000 Kč,
6. **jiný majetek**, např. technické rekultivace, který je dále vymezen v odst. 3.

Samostatné hmotné movité věci jsou také výrobní zařízení – zařízení a předměty sloužící k provozování služeb a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou tvoří jeden funkční celek.

2.3 Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením jsou podle § 33 ZDP výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 80 000 Kč. Existují i výjimky, kdy se za technické zhodnocení považují výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj podle § 24 odst. 2 písm. zb). Dle § 33 odst. 4 ZDP technickým zhodnocením může být i vše výše zmíněné, pokud je hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořízování za podmínky, že se stane jeho nájemcem, a vlastník tohoto majetku nezahrnuje výdaje vynaložené budoucím nájemcem do VC.

„Zákon stanoví, že **rekonstrukcí** se rozumí takové zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. **Modernizací** se rozumí takový zásah do majetku, který má za následek rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.“ (Prudký & Lošťák, 2023: 85)

2.4 Odpisování hmotného majetku

Odpisováním se dle § 26 odst. 5 ZDP rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Zahájení odpisování lze po uvedení majetku do stavu

způsobilého obvyklému užívání – dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu § 30 odst. 1, poplatník zatřídí v prvním roce odpisovaný majetek do příslušných odpisových skupin, viz tabulka 3, které jsou sděleny v příloze č. 1 k již zmíněnému zákonu.

Tabulka 3 Odpisové skupiny a doba odpisování

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

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

V § 26 odst. 8 ZDP je upraveno, že uplatnění odpisů není pro poplatníka povinnost. Odpisy může i přerušit, při dalším odpisování je ale nezbytné pokračovat stejným způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo. V době přerušování nesmí poplatník uplatnit výdaje paušální částkou, pokud tak učiní, nelze v tomto období v prokázané výši odpisy uplatnit ani o tuto dobu odpisy prodloužit.

„Přerušování daňových odpisů se může hodit například v případě, kdy se v daném období vykáže ztráta. Zatímco daňovou ztrátu můžete uplatnit v 5 následujících obdobích, resp. ve 2 předešlých, a pak propadne, u přerušování daňových odpisů žádná taková lhůta není a vy o odpisy nepřijdete.“ (kolektiv autorů, 2022: 87)

2.4.1 Rovnoměrné odpisování

Rovnoměrný odpis se stanoví pomocí vstupní ceny (VC), kterou vynásobíme roční odpisovou sazbou pro příslušný rok a vydělíme stem. Výpočet je upraven v § 31 odst. 7 ZDP.

Vzorec (1) vypadá takto:

$$VC \times \text{roční odpisová sazba} \div 100 \quad (1)$$

§ 31 odst. 1 ZDP vymezuje maximální roční odpisové sazby, které jsou přiřazeny k jednotlivým ročním odpisovým skupinám. V tabulce 4 jsou odpisové sazby pro odpisování bez zvýšení odpisu.

Tabulka 4 Sazby pro rovnoměrné odpisování

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba pro další roky odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,30
2	11,00	22,25	20,00
3	5,50	10,50	10,00
4	2,15	5,15	5,00
5	1,40	3,40	3,40
6	1,02	2,02	2,00

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

Roční odpisovou sazbu uvedenou v tabulce 5 může použít poplatník se zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví.

Tabulka 5 Sazby pro rovnoměrné odpisování – Zvýšení o 20 %

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba pro další roky odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	40,00	30,00	33,30
2	31,00	17,25	20,00
3	24,40	8,40	10,00

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

Tabulka 6 ukazuje roční odpisové sazby pro poplatníky, kteří jsou prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC do podtřídy 125113.

Tabulka 6 Sazby pro rovnoměrné odpisování – Zvýšení o 15 %

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba pro další roky odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	35,00	32,50	33,30
2	26,00	18,50	20,00
3	19,00	9,00	10,00

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

V tabulce 7 jsou sazby pro poplatníky, kteří odpisují hmotný majetek zařazený ve skupinách 1–3 jako první.

Tabulka 7 Sazby pro rovnoměrné odpisování – Zvýšení o 10 %

Odpisová skupina	Sazba v prvním roce odpisování	Sazba pro další roky odpisování	Sazba pro zvýšenou vstupní cenu
1	30,00	35,00	33,30
2	21,00	19,75	20,00
3	15,40	9,40	10,00

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

2.4.2 Zrychlené odpisování

Zrychlený odpis vypočítáme v prvním roce odpisování jako podíl vstupní ceny (VC) a koeficientu pro první rok odpisování (K_1), se dá znázornit pomocí vzorce (2) takto:

$$VC \div K_1 \quad (2)$$

V dalších letech, se využije vzorec (3), u kterého vezmeme dvakrát zůstatkovou cenu (ZC) a vydělíme ji koeficientem pro další roky odpisování, od kterého odečteme dosavadní počet let odpisování (n).

$$(2 \times ZC) \div (K_1 - n) \quad (3)$$

Jednotlivé výpočty jsou upraveny v § 32 odst. 2 ZDP. Tento paragraf dále upravuje i možnost zvýšení odpisu. O 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví, o 15 % VC zařízení pro čištění a úpravu vod využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC a o 10 % VC hmotného majetku zařazeného do odpisových skupin 1 až 3 s výjimkou uvedenou v ZDP.

U zrychleného odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpis určí v roce zvýšení zůstatkové ceny, podle § 32 odst. 3, jako podíl dvojnásobku zvýšené ZC majetku a přiřazeného koeficientu pro zvýšenou ZC a v dalších letech jako podíl dvojnásobku ZC majetku a rozdílu mezi koeficientem a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené ZC.

V tabulce 8 jsou uvedeny jednotlivé koeficienty podle odpisových skupin.

Tabulka 8 Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	Koeficient v prvním roce odpisování	Koeficient pro další roky odpisování	Koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: vlastní zpracování podle ZDP

2.4.3 Mimořádné odpisy

Před rokem 2024 mohl poplatník, podle ZDP, „hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2023, který je jeho prvním odpisovatelem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců.“(Marková, 2023: 48) Majetek zařazený do 2. odpisové skupiny během 24 měsíců. Od roku 2024 nastala změna a podle § 30a ZDP může poplatník použít mimořádné odpisy pouze při pořízení **bezemisního vozidla** od 1. ledna 2024 do 31. prosince 2028 a bez přerušení odepsat do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, pokud je jeho prvním odpisovatelem. Během prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny a za dalších 12 bezprostředně po sobě jdoucích měsíců uplatní rovnoměrně 40 % vstupní ceny.

Odstavce 2 a 3 zmíněného paragrafu upravují, že odpisování začíná následující měsíc po měsíci, ve kterém byly splněny podmínky pro odpisování – majetek byl zařazen do užívání a uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání. Technické zhodnocení nezvyšuje vstupní cenu majetku.

Mimořádné odpisy nelze přerušit.

2.4.4 Odpis v poloviční výši

Poplatník může uplatnit odpis pouze v **poloviční výši** u hmotného majetku, který je vypsán v § 26 odst. 7 ZDP:

1. evidovaného u poplatníka, na začátku zdaňovacího období, dojde-li v průběhu tohoto zdaňovacího období,
 - k vyřazení majetku před koncem ZO,

- k převedení majetku na jiné PO nebo FO,
 - k ukončení činnosti, nájmu, přeměně, zrušení bez likvidace, zrušení s likvidací, účinkům rozhodnutí o úpadku nebo k přechodu oprávnění nakládat o úpadku nebo k přechodu oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do majetkové podstaty z insolvenčního správce na daňový subjekt,
 - k ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem,
2. nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci ZO, u kterého poplatník pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem,
 3. evidovaného po celé zdaňovací období u poplatníka, u kterého v průběhu ZO nastaly účinky rozhodnutí o úpadku nebo k přechodu oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do majetkové podstaty,
 4. evidovaného u poplatníka uvedeného v § 17 ZDP – právnická osoba, organizační složka státu, podílový fond, podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, fond penzijní společnosti, svěřenecký fond, jednotka, která je podle právního řádu státu poplatníkem a fond ve správě Garančního systému finančního trhu; za zdaňovací období, je-li kratší než dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

2.4.5 Odpisy vozidla kategorie M₁

Paragraf 30e ZDP upravuje odpisy vozidla kategorie M₁. Do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu, tedy do daňově účinných nákladů, se zahrnuje pouze poměrná část odpisu, která se stanoví jako poměr částky omezení výdajů, což jsou 2 000 000 Kč, a vstupní ceny vozidla.

Jestliže je na vozidle kategorie M₁ provedeno technické zhodnocení nebo je snížena či zvýšena vstupní cena z jiného důvodu než TZH, částka omezení výdajů je rovna rozdílu mezi částkou omezení výdajů a úhrnem části odpisů, které byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Příklad – Účetní jednotka pořídila vozidlo kategorie M₁ za 2 500 000 Kč, zvolila rovnoměrné odpisy, zařídila ho do 2 odpisové skupiny. Vyčíslení odpisů a poměrné části odpisů je v tabulce 9.

Poměr krácení $2\,000\,000 \div 2\,500\,000 = 0,8$

Tabulka 9 Příklad – Odpisy vozidla kategorie M₁

Rok	Odpis	Poměrná část odpisu	Zůstatková cena
1.	275 000 Kč	220 000 Kč	2 225 000 Kč
2.	556 250 Kč	445 000 Kč	1 668 750 Kč
3.	556 250 Kč	445 000 Kč	1 112 500 Kč
4.	556 250 Kč	445 000 Kč	556 250 Kč
5.	556 250 Kč	445 000 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

2.5 Vyřazení hmotného majetku

Účetní jednotka se při vyřazení majetku před koncem odpisování musí vyrovnat se zůstatkovou cenou. Zůstatková cena je rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů. Pokud se majetek vyřazuje z důvodu **prodeje**, ZC podle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP je daňově uznatelný náklad, tzn. odečte se od příjmů (výnosů) pro zjištění základu daně.

Toto platí i při vyřazení z důvodu **likvidace**.

Při vyřazení z důvodu **bezúplatného převodu** nebo **darování** se postupuje podle § 25 odst. 1 písm. o) ZDP, tím pádem se ZC nepovažuje za daňově uznatelný náklad.

Zůstatková cena u vyřazení z důvodu **škody** je daňově uznatelná, dle § 24 odst. 2 písm. c), pouze do výše náhrad s výjimkou škody podle písm. l), tedy vzniklé v důsledku živelní pohromy nebo škody způsobené neznámým pachatelem potvrzené policií, která je uznatelná v plné výši.

3 Vliv dlouhodobého majetku na základ daně

Dlouhodobý majetek má vliv na základ daně hlavně v podobě odpisů a zůstatkové ceny při vyřazení majetku.

Odpisy působí na základ daně různě. Když se od účetních odpisů odečtou daňové odpisy a výsledek je kladný, tedy účetní odpisy jsou vyšší než daňové, tak o tento výsledek základ daně zvyšujeme a v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob tento rozdíl patří na řádek č. 50. Naopak pokud daňové odpisy převyšují účetní odpisy, základ daně se o tuto částku snižuje a napíše se do přiznání DPPO na řádek č. 150.

Vyřazení majetku má také svůj vliv na základ daně, hlavně jeho zůstatková cena. V případě, že daňová ZC je vyšší než účetní, o tento rozdíl se základ daně snižuje a do daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob se napíše na řádek č. 160. Pokud účetní zůstatková cena převyšuje daňovou, základ daně se naopak zvýší a rozdíl patří na řádek č. 40.

3.1 Případová studie

Účetní jednotka, právnická osoba, si pořídila v lednu roku 2024 dlouhodobý majetek – konkrétně budovu ze dřeva a plastů, bezemisní vozidlo, vozidlo kategorie M₁ a také si pronajala jeřáb, na kterém provedla technické zhodnocení.

Účetní odpisy začínají v měsíci, ve kterém došlo k uvedení majetku do stavu způsobilého obvyklému užívání.

Účetní odpisy jsou časové s přesností na měsíce.

Daňové i účetní odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Účetní jednotka počítá u bezemisního vozidla s mimořádnými odpisy.

V roce vyřazení majetku se uplatňuje pouze poloviční daňový odpis a v měsíci vyřazení se neuplatňuje účetní odpis.

Budova ze dřeva a plastů s pořizovací cenou 3 890 000 Kč, zatříděna do čtvrté odpisové skupiny, podle přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb., se daňově odepisuje 20 let a účetně 25 let. Odpisová sazba u rovnoměrného odpisování je v prvním roce 2,15, v dalších letech 5,15 a pro zvýšenou vstupní cenu 5,0. Koeficient při zrychleném odpisování je v prvním roce 20, v dalších 21 a pro zvýšenou zůstatkovou cenu je 20.

Ve 4. roce odpisování účetní jednotka provede technické zhodnocení ve výši 100 000 Kč.

Budovu 15. ledna 2040 (v 17. roce odpisování) vyřadí z důvodu živelní pohromy.

Bezemisní vozidlo s PC 1 040 000 Kč, v druhé odpisové skupině se daňově odpisuje 5 let a účetně 7 let .

Bezemisní vozidlo 17. ledna 2027 (ve 4. roce odpisování) vyřadí z důvodu prodeje.

Vozidlo kategorie M₁ s PC 3 400 000 Kč, zařazeno do druhé odpisové skupiny s dobou daňového odpisování 5 let a účetního odpisování 6 let.

Technické zhodnocení na pronajatém jeřábu, s odpisovatelem je uzavřena písemná smlouva o odpisování TZH pronajatého majetku a vstupní cena u něho není o tyto výdaje zvýšena. Výše technického zhodnocení je 120 000 Kč. TZH je stejně jako jeřáb zařazeno do druhé odpisové skupiny, odpisuje se daňově i účetně po dobu 5 let.

Odpisová sazba při rovnoměrném odpisování je pro obě vozidla i TZH jeřábu v prvním roce 11, v dalších letech 22,25 a u zvýšené vstupní ceny 20. Koeficient pro zrychlené odpisování je v prvním roce 5, v následujících 6 a při zvýšené ZC 5.

3.1.1 Účetní a daňové odpisy

V následujících kapitolách 3.1.1.1 až 3.1.1.4 jsou vyčísleny účetní a daňové odpisy již zmíněného majetku, jak jejich výpočet, tak i jejich vliv na základ daně. Na konci každé kapitoly je doporučení, co je pro účetní jednotku výhodnější.

3.1.1.1 Budova ze dřeva a plastů

U budovy dojde ve 4. roce k technickému zhodnocení ve výši 100 000 Kč.

U účetních odpisů se zkrátí doba odpisování pouze na 17 let místo 25 let, kvůli vyřazení z důvodu živelní pohromy. To samé platí i u daňových odpisů, které se zkrátí z 20 let odpisování na 17 let.

Tabulka 10 Srovnání účetních a rovnoměrných odpisů – Budova ze dřeva a plastů

Rok	Účetní odpis	Rovnoměrný daňový odpis	Vliv na základ daně
1.	155 604 Kč	83 635 Kč	+71 969 Kč
2.	155 604 Kč	200 335 Kč	-44 731 Kč
3.	155 604 Kč	200 335 Kč	-44 731 Kč
4.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
5.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
6.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
7.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
8.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
9.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
10.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
11.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
12.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
13.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
14.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
15.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
16.	160 152 Kč	199 500 Kč	-39 348 Kč
17.	0 Kč	99 750 Kč	-99 750 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Při využití rovnoměrných odpisů, jak je vidět v tabulce 10, se nám základ daně zvýší pouze v prvním roce odpisování, a to o 71 969 Kč. V dalších letech se bude po poměrně malých částkách ZD snižovat, v průměru o 43 796 Kč ročně.

Tabulka 11 Srovnání účetních a zrychlených odpisů – Budova ze dřeva a plastů

Rok	Účetní odpis	Zrychlený daňový odpis	Vliv na základ daně
1.	155 604 Kč	194 500 Kč	-38 896 Kč
2.	155 604 Kč	369 550 Kč	-213 946 Kč
3.	155 604 Kč	350 100 Kč	-194 496 Kč
4.	160 152 Kč	307 585 Kč	-147 433 Kč
5.	160 152 Kč	291 397 Kč	-131 244 Kč
6.	160 152 Kč	275 208 Kč	-115 056 Kč
7.	160 152 Kč	259 019 Kč	-98 867 Kč
8.	160 152 Kč	242 831 Kč	-82 678 Kč
9.	160 152 Kč	226 642 Kč	-66 490 Kč
10.	160 152 Kč	210 453 Kč	-50 301 Kč
11.	160 152 Kč	194 264 Kč	-34 112 Kč
12.	160 152 Kč	178 076 Kč	-17 924 Kč
13.	160 152 Kč	161 887 Kč	-1 735 Kč
14.	160 152 Kč	145 698 Kč	+14 454 Kč
15.	160 152 Kč	129 509 Kč	+30 643 Kč
16.	160 152 Kč	113 321 Kč	+46 831 Kč
17.	0 Kč	48 566 Kč	-48 566 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

U zrychlených odpisů, které jsou zachyceny v tabulce 11, se nám bude základ daně zvyšovat pouze ve třech letech odpisování, a to konkrétně ve 14.–16. roce, průměrně o 30 643 Kč ročně. Ve zbylých letech se základ daně bude snižovat o částky v rozmezí 1 735 Kč až 213 946 Kč ročně.

Výpočet odpisů vypadá následovně:

Účetní odpisy

Měsíční odpis před TZH = $3\,890\,000 \div 25 \div 12 = 12\,967$ Kč

Účetní odpis v 1.–3. roce = $12 \times 12\,967 = 155\,604$ Kč

Měsíční odpis v roce TZH = $(3\,423\,188 + 100\,000) \div 264 = 13\,346$ Kč, kde číslo 264 představuje počet měsíců, které zbývají do konce odpisování.

Účetní odpis ve 4.–16. roce = $12 \times 13\,346 = 160\,152$ Kč

Účetní odpis v 17. roce není, protože se v měsíci vyřazení nepočítá měsíční odpis.

Rovnoměrné daňové odpisy

Odpis v 1. roce = $3\,890\,000 \times 2,15 \div 100 = 83\,635$ Kč

Odpis ve 2.-3. roce = $3\,890\,000 \times 5,15 \div 100 = 200\,335$ Kč

Odpis ve 4. (TZH) -16. roce = $(3\,890\,000 + 100\,000) \times 5 \div 100 = 199\,500$ Kč

Odpis v 17. roce = $[(3\,890\,000 + 100\,000) \times 5 \div 100] \times 0,5 = 99\,750$ Kč, zde se uplatní pouze poloviční odpis z důvodu vyřazení majetku.

Zrychlené daňové odpisy

Zrychlený odpis v 1. roce = $3\,890\,000 \div 20 = 194\,500$ Kč

Zrychlený odpis ve 2. roce = $(2 \times 3\,695\,500) \div (20 - 1) = 369\,550$ Kč

Zrychlený odpis ve 3. roce = $(2 \times 3\,325\,950) \div (21 - 2) = 350\,100$ Kč

Zrychlený odpis ve 4. roce (TZH) = $(2 \times (2\,975\,850 + 100\,000)) \div (20) = 307\,585$ Kč

Zrychlený odpis v 5. roce = $(2 \times 2\,768\,265) \div (20 - 1) = 291\,396$ Kč

Zrychlený odpis v 6. roce = $(2 \times 2\,476\,869) \div (20 - 2) = 275\,208$ Kč

Zrychlený odpis v 7. roce = $(2 \times 2\,201\,661) \div (20 - 3) = 259\,019$ Kč

Zrychlený odpis v 8. roce = $(2 \times 1\,942\,642) \div (20 - 4) = 242\,830$ Kč

Zrychlený odpis v 9. roce = $(2 \times 1\,699\,812) \div (20 - 5) = 226\,642$ Kč

Zrychlený odpis v 10. roce = $(2 \times 1\,473\,170) \div (20 - 6) = 210\,453$ Kč

Zrychlený odpis v 11. roce = $(2 \times 1\,262\,717) \div (20 - 7) = 194\,264$ Kč

Zrychlený odpis ve 12. roce = $(2 \times 1\,068\,453) \div (20 - 8) = 178\,076$ Kč

Zrychlený odpis ve 13. roce = $(2 \times 890\,378) \div (20 - 9) = 161\,887$ Kč

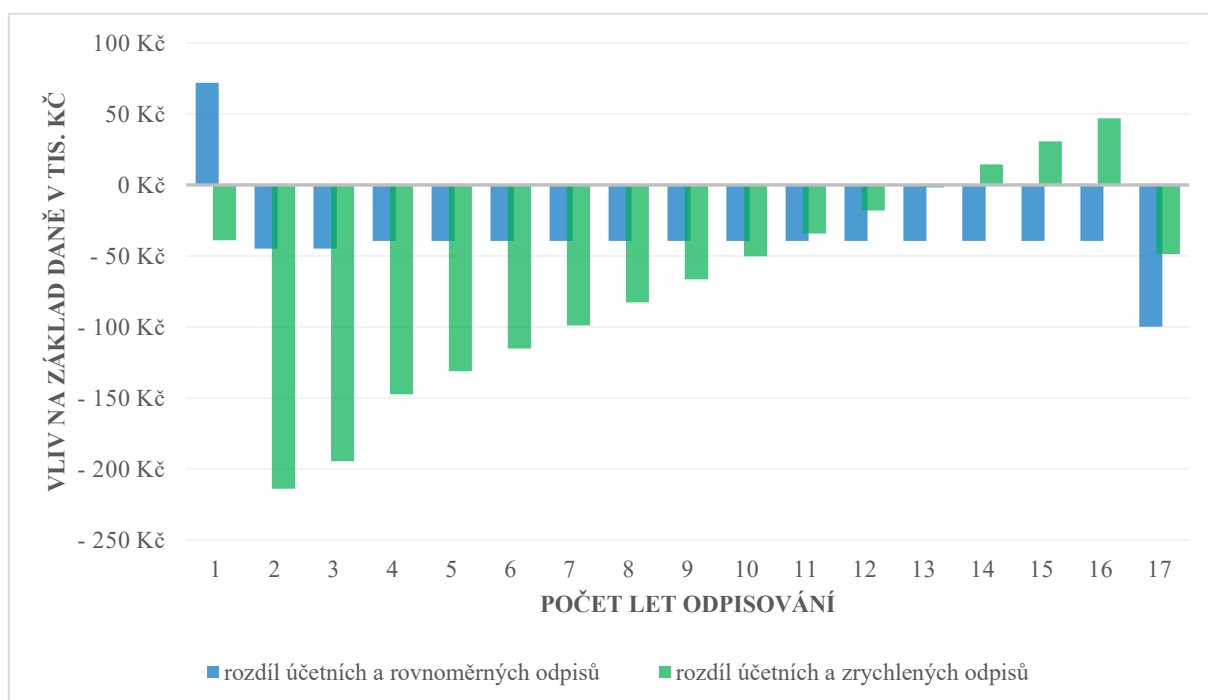
Zrychlený odpis ve 14. roce = $(2 \times 728\,491) \div (20 - 10) = 145\,698$ Kč

Zrychlený odpis v 15. roce = $(2 \times 582\,793) \div (20 - 11) = 129\,509$ Kč

Zrychlený odpis v 16. roce = $(2 \times 453\,283) \div (20 - 12) = 113\,321$ Kč

Zrychlený odpis v 17. roce (V) = $[(2 \times 339\,962) \div (20 - 13)] \times 0,5 = 48\,566$ Kč, zde se uplatní pouze poloviční odpis z důvodu vyřazení majetku.

Na obrázku 1 je graficky znázorněno, jaký vliv mají odpisy na základ daně, pokud se rozhodneme použít rovnoměrné, nebo zrychlené odpisy.



Obrázek 1 Srovnání vlivu použití rovnoměrných nebo zrychlených odpisů na základ daně – Budova ze dřeva a plastů

Zdroj: vlastní zpracování

Doporučení

V případě využití zrychlených odpisů se nám sice bude základ daně snižovat o poměrně vysoké částky, kromě tří let, kdy se základ daně zvýší, ale při zvolení **rovnoměrných** odpisů se nám základ daně, až na první rok, bude vždy díky odpisům snižovat v podobných částkách každý rok.

3.1.1.2 Bezemisní vozidlo

U bezemisního vozidla dojde ve 4. roce odpisování k jeho vyřazení z důvodu prodeje, takže se účetní odpisování zkrátí ze 7 let na 4 roky a daňové se zkrátí pouze o rok také na 4 roky.

Tabulka 12 Srovnání účetních a rovnoměrných odpisů – Bezemisní vozidlo

Rok	Účetní odpis	Rovnoměrný daňový odpis	Vliv na základ daně
1.	148 572 Kč	114 400 Kč	+34 172 Kč
2.	148 572 Kč	231 400 Kč	-82 828 Kč
3.	148 572 Kč	231 400 Kč	-82 828 Kč
4.	0 Kč	115 700 Kč	-115 700 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Díky použití rovnoměrných odpisů, tabulka 12, se základ daně zvýší pouze v prvním roce, o 34 172 Kč. Ve dalších letech se základ daně pouze sníží a to ve 2. a 3. roce o 83 828 Kč a poslední rok o 115 700 Kč.

Tabulka 13 Srovnání účetních a zrychlených odpisů – Bezemisní vozidlo

Rok	Účetní odpis	Zrychlený daňový odpis	Vliv na základ daně
1.	148 572 Kč	208 000 Kč	-59 428 Kč
2.	148 572 Kč	332 800 Kč	-184 228 Kč
3.	148 572 Kč	249 600 Kč	-101 028 Kč
4.	0 Kč	83 200 Kč	-166 400 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Základ daně se bude při použití zrychlených odpisů, tabulka 13, pouze snižovat, a to průměrně o 71 533 Kč ročně.

Tabulka 14 Srovnání účetních a mimořádných odpisů – Bezemisní vozidlo

Rok	Účetní odpis	Mimořádný odpis	Vliv na základ daně
1.	148 572 Kč	624 000 Kč	-475 428 Kč
2.	148 572 Kč	416 000 Kč	-267 428 Kč
3.	148 572 Kč	0 Kč	+148 572 Kč
4.	0 Kč	0 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Mimořádný odpis má výhodu v tom, že v poměrně krátkém času dostaneme vstupní cenu do nákladů a tím se sníží základ daně. V tomto případě základ daně sníží během dvou let o 742 856 Kč, viz tabulka 14. Ve třetím roce se již daňově neodpisuje, tudíž se základ daně

zvýší o 148 572 Kč. Ve čtvrtém roce se kvůli vyřazení majetku již ani účetně neodepisuje, takže vliv na ZD je nulový.

Výpočet odpisů bezemisního vozidla vypadá následovně:

Účetní odpisy

$$\text{Měsíční odpis} = 1\,040\,000 \div 7 \div 12 = 12\,381 \text{ Kč}$$

$$\text{Účetní odpis v 1.–3. roce} = 12 \times 12\,381 = 148\,572 \text{ Kč}$$

Účetní odpis v 4. roce není, protože se v měsíci vyřazení nepočítá měsíční odpis.

Rovnoměrné daňové odpisy

$$\text{Rovnoměrný odpis v 1. roce} = 1\,040\,000 \times 11 \div 100 = 114\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{Rovnoměrný odpis ve 2.–3. roce} = 1\,040\,000 \times 22,25 \div 100 = 231\,400 \text{ Kč}$$

Rovnoměrný odpis ve 4. roce = $[1\,040\,000 \times 22,25 \div 100] \times 0,5 = 115\,700 \text{ Kč}$, zde se uplatní pouze poloviční odpis z důvodu vyřazení majetku.

Zrychlené daňové odpisy

$$\text{Zrychlený odpis v 1. roce} = 1\,040\,000 \div 5 = 208\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Zrychlený odpis ve 2. roce} = (2 \times 832\,000) \div (6 - 1) = 332\,800 \text{ Kč}$$

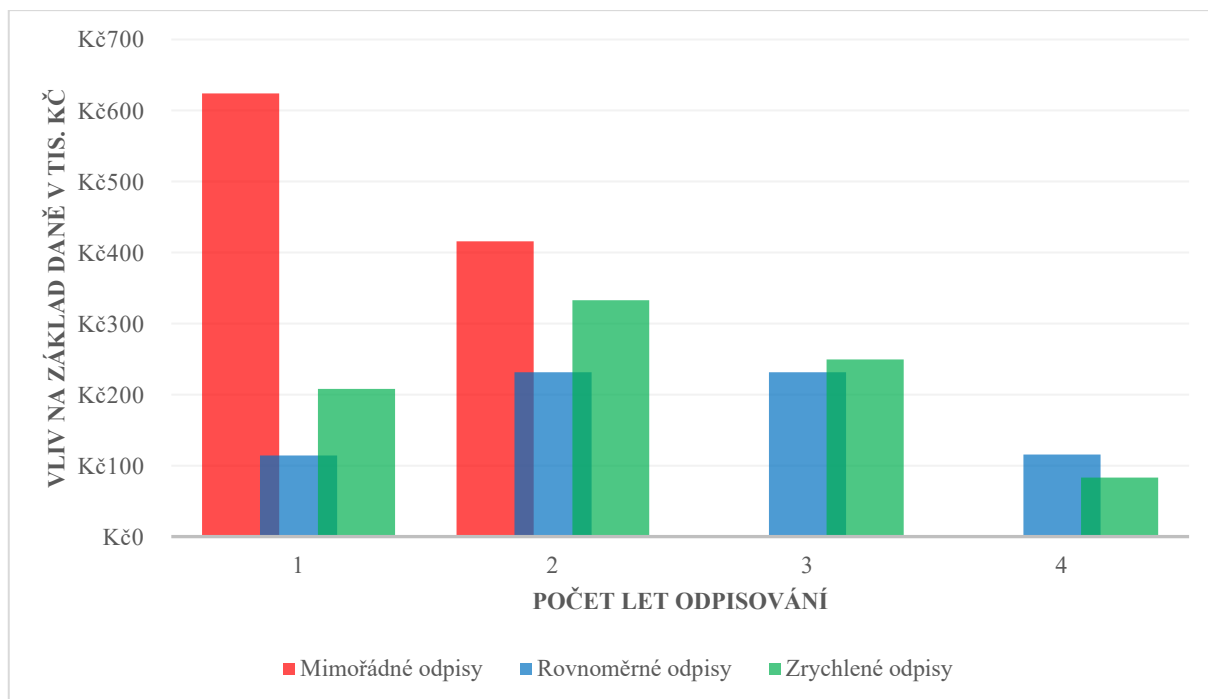
$$\text{Zrychlený odpis ve 3. roce} = (2 \times 499\,200) \div (6 - 2) = 249\,600 \text{ Kč}$$

Zrychlený odpis ve 4. roce = $[(2 \times 249\,600) \div (6 - 3)] \times 0,5 = 84\,200 \text{ Kč}$, zde se uplatní pouze poloviční odpis z důvodu vyřazení majetku.

Mimořádné odpisy

$$\text{Mimořádný odpis v 1. roce} = 1\,040\,000 \times 0,6 = 624\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Mimořádný odpis ve 2. roce} = 1\,040\,000 \times 0,4 = 416\,000 \text{ Kč}$$



Obrázek 2 Rozdíl mimořádných, rovnoměrných a zrychlených odpisů – Bezemisní vozidlo

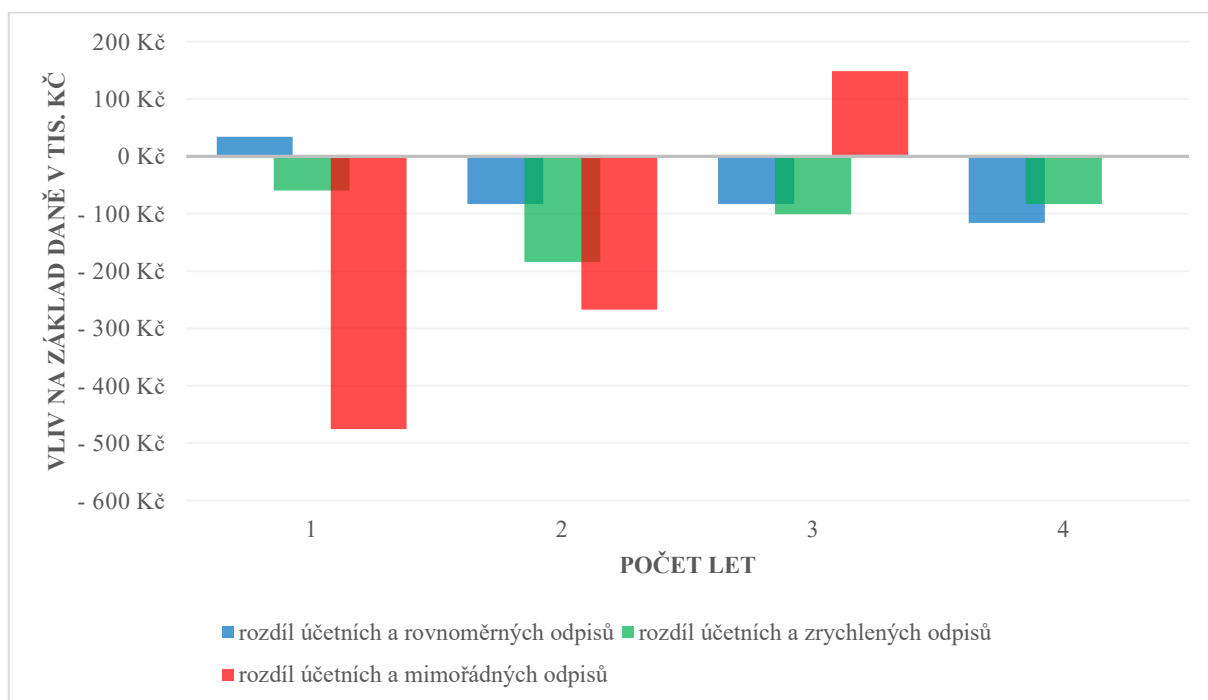
Zdroj: Vlastní zpracování

Na obrázku 2 je vidět, jak rozdílné jsou jednotlivé druhy odpisů v průběhu let. Mimořádné odpisy trvají pouze 2 roky, proto jsou odpisy tak vysoké oproti rovnoměrným a zrychleným odpisům, v prvním roce se odepíše 60 % vstupní ceny – 624 000 Kč a v následujících 12 měsících se odepíše zbytek, tedy 40 %, což je v tomto případě 416 000 Kč.

Rovnoměrné odpisy jsou v prvním roce nižší, konkrétně 114 400 Kč a poté jsou každý rok ve stejné výši 231 400 Kč. Kromě 4. roku, kde je odpis pouze poloviční, z důvodu vyřazení.

Zrychlené odpisy jsou každý rok jiné, v prvním roce jsou ve výši 208 000 Kč, což je skoro 2× tolik než v případě rovnoměrných. Ve druhém roce se odpis zvýší o 124 800 Kč a v dalším roce se naopak sníží, a to o 83 200 Kč. V posledním roce je odpis opět pouze poloviční (83 200 Kč) z důvodu vyřazení majetku.

O jakou částku odpisy snižují či zvyšují základ daně je graficky zobrazeno na obrázku 3.



Obrázek 3 Srovnání vlivu použití rovnoměrných nebo zrychlených odpisů na základ daně – Bezemisní vozidlo
Zdroj: vlastní zpracování

Doporučení

V případě **zrychlených** odpisů, by účetní jednotka mohla základ daně pouze snižovat.

Pokud by využila mimořádné odpisy, dostala by vstupní cenu do nákladů rychleji a mohla snížit základ daně v jednom roce o skoro půl milionu korun.

3.1.1.3 Vozidlo kategorie M₁

Vozidlo kategorie M₁ nebude v průběhu odpisování vyřazeno, takže se odepíše podle plánu – účetně za 6 let a daňově za 5 let.

Tabulka 15 Srovnání účetních a rovnoměrných odpisů – Vozidlo kategorie M₁

Rok	Účetní odpis	Rovnoměrný daňový odpis	Poměrná část odpisu	Vliv na základ daně
1.	566 676 Kč	374 000 Kč	220 000 Kč	+500 676 Kč
2.	566 676 Kč	756 500 Kč	445 000 Kč	+433 176 Kč
3.	566 676 Kč	756 500 Kč	445 000 Kč	+433 176 Kč
4.	566 676 Kč	756 500 Kč	445 000 Kč	+433 176 Kč
5.	566 676 Kč	756 500 Kč	445 000 Kč	+433 176 Kč
6.	566 620 Kč	0 Kč	0 Kč	+566 620 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Kvůli novelizaci ZDP se do daňově účinných nákladů dostane pouze poměrná část odpisů, viz tabulka 15, a díky tomu se základ daně bude vždycky zvyšovat, v průměru o 466 667 Kč za rok po dobu 6 let.

Tabulka 16 Srovnání účetních a zrychlených odpisů – Vozidlo kategorie M₁

Rok	Účetní odpis	Zrychlený daňový odpis	Poměrná část odpisu	Vliv na základ daně
1.	566 676 Kč	680 000 Kč	400 000 Kč	+446 676 Kč
2.	566 676 Kč	1 088 000 Kč	640 000 Kč	+374 676 Kč
3.	566 676 Kč	816 000 Kč	480 000 Kč	+422 676 Kč
4.	566 676 Kč	544 000 Kč	320 000 Kč	+470 676 Kč
5.	566 676 Kč	272 000 Kč	160 000 Kč	+518 676 Kč
6.	566 620 Kč	0 Kč	0 Kč	+566 620 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

U zrychlených odpisů, tabulka 16, tomu bude také tak a každý rok se základ daně zvýší od částky 374 676 Kč až do 566 620 Kč ročně.

Výpočet odpisů vypadá následovně:

Účetní odpisy

$$\text{Měsíční odpis} = 3\,400\,000 \div 6 \div 12 = 47\,223 \text{ Kč}$$

$$\text{Účetní odpis v 1.–5. roce} = 12 \times 47\,223 = 566\,676 \text{ Kč}$$

$$\text{Účetní odpis v 6. roce} = 3\,400\,000 - 2\,833\,380 = 566\,620 \text{ Kč}$$

Rovnoměrné daňové odpisy

$$\text{Rovnoměrný odpis v 1. roce} = 3\,400\,000 \times 11 \div 100 = 374\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Poměrný odpis v 1. roce} = 374\,000 \times (2\,000\,000 \div 3\,400\,000) = 220\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Rovnoměrný odpis ve 2.–5. roce} = 3\,400\,000 \times 22,25 \div 100 = 756\,500 \text{ Kč}$$

$$\text{Poměrný odpis ve 2.–5. roce} = 756\,500 \times (2\,000\,000 \div 3\,400\,000) = 445\,000 \text{ Kč}$$

Zrychlené daňové odpisy

$$\text{Zrychlený odpis v 1. roce} = 3\,400\,000 \div 5 = 680\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Poměrná část odpisu v 1. roce} = 680\,000 \times (2\,000\,000 \div 3\,400\,000) = 400\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Zrychlený odpis ve 2. roce} = (2 \times 2\,720\,000) \div (6 - 1) = 1\,088\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Poměrná část odpisu ve 2. roce} = 1\,088\,000 \times (2\,000\,000 \div 3\,400\,000) = 640\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Zrychlený odpis ve 3. roce} = (2 \times 1\,632\,000) \div (6 - 2) = 816\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Poměrná část odpisu ve 3. roce} = 816\,000 \times (2\,000\,000 \div 3\,400\,000) = 480\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Zrychlený odpis ve 4. roce} = (2 \times 816\,000) \div (6 - 3) = 544\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Poměrná část odpisu ve 4. roce} = 544\,000 \times (2\,000\,000 \div 3\,400\,000) = 320\,000 \text{ Kč}$$

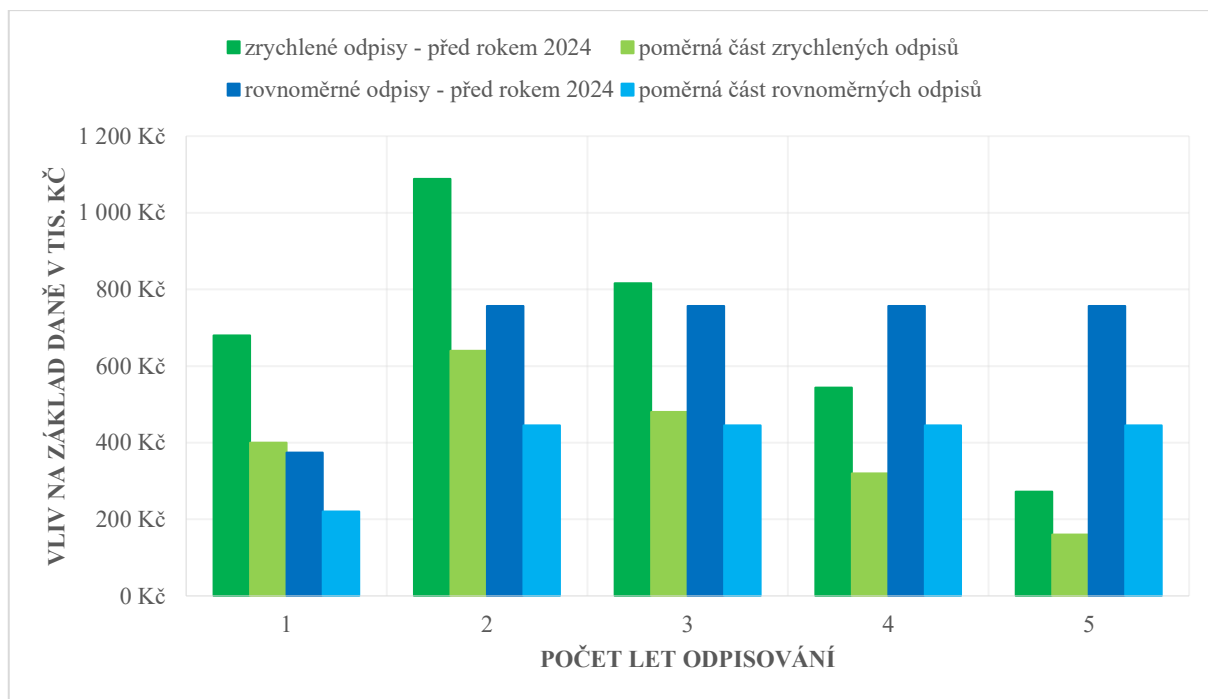
$$\text{Zrychlený odpis v 5. roce} = (2 \times 272\,000) \div (6 - 4) = 272\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Poměrná část odpisu v 5. roce} = 272\,000 \times (2\,000\,000 \div 3\,400\,000) = 160\,000 \text{ Kč}$$

Výpočet rozdílu:

Účetní odpis – poměrná část odpisu + (daňový odpis – poměrná část odpisu), kvůli tomu, že část daňového odpisu je daňově neuznatelná

Konkrétně v případě rovnoměrných odpisů v prvním roce, bude vypadat výpočet rozdílu následovně: $566\,676 - 220\,000 + (374\,000 - 220\,000) = 500\,676 \text{ Kč}$.



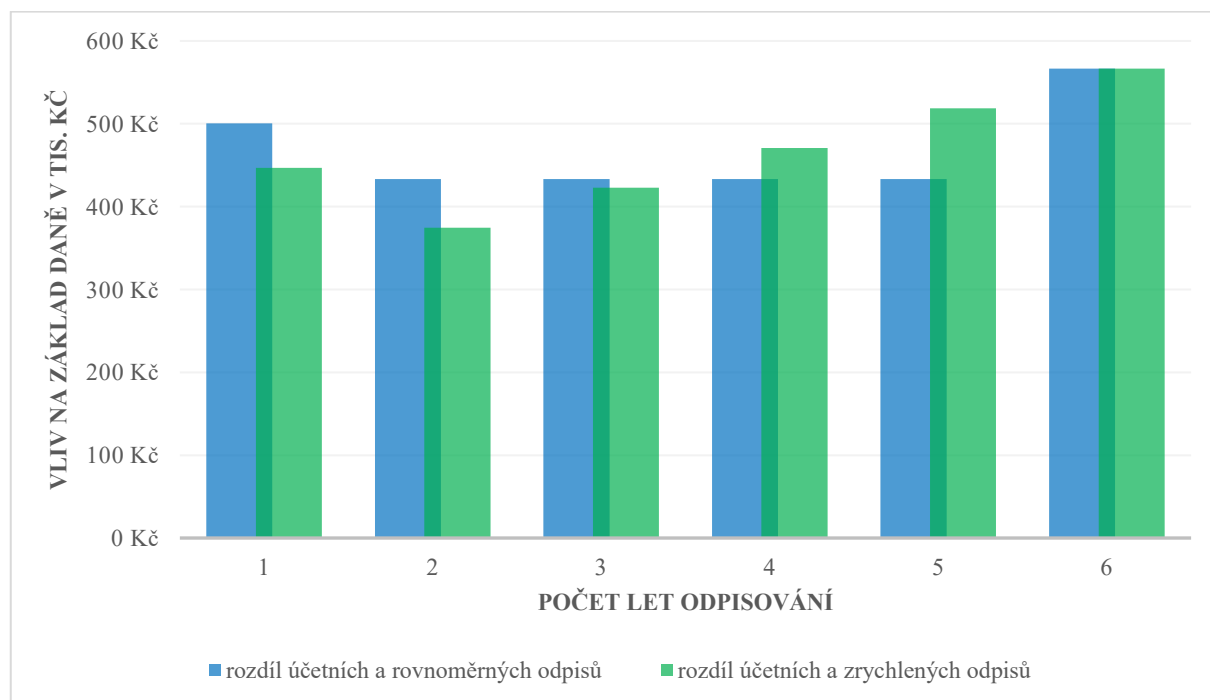
Obrázek 4 Srovnání daňových odpisů při pořízení před rokem 2024 (do 31.12.2023) a v průběhu roku 2024 – Vozidlo kategorie M₁

Zdroj: vlastní zpracování

Na obrázku 4 je znázorněno, jak jsou poměrné části odpisů vozidla kategorie M₁, které platí od roku 2024, nižší než odpisy, které platily předtím. V případě, že vozidlo stojí 3 400 000 Kč, se daňový odpis násobí číslem 0,588235294, které se získá jako poměr mezi 2 000 000 a VC vozidla. V případě zrychlených odpisů se odpisy od druhého roku odpisování každoročně snižují o 272 000 Kč a poměrné odpisy o 160 000 Kč.

Rovnoměrné odpisy jsou pouze v prvním roce odlišné, konkrétně v částce 374 000 Kč a poté jsou každoročně ve výši 756 600 Kč. V případě poměrné části odpisů to funguje na stejný princip, v prvním roce jsou ve výši 220 000 Kč a v dalších letech 445 000 Kč. Jsou tedy sníženy v prvním roce o 154 000 Kč a o 311 600 Kč každým dalším rokem.

Odpisy v tomto případě, u vozidla kategorie M₁, budou tedy vždy základ daně zvyšovat, o kolik Kč je graficky znázorněno na obrázku 5.



Obrázek 5 Srovnání vlivu použití rovnoměrných nebo zrychlených odpisů na základ daně – Vozidlo kategorie M₁
Zdroj: vlastní zpracování

Doporučení

U vozidla kategorie M₁, pokud je jeho vstupní cena vyšší než 2 000 000 Kč, bude ve většině případů docházet ke zvýšení základu daně a tady v tomto případě tomu není jinak.

Při využití **rovnoměrných** odpisů není alespoň zvýšení tak odlišné každým rokem, jako u zrychlených odpisů.

3.1.1.4 Jiný majetek – technické zhodnocení pronajatého jeřábu

Účetní jednotka si pronajmula jeřáb, na kterém provedla technické zhodnocení ve výši 120 000 Kč.

Tabulka 17 Srovnání účetních a rovnoměrných odpisů – Jiný majetek

Rok	Účetní odpis	Rovnoměrný daňový odpis	Vliv na základ daně
1.	24 000 Kč	13 200 Kč	+10 800 Kč
2.	24 000 Kč	26 700 Kč	-2 700 Kč
3.	24 000 Kč	26 700 Kč	-2 700 Kč
4.	24 000 Kč	26 700 Kč	-2 700 Kč
5.	24 000 Kč	26 700 Kč	-2 700 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisy, tabulka 17, u technického zhodnocení pronajatého jeřábu základ daně v prvním roce zvýší o 10 800 Kč. V následujících 4 letech naopak ZD sníží ročně o 2 700 Kč.

Tabulka 18 Srovnání účetních a zrychlených odpisů – Jiný majetek

Rok	Účetní odpis	Zrychlený daňový odpis	Vliv na základ daně
1.	24 000 Kč	24 000 Kč	0 Kč
2.	24 000 Kč	38 400 Kč	-14 400 Kč
3.	24 000 Kč	28 800 Kč	-4 800 Kč
4.	24 000 Kč	19 200 Kč	+4 800 Kč
5.	24 000 Kč	9 600 Kč	+14 400 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V prvním roce zrychlené odpisy, viz tabulka 18, nijak základ daně neovlivní. Ve druhém a třetím roce se základ daně sníží celkově o 19 200 Kč. V posledních dvou letech se naopak o stejnou částku zvýší – ve 4. roce o 4 800 Kč a v 5. roce o 14 400 Kč.

Výpočet odpisů vypadá následovně:

Účetní odpisy

$$\text{Měsíční odpis} = 120\,000 \div 5 \div 12 = 2\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Účetní odpis v 1.-5. roce} = 12 \times 2\,000 = 24\,000 \text{ Kč}$$

Rovnoměrné daňové odpisy

Rovnoměrný odpis v 1. roce = $120\,000 \times 11 \div 100 = 13\,200$ Kč

Rovnoměrný odpis ve 2.-5. roce = $120\,000 \times 22,25 \div 100 = 26\,700$ Kč

Zrychlené daňové odpisy

Zrychlený odpis v 1. roce = $120\,000 \div 5 = 24\,000$ Kč

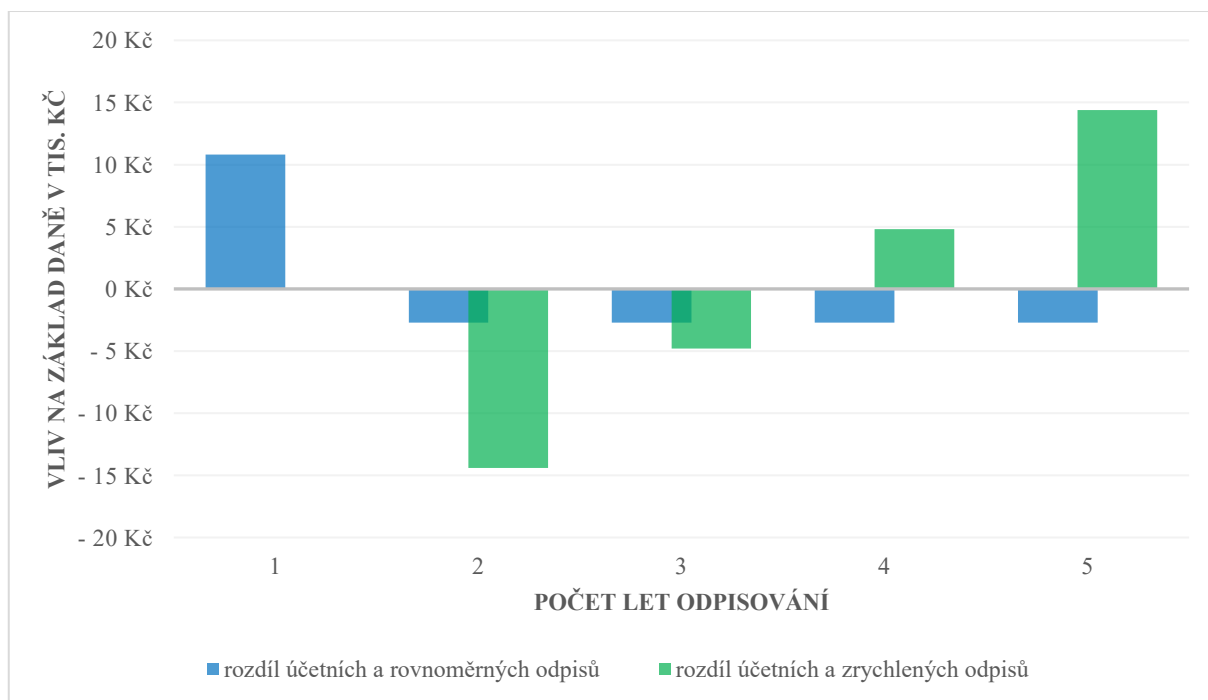
Zrychlený odpis ve 2. roce = $(2 \times 96\,000) \div (6 - 1) = 38\,400$ Kč

Zrychlený odpis ve 3. roce = $(2 \times 57\,600) \div (6 - 2) = 28\,800$ Kč

Zrychlený odpis ve 4. roce = $(2 \times 28\,800) \div (6 - 3) = 19\,200$ Kč

Zrychlený odpis v 5. roce = $(2 \times 9\,600) \div (6 - 4) = 9\,600$ Kč

Grafické znázornění vlivu odlišného stanovení odpisů u technického zhodnocení na základ daně je na obrázku 6.



Obrázek 6 Srovnání vlivu použití rovnoměrných nebo zrychlených odpisů na základ daně – Jiný majetek
Zdroj: vlastní zpracování

Doporučení

Lepší variantou jsou **rovnoměrné** odpisy, které sice v prvním roce základ daně zvýší, ale v dalších letech ho snižují po stejných částkách.

3.1.2 Vyřazení majetku

Účetní jednotka v průběhu odpisování vyřadila budovu z důvodu škody a bezemisní vozidlo z důvodu prodeje.

3.1.2.1 Vyřazení budovy z důvodu škody

Daňová zůstatková cena je v případě živelní pohromy uznatelná v plné výši, takže pokud účetní jednotka využije rovnoměrné odpisy, základ daně se v roce vyřazení zvýší o 628 767 Kč, viz tabulka 19.

Tabulka 19 Srovnání účetní a daňové zůstatkové ceny u rovnoměrných odpisů – Budova ze dřeva a plastů

Rok	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	Vliv na základ daně
17.	1 441 212 Kč	812 445 Kč	+628 767 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Ke zvýšení ZD dojde i v případě zrychlených odpisů, kde ale bude zvýšení značně vyšší – konkrétně o 1 149 818 Kč, tabulka 20.

Tabulka 20 Srovnání účetní a daňové zůstatkové ceny u zrychlených odpisů – Budova ze dřeva a plastů

Rok	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	Vliv na základ daně
17.	1 441 212 Kč	291 394 Kč	+1 149 818 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

3.1.2.2 Vyřazení bezemisního vozidla z důvodu prodeje

V případě vyřazení z důvodu prodeje je daňová zůstatková cena uznatelná v plné výši.

Při použití rovnoměrných odpisů je účetní zůstatková cena je vyšší než daňová ZC, viz tabulka 21, tím pádem se základ daně zvýší o 143 784 Kč.

Tabulka 21 Srovnání účetní a daňové zůstatkové ceny u rovnoměrných odpisů – Bezemisní vozidlo

Rok	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	Vliv na základ daně
4.	594 284 Kč	450 500 Kč	+143 784 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

I v případě zvolení zrychlených odpisů účetní zůstatková cena převyšuje daňovou. Základ daně by se tedy také zvýšil, ale v tomto případě skoro o 3násobek oproti případu výše, konkrétně o 427 884 Kč, viz tabulka 22.

Tabulka 22 Srovnání účetní a daňové zůstatkové ceny u zrychlených odpisů – Bezemisní vozidlo

Rok	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	Vliv na základ daně
4.	594 284 Kč	166 400 Kč	+427 884 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

3.1.3 Dopad veškerého majetku na základ daně

V této kapitole je ukázán dopad odpisů a zůstatkové ceny všeho majetku ve dvou vybraných letech. Konkrétně v roce 2027 (4. roce odpisování), kdy se vyřazovalo bezemisní vozidlo z důvodu prodeje a v roce 2040 (17. roce odpisování), ve kterém se vyřazovala budova z důvodu škody.

3.1.3.1 Vliv na základ daně v roce 2027

V případě rovnoměrných odpisů v roce vyřazení bezemisního vozidla se základ daně sníží o 203 788 Kč, jak je vidět v tabulce 23.

Tabulka 23 Celkový vliv odpisů a zůstatkové ceny na základ daně v roce 2017 – Rovnoměrné odpisy

Rok	Rozdíl mezi účetními a rovnoměrnými odpisy	Řádek příznání	Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC	Řádek příznání	Celkový vliv na základ daně
4.	-347 572 Kč	150	143 784 Kč	40	-203 788 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Na rozdíl při zvolení zrychlených odpisů se základ daně o skoro stejnou částku naopak zvýší – o 224 727 Kč, tabulka 24.

Tabulka 24 Celkový vliv odpisů a zůstatkové ceny na základ daně v roce 2017 – Zrychlené odpisy

Rok	Rozdíl mezi účetními a zrychlenými odpisy	Řádek příznání	Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC	Řádek příznání	Celkový vliv na základ daně
4.	-203 157 Kč	150	427 884 Kč	40	+224 727 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

3.1.3.2 Vliv na základ daně v roce 2040

V 17. roce odpisování se základ daně zvýší o více než půl milionu korun, viz tabulka 25. Může za to hlavně vyřazení budovy z důvodu živelní pohromy, u které zůstatková cena v tento rok zvyšuje ZD o 628 767 Kč.

Tabulka 25 Celkový vliv odpisů a zůstatkové ceny na základ daně v roce 2040 – Rovnoměrné odpisy

Rok	Rozdíl mezi účetními a rovnoměrnými odpisy	Řádek příznání	Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC	Řádek příznání	Celkový vliv na základ daně
17.	-99 750 Kč	150	628 767 Kč	40	+529 017 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Základ daně se zvýší i v případě zrychlených odpisů, a to o více jak dvojnásobek než v případě rovnoměrných odpisů – o 1 101 252 Kč. Velkou roli tu opět hraje vyřazení majetku, díky kterému se ZD zvyšuje o více než milion korun, jak je vidět v tabulce 26.

Tabulka 26 Celkový vliv odpisů a zůstatkové ceny na základ daně v roce 2040 – Zrychlené odpisy

Rok	Rozdíl mezi účetními a zrychlenými odpisy	Řádek přiznání	Rozdíl mezi účetní a daňovou ZC	Řádek přiznání	Celkový vliv na základ daně
17.	-48 566 Kč	150	1 149 818 Kč	40	+1 101 252 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce měla za cíl vysvětlit, co je to dlouhodobý majetek, co vše s ním souvisí a jaký vliv má na základ daně.

První kapitola se zaměřila na dlouhodobý majetek z účetního hlediska. Dlouhodobý majetek se dělí na nehmotný, hmotný a finanční. Pořizuje se koupí, ve vlastní režii, bezúplatně nebo převodem do podnikání. Jeho technické zhodnocení, které mění jeho účel nebo parametry, zvyšuje jeho cenu. Účetní odpisy se dají stanovit jak časové (s přesností na měsíce), tak i výkonové (s přesností na ks), případně i komponentní. V případě vyřazení se musí zkontrolovat, zda je již majetek plně odepsán, či nikoliv. Pokud není, doúčtuje se zůstatková cena dle způsobu vyřazení a majetek se vyřadí z evidence.

Druhá kapitola rozvedla dlouhodobý majetek z daňového pohledu. Zákon o daních z příjmů upravuje pouze hmotný majetek, nehmotný majetek již od roku 2021 zde vysvětlen není. Technickým zhodnocením se rozumí výdaje, které přesáhnou částku 80 000 Kč, např. za rekonstrukci či modernizaci majetku. Daňové odpisy si může účetní jednotka sama zvolit – zda využije rovnoměrné nebo zrychlené, či u jistého druhu majetku mimořádné. Odpisy může i přerušit, či vůbec neuplatnit. Majetek se dá vyřadit buďto z důvodu prodeje, fyzické likvidace, bezúplatného převodu nebo kvůli škodě, kde každý důvod má jiný vliv na základ daně, resp. zůstatková cena majetku.

Třetí kapitola se zabývala vlivem odpisů a vyřazení dlouhodobého majetku na základ daně. Na začátku kapitoly se představila případová studie, kde právnická osoba vlastní dlouhodobý majetek, který účetně i daňově odpisuje a v průběhu odpisování nějaký vyřadila.

U každého majetku byly vyčísleny účetní i daňové odpisy a vysvětlen postup výpočtu. Následně bylo ukázáno, v tabulkách i na grafech, jejich vzájemné srovnání a jaký mají vliv na základ daně. U každého majetku bylo doporučení, jaké odpisy zvolit pro daňovou optimalizaci. Následovalo vyřazení majetku, které má taky svůj vliv na základ daně.

Při rozboru vlivu odpisů na základ daně se jako vhodnější varianta ve většině případech ukázalo využití rovnoměrných odpisů. Díky nim se základ daně buďto snižoval, nebo se alespoň ročně nezvyšoval o takové částky, jako v případě zrychlených odpisů. V případě vozidla kategorie M₁ nehrál výběr způsobu odpisování zas takovou roli, kvůli novelizaci zákona, kdy se jako daňově uznatelný náklad počítá pouze částka do 2 000 000 Kč.

Zůstatková cena vyřazeného majetku ve všech případech základ daně zvyšovala, takže díky ní k žádné daňové optimalizaci nedocházelo.

V konkrétních letech, kdy se všechen majetek odpisoval buďto rovnoměrně nebo zrychleně a proběhlo vyřazení majetku, se opět jako optimální varianta ukázala ta, kde se využily rovnoměrné odpisy, které ZD ročně snižovaly o alespoň 100 000 Kč více než u zrychlených odpisů. Odpisy tak za každý zobrazovaný rok vždy základ daně optimalizovaly. Celkový vliv byl ale takový, že se základ daně zvyšoval, kvůli zůstatkové ceně vyřazeného majetku, kde účetní zůstatková cena vždy převyšovala tu daňovou.

Je tedy důležité, aby účetní jednotka zvážila, jaké účetní odpisy využívat, aby optimalizovala svoji daňovou povinnost, ale samozřejmě jsou věci, které nemůže ovlivnit, jako je třeba vyřazení majetku, které neví kdy nastane, nebo jestli vůbec nastane.

POUŽITÁ LITERATURA

1. České účetní standardy pro podnikatele. In: č. 013, s. 167. ÚZ, č. 1568. Ostrava: Sagit, a. s., 2024. 978-80-7488-610-2.
2. DUŠEK, Jiří a SEDLÁČEK, Jaroslav. Daňová evidence podnikatelů 2023. 20. vydání. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2023. 978-80-271-3986-6.
3. Kolektiv autorů. Neplat'te daně zbytečně II. Praha: UOL akademie, 2022.
4. PRUDKÝ, Pavel a LOŠŤÁK, Milan. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 19. vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2023. 978-80-7554-393-6.
5. SKÁLOVÁ, Jana. Daně v účetnictví. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. 978-80-7676-344-9.
6. SKÁLOVÁ, Jana a SUKOVÁ, Anna a kolektiv. Podvojně účetnictví 2023. 29. vydání. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2023. 2023. 978-80-271-3980-4.
7. STORMWARE – Účtová osnova pro rok 2024 [online]. [cit. 2024-04-28]. Dostupné z: <https://www.stormware.cz/ke-stazeni/soubory/uctova-osnova/>
8. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví. ÚZ, č. 1568. Ostrava: Sagit, a. s., 2024. 978-80-7488-610-2.
9. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. ÚZ, č. 1568. Ostrava: Sagit, a. s., 2024. 978-80-7488-610-2.
10. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. ÚZ, č. 1346. Ostrava: Sagit, a. s., 2020. 978-80-7488-380-4.

11. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. ÚZ, č. 1518. Ostrava: Sagit, a. s., 2023. 978-80-7488-559-4.

12. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. ÚZ, č. 1564. Ostrava: Sagit, a. s., 2024. 978-80-7488-606-5.

PŘÍLOHY

Příloha A <i>Účtová osnova</i>	52
--------------------------------------	----



Účtová osnova

Účtová třída 0	
DLOUHODOBÝ MAJETEK	
01 Dlouhodobý nehmotný majetek	
012 Nehmotné výsledky vývoje	R A
013 Software	R A
014 Ostatní ocenitelná práva	R A
015 Goodwill	R A
016 Povolnenky na emise	R A
017 Preferenční limity	R A
019 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	R A
02 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	
021 Stavby	R A
022 Hmotné movité věci a jejich soubory	R A
025 Pěstitelské celky trvalých porostů	R A
026 Dospělá zvířata a jejich skupiny	R A
029 Jiný dlouhodobý hmotný majetek	R A
03 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	
031 Pozemky	R A
032 Umělecká díla a sbírky	R A
04 Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	
041 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	R A
042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	R A
05 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	
051 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	R A
052 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	R A
053 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	R A
06 Dlouhodobý finanční majetek	
061 Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	R A
062 Podíly – podstatný vliv	R A
063 Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	R A
065 Dluhové cenné papíry držené do splatnosti	R A
066 Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	R A
067 Ostatní zápůjčky a úvěry	R A
068 Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	R A
069 Jiný dlouhodobý finanční majetek	R A
07 Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	
072 Oprávky k nehmotným výsledkům vývoje	R A
073 Oprávky k softwaru	R A
074 Oprávky k ostatním ocenitelným právům	R A
075 Oprávky ke goodwillu	R A
079 Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku	R A
08 Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	
081 Oprávky ke stavbám	R A
082 Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům	R A
085 Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů	R A
086 Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám	R A
089 Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku	R A
09 Opravné položky k dlouhodobému majetku	
091 Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku	R A
092 Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku	R A
093 Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku	R A

094 Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku	R A
095 Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek	R A
096 Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku	R A
097 Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	R A
098 Oprávky k oceňovacím rozdílu k nabytému majetku	R A

Účtová třída 1	
ZÁSOBY	
11 Materiál	
111 Pořízení materiálu	R A
112 Materiál na skladě	R A
119 Materiál na cestě	R A
12 Zásoby vlastní činnosti	
121 Nedokončená výroba	R A
122 Polotovary vlastní výroby	R A
123 Výrobky	R A
124 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	R A
13 Zboží	
131 Pořízení zboží	R A
132 Zboží na skladě a v prodejních místech	R A
139 Zboží na cestě	R A
15 Poskytnuté zálohy na zásoby	
151 Poskytnuté zálohy na materiál	R A
152 Poskytnuté zálohy na mladá zvířata	R A
153 Poskytnuté zálohy na zboží	R A
19 Opravné položky k zásobám	
191 Opravná položka k materiálu	R A
192 Opravná položka k nedokončené výrobě	R A
193 Opravná položka k polotovarům vlastní výroby	R A
194 Opravná položka k výrobkům	R A
195 Opravná položka k mladým zvířatům	R A
196 Opravná položka k materiálům	R A
197 Opravná položka k zálohám na materiál	R A
198 Opravná položka k zálohám na zboží	R A
199 Opravná položka k zálohám na mladá zvířata	R A
Účtová třída 2	
KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY	
21 Peněžní prostředky v pokladně	
211 Peněžní prostředky v pokladně	R A
213 Cenniny	R A
22 Peněžní prostředky na účtech	
221 Peněžní prostředky na účtech	R A
23 Krátkodobé úvěry	
231 Krátkodobé úvěry	R P
232 Eskontní úvěry	R P
24 Krátkodobé finanční výpomoci	
241 Vydané krátkodobé dluhopisy	R P
249 Ostatní krátkodobé finanční výpomoci	R P
25 Krátkodobý finanční majetek	
251 Registrované majetkové cenné papíry k obchodování	R A
252 Vlastní podíly	R P
253 Registrované dluhové cenné papíry k obchodování	R A
254 Směnky k inkasu	R A
255 Vlastní dluhopisy	R P
256 Dluhové cenné papíry se splat. do 1 roku držené do splatnosti	R A
257 Ostatní cenné papíry k obchodování	R A
258 Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	R A

26 Převody mezi finančními účty	
261 Peníze na cestě	R A
29 Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	
291 Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku	R A
Účtová třída 3	
ZÚČTOVACÍ VZTAHY	
31 Pohledávky (krátkodobé a dlouhodobé)	
311 Pohledávky z obchodních vztahů	R A
312 Směnky k inkasu	R A
313 Pohledávky za eskontované cenné papíry	R A
314 Poskytnuté zálohy – dlouhodobé a krátkodobé	R A
315 Ostatní pohledávky	R A
32 Závazky (krátkodobé)	
321 Závazky z obchodních vztahů	R P
322 Směnky k úhradě	R P
324 Přijaté zálohy	R P
325 Ostatní závazky	R P
33 Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	
331 Zaměstnanci	R P
333 Ostatní závazky vůči zaměstnancům	R P
335 Pohledávky za zaměstnanci	R A
336 Zúčtování s institucemi sociál. zabezpečení a zdravot. pojištění	R P
34 Zúčtování daní a dotací	
341 Daň z příjmů	R P
342 Ostatní přímé daně	R P
343 Daň z přidané hodnoty	R P
345 Ostatní daně a poplatky	R P
346 Dotace ze státního rozpočtu	R P
347 Ostatní dotace	R P
349 Vyrovnávací účet pro DPH	R A
35 Pohledávky za společníky	
351 Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	R A
352 Pohledávky – podstatný vliv	R A
353 Pohledávky za upsány základní kapitál	R A
354 Pohledávky za společníky při úhradě ztráty	R A
355 Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace	R A
358 Pohledávky za společníky sdruženými ve společnostech	R A
36 Závazky ke společníkům	
361 Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	R P
362 Závazky – podstatný vliv	R P
364 Závazky ke společníkům při rozdělování zisku	R P
365 Ostatní závazky ke společníkům obchodní korporace	R P
366 Závazky ke společníkům ze závislé činnosti	R P
367 Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů	R P
368 Závazky ke společníkům sdruženým ve společnostech	R P
37 Jiné pohledávky a závazky	
371 Pohledávky z prodeje obchodního závodu	R A
372 Závazky z koupě obchodního závodu	R P
373 Pohledávky a závazky z pevných termínových operací	R A
374 Pohledávky z nájmu a pachtu	R A
375 Pohledávky z vydaných dluhopisů	R A
376 Nakoupené opce	R A
377 Prodané opce	R P
378 Jiné pohledávky	R A
379 Jiné závazky	R P

