

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku
z účetního a daňového pohledu

Bakalářská práce

2025

Martina Vopršálová

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2024/2025

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Martina Vopršálová**
Osobní číslo: **E22065**
Studijní program: **B0413A050008 Ekonomika a management**
Specializace: **Management podniku**
Téma práce: **Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku z účetního a daňového pohledu**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je poskytnout ucelený pohled na problematiku rozlišení technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku, včetně účetního a daňového dopadu. Práce bude zaměřena na vybrané konkrétní případy z praxe a jejich řešení.

Osnova:

- Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku: definice a charakteristika.
- Účetní a daňové aspekty technického zhodnocení a oprav.
- Vybrané příklady z praxe.
- Analýza a komparace vybraných případů.
- Zhodnocení postupů a návrhy řešení.

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

Seznam doporučené literatury:

ANDRLÍK, Břetislav; FORMANOVÁ, Lucie; DVOŘÁKOVÁ, Kristina a BASTLOVÁ, Veronika. Finanční účetnictví podnikatelského sektoru: pohled teorie a praxe. Účetnictví. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-268-8.
DVOŘÁKOVÁ, Lenka. Nejčastější chyby a omyly účetních. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7676-072-1.
JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-821-8.
NIGRIN, Jiří. Hmotný a nehmotný majetek v podnikání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-737-2.
SKÁLOVÁ, Jana. Daně v účetnictví. 2. vydání. Účetnictví. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-344-9.
VLČKOVÁ, Miroslava. Základní principy a postupy v účetnictví. Účetnictví. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-928-4.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Vít Jedlička, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2024**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2025**

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

L.S.

doc. Ing. Michaela Kotková Strítěská, Ph.D. v.r.
garant studijního programu

V Pardubicích dne 1. září 2024

Prohlašuji:

Práci s názvem **Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku z účetního a daňového pohledu** jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena 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 2. dubna 2025

Martina Vopršálová v. r.

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych poděkovala vedoucímu mé práce, Ing. Vítu Jedličkovi, Ph.D., za cenné rady, odborné vedení a věcné připomínky. Zároveň děkuji také mé rodině za podporu během celého studia.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zaměřuje na problematiku rozlišení mezi technickým zhodnocením a opravami dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska. Správná klasifikace těchto výdajů má zásadní vliv na účetní vykazování, výpočet daňového základu i hospodaření podniků. Práce kombinuje teoretický rozbor legislativního rámce s analýzou konkrétních příkladů z praxe, které ilustrují různé přístupy ke klasifikaci výdajů. Cílem je poskytnout ucelený přehled o této problematice a nabídnout praktická doporučení pro správné účetní a daňové posouzení výdajů na zásahy do dlouhodobého majetku.

KLÍČOVÁ SLOVA

technické zhodnocení, opravy, dlouhodobý majetek, posouzení, daň z příjmů, legislativa

TITLE

Technical Improvements and Repairs of Fixed Assets from an Accounting and Tax Perspective

ANNOTATION

This bachelor thesis focuses on the issue of distinguishing between capital improvements and repairs of fixed assets from an accounting and tax perspective. The correct classification of these expenditures has a significant impact on financial reporting, the calculation of the tax base, and corporate financial management. The thesis combines a theoretical analysis of the legislative framework with an examination of specific practical cases that illustrate different approaches to expense classification. The objective is to provide a comprehensive overview of this issue and offer practical recommendations for the proper accounting and tax assessment of expenditures related to fixed asset modifications.

KEY WORDS

technical improvement, repair, fixed assets, assessment, income tax, legislation

OBSAH

ÚVOD.....	11
1 Metodika práce	13
2 Definice a charakteristika technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku	16
2.1 Dlouhodobý majetek.....	16
2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	16
2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek.....	18
2.2 Technické zhodnocení.....	20
2.2.1 Definice technického zhodnocení z účetního pohledu	20
2.2.2 Definice technického zhodnocení z daňového pohledu.....	21
2.3 Opravy a údržba dlouhodobého majetku	22
3 Účetní a daňové aspekty technického zhodnocení a oprav.....	23
3.1 Technické zhodnocení.....	23
3.1.1 Ocenění	23
3.1.2 Podlimitní technické zhodnocení	25
3.1.3 Technické zhodnocení pro účely DPH.....	25
3.1.4 Účetní odpisy	26
3.1.5 Daňové odpisy	27
3.2 Opravy a udržování.....	30
3.2.1 Vliv na hospodářský výsledek a daň z příjmu	30
3.3 Důkazní břemeno	31
3.4 Závazné posouzení.....	31
4 Vybrané příklady z praxe	33
4.1 Příklad 1 – Oprava vozovky spojená s rekonstrukcí kanalizace pod ní vedoucí	33
4.2 Příklad 2 – Vakuový mísič	34
4.3 Příklad 3 – Oprava podlahy a střechy výrobní budovy.....	35
4.4 Příklad 4 – Repase náhradního dílu	35

4.5	Případ 5 – Změna tvarování původního greenu na golfovém hřišti	36
5	Analýza a komparace vybraných příkladů.....	38
5.1	Případ 1 – Oprava vozovky spojená s rekonstrukcí kanalizace.....	38
5.1.1	Analýza místní komunikace.....	38
5.1.2	Legislativa ve vztahu k případu 1 – místní komunikace	39
5.1.3	Analýza kanalizační sítě	41
5.1.4	Legislativa ve vztahu k případu 1 – kanalizační síť	42
5.2	Případ 2 – Vakuový mísič	43
5.2.1	Analýza vakuového mísiče	44
5.2.2	Legislativa ve vztahu k případu 2 – vakuový mísič.....	44
5.3	Případ 3 – Oprava podlahy a střechy výrobní budovy.....	46
5.3.1	Analýza výrobní budovy – podlaha	47
5.3.2	Legislativa ve vztahu k případu 3 – podlaha	47
5.3.3	Analýza výrobní budovy – střecha	49
5.3.4	Legislativa ve vztahu k případu 3 – střecha.....	50
5.4	Případ 4 – Repase náhradního dílu	51
5.4.1	Analýza repase mísiče	52
5.4.2	Legislativa ve vztahu k případu 4 – repase mísiče	53
5.5	Případ 5 – Změna tvarování původního greenu na golfovém hřišti	55
5.5.1	Analýza greenu	55
5.5.2	Legislativa ve vztahu k případu 5 – green	55
5.5.3	Analýza závlahového systému.....	57
5.5.4	Legislativa ve vztahu k případu 5 – závlahový systém	57
5.5.5	Analýza drenážního systému	59
5.5.6	Legislativa ve vztahu k případu 5 – drenážní systém	60
5.6	Komparace vybraných případů.....	61
5.6.1	Změna materiálu	62

5.6.2	Přidání nového konstrukčního prvku	62
5.6.3	Změna konstrukčních prvků	62
6	Zhodnocení postupů a návrhy řešení	63
6.1	Případ 1 – Oprava vozovky spojená s rekonstrukcí kanalizace	63
6.1.1	Zhodnocení případu	63
6.1.2	Simulace účetních a daňových dopadů	64
6.1.3	Návrh řešení	65
6.2	Případ 2 – Vakuový mísič	65
6.2.1	Zhodnocení případu	66
6.2.2	Simulace účetních a daňových dopadů	66
6.2.3	Návrh řešení	67
6.3	Případ 3 – Oprava podlahy a střechy výrobní budovy	67
6.3.1	Zhodnocení případu	68
6.3.2	Simulace účetních a daňových dopadů	68
6.3.3	Návrh řešení	69
6.4	Případ 4 – Repase náhradního dílu	70
6.4.1	Zhodnocení případu	70
6.4.2	Simulace účetních a daňových dopadů	70
6.4.3	Návrh řešení	71
6.5	Případ 5 – Změna tvarování původního greenu na golfovém hřišti	71
6.5.1	Zhodnocení případu	72
6.5.2	Simulace účetních a daňových dopadů	72
6.5.3	Návrh řešení	73
	ZÁVĚR	75
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	77
	SEZNAM PŘÍLOH	80

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Otázky k provedení analýzy	14
Tabulka 2 Dopad TZ a odpisů na rozvahu a VZZ	27
Tabulka 3 Souhrn rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy	29
Tabulka 4 Popis DHM příklad 1	33
Tabulka 5 Popis DHM příklad 2	34
Tabulka 6 Popis DHM příklad 3	35
Tabulka 7 Popis DHM příklad 5	37
Tabulka 8 Analýza místní komunikace.....	38
Tabulka 9 Analýza kanalizační sítě	41
Tabulka 10 Analýza vakuového mísiče	44
Tabulka 11 Analýza výrobní budovy – podlaha	47
Tabulka 12 Analýza výrobní budovy – střecha	49
Tabulka 13 Analýza repase mísiče.....	52
Tabulka 14 Analýza greenu	55
Tabulka 15 Analýza závlahového systému	57
Tabulka 16 Analýza drenážního systému	59
Tabulka 17 Komparace případů.....	61
Tabulka 18 Simulace účetních a daňových dopadů případ 1.....	64
Tabulka 19 Vliv navrženého řešení na hospodářský výsledek a daň z příjmu případ 1	65
Tabulka 20 Simulace účetních a daňových dopadů případ 2.....	66
Tabulka 21 Vliv navrženého řešení na hospodářský výsledek a daň z příjmu případ 2	67
Tabulka 22 Simulace účetních a daňových dopadů případ 3.....	68
Tabulka 23 Vliv navrženého řešení na hospodářský výsledek a daň z příjmu případ 3	69
Tabulka 24 Simulace účetních a daňových dopadů případ 4.....	70
Tabulka 25 Vliv navrženého řešení na hospodářský výsledek a daň z příjmu případ 4	71
Tabulka 26 Simulace účetních a daňových dopadů případ 5.....	73
Tabulka 27 Vliv navrženého řešení na hospodářský výsledek a daň z příjmu případ 5	74

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

GFŘ – Generální finanční ředitelství

HV – hospodářský výsledek

NSS – Nejvyšší správní soud

Příp. – případ

Sk. – skupina

TZ – technické zhodnocení

VZZ – výkaz zisku a ztráty

ZDP – zákon o daních z příjmů

ÚVOD

Správné rozlišení mezi technickým zhodnocením a opravami dlouhodobého majetku představuje v účetní i daňové praxi významnou problematiku s přímým dopadem na hospodaření podniků. Zatímco technické zhodnocení zvyšuje užitnou hodnotu majetku a má dlouhodobý charakter, opravy slouží k uvedení majetku do původního nebo provozuschopného stavu. Rozlišení těchto kategorií má zásadní vliv na výpočet daňového základu, způsob odpisování a celkovou ekonomickou strategii účetních jednotek.

Podniky často čelí otázce, zda daný výdaj na zásah do majetku kvalifikovat jako technické zhodnocení nebo opravu. Správná klasifikace je klíčová nejen z hlediska účetního výkaznictví, ale také z pohledu daňové optimalizace a dodržování legislativních požadavků. Chybná interpretace může vést k nesprávnému stanovení základu daně z příjmů, případně k sankcím ze strany správce daně. Přesné pochopení problematiky proto pomáhá podnikům lépe řídit své investice do majetku a zároveň snižovat riziko chyb při účetním a daňovém vykazování.

Cílem této bakalářské práce je poskytnout komplexní pohled na problematiku rozlišení technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska. Práce se zaměřuje na teoretické vymezení obou kategorií, analýzu příslušných účetních a daňových předpisů a jejich aplikaci v praxi. Významnou část tvoří konkrétní příklady z praxe, které ilustrují reálné situace a umožňují porovnat různé přístupy ke klasifikaci výdajů na zásahy do majetku.

Přínosem této práce je vytvoření uceleného přehledu o dané problematice s důrazem na praktické využití poznatků. Analýza vybraných případů poskytne čtenářům nejen teoretické znalosti, ale také konkrétní doporučení pro správné účetní a daňové posouzení výdajů na zásahy do dlouhodobého majetku. Práce tak může sloužit jako užitečný nástroj pro účetní i podnikové ekonomy.

Práce je strukturována do několika kapitol. V první části je popsána metodika práce, která vysvětluje použitý přístup k analýze a komparaci konkrétních případů.

Druhá kapitola je věnována definici a charakteristice technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku. Jsou zde vysvětleny základní pojmy, legislativní rámec a teoretická východiska.

Třetí kapitola popisuje účetní a daňové aspekty výdajů na zásahy do majetku. Zabývá se vlivem technického zhodnocení a oprav na účetní výkazy a dopady na daň z příjmů právnických osob.

Čtvrtá kapitola obsahuje popis vybraných příkladů z praxe, které ilustrují problematiku klasifikace výdajů na majetek. Příklady jsou zaměřeny na situace, kde je rozlišení mezi technickým zhodnocením a opravou nejednoznačné.

V páté kapitole jsou jednotlivé případy analyzovány a porovnávány s ohledem na platnou legislativu a odbornou literaturu, přičemž cílem je ukázat rozdíly v klasifikaci výdajů v různých situacích a identifikovat klíčové odlišnosti v jejich posouzení.

Závěrečná část práce je věnována celkovému zhodnocení analýzy jednotlivých případů. Dále jsou simulovány účetní a daňové dopady různých variant řešení, tedy jak v případě klasifikace výdajů jako technického zhodnocení, tak jako opravy dlouhodobého majetku. Výsledkem je návrh optimálního postupu pro řešení konkrétních situací s ohledem na platnou legislativu a vyčíslení jejich vlivu na hospodářský výsledek podniku a daňovou povinnost.

1 Metodika práce

V první fázi je provedena literární rešerše zaměřená na problematiku technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku. Pro práci je klíčové studium odborné literatury, účetních a daňových předpisů a dalších zdrojů poskytujících aktuální pohled na danou problematiku. Mezi hlavní zdroje patří:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Vyhláška 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- Zákon č. 283/2021 Sb., stavební zákon,
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- České účetní standardy,
- odborné články a publikace týkající se účetního a daňového posouzení technického zhodnocení a oprav.

V první kapitole je provedena analýza právních předpisů a odborné literatury se zaměřením na definici dlouhodobého majetku, technického zhodnocení a oprav dle zákona o účetnictví, zákona o daních z příjmů a souvisejících předpisů. Dále je zkoumáno jejich účetní zachycení a daňové dopady. Pro účely rozlišení technického zhodnocení a oprav jsou uvedeny podmínky, za kterých lze jednotlivé případy považovat za technické zhodnocení, a kdy jde naopak o opravu.

Další část práce vychází z případové studie vybraných příkladů. Příklady čerpají z vlastních zkušeností autorky získaných v praxi a jsou zaměřeny na problematické situace, kdy je třeba rozlišit technické zhodnocení od opravy dlouhodobého majetku.

Aplikace teoretických poznatků do praxe je provedena metodou analýzy vybraných případů a následným posouzením jejich aspektů v kontextu platné legislativy. V rámci detailní analýzy jsou u jednotlivých případů zkoumány aspekty, které jsou relevantní pro rozlišení mezi technickým zhodnocením a opravou, a to zejména majetek, kterého se zásah týká, a také samotné zásahy provedené na tomto majetku a jejich následky. Nejprve je každý případ posouzen komplexně, s cílem identifikovat hlavní faktory důležité pro rozlišení opravy a technického zhodnocení a určit konkrétní položky majetku vyžadující další posouzení. Následně jsou tyto položky majetku podrobeny detailnímu hodnocení prostřednictvím sady

otázek, které jsou sestaveny na základě poznatků z provedené literární rešerše. Tento metodický postup je zvolen s cílem zajistit systematický přístup a jednotná kritéria pro posouzení všech případů. Přehled použitých otázek je uveden v tabulce 1.

Tabulka 1 Otázky k provedení analýzy

Posuzovaná oblast	Otázka
Majetek	Jedná se o odpisovaný majetek?
	Jak je majetek zatříděn?
	Jedná se o specifický majetek? (leasing, pronajatý, kulturní památka)
	Jaký byl stav majetku před zásahem?
	Jaký je stav majetku po zásahu?
Zásahy do majetku	Co je cílem provedených zásahů?
	Dosahuje ocenění zásahů hranice pro vykazování dlouhodobého majetku?
	Byly použity materiály nebo technologie vyšší kvality nebo s delší životností než původní?
Rozsah prací	Byl v rámci zásahů přidán nový prvek, který původní majetek neobsahoval? Pokud ano, jaké je jeho ocenění?
	Zasáhly provedené změny do konstrukčních prvků?
	Pokud se jedná o stavbu došlo ke změně jejich rozměrů či změně užívání stavby?
Charakter prací	Změnil se účel nebo využití majetku?
	Změnily se technické parametry majetku?
	Způsobil zásah rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku?

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledky této analýzy jsou dále posuzovány ve vztahu k platné legislativě v této oblasti, s cílem získat oporu pro správné rozhodnutí, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení. Posouzení je u každého případu členěno do jednotlivých tematických odstavců, kde je nejprve popsán závěr z detailní analýzy případu a následně relevantní legislativa, judikatura či odborná literatura, kterou lze aplikovat na daný případ. Vybrané případy jsou také komparovány mezi sebou s cílem popsat zásadní rozdíly při jejich posouzení.

Celkové zhodnocení jednotlivých případů je provedeno metodou syntézy. Integrací teoretických poznatků, provedených analýz a komparace je závěrečné zhodnocení jednotlivých případů, včetně simulace účetních a daňových dopadů jednotlivých variant řešení, tedy jak v případě klasifikace nákladů jako technického zhodnocení, tak i jako opravy dlouhodobého majetku. Prostřednictvím simulace různých variant řešení jsou kvantifikovány dopady

rozhodnutí na účetní výkaznictví a daňovou povinnost podniku. Výsledkem je návrh postupu, jak konkrétní případ řešit, tak aby byl v souladu s legislativou a je vyčíslen jeho vliv na hospodářský výsledek a výši daně z příjmu.

2 Definice a charakteristika technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku

V této kapitole jsou definovány důležité pojmy a jejich specifika, která jsou relevantní pro problematiku rozlišení technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku.

2.1 Dlouhodobý majetek

Technické zhodnocení a opravy jsou pojmy týkající se stálých (fixních) aktiv podniku, tedy dlouhodobého majetku. Dlouhodobý majetek je vymezen § 19 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jako aktivum s dobou použitelnosti delší než jeden rok (Česko, 1991).

Protože je dlouhodobý majetek využíván ke generování výnosů podniku po celou dobu své životnosti, není jeho hodnota zahrnuta do nákladů jednorázově v okamžiku pořízení, ale do nákladů vstupuje postupně během jeho životnosti prostřednictvím odpisů. Odpisy je tak vyjádřeno fyzické a morální opotřebení. Z odpisování jsou některé kategorie majetku vyloučeny, vzhledem k tomu, že jejich užíváním nedochází k opotřebení. Jedná se o pozemky a umělecká díla a sbírky, jejichž hodnota v čase naopak roste (Brychta et al., 2023).

Další členění dlouhodobého majetku je stanoveno vyhláškou č. 500/2002 Sb., podle které je rozdělen do tří skupin na nehmotný, hmotný a finanční (Česko, 2002). Vzhledem k tomu, že u dlouhodobého finančního majetku nedochází k technickému zhodnocení, opravám ani odpisování, je v rámci této práce podrobněji definován a charakterizován pouze majetek hmotný a nehmotný.

2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je pro potřeby účetnictví definován v § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jedná se o majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určeného účetní jednotkou a patří sem: nehmotné výsledky vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, povolenky na emise a preferenční limity (Česko, 2002, odst. 1, § 6). Pro správné zařazení DNM jsou ve vyhlášce uvedena také upřesnění pro jednotlivé kategorie:

- **nehmotné výsledky vývoje a software** – jedná se o „*takové výsledky a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi a nebo nabyty od jiných osob,*“ (Česko, 2002, odst. 3, § 6),

- **ocenitelná práva** – řadí se sem předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zákona č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů. Shodně jako nehmotné výsledky vývoje a software musí být vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi či nabyty od jiných osob (Česko, 2002, odst. 3, § 6),
- **goodwill** – je charakterizován jako rozdíl mezi oceněním obchodního závodu získaného například převodem, vkladem, nebo v rámci přeměn obchodní korporace, a souhrnem jeho jednotlivě přeceněných složek majetku, sníženým o převzaté dluhy, který může být kladný nebo záporný. Je odepisován rovnoměrně, zpravidla do 60 měsíců od doby nabytí obchodního závodu, a to do nákladů; při přeměně obchodní korporace se goodwill odepisuje od rozhodného dne přeměny. Záporný goodwill je obdobně odepisován do výnosů v rámci stejné doby. V případě, že dojde ke změně kupní ceny obchodního závodu, je hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu upravena bez vlivu na dobu odpisování (Česko, 2002, odst. 3, § 6),
- **povolenky na emise** – patří sem povolenky na emise skleníkových plynů, povolenky na emise způsobené letectvím, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství, u kterých nezáleží na výši ocenění a povahu DNM mají vždy (Česko, 2002, odst. 3, § 6),
- **preferenční limity** – se jedná o „*zejména individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění; u prvního držitele pouze v případě, pokud by náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevýšily její významnost.*“ (Česko, 2002, odst. 3, § 6).

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. je rovněž za dlouhodobý nehmotný majetek považováno technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku, pokud jeho ocenění přesahuje limit stanovený účetní jednotkou pro vykazování dlouhodobého nehmotného majetku. Tento majetek zahrnuje jednak případy, kdy o něm účtuje nabyvatel užívacího práva, aniž by jej vedl jako vlastní majetek, a dále drobný nehmotný majetek s dobou použitelnosti přesahující jeden rok (Česko, 2002, odst. 2, § 6).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů také stanovuje, že znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto softwaru nemohou fungovat, nelze považovat za DNM. U technických, energetických auditů, lesních

hospodářských plánů a plánů povodí je účetní jednotce dáno právo se rozhodnout, že se nejedná o DNM (Česko, 2002, odst. 9, § 6).

Dlouhodobý nehmotný majetek byl do 1.1.2021 pro daňové účely definován také v zákoně č. 586/1992 Sb. Od tohoto data již tento zákon vymezení DNM neobsahuje a pro daňové účely se pro zařazení uplatní účetní přístup (Skálová, 2022, s. 66).

2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dle § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou za DHM považovány tyto položky rozvahy: pozemky, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a jiný dlouhodobý hmotný majetek (Česko, 2002). Shodně jako u nehmotného majetku jsou zde uvedeny zpřesňující podmínky pro jednotlivé kategorie:

- **pozemky** – do DHM jsou zahrnuty bez ohledu na výši ocenění Pokud však s nimi účetní jednotka v rámci své ekonomické činnosti obchoduje, mají pro ni charakter zboží a nejedná se o majetek, toto se týká zejména developerských společností a realitních kanceláří (Andrlík et al., 2022, s. 101). Dále do této kategorie nelze řadit součásti pozemku, které jsou vykazovány jako majetek nebo jeho části v rámci položek rozvahy B.II.1.2 Stavby, B.II.4.1 Pěstitelské celky trvalých porostů a B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek (Česko, 2002, odst. 1, § 7),
- **stavby** – bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti jsou zde zahrnuty položky staveb a budov odpovídající atributům uvedeným v zákoně č. 283/2021 Sb., stavební zákon, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zákona č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu a o změně některých zákonů, právo stavby (pokud není zbožím), otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace a byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky (Česko, 2002, odst. 2, § 7),
- **hmotné movité věci a jejich soubory** – do této kategorie jsou zahrnuty předměty z drahých kovů bez ohledu na výši jejich ocenění a hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou (Vlčková, 2020, s. 34). Při stanovení výše ocenění, tedy hranice, od které se movitá věc stává majetkem, musí být účetní jednotkou respektován princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku (Česko, 2002, odst. 3, § 7). Pokud je ale její hodnota pod stanoveným limitem nebo nespĺňuje ostatní podmínky pro dlouhodobý majetek, movitá věc je zařazena do

drobného hmotného majetku, o kterém je účtováno jako o zásobách nebo je účtována rovnou do nákladů (Andrlík et al., 2022, s. 101),

- **pěstitelské celky trvalých porostů** – v této kategorii jsou zaříděny trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí a „*ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar.*“ (Česko, 2002, odst. 4, § 7),
- **dospělá zvířata a jejich skupiny** – v této kategorii jsou zahrnuty jednotlivé kusy dospělých zvířat a jejich stáda či hejna s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určeného účetní jednotkou (Česko, 2002, odst. 5, § 7),
- **jiný dlouhodobý hmotný majetek** – bez ohledu na výši ocenění, jsou zde evidována ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku, věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva, pokud nejsou vykazována jako součást stavby nebo zásoba a umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zákonem č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy (Česko, 2002, odst. 6, § 7).

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. je do dlouhodobého hmotného majetku řazeno také technické zhodnocení staveb, hmotných movitých věcí a jejich souborů a drobného hmotného majetku, jehož ocenění za účetní období dosáhne v případě hmotných movitých věcí a drobného hmotného majetku hranice stanovené účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého majetku v položce hmotných movitých věcí a jejich souborů. V případě staveb dosahuje ocenění TZ významné hodnoty ve vztahu k pořizovací nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby (Česko, 2002).

Dlouhodobý hmotný majetek je pojmem, který je pro účely daně z příjmu definován také v zákoně č. 586/1992 Sb. a jeho vymezení vykazuje drobné rozdíly oproti účetní definici. Patří sem:

- **samostatné hmotné movité věci či jejich soubory** – které mají samostatné technicko-ekonomické určení, dobu použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenu vyšší než 80 000 Kč (Česko, 1992, odst. 2, § 26),
- **budovy, domy, jednotky a stavby** – s výjimkou provozních důlních děl, oplocení, které je drobnou stavbou a slouží pro lesní výrobu a myslivost a „*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“ (Česko, 1992, odst. 2, § 26),

- **pěstitelské celky trvalých porostů** – které mají plodnost delší než tři roky (např. chmelnice, vinice, ovocné stromy a keře) (Česko, 1992, odst. 2, § 26),
- **dospělá zvířata a jejich skupiny** – se vstupní cenou vyšší než 80 000 Kč (Česko, 1992, odst. 2, § 26),
- **jiný majetek** – jsou zde zahrnuty technické rekultivace, technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, v případě, že nezvyšují vstupní nebo zůstatkovou cenu hmotného majetku, výdaje zaplacené uživatelem, které zvyšují hodnotu majetku pořizovaného formou finančního leasingu, pokud jejich celková částka spolu s kupní cenou uvedenou ve smlouvě přesáhne 80 000 Kč (Česko, 1992, odst. 3, § 26).

2.2 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku je pojmem, který je vymezen hned ve dvou právních předpisech, přičemž pro účetní a daňové účely se definice mírně odlišují.

2.2.1 Definice technického zhodnocení z účetního pohledu

Z pohledu účetnictví lze dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. za technické zhodnocení považovat takové zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mění jeho účel nebo technické parametry, rozšiřují vybavenost nebo použitelnost majetku. Řadí se sem nástavby, přístavby a stavební úpravy. O technické zhodnocení se jedná v případě, kdy náklady na tyto zásahy v souhrnu za celé účetní období dosáhnou ocenění, které má účetní jednotka stanovené pro vykazování jednotlivého DNM a hmotných movitých věcí a jejich souborů, v případě staveb, pokud náklady dosáhnou významné hodnoty ve vztahu k pořizovací nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby (Česko, 2002, odst. 4, § 47).

Jedním z klíčových aspektů technického zhodnocení jsou změny na dokončené stavbě. Tyto změny jsou blíže popsány v § 6 zákona č. 283/2021 Sb., stavební zákon, který rozlišuje různé druhy stavebních úprav. Patří sem nástavby, jež zvyšují původní stavbu, přístavby, které rozšiřují její půdorys, a stavební úpravy, které naopak nemění ani výšku, ani rozměry stavby. Za změny stavby jsou považovány také změny v užívání stavby, a to změna způsobu užívání stavby, změna v provozním zařízení stavby, změna způsobu výroby nebo její podstatné rozšíření, činnosti, které by mohly ohrozit život nebo zdraví a změna v trvání dočasné stavby nebo změna dočasné stavby na stavbu trvalou (Česko, 2021).

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu již evidovaného dlouhodobého majetku a může o něm být účtováno jako o součásti tohoto majetku, nebo jako o samostatném dlouhodobém majetku. O samostatně evidovaný dlouhodobý majetek se jedná v situacích, kdy technické zhodnocení realizuje jiný subjekt než vlastník majetku (např. nájemce), a vlastník poskytne souhlas s provedením zhodnocení a jeho případným odpisováním nájemcem (Dvořáková, 2021, s. 39) nebo, pokud se jedná o TZ drobného nehmotného a hmotného majetku, který účetní jednotka neeviduje jako DNM nebo DHM (Brychta et al., 2023, s. 41-42). Výjimku tvoří pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a dlouhodobý hmotný majetek, který se neodpisuje, u nichž se o technickém zhodnocení neúčtuje (Vlčková, 2020, s. 37). Ve všech případech je ale technické zhodnocení evidováno na rozvahových účtech, čímž dochází ke zvýšení hodnoty aktiv (Dvořáková, 2021, s. 39).

2.2.2 Definice technického zhodnocení z daňového pohledu

Technické zhodnocení je upraveno v ustanovení § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jedná se o výdaje vynaložené na dlouhodobý majetek, které rozšiřují jeho využitelnost nebo mění technické parametry. Zejména jde o zásahy, které významně ovlivňují vlastnosti či funkčnost majetku, jako jsou nástavby, přístavby, rekonstrukce a modernizace. Musí však v úhrnu za zdaňovací období u jednotlivého majetku převýšit částku 80 000 Kč. Nicméně poplatníkovi je zároveň dána možnost rozhodnout se, že do technického zhodnocení zahrne i výdaje, které tuto částku nepřekročí (Česko, 1992).

Rekonstrukci lze chápat jako zásahy do majetku, které vedou ke změně jeho účelu či technických parametrů. U staveb znamená změna účelu především úpravu způsobu jejich využití na základě kolaudačního rozhodnutí. Změna technických parametrů zahrnuje například navýšení výkonu, snížení spotřeby nebo zlepšení energetické účinnosti, jako je zateplení budovy. Modernizací se pak rozumí zlepšení původního majetku, které zvyšuje jeho vybavenost nebo rozšiřuje možnosti jeho využití (Nigrin, 2020, s. 61).

Od 1. ledna 2021 již zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů neupravuje oblast nehmotného majetku, což znamená, že v něm nejsou obsažena ani pravidla pro jeho technické zhodnocení.

Technické zhodnocení vstupuje do ocenění zhodnocovaného majetku i z daňového pohledu, existují ale výjimky, kdy je evidováno samostatně. Jedná se o případy technického zhodnocení provedeného nájemcem na pronajatém majetku, kdy je s písemným souhlasem pronajímatele evidováno v účetnictví nájemce a technického zhodnocení nemovité kulturní památky či církevní stavby, přestože je provedeno vlastníkem (Skálová, 2022, s. 48-49).

2.3 Opravy a údržba dlouhodobého majetku

Pojem opravy a údržby je vymezen v § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., dle kterého opravy dlouhodobého majetku zahrnují činnosti, jejichž cílem je odstranit účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození majetku. Hlavním účelem oprav je uvedení majetku do jeho předchozího stavu nebo do provozuschopného stavu. Při opravě je možné použít i jiné než původní materiály, součásti, díly nebo technologie, pokud tím nedochází k podstatné změně parametrů majetku (například výkonu, kapacity nebo technických vlastností). Použití odlišných komponentů nebo technologií při opravě je tedy přípustné, pokud nevzniká technické zhodnocení (Česko, 2002, odst. 2, § 47).

Údržba je definována jako soustavná a preventivní činnost, jejímž hlavním cílem je zpomalit proces fyzického opotřebení majetku, předcházet možným poruchám a odstraňovat drobné závady (Česko, 2002, odst. 2, § 47). Na rozdíl od oprav, které se provádějí až po vzniku poškození, má údržba za cíl udržovat majetek v dobrém stavu průběžně. Údržba zahrnuje například pravidelnou kontrolu, čištění, mazání, seřizování nebo výměnu drobných součástí. Takové zásahy nejsou považovány za technické zhodnocení, protože jejich účelem není zlepšení nebo rozšíření parametrů majetku, ale pouze jeho běžné zachování ve funkčním stavu.

Problematika nákladů vynaložených na opravy a údržbu není v rámci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů specificky upravena. Pro daňové posuzování těchto nákladů je nutné vycházet z obecných účetních předpisů a konkrétně z ustanovení § 24 odst. 1 a § 25 ZDP. Tato ustanovení poskytují rámec pro to, jakým způsobem by měly být náklady na opravy a údržbu zohledněny při výpočtu daňové povinnosti (Šperl, 2018).

3 Účetní a daňové aspekty technického zhodnocení a oprav

Tato kapitola se zaměřuje na specifika technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku a jejich účetních a daňových dopadů. Hlavní pozornost je věnována odlišným daňovým důsledkům, protože v případě jejich nesprávného posouzení může být účetní jednotka vystavena riziku sankcí ze strany správce daně.

3.1 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení představuje úpravy, modernizace nebo jiné změny dlouhodobého majetku, které vedou ke zlepšení jeho parametrů, zvýšení výkonu nebo rozšíření využitelnosti. Tyto zásahy, přesahující rámec běžné údržby a oprav, zvyšují vstupní cenu zhodnocovaného majetku nebo mohou být v určitých případech zařazeny jako samostatný majetek.

3.1.1 Ocenění

Důležitou roli při posouzení, zda se jedná o technického zhodnocení, hraje výše jeho ocenění, která může být rozdílná pro účetní a daňové účely.

Pro potřeby účetnictví si dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. účetní jednotka může sama zvolit hodnotu, od které vykazuje DNM a DHM. Tento hodnotový limit je potom také směrodatný pro technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku a samostatných movitých věcí a jejich souborů. Pro stavby je hranicí výše nákladů na technické zhodnocení, které dosáhnou významné hodnoty vzhledem k pořizovací či reprodukční ceně (Česko, 2002, odst. 4, § 47).

Náklady, které jsou součástí ocenění dlouhodobého majetku a tím i jeho případného technického zhodnocení jsou vymezeny v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., současně jsou zde uvedeny také náklady, které nejsou součástí ocenění.

Součástí pořizovací ceny jsou zejména náklady na:

- přípravu a zabezpečení majetku – poradenské služby, zprostředkování, správní poplatky, záruky, otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše, předprojektové přípravné práce,
- úroky z úvěru – pokud účetní jednotka rozhodne zahrnout je do pořizovací ceny,
- poplatky za odnětí půdy, a to zemědělské a lesní půdy, které je dočasné i trvalé,
- průzkumné a projektové práce – geologické, geodetické práce, terénní úpravy, zařízení stavenišť, odstranění porostů, doprava, montáž, clo, umělecká díla spojená se stavbou,
- licence a práva – využita při pořizování, nikoliv pro budoucí provoz,

- vyřazení stávajících staveb – náklady a zůstatkové ceny vyřazených staveb v důsledku nové výstavby,
- náhrady – za omezení vlastnických práv, majetkovou újmu, omezení v užívání, či předčasné pokácení porostu,
- úhrady za připojení a zajištění dodávek – např. elektrické energie, plynu, tepla,
- přeložky a překládky infrastruktury a náhradní komunikace,
- zkoušky před uvedením do provozu,
- konzervace a dekonzervace – práce při zastavení nebo pokračování pořizování majetku (Česko, 2002, odst. 1, § 47).

Součástí pořizovací ceny naopak nejsou tyto náklady:

- údržba a opravy,
- náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého či propachtovaného majetku do původního stavu,
- kurzové rozdíly,
- sankce ze smluvních vztahů, zejména smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- nájemné za stavební pozemek během výstavby,
- zaškolení pracovníků,
- vybavení dlouhodobého majetku zásobami,
- biologické rekultivace,
- náklady na přípravu a zabezpečení dlouhodobého majetku vzniklé po jeho uvedení do užívání,
- v případě pořizovaných pozemků náklady na jiné typy dlouhodobého majetku, které jsou na pořizovaném pozemku nebo s ním souvisí, jedná se o stavby, pěstitelské celky trvalých porostů a jiný dlouhodobý hmotný majetek (Česko, 2002, odst. 2, § 47).

Na rozdíl od účetní evidence je pro daňové účely hranice stanovena na 80 000 Kč, nicméně poplatník může do technického zhodnocení zahrnout i částku nižší hodnoty (Česko, 1992, odst. 1, § 33). Uvedená hranice však neplatí pro dlouhodobý nehmotný majetek, jehož kategorie od 1. 1. 2021 není v zákoně č. 586/1992 Sb. nijak upravena, a i pro daňové účely je využita hranice stanovená účetní jednotkou pro zařazení do kategorie DNM (Andrlík et al., 2022, s. 119).

V rámci ocenění technického zhodnocení, DNM a DHM je třeba také zohlednit případnou přijatou investiční dotaci. Vyhláška č. 500/2002 Sb. uvádí, že hodnota dlouhodobého

nehmotného a hmotného majetku, včetně technického zhodnocení, se sníží o dotace, které byly poskytnuty na jejich pořízení nebo na úhradu úroků zahrnutých do jejich ocenění. Výjimkou jsou povolenky na emise a preferenční limity, které byly bezplatně získány prvním provozovatelem nebo držitelem (Česko, 2002, odst. 6, § 47). Dotace na pořízení dlouhodobého hmotného majetku zmiňuje i zákon č. 586/1992 Sb., který uvádí, že dotace snižují vstupní cenu majetku nebo technického zhodnocení (Česko, 1992, odst. 1, § 29). Z výše uvedeného vyplývá, že ke snížení vstupní ceny dochází jak pro účetní, tak i daňové účely.

3.1.2 Podlimitní technické zhodnocení

Pokud náklady vynaložené na technické zhodnocení nedosáhnou limitu stanoveného účetní jednotkou ani zákonem o dani z příjmu, jedná se o tzv. podlimitní technické zhodnocení. Toto zhodnocení se účtuje rovnou do nákladů na účet ostatních provozních nákladů. Daňový dopad je pak shodný jako v případě oprav a údržby majetku. Výše těchto nákladů musí být pro jednotlivý majetek sledována kumulativně za celé zdaňovací období, pro případ, kdy by v součtu překročila limit pro zařazení do dlouhodobého majetku (Andrlík et al., 2022, s. 121-122).

3.1.3 Technické zhodnocení pro účely DPH

S pojmem technického zhodnocení pracuje i zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který definuje, že dlouhodobý majetek zahrnuje obchodní majetek, který je výsledkem technického zhodnocení podle zákona o daních z příjmů, pokud jde o hmotný majetek, nebo podle právních předpisů o účetnictví, pokud se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek. Dále sem spadá i dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností, tedy majetek, který plátce vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil v rámci své ekonomické činnosti. Technické zhodnocení se v tomto případě považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností (Česko, 2004, odst. 4, § 4).

Pro účely daně z přidané hodnoty je technické zhodnocení důležité, zejména v souvislosti s nárokem na odpočet. Dle § 78 je úprava odpočtu daně u dlouhodobého majetku vyžadována v případě změny jeho využití pro účely, které ovlivňují nárok na odpočet daně. Tato úprava se posuzuje samostatně za každý kalendářní rok v rámci lhůty, která činí 5 let od pořízení majetku, u staveb, jednotek a pozemků je však prodloužena na 10 let. Změnou rozsahu použití se rozumí situace, kdy dojde k přechodu mezi plným, částečným nebo žádným nárokem na odpočet daně. Technické zhodnocení je pro účely této úpravy považováno za samostatný majetek. Úpravu

poplatník provádí za poslední zdaňovací období roku, ve kterém nastala změna rozsahu využití (Česko, 2004, odst. 1-6, § 78).

3.1.4 Účetní odpisy

Účetní odpisy vyjadřují fyzické a morální opotřebení odpisovaného majetku a trvalé snížení jeho hodnoty. Prostřednictvím odpisů je do nákladů postupně rozpouštěna hodnota pořízeného dlouhodobého majetku (Andrlík et al., 2022, s. 110). Dle zákona č. 563/1991 Sb. je účetní jednotka povinna sestavit odpisový plán (Česko, 1991, odst. 11, § 4) a provádět odpisování majetku a technického zhodnocení po dobu jeho používání (životnosti), maximálně však do výše jeho ocenění (Česko, 1991, odst. 5 a 6, § 28). Aby bylo zajištěno věrné zobrazení skutečnosti, je možné v průběhu odpisování upravit odpisový plán a prodloužit nebo zkrátit životnost majetku, čímž dojde ke zvýšení či snížení odpisů. Účetní odpisy ale není možné přerušit, protože majetek zastarává, i když není aktivně využíván (Brychta et al., 2023, s. 378).

Účetní odpisy lze stanovit a účtovat měsíčně nebo ročně, přičemž volba závisí na potřebách účetní jednotky. Měsíční účtování je vhodné pro společnosti, které prezentují dílčí výsledky během roku, například pro banky nebo vlastníky. Pokud však výsledky nejsou externě prezentovány, je možné odpisy účtovat pouze jednou ročně, aniž by to bylo v rozporu se zákonem, za předpokladu, že je ke konci rozvahového dne řádně vyjádřeno ocenění majetku a závazků (Brychta et al., 2023, s. 380).

Okamžik zahájení odpisování není v legislativě přesně specifikován, nelze však odpisování provádět dříve, než se DNM a DHM stane majetkem způsobilým k užívání, tzn. ve chvíli, kdy je dokončen a splňuje všechny požadované funkce a povinnosti stanovené právními předpisy pro jeho využívání. Shodný postup platí i pro technické zhodnocení (Česko, 2002, odst. 8, § 6 a odst. 11, § 7). Odpisy jsou obvykle stanoveny s přesností na měsíce, tudíž odpisování majetku začíná většinou měsíc po jeho uvedení do užívání. Nicméně, odpisy mohou být zahájeny již v měsíci, kdy byl majetek pořízen (Andrlík et al., 2022, s. 111).

Účetní jednotka si může zvolit z několika metod účetního odpisování, vybraná metoda by však měla co nejvěrněji odpovídat skutečnému opotřebení majetku. Andrlík et al. (2022) uvádí jako nejčastěji v praxi využívané metody odpisy časové, výkonové a komponentní. Vyhláška č. 500/2002 Sb. zmiňuje také možnost zohlednit při odpisování předpokládanou zbytkovou hodnotu majetku (Česko, 2002, odst. 4, § 56).

Účtování o technickém zhodnocení vede k okamžitému zvýšení hodnoty majetku v rozvaze, a to bez ohledu na to, zda TZ zvyšuje vstupní cenu majetku nebo je zařazeno jako samostatný

majetek. Průběh odpisování se v rozvaze projevuje postupným snižováním hodnoty aktiv. Zatímco dopad na výkaz zisku a ztráty je rozložený do budoucích období prostřednictvím odpisů. Tím je zajištěno, že náklady na technické zhodnocení odpovídají období, kdy majetek přináší ekonomický užitek a účetnictví a účetní závěrka tak podává věrný a poctivý obraz skutečnosti (Brychta et al., 2023, s. 365). Vliv účtování o technickém zhodnocení na výkazy účetní jednotky v čase ukazuje tabulka 2.

Tabulka 2 Dopad TZ a odpisů na rozvahu a VZZ

Rok odpisování	Účetní operace	Rozvaha	Výkaz zisku a ztráty
1.	Zařazení majetku do užívání	Zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku	Žádný přímý dopad
	Účetní odpis	Snížení hodnoty dlouhodobého majetku	Zvýšení nákladů
2.	Účetní odpis	Snížení hodnoty dlouhodobého majetku	Zvýšení nákladů
3.	Zařazení technického zhodnocení do užívání	Zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku	Žádný přímý dopad
	Účetní odpis	Snížení hodnoty dlouhodobého majetku	Zvýšení nákladů
4.	Účetní odpis	Snížení hodnoty dlouhodobého majetku	Zvýšení nákladů

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní odpisy se však nemusí shodovat s daňovými, protože účetní odpisy vycházejí z pravidel účetnictví a zohledňují reálné opotřebení majetku, zatímco daňové odpisy se řídí pravidly zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z pohledu daňové uznatelnosti však platí, že účetní odpisy jsou uznány jako daňově účinné pouze do výše odpovídající daňovým odpisům (Skálová, 2022, s. 48).

3.1.5 Daňové odpisy

Daňové odpisy se na rozdíl od účetních do účetnictví nezahrnují, ale slouží výhradně k daňovým účelům. Jsou vykazovány pouze v rámci daňového přiznání k dani z příjmů, kde umožňují poplatníkovi upravit základ daně jako daňově uznatelný náklad. Klíčovou informací je, že poplatník není povinen daňový odpis uplatnit, což může mít významné dopady na jeho daňovou strategii (Andrlík et al., 2022, s. 115).

Účetní jednotka se v případě daňových odpisů musí řídit ustanovením § 26 zákona č. 586/1992 Sb., který definuje, co je považováno za hmotný majetek, co je odpisování, u jakého majetku a v jaké výši lze odpis uplatnit a dále také zmiňuje, že poplatník není povinen odpis uplatnit

a může odpisování přerušit (Česko, 1992). Zda poplatník uplatní odpis ve výši ročního vypočteného odpisu nebo jen v jeho poloviční výši rozhoduje evidence majetku ke konci zdaňovacího období. Pokud je majetek v evidenci účetní jednotky ke konci zdaňovacího období, lze uplatnit roční odpis v plné výši, a to i v případě, že byl majetek či technické zhodnocení zařazeno do užívání v jeho průběhu. Odpis v poloviční výši uplatní poplatník v případě, že majetek je v evidenci na počátku zdaňovacího období a v jeho průběhu dojde k jeho vyřazení, převodu na jiný subjekt, ukončení činnosti účetní jednotky nebo ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem (Česko, 1992, odst. 6 a 7, § 26).

Odpisování lze dle § 26 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb. zahájit po uvedení pořizovaného majetku do stavu, který umožňuje jeho běžné užívání. To zahrnuje dokončení majetku a splnění technických požadavků a podmínek stanovených příslušnými právními předpisy (Česko, 1992). Odpisování lze provádět pouze do výše vstupní ceny nebo do výše zvýšené vstupní ceny (Česko, 1992, odst. 3, § 30).

Daňové odpisování dlouhodobého nehmotného majetku bylo od 1. 1. 2021 zrušeno a pro účely daně z příjmu je využívána výše účetních odpisů (Andrlík et al., 2022, s. 119).

Pro stanovení daňového odpisu DHM je možné využít jedné ze čtyř metod:

- **rovnoměrné odpisy** – rovnoměrné odpisování využívá maximální roční sazby odpisů, které určují výši opotřebení DHM zahrnutelného do daňových nákladů, roční odpis se počítá jako součin vstupní ceny a příslušné sazby, přičemž sazba v prvním roce se liší od dalších let a pro případ provedeného technického zhodnocení se použije sazba pro zvýšenou vstupní cenu,
- **zrychlené odpisy** – jsou využívány koeficienty, které se liší pro první rok a další roky odpisování, roční odpis se v prvním roce počítá jako podíl vstupní ceny a koeficientu, zatímco v dalších letech je základem dvojnásobek zůstatkové ceny dělený koeficientem pro další roky odpisování sníženým o počet let, po které již byl majetek odpisován. První vlastník může v prvním roce uplatnit zvýšený odpis (o 20 %, 15 % nebo 10 % vstupní ceny). Pokud je provedeno technické zhodnocení použije se zvláštní koeficient pro zvýšenou vstupní cenu,
- **časové či výkonové odpisy** pro majetek vymezený v § 30 zákona č. 586/1992 Sb. – jedná se zejména o otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, matrice, zápustky, formy, modely a šablony,

- **odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření** – takový majetek je odpisován rovnoměrně po dobu 240 měsíců, maximálně do výše vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny (Andrlík et al., 2022, s. 115-118).

V případě majetku, u kterého není v zákoně č. 586/1992 Sb. specifikována metoda odpisování, si může účetní jednotka zvolit, zda použije rovnoměrné nebo zrychlené odpisy. Nicméně zvolenou metodu v průběhu odpisování již nemůže měnit (Andrlík et al., 2022, s. 115).

Pokud je technické zhodnocení provedeno v prvním roce odpisování, je považováno za součást vstupní ceny, a při odpisování je využita sazba nebo koeficient pro první rok odpisování. Pokud je technické zhodnocení realizováno v následujících letech, jsou odpisy počítány s využitím sazeb pro zvýšenou vstupní cenu u rovnoměrného odpisování nebo pro zvýšenou zůstatkovou cenu u zrychleného odpisování (Dvořáková, 2021, s. 51).

Pro lepší pochopení odlišností je v tabulce 3 uveden souhrn základních rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.

Tabulka 3 Souhrn rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy

Rozdíly	Účetní odpisy	Daňové odpisy
Povinnost odpisovat	Ano	Ne
Typ nákladu	Daňově neuznatelný	Daňově uznatelný
Možnost přerušení	Nelze	Lze
Předpisy upravující pravidla odpisování	Vnitropodniková směrnice	Zákon o daních z příjmů
Limit vstupní ceny	Stanoví účetní jednotka	DHM > 80 000 Kč DNM není odpisován
Výše odpisů	Postupně v průběhu používání	DHM = roční odpis (pokud se nejedná o časové a výkonové daňové odpisy)
Doba odpisování	Dle odpisového plánu ÚJ	Stanovena zákonem, jednotná pro všechny poplatníky daně z příjmů
Účetní zachycení	Ano	Ne
Důvod uplatnění odpisu	Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, dopad do účetního výsledku hospodaření	Vliv na stanovení základu daně z příjmů

Zdroj: vlastní zpracování dle Andrlík et al. (2022, s. 111)

Pro určení daňové povinnosti účetní jednotky je třeba účetní výsledek hospodaření před zdaněním upravit a jednou z takových úprav je vyloučení daňově neuznatelných nákladů.

Účetní výsledek hospodaření zahrnuje v nákladech účetní odpisy, které jsou ale daňové neúčinné, tudíž musí být následně upraven o rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. Pokud jsou daňové odpisy nižší než účetní, je nutné rozdíl přičíst zpět k základu daně. Naopak pokud jsou daňové odpisy vyšší, částka tohoto rozdílu základ daně sníží (Vlčková, 2020, s. 116).

3.2 Opravy a udržování

V zákoně o daních z příjmů není oprava a údržba explicitně definována, jejich vymezení však lze nalézt v účetních předpisech, konkrétně v § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Vyhláška zde nepřímou určuje, co opravy a údržby představují, a to v souvislosti s tím, co nelze zahrnout do ocenění dlouhodobého majetku. Z daňového pohledu je podstatné, že opravy i údržba, jsou daňově uznatelné v případě, že nezahnují zlepšení parametrů majetku, což by bylo považováno za technické zhodnocení. Oprava je definována jako zásah, který obnovuje majetek do provozuschopného stavu, přičemž tento stav nemusí odpovídat okamžiku nabytí majetku účetní jednotkou. Nicméně správci daně často doměřují daň za opravy, pokud se majetek nevrací do stavu odpovídajícího době nabytí, což podporují rozhodnutími Nejvyššího správního soudu (Dvořáková, 2021, s. 54).

Údržba naopak zahrnuje činnosti zaměřené na zpomalení opotřebení, prevenci poruch a odstranění drobných závad. Podstatným rozdílem mezi opravou a údržbou je, že na údržbu nelze tvořit daňově účinné rezervy. V praxi však může být hranice mezi těmito dvěma pojmy často nejasná, což vyžaduje pečlivé rozlišování a správné pochopení jednotlivých definic (Dvořáková 2021, s. 55).

3.2.1 Vliv na hospodářský výsledek a daň z příjmu

Náklady na opravy a údržbu se dle směrné účtové osnovy řadí do účtové skupiny 51 – Služby, která spadá do páté účtové třídy. Ve výkazu zisku a ztráty se vykazují v nákladech provozní oblasti (Brychta et al., 2023, s. 414).

Náklady na opravy a údržbu jsou plně daňově uznatelné, což znamená, že jejich zaúčtování v souladu s účetními postupy postačuje pro správný výpočet základu daně z příjmu. Účetní výsledek hospodaření není nutné o tyto náklady dále upravovat. Tyto výdaje snižují základ daně přímo prostřednictvím účetního výsledku hospodaření v tom účetním období, se kterým časově a věcně souvisejí.

3.3 Důkazní břemeno

V případě sporu o výši daňové povinnosti v rámci daňového řízení je důkazní břemeno primárně na daňovém subjektu, který je povinen prokazovat všechny skutečnosti uvedené ve svých podáních, zejména v daňovém přiznání. Správce daně vykonává dokazování a posuzuje důkazní prostředky, přičemž jeho důkazní břemeno se omezuje pouze na specifické situace stanovené zákonem, například vyvrácení věrohodnosti důkazů daňového subjektu (Šperl, 2016).

Pro daňový subjekt je tedy výhodné mít svá tvrzení podložena vhodnými důkazními prostředky a je pouze na něm, které si zvolí. Dle § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. mohou důkazní prostředky zahrnovat jakékoliv podklady, které umožňují zjistit skutečný stav věci a ověřit klíčové skutečnosti potřebné pro správné stanovení a výpočet daně, pokud byly získány v souladu s právními předpisy. Tyto podklady mohou zahrnovat i materiály shromážděné před zahájením řízení, jako jsou například tvrzení daňového subjektu, dokumenty, znalecké posudky, svědecké výpovědi nebo ohledání věci (Česko, 2009).

Z pohledu oprav a technického zhodnocení je u důkazů stěžejní, aby co nejlépe prokazovaly stav před zásahem do majetku a po něm. Vlčková (2020, s. 43) pro tyto případy navrhuje jako vhodné důkazní prostředky různé formy dokumentací, fotodokumentaci stavu majetku před zásahem a po něm a také z průběhu zásahu, videozáznamy, svědecké výpovědi nebo zápisy ve stavebním nebo montážním deníku.

3.4 Závazné posouzení

Posouzení, zda zásah do majetku představuje opravu nebo technické zhodnocení, může být obtížné a jeho nesprávné určení může mít dlouhodobé daňové důsledky. Pokud si daňový subjekt není jistý, zda by konkrétní situaci správce daně vyhodnotil shodně, může využít institutu závazného posouzení. Správcem daně je vydáno závazné stanovisko, a tím poskytnuta právní jistota daňovému subjektu. Rozhodnutí vydané správcem daně je závazné, pokud podmínky, za kterých bylo vydáno, zůstanou nezměněny (Kadlec, 2022).

Žádost o závazné posouzení musí obsahovat identifikační údaje daňového subjektu, popis posuzovaného majetku (název, označení, datum pořízení, ocenění, odpisování), stav majetku před a po zásahu, popis provedených nebo plánovaných prací a odhadované či skutečné náklady s odůvodněním pochybností. Součástí žádosti je také návrh výroku rozhodnutí, v němž daňový subjekt uvede svůj názor na danou otázku, a přílohy, jako jsou doklady o vlastnictví majetku či stavební dokumentace (Kadlec, 2022).

Za každé jednotlivé posouzení skutečnosti musí být uhrazen správní poplatek ve výši 10 000 Kč dle sazebníku, který je přílohou zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích (Česko, 2004).

4 Vybrané příklady z praxe

Cílem této kapitoly je představit pět vybraných příkladů zaměřených na situace, ve kterých je třeba rozlišit mezi technickým zhodnocením a opravou dlouhodobého majetku. Příklady účetních případů jsou zpracovány na základě zkušeností autorky získaných v praxi. V této části jsou uvedena základní fakta o jednotlivých druzích dlouhodobého majetku a popsány práce, které byly na tomto majetku provedeny. Popsané příklady poskytují základní východiska pro analýzu a komparaci uvedenou v následující části práce.

4.1 Příklad 1 – Oprava vozovky spojená s rekonstrukcí kanalizace pod ní vedoucí

Společnost postupně opravuje komunikace ve svém areálu a v rámci další etapy se vedení rozhodlo, že když bude pokládán nový povrch vozovky, využije toho a opraví zároveň i kanalizaci, která vede pod ní. Z důvodu snazší koordinace prací byla ve výběrovém řízení vybrána firma, která zhotoví jak nový povrch místní komunikace, tak provede výměnu kanalizace. V blízkosti vozovky stojí budova, která má problémy s vlhkostí a aby bylo zajištěno její lepší odvlhčení, byla u vyměňované kanalizace zbudována nová jímka, která umožní lepší záchyt odpadních vod při jejich náhlém přílivu. Celková cena díla byla 5 750 000 Kč bez DPH, z toho 3 840 000 Kč činila oprava komunikace a 1 910 000 Kč výměna kanalizace. Celé dílo bylo společnosti předáno 12. 5. 2024.

V majetkové evidenci společnosti je k 31. 12. 2023 v souvislosti s těmito opravami veden dlouhodobý hmotný majetek popsáný v tabulce 4.

Tabulka 4 Popis DHM příklad 1

Název majetku	Odpisy	Datum zařazení	Pořizovací cena	Oprávký	Zůstatková cena	Odpis . plán	TZ
Místní komunikace	Účetní časové	15.11.2002	414 608 Kč	218 592 Kč	196 076 Kč	40 let	Ne
	Daňové rovnoměrné	15.11.2002	414 608 Kč	301 885 Kč	112 783 Kč	sk. 5	Ne
Kanalizační síť	Účetní časové	01.06.2002	17 985 Kč	12 900 Kč	5 085 Kč	30 let	Ne
	Daňové rovnoměrné	01.06.2002	17 985 Kč	13 104 Kč	4 881 Kč	sk. 5	Ne
Budova administrativní	Účetní časové	01.06.2002	1 797 247 Kč	395 797 Kč	1 401 450 Kč	55 let	Ano
	Daňové rovnoměrné	01.06.2002	1 797 247 Kč	439 932 Kč	1 357 315 Kč	sk. 6	Ano

Zdroj: vlastní zpracování

Popis prováděných prací na jednotlivém DHM:

- **místní komunikace** – odstranění starého povrchu tvořeného žulovými kostkami a zámkovou dlažbou a položení nového asfaltového povrchu ve stejném rozsahu, vozovka není rozšířena ani prodloužena,
- **kanalizace** – výměna starého kameninového potrubí za plastové o stejném průměru, vybudování nové jímky v trase původního vedení, jejíž cena dle položkového rozpočtu činí 75 000 Kč,
- **budova administrativní** – žádný zásah do budovy pouze nová jímka zajistí lepší odvlhčení.

4.2 Příklad 2 – Vakuový mísič

Společnost si v roce 2020 nechala na zakázku vyrobit vakuový mísič v ceně 2 600 000 Kč bez DPH, ve kterém by bylo možné mísit suroviny jak s použitím vakua, tak i bez něho. Po roce užívání pracovníci společnosti reklamovali u dodavatele, že při použití vakua dochází k deformaci stěn mísicí vany a provoz tak není bezpečný. V rámci řešení této reklamace byl vyhotoven znalecký posudek, který potvrdil, že mísič je po úpravách provedených dodavatelem plně funkční i s použitím vakua. Pracovníci, ale i přesto z důvodu bezpečnosti vakuum nepoužívali. V roce 2024 z důvodu navýšení kapacit výroby nastala situace, kdy je třeba mísič využívat i s použitím vakua. Vedení společnosti se rozhodlo požádat o opravu jiného dodavatele. Ten provedl opravu, která spočívala ve výměně mísicí vany v ceně 5 500 000 Kč bez DPH. Opravu dokončil a funkční mísič předal pracovníkům společnosti 18. 10. 2024.

Stará mísicí vana, jejíž stěny byly poškozeny, byla vymontována a sloužila jako vzor pro výrobu nové. Nová mísicí vana byla namontována na původní základovou konstrukci s pohonem, je stejných rozměrů, vyrobena ze stejného materiálu a má stejnou tloušťku stěn. Oproti původnímu stavu mísiče byly přidány ucpávky, které lépe zamezují deformaci vany v případě použití vakua při mísení.

V majetkové evidenci je mísič k 31. 12. 2023 evidován s parametry uvedenými v tabulce 5.

Tabulka 5 Popis DHM příklad 2

Název majetku	Odpisy	Datum zařazení	Pořizovací cena	Oprávký	Zůstatková cena	Odpis. plán	TZ
Vakuový mísič	Účetní časové	31.08.2020	2 600 000 Kč	1 083 360 Kč	1 516 640 Kč	8 let	Ne
	Daňové rovnoměrné	31.08.2020	2 600 000 Kč	2 021 500 Kč	578 500 Kč	sk. 2	Ne

Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Příklad 3 – Oprava podlahy a střechy výrobní budovy

V roce 2020 bylo provedeno technické zhodnocení výrobního objektu spočívající v rekonstrukci podlahy. I po této rekonstrukci a novém odizolování nadále docházelo k pronikání vlhkosti podlahou a po třech letech byl její povrch opět v nevyhovujícím a pro provoz nebezpečném stavu. V průběhu rekonstrukce bylo zjištěno, že při původním technickém zhodnocení byla ve skutečnosti použita jen jedna vrstva izolace místo dvou, které byly uvedeny v projektu. V okamžiku zjištění nedostatků již uplynula záruční doba na původně provedené práce a společnost si tedy nechala zpracovat studii, jejímž cílem bylo navrhnout řešení pro snížení vlhkosti prostupující podlahou v tomto objektu. Z výsledků studie vyplynulo, že je třeba podlahu v přízemí vybudovat kompletně znovu, a to včetně dvou izolačních vrstev z jiných materiálů, než uváděl původní projekt. Celková cena za renovaci podlahy byla 1 546 900 Kč bez DPH a byla dokončena 17. 8. 2024.

Vedení společnosti se v souvislosti s odstávkou výroby kvůli opravě podlahy rozhodlo, zároveň realizovat opravu střechy objektu, kterou při větších deštích zatéká. Práce provedené na střeše spočívaly v odstranění staré poškozené eternitové střešní krytiny, výměně poškozených dřevěných latí, výměně izolační fólie a instalaci nové plechové střechy včetně klempířských prvků. Dílo dodavatel provedl za celkovou cenu 885 000 Kč bez DPH a předal 30. 9. 2024.

V majetkové evidenci je k 31. 12. 2023 budova evidována s parametry uvedenými v tabulce 6.

Tabulka 6 Popis DHM příklad 3

Název majetku	Odpisy	Datum zařazení	Pořizovací cena	Oprávký	Zůstatková cena	Odpis. plán	TZ
Budova výrobní	Účetní časové	31.10.2003	2 693 545 Kč	669 204 Kč	2 024 341 Kč	40 let	Ano
	Daňové rovnoměrné	31.10.2003	2 693 545 Kč	746 076 Kč	1 947 469 Kč	sk. 5	Ano

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Příklad 4 – Repase náhradního dílu

V roce 2014 společnost odkupovala zařízení jiné likvidované společnosti. V rámci tohoto odkupu pořídila i mísič, který byl evidován jako náhradní díl, protože v rámci původního záměru měl sloužit jako zdroj náhradních dílů pro podobná zařízení, která společnost vlastní. V roce 2024 se vedení společnosti rozhodlo odkoupený mísič nechat repasovat a nahradit jím jedno z dosluhujících zařízení.

Repase zahrnovala tyto práce: repase míchadel pod ucpávkami, zachování stávajících měkkých ucpávek, výměna ucpávkové šňůry z grafitu za novou, otryskání a očištění nádoby a podstavce

od nečistot a barvy, odřezání zkorodované spodní desky podstavce a navaření nové, náhrada drobných zkorodovaných dílů (držáky, madla), opatření vnějšího povrchu nádoby, víka a podstavce ochranným nátěrem. Celková cena díla byla 589 500 Kč bez DPH a bylo dokončeno 30. 6. 2024.

Náhradní díl byl evidován na skladě náhradních dílů v ceně 8 613 Kč bez DPH. Protože se změnil účel využití mísiče převedla ho společnost v okamžiku rozhodnutí k 1. 4. 2024 ze skladové zásoby do majetku. Dle výše jeho ocenění byl zaříděn jako drobný dlouhodobý majetek, jehož opotřebení je účtováno postupně, měsíčně formou odpisů po dobu dvou let.

4.5 Příklad 5 – Změna tvarování původního greenu na golfovém hřišti

Společnost vlastní golfové hřiště, které začala postupně budovat od roku 2000. Při budování hřiště byla hrací plocha vedena jako pozemek, protože úpravy byly minimální a hřiště bylo tvořeno převážně přirozeným terénem. Následně budované herní prvky, jako jsou greeny, jezírka, drenáže, zavlažovací systémy a pískové překážky, byly evidovány jako samostatné položky dlouhodobého majetku.

Společnost provedla rekonstrukci původního greenu na 3. jamce. Tento green byl vybudován v roce 2005 a od té doby byl veden jako samostatná položka dlouhodobého hmotného majetku. Green byl původně rovný a v rámci rekonstrukce byl jeho povrch přetvořen na zvlněný, aby pro hráče byla hra zajímavější a pravidelným hráčům přinesl nový zážitek ze hry. Tato rekonstrukce zahrnovala změnu tvarování terénu (modelaci), úpravu drenážního systému, aplikaci nového substrátu a výsadbu nového travního povrchu. Celková cena díla byla 2 230 000 Kč bez DPH, z toho 1 931 000 Kč činily terénní úpravy (modelace, nový substrát a osev), 49 000 Kč výměna části závlahového systému, 250 000 Kč úprava drenážního systému. Nový green začali hráči užívat od 1. 9. 2024, drenáže a závlahový systém byly v provozu již od 30. 04. 2024.

Popis prováděných prací na jednotlivém DHM:

- **green** – odstranění starého travního povrchu, odstranění původního substrátu a podloží, modelace terénu, dodávka a pokládka nového substrátu, osetí, u greenu byly zachovány stejné rozměry,
- **závlahový systém** – výměna 2 ks výsuvných postřikovačů za automaticky ovládané s vyšším pracovním tlakem,
- **drenážní systém** – odstranění části původních drenážních trubek, položení nových trubek dle sklonu terénu a připojení ke stávajícímu drenážnímu systému celého hřiště.

Dlouhodobý majetek a jak je evidován v účetnictví k 31. 12. 2023 blíže definuje tabulka 7.

Tabulka 7 Popis DHM příklad 5

Název majetku	Odpisy	Datum zařazení	Pořizovací cena	Oprávký	Zůstatková cena	Odpis. plán	TZ
Green č. 3	Účetní časové	31.05.2005	1 499 000 Kč	928 572 Kč	570 428 Kč	30 let	Ne
	Daňové rovnoměrné	31.05.2005	1 499 000 Kč	938 374 Kč	560 626 Kč	sk. 5	Ne
Závlahový systém	Účetní časové	15.03.2010	798 504 Kč	366 135 Kč	432 363 Kč	30 let	Ne
	Daňové rovnoměrné	15.03.2010	798 504 Kč	364 116 Kč	434 388 Kč	sk. 5	Ne
Drenážní systém	Účetní časové	31.05.2005	354 000 Kč	219 432 Kč	134 568 Kč	30 let	Ne
	Daňové rovnoměrné	31.05.2005	354 000 Kč	221 604 Kč	132 396 Kč	sk. 5	Ne

Zdroj: vlastní zpracování

5 Analýza a komparace vybraných příkladů

Pro správné posouzení, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení, je nutné konkrétní příklady důkladně analyzovat. V této kapitole jsou zkoumány charaktery zásahů do majetku. Výsledky analýzy jsou porovnány s platnou legislativou v této oblasti s cílem získat oporu pro správné posouzení, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení. Dále jsou souhrnně prezentovány výsledky analýzy jednotlivých případů. U vybraných příkladů je provedena komparace významných rozdílů při jejich hodnocení.

Ve všech posuzovaných případech je dle vnitřní směrnice nastavena hranice pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku ve výši 80 000 Kč. Jako drobný dlouhodobý majetek je evidován majetek, jehož ocenění je vyšší než 5 000 Kč, ale nedosahuje hranice pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku a jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok.

5.1 Příklad 1 – Oprava vozovky spojená s rekonstrukcí kanalizace

V rámci provedené stavební akce lze identifikovat dvě části, a to výměnu povrchu místní komunikace a rekonstrukci kanalizace. Z výše uvedeného vyplývá, že dotčeným majetkem je v tomto případě místní komunikace a kanalizační síť. Administrativní budovy se žádné provedené práce bezprostředně netýkají, přestože jejich vlivem je budova lépe chráněna před vlhkostí.

5.1.1 Analýza místní komunikace

Posouzení provedených prací je zaměřeno na rozsah změn, jejich charakter a dopad na funkčnost majetku. Podrobnější analýzu zásahů provedených u místní komunikace uvádí tabulka 8.

Tabulka 8 Analýza místní komunikace

Otázka	Odpověď
Jedná se o odpisovaný majetek?	Ano
Jak je majetek zaříděn?	Stavba
Jedná se o specifický majetek? (leasing, pronajatý, kulturní památka)	Ne
Jaký byl stav majetku před zásahem?	Povrch byl nesourodý s mnoha hlubokými dírami.
Jaký je stav majetku po zásahu?	Jednotlivý, rovný povrch umožňující bezpečné užívání.
Co je cílem provedených zásahů?	Obnova povrchu vedoucí k udržení funkčnosti a provozuschopnosti.
Dosahuje ocenění zásahů hranice pro vykazování dlouhodobého majetku?	Ano, 3 840 000 Kč

Otázka	Odpověď
Byly použity materiály nebo technologie vyšší kvality nebo s delší životností než původní?	Byl použit jiný materiál, ale ne vyšší kvality nebo s delší životností.
Byl v rámci zásahů přidán nový prvek, který původní majetek neobsahoval? Pokud ano, jaké je jeho ocenění?	Ne
Zasáhly provedené změny do konstrukčních prvků?	Ne, podloží komunikace zůstalo se stejnými parametry.
Pokud se jedná o stavbu došlo ke změně jejích rozměrů či změně užívání stavby?	Rozměry vozovky se nezměnily a ke změně užívání nedošlo.
Změnil se účel nebo využití majetku?	Účel i využití zůstalo stejné.
Změnily se technické parametry majetku?	Ne, nový povrch má stejnou nosnost jako původní.
Způsobil zásah rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku?	Ne

Zdroj: vlastní zpracování

5.1.2 Legislativa ve vztahu k případu 1 – místní komunikace

Odpisovaný majetek a jeho klasifikace

Místní komunikace je v účetnictví vedena jako odpisovaný majetek, konkrétně jako stavba. Tato klasifikace odpovídá příloze č. 1 zákona č. 283/2002 Sb., stavební zákon, na který odkazuje § 7 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kde je uvedeno zařídění dlouhodobého majetku (Česko, 2002; Česko, 2021). Z daňového pohledu zařídění odpovídá 5. odpisové skupině dle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. (Česko, 1992).

Zařídění majetku je důležité pro správné určení účetního a daňového režimu provedených zásahů.

Cíl zásahu a stav majetku před zásahem a po něm

Hlavním cílem provedených zásahů bylo odstranit díry a uvést místní komunikaci do funkčního a provozuschopného stavu, což odpovídá definici opravy dle § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002). V případě, že provedené zásahy nejsou technickým zhodnocením, jsou z daňového hlediska vynaložené výdaje na provedené práce považovány za vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tudíž dle § 24 odst. 1 a § 25 ZDP se jedná o daňově uznatelné náklady (Česko, 1992).

Charakter provedených prací a jejich dopad na majetek

Před provedením zásahu byl povrch komunikace nesourodý s hlubokými dírami, což snižovalo její provozuschopnost. Po zásahu má komunikace jednoduší a rovný povrch, což umožňuje její bezpečné užívání.

V tomto případě:

- nebyl přidán nový prvek, který by majetek před zásahem neobsahoval,
- nedošlo ke změně konstrukčních prvků,
- účel i využití zůstaly stejné,
- rozměry, nosnost a další technické parametry se nezměnily,
- byl použit jiný materiál povrchu, nikoli však vyšší kvality či s delší životností.

Zásahy provedené na místní komunikaci nezpůsobily změnu technických parametrů, účelu nebo využití majetku ani rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, tedy nedošlo k naplnění znění § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a § 33 zákona č. 586/1992 Sb., které definují technické zhodnocení (Česko, 1992; Česko, 2002).

Změny a údržbu dokončených staveb také upravuje zákon č. 283/2021 Sb., stavební zákon. Provedenými zásahy se žádným způsobem nezměnily rozměry místní komunikace, nebylo změněno užívání stavby ani konstrukční prvky. Skutečnost tedy neodpovídá znění § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 283/2021 Sb. a nejedná se o změnu dokončené stavby (Česko, 2021). To v kontextu s § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a § 33 odst. 1 zákona 586/1992 Sb., kde je definováno, co je považováno za technické zhodnocení, znamená, že se v tomto případě o technické zhodnocení nejedná (Česko, 1992; Česko, 2002).

Žulové kostky a zámková dlažba byly nahrazeny asfaltovým povrchem, byl tedy použit jiný materiál, který ale nevykazuje vyšší kvalitu nebo životnost než původní použité materiály. Lze tedy uplatnit znění § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., které umožňuje použití jiných materiálů v rámci opravy a pouhá záměna materiálu není technickým zhodnocením (Česko, 2002).

Z daňového hlediska není záměna materiálu výslovně upravena zákonem, ale zmiňuje ji pokyn GFŘ D-59, dle kterého samotná záměna materiálu není považována za změnu technických parametrů (Generální finanční ředitelství, 2022). V kontextu § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. se tedy nejedná o rekonstrukci, která je dle tohoto zákona považována za technické zhodnocení (Česko, 1992).

Hranice pro vykazování dlouhodobého majetku a technického zhodnocení

Ocenění položení nového povrchu místní komunikace v celkové částce 3 840 000 Kč přesahuje hranici pro vykazování dlouhodobého majetku stanoveného účetní jednotkou ve vnitřní směrnici. Jedná se o stavbu a cena prací dosahuje významné hodnoty vůči pořizovací ceně.

S ohledem na znění § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. tak výše ocenění splňuje podmínky pro technické zhodnocení (Česko, 2002).

I z daňového pohledu je toto splněno, protože hranice pro technické zhodnocení je dle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů stanovena ve výši 80 000 Kč. Nicméně v zákoně je zároveň uvedena podmínka, že se musí jednat o nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, aby bylo považováno za technické zhodnocení. Samotná výše nákladů tak není rozhodující, klíčové je posouzení povahy zásahu (Česko, 1992).

5.1.3 Analýza kanalizační sítě

Tato podkapitola je věnována detailnímu hodnocení kanalizační sítě, která byla rekonstruována v rámci rozsáhlejších stavebních úprav. Podrobnější analýzu zásahů u kanalizační sítě uvádí tabulka 9.

Tabulka 9 Analýza kanalizační sítě

Otázka	Odpověď
Jedná se o odpisovaný majetek?	Ano
Jak je majetek zaříděn?	Stavba
Jedná se o specifický majetek? (leasing, pronajatý, kulturní památka)	Ne
Jaký byl stav majetku před zásahem?	Kameninové potrubí mělo praskliny, které způsobovaly únik odpadních vod.
Jaký je stav majetku po zásahu?	Plastové potrubí těsní, k úniku odpadních vod již nedochází a jímka funguje jako zásobník, který zachycuje nadbytečnou vodu a postupně ji uvolňuje do kanalizace, předchází se tak přetížení systému.
Co je cílem provedených zásahů?	Obnovení těsnosti a efektivnější záchyt vody způsobující také lepší odvlhčení budovy.
Dosahuje ocenění zásahů hranice pro vykazování dlouhodobého majetku?	Ano, 1 910 000 Kč
Byly použity materiály nebo technologie vyšší kvality nebo s delší životností než původní?	Byl použit jiný materiál, ale ne vyšší kvality nebo s delší životností.
Byl v rámci zásahů přidán nový prvek, který původní majetek neobsahoval? Pokud ano, jaké je jeho ocenění?	Ano, byla vybudována nová jímka, jejíž cena dle položkového rozpočtu dodavatele je 75 000 Kč.
Zasáhly provedené změny do konstrukčních prvků?	Ano, vybudována nová jímka.
Pokud se jedná o stavbu došlo ke změně jejích rozměrů či změně užívání stavby?	Ano, byla vybudována nová jímka, tedy došlo k rozšíření stavby, ke změně užívání nedošlo.
Změnil se účel nebo využití majetku?	Účel i využití zůstalo stejné.
Změnily se technické parametry majetku?	Průměr potrubí zůstal stejný, nezměnil se tak průtok odváděných odpadních vod, díky zbudování nové jímky ovšem došlo ke zlepšení odvlhčení přilehlé budovy.
Způsobil zásah rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku?	Ano, přidaná jímka rozšiřuje vybavenost kanalizace.

Zdroj: vlastní zpracování

5.1.4 Legislativa ve vztahu k případu 1 – kanalizační síť

Odpisovaný majetek a jeho klasifikace

V účetnictví je kanalizační síť evidována jako odpisovaný majetek a zatříděna jako stavba. Dle § 7 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., který odkazuje na přílohu č. 1 zákona č. 283/20021 Sb., stavební zákon, je jako stavba evidována správně (Česko, 2002; Česko, 2021). Pro daňové účely zatřídění dle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. odpovídá 5. odpisové skupině. (Česko, 1992).

Cíl zásahu a stav majetku před zásahem a po něm

Před provedením zásahů bylo kameninové potrubí poškozené prasklinami, které způsobovaly únik odpadních vod. Po jeho nahrazení plastovým potrubím, došlo k obnovení těsnosti a zajištění lepšího odvodu vod z administrativní budovy, čímž byl splněn hlavní cíl těchto zásahů, a to obnovení těsnosti potrubí a zlepšení záchyty vody při jejím velkém přílivu.

Pouhé obnovení těsnosti kanalizace lze dle § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. považovat za uvedení do funkčního a provozuschopného stavu (Česko, 2002), ovšem zlepšení záchyty vody a tím i zlepšení odvlhčení budovy přesahuje rámec základního uvedení do provozuschopného stavu, protože tímto dochází ke změně technických parametrů. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 33 odst. 2 definuje změnu technických parametrů jako rekonstrukci, která je technickým zhodnocením (Česko, 1992).

Jedná o jednu stavební akci, kde stavební práce představují jednotný záměr a z celkového pohledu zahrnují nástavbu, přístavbu, stavební úpravu, rekonstrukci nebo modernizaci podle § 33 zákona o daních z příjmů, je třeba tyto práce v celém rozsahu považovat za technické zhodnocení. Takovéto posouzení skutečností potvrzuje judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek 6 Afs 33/2020–30, který vychází z předchozí ustálené judikatury v této oblasti (Nejvyšší správní soud, 2022).

Charakter provedených prací a jejich dopad na majetek

V tomto případě:

- byl přidán nový prvek, který majetek před zásahem neobsahoval, a to nová jímka v ceně 75 000 Kč, tímto došlo ke změně konstrukčních prvků,
- technické parametry se změnilly, rozšířila se vybavenost kanalizace a došlo k rozšíření stavby,
- byl použit jiný materiál povrchu, nikoli však vyšší kvality či s delší životností,
- účel a využití zůstaly stejné, nedošlo ke změně užívání.

Z účetního pohledu dle § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. provedené zásahy do majetku způsobily změnu technických parametrů i rozšíření vybavenosti majetku, jedná se tedy o technické zhodnocení, a to i v případě, že účel a využití majetku zůstalo stejné (Česko, 2002).

Pro daňové účely stejné tvrzení poskytuje § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který definuje technické zhodnocení jako změnu technických parametrů či rozšíření vybavenosti (Česko, 1992).

Vyhláška č. 500/2002 Sb., konkrétně § 47 odst. 2 písm. a), a také pokyn GFŘ D-59 umožňují posuzovat použití jiného materiálu, ne však vyšší kvality nebo delší životnosti, jako pouhou opravu (Česko, 2002; Generální finanční ředitelství, 2022). Nicméně záměna materiálu se v tomto případě týká pouze výměny potrubního vedení, které je ve věcné a časové souvislosti součástí rozsáhlejší stavební akce, a proto dle již výše zmíněné judikatury NSS je nutné veškeré práce posuzovat jako jeden celek (Nejvyšší správní soud, 2022). Záměna materiálu tak v tomto případě není z hlediska posouzení, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení, relevantní.

Hranice pro vykazování dlouhodobého majetku a technického zhodnocení

Celková cena provedených prací ve výši 1 910 000 Kč přesahuje účetní jednotkou stanovenou hranici pro vykazování dlouhodobého majetku. Cena prací současně dosahuje významné hodnoty vůči pořizovací ceně a kanalizační síť je zatříděna jako stavba, tudíž z hlediska ocenění jsou naplněny podmínky pro technické zhodnocení dle § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002). Pro účely daně z příjmu splňuje cena prací ocenění pro technické zhodnocení uvedené v § 33 zákona č. 586/1992 Sb. (Česko, 1992).

Ocenění nově zbudované jímky ve výši 75 000 Kč z účetního ani daňového pohledu nepřesahuje hranici pro technické zhodnocení. Tato částka je součástí celkových výdajů ve výši 1 910 000 Kč, avšak pro správné účetní a daňové posouzení je nutné jednotlivé prvky hodnotit samostatně. V tomto případě jímka představuje nový prvek přidaný k původnímu majetku, a proto je nutné posoudit její ocenění zvlášť, aby bylo možné určit, zda splňuje podmínky technického zhodnocení.

5.2 Příklad 2 – Vakuový mísič

V kontextu provedených prací lze identifikovat dvě podstatné části, a to výměnu mísící vany vakuového mísiče a doplnění ucpávek eliminujících deformaci při použití vakua. Z výše uvedeného vyplývá, že dotčeným majetkem je v tomto případě vakuový mísič jako celek, přičemž provedené úpravy se týkají jeho mísící vany. Ostatní součásti, jako základová

konstrukce a pohonný systém, zůstaly beze změny. Důležitou skutečností tohoto případu je existence znaleckého posudku, který potvrzuje, že mísení s použitím vakua bylo funkční ještě před provedenými zásahy. Zásahy provedené na mísiči jsou analyzovány v tabulce 10.

5.2.1 Analýza vakuového mísiče

Analýza je soustředěna na zhodnocení zásahů do dlouhodobého majetku, s hlavním cílem zjistit, zda jde pouze o obnovení původního stavu, nebo zásadní konstrukční či funkční změny.

Tabulka 10 Analýza vakuového mísiče

Otázka	Odpověď
Jedná se o odpisovaný majetek?	Ano
Jak je majetek zatříděn?	Samostatná movitá věc
Jedná se o specifický majetek? (leasing, pronajatý, kulturní památka)	Ne
Jaký byl stav majetku před zásahem?	Stěny mísičí vany byly zdeformované.
Jaký je stav majetku po zásahu?	Nová mísičí vana, která se za použití vakua nedeformuje.
Co je cílem provedených zásahů?	Bezpečné mísení za použití vakua.
Dosahuje ocenění zásahů hranice pro vykazování dlouhodobého majetku?	Ano, 5 500 000 Kč
Byly použity materiály nebo technologie vyšší kvality nebo s delší životností než původní?	Byl použit totožný materiál.
Byl v rámci zásahů přidán nový prvek, který původní majetek neobsahoval? Pokud ano, jaké je jeho ocenění?	Ano, byly instalovány nové ucpávky, které lépe zamezují deformaci vany, jejichž cena dle cenové nabídky dodavatele je 105 000 Kč.
Zasáhly provedené změny do konstrukčních prvků?	Ano, přidání ucpávek zabraňuje deformaci vany.
Pokud se jedná o stavbu došlo ke změně jejich rozměrů či změně užívání stavby?	Netýká se, nejedná se o stavbu.
Změnil se účel nebo využití majetku?	Účel i využití zůstalo stejné.
Změnily se technické parametry majetku?	Ne, rozměry vany zůstaly stejné, umožňuje mísení stejného množství materiálu, pohon zůstal původní.
Způsobil zásah rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku?	Ne, vzhledem ke znaleckému posudku, který uvádí, že použití vakua bylo možné i před výměnou vany.

Zdroj: vlastní zpracování

5.2.2 Legislativa ve vztahu k případu 2 – vakuový mísič

Odpisovaný majetek a jeho klasifikace

Vakuový mísič je v účetnictví evidován jako hmotná movitá věc se samostatným technicko-ekonomickým určením v souladu s § 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002). Dle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. je zatříděn do 2. odpisové skupiny (Česko, 1992).

Cíl zásahu a stav majetku před zásahem a po něm

Cílem provedeného zásahu bylo zajistit bezpečné mísení za použití vakua, a to odstraněním deformací mísící vany, které se v průběhu používání objevily. Před provedením zásahu byly stěny mísící vany deformované, což ovlivňovalo bezpečnost mísení. Po provedení zásahu byla mísící vana nahrazena novou, která se za použití vakua při mísení již nedeformuje, a to hlavně díky doplnění nových ucpávek, které deformaci eliminují.

Důležitým aspektem tohoto případu je existence znaleckého posudku, který potvrzuje, že mísení s použitím vakua bylo funkční i před provedenými úpravami. To znamená, že zásah pouze navrácí původní funkčnost, ale nezlepšuje technické parametry ani neumožňuje nové využití zařízení. Cíl zásahů do majetku lze charakterizovat jako uvedení do předchozího stavu a odstranění částečného poškození, tedy souhlasí s definicí opravy dle § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002). Pokud provedené zásahy nejsou považovány za technické zhodnocení, pak z daňového hlediska jsou náklady na tyto práce považovány za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle § 24 odst. 1 a § 25 zákona o daních z příjmů se tedy jedná o daňově uznatelné náklady (Česko, 1992).

Charakter provedených prací a jejich dopad na majetek

V tomto případě:

- byl přidán nový prvek ve formě ucpávek, který zamezuje deformaci mísící vany v ceně 105 000 Kč, přidáním ucpávek došlo k zásahu do konstrukčních prvků,
- nová vana byla vyrobena z totožného materiálu shodné tloušťky,
- účel a využití majetku zůstalo nezměněno, původní funkčnost byla zachována,
- technické parametry se nezměnily, protože rozměry vany zůstaly stejné, taktéž i objem mísené směsi.

Výměna mísící vany nezpůsobila změnu technických parametrů, účelu nebo využití mísiče ani rozšíření vybavenosti nebo jeho použitelnosti, tedy dle § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a § 33 zákona č. 586/1992 Sb., provedené zásahy nejsou technickým zhodnocením (Česko, 1992; Česko, 2002).

K použití jiného materiálu při výrobě nové mísící vany nedošlo, není tedy zapotřebí v tomto případě využít ustanovení § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. a pokynu GFŘ D-59, které umožňují posuzovat použití jiného materiálu stejné kvality a životnosti, jako pouhou opravu (Česko, 2002; Generální finanční ředitelství, 2022).

Novým prvkem, který původní vana neobsahovala jsou ucpávky. Vzhledem k tomu, že tento prvek ovlivňuje konstrukci vany (zabraňuje její deformaci), mohl by být považován za technické zhodnocení. Vzhledem k tomu, že mísič byl funkční i před provedenými úpravami, jak dokládá znalecký posudek, lze interpretovat tuto změnu jako zvýšení odolnosti mísící vany, která zamezí následnému opotřebení (deformaci vany). Jak je uvedeno v § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č 500/2002 Sb., je možné provedení opravy i s použitím jiných součástí, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení (Česko, 2002).

Podle rozhodnutí NSS 2 Afs 335/2019–32 musí být rozšíření funkce či změna technických parametrů prokazatelná a zásadní, aby bylo možné změnu považovat za technické zhodnocení a určující je objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu majetku (Nejvyšší správní soud, 2020). V tomto případě znalecký posudek potvrzuje, že vakuové mísení bylo funkční již před provedeným zásahem do majetku.

Odlišný pohled na přidání nového prvku poskytuje Jaroš (2020, s. 95), který uvádí, že „*při odlišování oprav a technického zhodnocení je sice nutné zohlednit i otázku technického pokroku, nicméně o technické zhodnocení jde vždy, pokud je do majetku instalována technologie, která se zde původně nenacházela.*“ Obdobný názor je obsažen i v rozsudku NSS 1 Afs 29/2006-87, dle kterého oprava může zahrnovat použití odlišných materiálů, součástí nebo technologií než těch původních, což znamená, že lze opravovat pouze to, co již bylo součástí opravované věci. V tomto ohledu NSS souhlasí s názorem krajského soudu, že pojem oprava je nejbližší pojmu výměna (Nejvyšší správní soud, 2007).

Hranice pro vykazování dlouhodobého majetku a technického zhodnocení

Celkové výdaje na výměnu vany činily 5 500 000 Kč, což přesahuje hranici 80 000 Kč stanovenou v § 33 zákona č. 586/1992 Sb. pro technické zhodnocení a hranici stanovenou účetní jednotkou ve vnitřní směrnici pro zařazení do dlouhodobého majetku. Tuto hranici přesahuje i cena 105 000 Kč za nově použité ucpávky, která je součástí celkové ceny za výměnu vany. Pouhá výše vynaložených prostředků ale není dle zákona č. 586/1992 Sb. jediným rozhodujícím parametrem, podstatná je povaha zásahu do majetku, tedy zda se jedná o nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce či modernizace majetku (Česko, 1992).

5.3 Příklad 3 – Oprava podlahy a střechy výrobní budovy

Oprava střechy byla provedena nezávisle na renovaci podlahy, i když byla realizována v době jedné odstávky výroby. Mezi těmito dvěma stavebními úpravami neexistuje přímá věcná ani účelová souvislost, a jsou na základě rozsudku NSS 6 Afs 273/2022-43 posuzovány samostatně

jako kompletní renovace podlahy v přízemí a oprava střechy výrobního objektu (Nejvyšší správní soud, 2023). Majetek, kterého se zásahy týkají, je výrobní objekt jako celek, přičemž provedené úpravy se týkají podlahové konstrukce a střešního pláště. Ostatní části objektu, jako nosná konstrukce a provozní vybavení, zůstaly beze změny. Dále je tedy posuzován tentýž objekt z pohledu opravy podlahy a z hlediska opravy střechy.

5.3.1 Analýza výrobní budovy – podlaha

V této části je analyzována podlaha výrobní budovy, která prošla kompletní renovací. Podrobnější analýzu zásahů provedených u podlahy uvádí tabulka 11.

Tabulka 11 Analýza výrobní budovy – podlaha

Otázka	Odpověď
Jedná se o odpisovaný majetek?	Ano
Jak je majetek zatříděn?	Stavba
Jedná se o specifický majetek? (leasing, pronajatý, kulturní památka)	Ne
Jaký byl stav majetku před zásahem?	Vlivem vztlínání spodní vody byly poškozená a popraskaná podlaha.
Jaký je stav majetku po zásahu?	Suchá rovná podlaha bez známek pronikání vlhkosti.
Co je cílem provedených zásahů?	Odstranit vlhkost pronikající podlahou.
Dosahuje ocenění zásahů hranice pro vykazování dlouhodobého majetku?	Ano, 1 546 900 Kč
Byly použity materiály nebo technologie vyšší kvality nebo s delší životností než původní?	Byl použit jiný materiál pro izolační vrstvu podlahy.
Byl v rámci zásahů přidán nový prvek, který původní majetek neobsahoval? Pokud ano, jaké je jeho ocenění?	Ano, původní podlaha obsahovala pouze jednu izolační vrstvu.
Zásahy provedené změny do konstrukčních prvků?	Ano, konstrukce podlahy byla změněna, byla přidána jedna izolační vrstva navíc.
Pokud se jedná o stavbu došlo ke změně jejich rozměrů či změně užívání stavby?	Ne, všechny rozměry zůstaly stejné a užívání stavby se nezměnilo.
Změnil se účel nebo využití majetku?	Účel i využití zůstalo stejné.
Změnily se technické parametry majetku?	Ano, podlaha lépe zabraňuje prostupu vlhkosti díky přidání izolační vrstvě.
Způsobil zásah rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku?	Ano, budova je vybavena izolační vrstvou navíc.

Zdroj: vlastní zpracování

5.3.2 Legislativa ve vztahu k případu 3 – podlaha

Odpisovaný majetek a jeho klasifikace

V účetnictví je výrobní budova evidována jako odpisovaný majetek a zatříděna jako stavba. Dle § 7 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je jako stavba evidována správně (Česko, 2002). Pro

daňové účely zatřídění dle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. odpovídá 5. odpisové skupině (Česko, 1992).

Cíl zásahu a stav majetku před zásahem a po něm

Před provedením zásahu byla podlaha opět poškozena vzlínáním vlhkosti, což způsobilo popraskání a narušení povrchu. Po provedeném zásahu má podlaha dvě izolační vrstvy z jiných materiálů, je rovná a bez známek vlhkosti. Byl tak splněn cíl stavebních úprav, a to odstranit pronikání vlhkosti a zajistit dlouhodobou funkčnost podlahy.

Výchozím bodem pro posouzení tohoto případu je určení původního stavu majetku před provedenými zásahy. Dále je také důležité, jak důkladně je původní stav zdokumentován pro případné dokazování vůči správci daně.

Po provedeném technickém zhodnocení před čtyřmi lety podlaha dle projektové dokumentace obsahovala dvě izolační vrstvy, tedy stejný počet jako po zásazích provedených v roce 2024. V případě, že za původní stav je považován stav dle projektové dokumentace technického zhodnocení z roku 2020, odpovídají provedené zásahy definici opravy dle § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., jedná se o uvedení do funkčního a provozuschopného stavu (Česko, 2002).

Odlišný pohled na případ nastává v případě, že za původní stav je považována skutečnost, kdy konstrukce podlahy obsahuje pouze jednu vrstvu izolace. Přidání izolační vrstvy, kterou původní konstrukce podlahy neobsahovala, způsobuje změnu technických parametrů, protože podlaha lépe odolává pronikající vlhkosti. Podle § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je změna technických parametrů považována za rekonstrukci, která je technickým zhodnocením (Česko, 1992).

Charakter provedených prací a jejich dopad na majetek

V tomto případě:

- byl přidán nový konstrukční prvek podlahy, jedna izolační vrstva z jiného materiálu,
- došlo ke změně technických parametrů a rozšíření vybavenosti budovy spočívajících v zamezení pronikání vlhkosti a lepší izolaci,
- zásahy do majetku neměly vliv na rozměry, užívání stavby i její účel a využití.

Provedené zásahy do konstrukčních prvků způsobily změnu technických parametrů i rozšíření vybavenosti budovy, za těchto okolností se dle § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jedná o technické zhodnocení, a to i v případě, že se nezměnil účel a využití stavby (Česko, 2002).

Z daňového pohledu shodné tvrzení poskytuje § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který definuje technické zhodnocení jako změnu technických parametrů či rozšíření vybavenosti (Česko, 1992).

Hranice pro vykazování dlouhodobého majetku a technického zhodnocení

Celková cena rekonstrukce činí 1 546 900 Kč. Hranice 80 000 Kč pro technické zhodnocení dle § 33 zákona č. 586/1992 Sb. je překročena (Česko, 1992). Hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku stanovená účetní jednotkou ve vnitřní směrnici v souladu s § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je taktéž překročena (Česko, 2002). Z hlediska ocenění jsou splněny podmínky pro technické zhodnocení.

5.3.3 Analýza výrobní budovy – střecha

Tato podkapitola je zaměřena na zhodnocení zásahů provedených na střеше výrobního objektu, jejichž analýzu uvádí tabulka 12.

Tabulka 12 Analýza výrobní budovy – střecha

Otázka	Odpověď
Jedná se o odpisovaný majetek?	Ano
Jak je majetek zatříděn?	Stavba
Jedná se o specifický majetek? (leasing, pronajatý, kulturní památka)	Ne
Jaký byl stav majetku před zásahem?	Občas střechou zatékalo při vydatných deštích, eternitový povrch s obsahem azbestu.
Jaký je stav majetku po zásahu?	Do budovy již nezatéká, povrch střechy bez obsahu nebezpečných látek.
Co je cílem provedených zásahů?	Odstranit zatékání do objektu.
Dosahuje ocenění zásahů hranice pro vykazování dlouhodobého majetku?	Ano, 885 000 Kč
Byly použity materiály nebo technologie vyšší kvality nebo s delší životností než původní?	Byl použit jiný materiál na povrch střechy s obdobnou životností a odolností.
Byl v rámci zásahů přidán nový prvek, který původní majetek neobsahoval? Pokud ano, jaké je jeho ocenění?	Ne, u všech konstrukčních prvků došlo k prosté výměně.
Zasáhly provedené změny do konstrukčních prvků?	Ne, ke změně konstrukce nedošlo, byl pouze použit jiný materiál střešní krytiny.
Pokud se jedná o stavbu došlo ke změně jejich rozměrů či změně užívání stavby?	Ne, všechny rozměry zůstaly stejné a užívání stavby se nezměnilo.
Změnil se účel nebo využití majetku?	Účel i využití zůstalo stejné.
Změnily se technické parametry majetku?	Ne
Způsobil zásah rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku?	Ne, vybavenost ani použitelnost budovy se nezměnila.

Zdroj: vlastní zpracování

5.3.4 Legislativa ve vztahu k případu 3 – střecha

Odpisovaný majetek a jeho klasifikace

V účetnictví je výrobní budova vedena jako odpisovaný majetek a zaříděna jako stavba, je tedy v souladu s § 7 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002). Dle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. její zařídění odpovídá 5. odpisové skupině (Česko, 1992).

Cíl zásahu a stav majetku před zásahem a po něm

Před zásahem měla střecha místy poškozenou eternitovou krytinu a docházelo k zatékání při deštích. Po provedení opravy byla původní krytina nahrazena novou z plechového materiálu, včetně výměny izolační fólie a poškozených dřevěných latí. Cílem provedených zásahů bylo zachovat původní funkci střechy a odstranit závady způsobující zatékání.

Uvedení do funkčního a provozuschopného stavu odpovídá definici opravy dle § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002). V případě, že provedené zásahy nejsou technickým zhodnocením, lze náklady vynaložené na provedené práce dle § 24 odst. 1 a § 25 zákona č. 586/1992 Sb. považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy daňově uznatelné náklady (Česko, 1992).

Charakter provedených prací a jejich dopad na majetek

V tomto případě:

- ke změně konstrukčních prvků střechy nedošlo, pouze byla nahrazena poškozená krytina novou z jiného materiálu,
- nebyl přidán žádný nový prvek, který by původní majetek neobsahoval,
- technické parametry střechy zůstaly nezměněny, stejný zůstal i její účel a využití a nebyla změněna vybavenost ani použitelnost budovy.

Zásahy provedené na střeše výrobní budovy nezměnily technické parametry, účel nebo využití majetku, ani nerozšířily vybavenost nebo použitelnost. Rovněž nebyl přidán žádný nový konstrukční prvek. Na základě těchto skutečností se nejedná o technické zhodnocení definované v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a § 33 zákona č. 586/1992 Sb. (Česko, 1992; Česko, 2002).

Vzhledem k tomu, že zásahy byly provedeny na stavbě, je vhodné posoudit také ve vztahu ke znění § 6 zákona č. 283/2021 Sb., stavební zákon, který definuje změny a údržbu dokončených staveb. Provedenými zásahy se žádným způsobem nezměnily rozměry budovy, nebylo změněno užívání stavby ani konstrukční prvky. Charakter provedených prací zajišťuje dobrý

stavebně technický stav budovy, tudíž dle odst. 3 tohoto zákona odpovídá údržbě dokončené stavby (Česko, 2021).

Eternitová střešní krytina byla nahrazena plechovou, protože původní materiál obsahoval zdraví nebezpečný azbest. Došlo tedy k použití jiného materiálu, který však nevykazuje vyšší kvalitu nebo životnost než původní krytina. V takovém případě lze aplikovat § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., který umožňuje v rámci opravy použít odlišný materiál, aniž by se jednalo o technické zhodnocení (Česko, 2002). Také pokyn GFŘ D-59 uvádí, že samotná záměna materiálu není považována za změnu technických parametrů (Generální finanční ředitelství, 2022).

Nicméně je třeba zhodnotit, zda použití plechové střešní krytiny bez azbestu nezlepšuje technické parametry střechy tím, že eliminuje zdravotní rizika spojená s obsahem azbestu u původní krytiny. Rozhodující je, jak je pojem "technické parametry" interpretován. Česká legislativa explicitně nedefinuje, co je považováno za technické parametry. Nigrin (2020, s. 61) uvádí: „Změnou účelu se u staveb rozumí změna způsobu užití podle kolaudačního rozhodnutí, změnou technických parametrů pak změna podstatných technických veličin (zvýšení výkonu, snížení spotřeby, zateplení budovy apod.).“ Dle výše uvedeného se technické parametry vztahují spíše k fyzikálním a mechanickým vlastnostem, jako je pevnost, hmotnost, tepelná izolace či odolnost vůči povětrnostním vlivům. Eliminace zdravotních rizik spojených s odstraněním azbestu představuje zlepšení z hlediska bezpečnosti a ochrany zdraví, nikoli však za zlepšení technických parametrů střechy.

Hranice pro vykazování dlouhodobého majetku a technického zhodnocení

Celkové výdaje na opravu střechy činily 885 000 Kč. Hranice pro technické zhodnocení uvedená v § 33 zákona č. 586/1992 Sb. je splněna a hranice stanovena účetní jednotkou ve vnitřní směrnici pro zařazení do dlouhodobého majetku také. Dle zákona č. 586/1992 Sb. není cena provedených zásahů sama o sobě rozhodujícím parametrem, podstatný je charakter zásahů do majetku (Česko, 1992).

5.4 Příklad 4 – Repase náhradního dílu

V tomto případě lze identifikovat změnu účelu využití majetku, konkrétně repasování odkoupeného mísiče původně evidovaného jako náhradní díl. Z výše uvedeného vyplývá, že dotčeným majetkem je mísič, u něhož došlo k převodu ze skladové zásoby do dlouhodobého majetku.

Neobvyklou stránkou tohoto případu je výrazný rozdíl mezi pořizovací cenou mísiče a cenou repasních prací. Tento rozdíl je způsoben několika faktory. Původní náhradní díl byl vyroben v roce 1980 a byl dlouhodobě využíván původním vlastníkem, který jej následně v roce 2014 prodal za cenu odpovídající tehdejší tržní hodnotě opotřebovaného zařízení. Naopak repase proběhla v roce 2024, kdy došlo k výraznému růstu cen materiálů i prací v důsledku inflace a technologického pokroku. Náklady na repasi proto několikanásobně převýšily původní pořizovací cenu, což je běžný jev u repasovaných starších zařízení.

5.4.1 Analýza repase mísiče

Tato podkapitola je věnována analýze repase mísiče, který byl původně evidován jako náhradní díl a zásahy na něm provedené jsou podrobněji rozebrány v tabulce 13.

Tabulka 13 Analýza repase mísiče

Otázka	Odpověď
Jedná se o odpisovaný majetek?	Ano
Jak je majetek zatříděn?	Drobný dlouhodobý majetek
Jedná se o specifický majetek? (leasing, pronajatý, kulturní památka)	Ne
Jaký byl stav majetku před zásahem?	Některé části byly zkorodované a opotřebované.
Jaký je stav majetku po zásahu?	Byly odstraněny zkorodované části a opotřebované části vyměněny za nové.
Co je cílem provedených zásahů?	Uvést mísič do provozuschopného stavu.
Dosahuje ocenění zásahů hranice pro vykazování dlouhodobého majetku?	Ano, 589 500 Kč
Byly použity materiály nebo technologie vyšší kvality nebo s delší životností než původní?	Ne, byl použit totožný materiál.
Byl v rámci zásahů přidán nový prvek, který původní majetek neobsahoval? Pokud ano, jaké je jeho ocenění?	Ne, nebyl použit žádný jiný prvek, který by už mísič původně neobsahoval.
Zasáhly provedené změny do konstrukčních prvků?	Ne, konstrukční prvky nebyly změněny.
Pokud se jedná o stavbu došlo ke změně jejích rozměrů či změně užívání stavby?	Netýká se, nejedná se o stavbu.
Změnil se účel nebo využití majetku?	Účel i využití zůstalo po zařazení do drobného dlouhodobého majetku stejné.
Změnily se technické parametry majetku?	Ne, veškeré technické parametry zůstaly zachovány.
Způsobil zásah rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku?	Ne, použitelnost i vybavenost nebyly změněny.

Zdroj: vlastní zpracování

5.4.2 Legislativa ve vztahu k případu 4 – repase mísiče

Odpisovaný majetek a jeho klasifikace

Původně byl mísič evidován jako zásoba, konkrétně náhradní díl, v hodnotě 8 613 Kč a jeho primárním účelem bylo sloužit jako zdroj dílčích náhradních dílů pro jiná zařízení. V roce 2024 však vedení společnosti jeho využití přehodnotilo a rozhodlo se využívat ho jako plnohodnotné výrobní zařízení. V souladu s účetními předpisy bylo nutné provést přeřazení ze skladové evidence do majetkové evidence společnosti.

Dle § 25 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. jsou zásoby i dlouhodobý majetek oceňovány v pořizovacích cenách (Česko, 1991). Pro ocenění mísiče jako dlouhodobého majetku byla správně použita cena 8 613 Kč. Ve vnitřní účetní směrnici společnosti je stanoveno, že majetek s použitelností delší než jeden rok, který má pořizovací cenu vyšší než 5 000 Kč, ale nedosahuje hranice pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku, je evidován jako drobný dlouhodobý majetek. Zatřídění mísiče do drobného dlouhodobého majetku je správné.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek je v účetnictví veden jako majetek s nižší pořizovací cenou, který nespňuje hranici pro zařazení mezi dlouhodobý hmotný majetek. Dle § 56 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je účetní jednotka povinna sestavit odpisový plán (Česko, 2002). V souladu s vnitřními předpisy účetní jednotky jsou u tohoto majetku uplatněny časové účetní odpisy po dobu 24 měsíců.

Zákon o daních z příjmů výslovně neupravuje daňové odpisy drobného hmotného majetku. Tento majetek není evidován jako dlouhodobý hmotný majetek ve smyslu § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., a proto se na něj nevztahují daňové odpisy dle tohoto zákona. Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů neukládá žádná specifická omezení pro daňovou uznatelnost účetních odpisů tohoto majetku, uplatňují se jako daňově uznatelné náklady dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., který stanovuje, že nákladem jsou výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (Česko, 1992).

Cíl zásahu a stav majetku před zásahem a po něm

Mísič byl před zařazením do dlouhodobého majetku dlouho nepoužíván a některé jeho části byly výrazně zkorodované. Proto se vedení společnosti rozhodlo pro provedení repase, která měla za cíl odstranit opotřeбенé části zařízení a zajistit jeho spolehlivý provoz. Po provedení oprav bylo zařízení plně funkční a schopné dalšího bezpečného provozu.

Podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002) je uvedení zařízení do funkčního a provozuschopného stavu a odstranění částečného opotřebení považováno za opravu. Pokud provedené zásahy nejsou považovány za technické zhodnocení, lze výdaje na tyto práce podle § 24 odst. 1 a § 25 ZDP považovat za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy za daňově uznatelné náklady (Česko, 1992).

Charakter provedených prací a jejich dopad na majetek

V tomto případě:

- nebyl přidán žádný nový prvek, který by mísič původně neobsahoval,
- byly pouze vyměněny opotřebované součásti za nové, ze stejných materiálů,
- technické parametry zůstaly beze změny a nedošlo k rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti.

Provedené zásahy neobsahovaly přidání nových prvků, nezvýšily výkon mísiče ani množství mísené směsi a nedošlo k rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku. V souladu s § 33 odst. 2 a 3 zákona č. 586/1992 Sb. se tedy nejedná o rekonstrukci nebo modernizaci, které jsou považovány za technické zhodnocení (Česko, 1992). Charakter provedených zásahů také neodpovídá § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. kde je definováno technické zhodnocení pro účely účetnictví (Česko, 2002).

Změna účelu a majetku je považována za technické zhodnocení dle § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. a dle § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 1992; Česko, 2002). V tomto případě lze za změnu účelu považovat využití mísiče jako výrobního zařízení místo náhradního dílu. Avšak k této změně došlo v okamžiku rozhodnutí vedení, nikoliv v souvislosti s provedenými zásahy během repase. Vedení společnosti svým rozhodnutím určuje, že mísič bude nadále evidován jako dlouhodobý majetek, což znamená, že bude pravidelně udržován a využíván v rámci výrobního procesu. Tímto krokem je zajištěno, že mísič bude plně integrován do provozních aktivit společnosti a bude podléhat standardním postupům údržby a kontroly, které se vztahují na veškerý dlouhodobý majetek.

Hranice pro vykazování dlouhodobého majetku a technického zhodnocení

Celková cena repasních prací činila 589 500 Kč, což překračuje hranici 80 000 Kč pro technické zhodnocení dle § 33 zákona o daních z příjmů. Nicméně cena provedených zásahů není sama o sobě rozhodujícím parametrem, dle zákona č. 586/1992 Sb. je podstatný charakter zásahů do majetku (Česko, 1992).

5.5 Příklad 5 – Změna tvarování původního greenu na golfovém hřišti

Rekonstrukce herního prvku golfového hřiště, konkrétně greenu, zasahuje i další položky majetku, a to závlahový a drenážní systém.

5.5.1 Analýza greenu

Tato část je zaměřena na podrobný rozbor rekonstrukce greenu golfového hřiště. Hodnocení zásahů provedených na greenu představuje tabulka 14.

Tabulka 14 Analýza greenu

Otázka	Odpověď
Jedná se o odpisovaný majetek?	Ano
Jak je majetek zaříděn?	Stavba
Jedná se o specifický majetek? (leasing, pronajatý, kulturní památka)	Ne
Jaký byl stav majetku před zásahem?	Rovný povrch
Jaký je stav majetku po zásahu?	Zvlněný povrch
Co je cílem provedených zásahů?	Zlepšení herního zážitku
Dosahuje ocenění zásahů hranice pro vykazování dlouhodobého majetku?	Ano, 1 931 000 Kč
Byly použity materiály nebo technologie vyšší kvality nebo s delší životností než původní?	Ne, materiály na podloží a osivo bylo použito stejné.
Byl v rámci zásahů přidán nový prvek, který původní majetek neobsahoval? Pokud ano, jaké je jeho ocenění?	Ne, nový prvek nebyl přidán.
Zasáhly provedené změny do konstrukčních prvků?	Ano, změnilo se tvarování.
Pokud se jedná o stavbu došlo ke změně jejich rozměrů či změně užívání stavby?	Ne, plošná výměra zůstala původní a změna užívání také nenastala.
Změnil se účel nebo využití majetku?	Účel i využití zůstalo stejné.
Změnily se technické parametry majetku?	Ano, změnilo se tvarování.
Způsobil zásah rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku?	Ne, došlo pouze ke změně herní charakteristiky.

Zdroj: vlastní zpracování

5.5.2 Legislativa ve vztahu k případu 5 – green

Odpisovaný majetek a jeho klasifikace

V účetnictví je green veden jako odpisovaný majetek a zaříděn jako stavba, což je v souladu s § 7 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002). Do 5. odpisové skupiny je zaříděn v souladu s přílohou č. 1 zákona č. 586/1992 Sb., protože se jedná o stavbu pro sport a rekreaci (Česko, 1992).

Cíl zásahu a stav majetku před zásahem a po něm

Před provedením úpravy měl povrch rovnou strukturu, po zásahu je povrch zvlněný, přičemž materiálové složení zůstalo stejné. Cílem zásahu není odstranění technických nebo konstrukčních vad, ale ozvláštnění herního zážitku, což naznačuje, že zásah má spíše charakter úpravy vlastností majetku.

Úpravy vlastností greenu bylo dosaženo změnou jeho technických parametrů, což odpovídá ustanovení § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., kde je definováno technické zhodnocení pro účetní a daňové účely (Česko, 1992; Česko, 2002).

Charakter provedených prací a jejich dopad na majetek

V tomto případě:

- nebyl přidán žádný nový prvek, který by green původně neobsahoval,
- nedošlo k rozšíření plošné výměry,
- byly použity stejné materiály na podloží i totožné osivo,
- zásahem do konstrukčních prvků se změnila technická parametry,
- účel i využití zůstalo stejné, zároveň vybavenost a použitelnost greenu.

Realizované úpravy neobsahovaly žádné nové prvky, neovlivnily rozlohu a nezahrnovaly použití kvalitnějších či odolnějších materiálů. Rovněž nedošlo ke změně účelu, způsobu využití ani k rozšíření funkcionality či vybavenosti majetku. Z tohoto důvodu se podle § 33 odst. 2 a 3 zákona č. 586/1992 Sb. nejedná o rekonstrukci ani modernizaci, které jsou považovány za technické zhodnocení (Česko, 1992). Povaha provedených prací rovněž neodpovídá definici technického zhodnocení uvedené v § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002).

Jedinou změnou oproti původnímu stavu je změna technických parametrů, spočívající v odlišném tvarování povrchu. Úpravy konstrukčních prvků vedly ke změně technických parametrů greenu, což podle § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. představuje technické zhodnocení, a to i tehdy, pokud nedošlo ke změně účelu ani způsobu využití stavby (Česko, 2002). Stejný závěr vyplývá i z daňového hlediska, jelikož § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zahrnuje změnu technických parametrů mezi technické zhodnocení (Česko, 1992).

Hranice pro vykazování dlouhodobého majetku a technického zhodnocení

Celkové výdaje na úpravu tvarování greenu dosahují částky 1 931 000 Kč. Tím je splněna hranice pro technické zhodnocení stanovená v § 33 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., stejně jako

limit určený účetní jednotkou ve vnitřní směrnici pro zařazení do dlouhodobého majetku. Podle tohoto zákona však samotná výše nákladů není rozhodujícím kritériem, klíčovým faktorem je povaha provedených zásahů do majetku (Česko, 1992).

5.5.3 Analýza závlahového systému

Tato podkapitola je zaměřena na hodnocení zásahů do závlahového systému, který byl upraven v rámci rekonstrukce greenu. Zásahy provedené na závlahovém systému jsou analyzovány v tabulce 15.

Tabulka 15 Analýza závlahového systému

Otázka	Odpověď
Jedná se o odpisovaný majetek?	Ano
Jak je majetek zatříděn?	Stavba
Jedná se o specifický majetek? (leasing, pronajatý, kulturní památka)	Ne
Jaký byl stav majetku před zásahem?	Funkční, nebyl automaticky ovládaný.
Jaký je stav majetku po zásahu?	Automaticky ovládaný s vyšším pracovním tlakem
Co je cílem provedených zásahů?	Zajištění důkladnější zálivky nově vymodelovaného greenu.
Dosahuje ocenění zásahů hranice pro vykazování dlouhodobého majetku?	Ne, 49 000 Kč
Byly použity materiály nebo technologie vyšší kvality nebo s delší životností než původní?	Ano, trysky umožňují automatické ovládání díky použití nové technologie.
Byl v rámci zásahů přidán nový prvek, který původní majetek neobsahoval? Pokud ano, jaké je jeho ocenění?	Ne, nebyl použitý žádný nový prvek.
Zasáhly provedené změny do konstrukčních prvků?	Ne, do konstrukce nebylo zasahováno.
Pokud se jedná o stavbu došlo ke změně jejich rozměrů či změně užívání stavby?	Nedošlo ke změně rozměrů ani užívání stavby.
Změnil se účel nebo využití majetku?	Účel i využití zůstalo stejné.
Změnily se technické parametry majetku?	Ano, díky vyššímu pracovnímu tlaku trysek došlo ke zvýšení množství aplikace vody.
Způsobil zásah rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku?	Ano, vybavenost zvyšuje automatické ovládání trysek.

Zdroj: vlastní zpracování

5.5.4 Legislativa ve vztahu k případu 5 – závlahový systém

Odpisovaný majetek a jeho klasifikace

Hrací plocha byla při budování evidována jako pozemek, jelikož provedené úpravy byly pouze minimální a terén hřiště zůstal převážně v přirozeném stavu. Vzhledem k tomu, že pozemek není předmětem účetního odpisování, nelze na něj vztáhnout judikaturu Nejvyššího správního

soudu čj. 9 Afs 147/2013-53, která konstatuje, že závlahový systém je součástí stavby golfového hřiště. Tento rozsudek však zároveň potvrzuje, že závlahový systém nelze považovat za samostatnou movitou věc, ale že je technickým zhodnocením hřiště (Nejvyšší správní soud, 2014). V daném případě však hřiště jako celek není evidováno jako stavba, ale jako neodpisovaný pozemek. Z tohoto důvodu byl závlahový systém klasifikován jako samostatná stavba, což odpovídá podmínkám pro technické zhodnocení majetku, který se neodpisuje dle § 7 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002). V účetnictví je tedy závlahový systém veden jako odpisovaný majetek a zaříděn jako stavba, je tedy v souladu s § 7 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002). Dle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. jeho zařídění odpovídá 5. odpisové skupině (Česko, 1992).

Cíl zásahu a stav majetku před zásahem a po něm

Z analýzy vyplývá, že cílem zásahu je zajištění důkladnější zálivky nově vymodelovaného greenu. Před zásahem byl majetek funkční, ale nebyl automaticky ovládaný. Po zásahu došlo ke zvýšení pracovního tlaku trysek a automatizaci ovládání, což vede k efektivnější závlaze.

Podle § 33 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. a § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. lze změny na dlouhodobém majetku vedoucí ke zlepšení užitných vlastností a vybavenosti posuzovat jako technické zhodnocení (Česko, 1992; Česko, 2002).

Charakter provedených prací a jejich dopad na majetek

V tomto případě:

- nebyl přidán žádný nový prvek, který by původní majetek neobsahoval,
- nebyl proveden zásah do konstrukčních prvků stavby ani změna rozměrů,
- nedošlo ke změně účelu či využití stavby,
- technické parametry se změnilly (vyšší pracovní tlak trysek, automatické ovládání).

Jedinou odlišností oproti původnímu stavu je změna technických parametrů, konkrétně zvýšení objemu aplikované vody a zavedení automatického ovládání trysek. Zásahy do závlahového systému způsobily změnu jeho technických vlastností, což dle § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. spadá pod technické zhodnocení, a to i v případě, že nedošlo k úpravě účelu ani způsobu využití stavby (Česko, 2002). Z daňového hlediska je to totožné, protože § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. považuje změnu technických parametrů za technické zhodnocení (Česko, 1992).

Hranice pro vykazování dlouhodobého majetku a technického zhodnocení

Celková cena provedených úprav činí 49 000 Kč, což je pod hranicí stanovenou v § 33 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. pro technické zhodnocení (Česko, 1992). Vzhledem k tomu, že ocenění nepřekročilo tuto hranici a ani hranici stanovenou účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého majetku, nelze tedy z pohledu ocenění výdaje na provedené úpravy považovat za technické zhodnocení.

5.5.5 Analýza drenážního systému

Drenážní systém, který byl přizpůsoben novému tvarování greenu, je analyzován s cílem zjistit, jestli úpravy vykazují známky technického zhodnocení nebo opravy. Zásahy provedené na drenážním systému jsou analyzovány v tabulce 16.

Tabulka 16 Analýza drenážního systému

Otázka	Odpověď
Jedná se o odpisovaný majetek?	Ano
Jak je majetek zatříděn?	Stavba
Jedná se o specifický majetek? (leasing, pronajatý, kulturní památka)	Ne
Jaký byl stav majetku před zásahem?	Drenážní systém byl uzpůsoben rovnému povrchu greenu.
Jaký je stav majetku po zásahu?	Drenážní systém byl uzpůsoben zvlněnému povrchu greenu.
Co je cílem provedených zásahů?	Přizpůsobit drenážní systém novému terénu.
Dosahuje ocenění zásahů hranice pro vykazování dlouhodobého majetku?	Ano, 250 000 Kč
Byly použity materiály nebo technologie vyšší kvality nebo s delší životností než původní?	Ne, materiály potrubí byly použity stejné.
Byl v rámci zásahů přidán nový prvek, který původní majetek neobsahoval? Pokud ano, jaké je jeho ocenění?	Ne, nový prvek nebyl přidán.
Zasáhly provedené změny do konstrukčních prvků?	Ano, změnilo se tvarování greenu a tím i tvarování drenážního potrubí pod ním.
Pokud se jedná o stavbu došlo ke změně jejich rozměrů či změně užívání stavby?	Ne, rozměry zůstaly stejné ani užívání stavby se nezměnilo.
Změnil se účel nebo využití majetku?	Účel i využití zůstalo stejné.
Změnily se technické parametry majetku?	Ne, průměr drenážních trubek zůstal stejný, aby mohlo dojít k napojení na stávající zbytek systému.
Způsobil zásah rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku?	Ne, vybavenost ani použitelnost se nezměnila.

Zdroj: vlastní zpracování

5.5.6 Legislativa ve vztahu k případu 5 – drenážní systém

Odpisovaný majetek a jeho klasifikace

Drenážní systém byl vybudován až následně po několika letech provozu golfového hřiště, jednalo se tedy o jeho technické zhodnocení. Společnost však hřiště v účetnictví eviduje jako pozemek, který není odpisovaným majetkem. V takovém případě je technické zhodnocení neodpisovaného majetku zařazeno do majetkové evidence jako samostatný majetek, obdobně jako závlahový systém.

Drenážní systém je evidován jako odpisovaný majetek a klasifikován je jako stavba, což odpovídá § 7 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002). Zařazení do 5. odpisové skupiny je v souladu s přílohou č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. (Česko, 1992).

Cíl zásahu a stav majetku před zásahem a po něm

Před provedením zásahů byla drenáž uspořádána tak, aby sloužila k odvodu přebytečné vody z rovného povrchu greenu. Cílem zásahu je přizpůsobit drenážní systém tak, aby shodnou funkci plnil i pro nově vymodelovaný green. Bez provedení úprav by původní drenážní systém nemohl dále řádně plnit svoji funkci, proto lze úpravy považovat za uvedení do funkčního a provozuschopného stavu, což odpovídá definici opravy a údržby dle § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002).

Charakter provedených prací a jejich dopad na majetek

V tomto případě:

- nebyly přidány nové prvky ani nebyly použity kvalitnější materiály s delší životností,
- provedené práce zasáhly do konstrukčních prvků,
- nedošlo ke změně užívání, účelu ani technických parametrů,
- nebyla rozšířena vybavenost a použitelnost a ani rozměry stavby se nezměnily.

Hlavním zásahem je úprava drenážního potrubí v návaznosti na změnu tvarování greenu. Nedošlo k rozšíření vybavenosti ani použitelnosti majetku, nezměnily se technické parametry, rozměry stavby ani její způsob užívání. Přestože se změnilo tvarování greenu a s ním i tvarování drenážního potrubí, nebyly použity nové prvky ani kvalitnější materiály, které by znamenaly zlepšení užitných vlastností majetku. V souladu s § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a § 33 zákona č. 586/1992 Sb., provedené zásahy nejsou technickým zhodnocením (Česko, 1992; Česko, 2002).

Úprava drenážních trubek kvůli změně tvaru terénu je sice zásahem do konstrukčních prvků drenážního systému, ale tento zásah nevede ke zlepšení technických parametrů celého systému, pouze ho přizpůsobuje změnám vnějších podmínek. Proto nelze dle § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a § 33 zákona č. 586/1992 Sb. považovat za technické zhodnocení (Česko, 1992; Česko, 2002).

Hranice pro vykazování dlouhodobého majetku a technického zhodnocení

Ocenění zásahu dosahuje částky 250 000 Kč, tím je překročena hranice pro vykazování technického zhodnocení dle § 33 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (Česko, 1992). Současně ocenění provedených zásahů překračuje i hranici pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku určenou účetní jednotkou ve vnitřní směrnici. Jedná se o stavbu a cena prací dosahuje třetiny pořizovací ceny, což může být považováno jako významná hodnota vůči pořizovací ceně. S ohledem na znění § 47 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. tak výše ocenění splňuje podmínky pro technické zhodnocení (Česko, 2002). Nicméně samotné dosažení této hranice automaticky neznamena, že se jedná o technické zhodnocení.

5.6 Komparace vybraných případů

V této podkapitole jsou porovnány výsledky analýzy jednotlivých případů. U vybraných případů je popsáno, jaké zásadní rozdíly se objevují při jejich posouzení. V tabulce 17 je uveden přehled hodnotících kritérií a jak je jednotlivé případy naplňují.

Tabulka 17 Komparace případů

Kritérium	Příp. 1		Příp. 2	Příp. 3		Příp. 4	Příp. 5		
	Místní komunikace	Kanalizační síť	Vakuový mísič	Podlaha	Střecha	Mísič	Green	Závlahový systém	Drenážní systém
Změna materiálu, technologie vyšší kvality	ANO	ANO	NE	ANO	ANO	NE	NE	ANO	NE
Nový konstrukční prvek	NE	ANO	ANO	ANO	NE	NE	NE	NE	NE
Změna konstrukčních prvků	NE	ANO	ANO	ANO	NE	NE	ANO	NE	ANO
Změna užívání nebo rozměrů	NE	ANO	NE	NE	NE	NE	NE	NE	NE
Změna účelu a využití	NE	NE	NE	NE	NE	NE	NE	NE	NE
Změna technických parametrů	NE	ANO	NE	ANO	NE	NE	ANO	ANO	NE
Rozšíření vybavenosti	NE	ANO	NE	ANO	NE	NE	NE	ANO	NE

Zdroj: vlastní zpracování

5.6.1 Změna materiálu

Analýza případu 1 (místní komunikace a kanalizační síť) a případu 3 (střecha) ukazuje, že v každém z nich došlo k použití jiného materiálu, avšak s odlišnými dopady na posouzení technického zhodnocení. U místní komunikace a střechy je změna materiálu posouzena jako oprava, neboť nový materiál nevykazuje vyšší kvalitu ani delší životnost. Stejný závěr platí pro kanalizaci, avšak s výhradou, že výměna potrubí je součástí rozsáhlejší stavební akce, a proto musí být posouzena v širším kontextu. U střechy je navíc posuzován, zda eliminace zdravotních rizik představuje změnu technických parametrů, což však není z legislativního hlediska jednoznačně stanoveno.

5.6.2 Přidání nového konstrukčního prvku

Analýza případu 1 (kanalizační síť), případu 2 (vakuový mísič) a případu 3 (podlaha) ukazuje, že přidání nového konstrukčního prvku je posuzováno odlišně v závislosti na jeho vlivu na technické parametry majetku. U kanalizační sítě je přidání jímky považováno za technické zhodnocení, protože zlepšuje záchyt vody a odvlhčení budovy, čímž dochází ke změně technických parametrů. U mísicí vany instalace ucpávek nezpůsobuje prokazatelnou změnu funkce ani technických parametrů, nicméně judikatura není v tomto případě jednotná a umožňuje vyhodnotit jako opravu i jako technické zhodnocení. U podlahy je rozhodující, zda byla izolační vrstva součástí původní konstrukce. Pokud ne, její přidání zlepšuje ochranu proti vlhkosti a představuje technické zhodnocení.

5.6.3 Změna konstrukčních prvků

Z analýzy případu 5 (green a drenážní systém) je patrné, že změna konstrukčních prvků je posouzena odlišně podle jejího vlivu na technické parametry. U greenu změna tvarování povrchu vede ke změně technických parametrů, a proto je dle legislativy posouzeno jako technické zhodnocení. U drenážního systému je úprava sklonu trubek sice zásahem do konstrukčních prvků, ale pouze přizpůsobuje systém změně terénu, aniž by zlepšila jeho technické parametry, a proto není považována za technické zhodnocení.

6 Zhodnocení postupů a návrhy řešení

Tato kapitola je zaměřena na finální vyhodnocení jednotlivých případů analyzovaných v předchozí části práce. Cílem je nejen shrnout hlavní zjištění, ale také simulovat účetní a daňové dopady jednotlivých variant řešení, tedy jak v případě klasifikace výdajů jako technického zhodnocení, tak i jako opravy dlouhodobého majetku. Simulací možných variant je dosaženo kvantifikace důsledků rozhodnutí a jejich vliv na účetní výkaznictví a daňovou povinnost podniku. Na základě zhodnocení případu a simulací je navržen optimální postup, který je v souladu s legislativními požadavky a je vyčíslen jeho vliv na hospodářský výsledek společnosti a výši daně z příjmu.

Pro simulaci účetních a daňových dopadů je u všech posuzovaných případů jako základ pro výpočet zvolen jednotný účetní výsledek hospodaření ve výši 10 000 000 Kč k 31. 12. 2024. V tomto výsledku hospodaření jsou již zahrnuty účetní odpisy příslušných položek majetku za celý rok bez vlivu případného technického zhodnocení. Náklady jsou vyčísleny, buď jako výše přímých nákladů v případě opravy, nebo jako navýšení účetních odpisů, které je způsobeno případným technickým zhodnocením. Účetní jednotka začíná majetek odpisovat od měsíce následujícího po zařazení do užívání. Při výpočtu daně z příjmů právnických osob je použita sazba platná pro rok 2024 ve výši 21 %. Výpočet odpisů je uveden v Přílohách A-E. Přílohy jsou vytvořeny autorkou za účelem lepšího pochopení výpočtů v simulacích.

6.1 Příklad 1 – Oprava vozovky spojená s rekonstrukcí kanalizace

V této podkapitole je provedeno zhodnocení jednotlivých částí případu, který se týká opravy vozovky a rekonstrukce kanalizace, jsou simulovány účetní a daňové dopady možných variant řešení a na závěr je navrženo řešení případu jako celku, včetně vyčíslení vlivu na hospodářský výsledek a daň z příjmu.

6.1.1 Zhodnocení případu

Místní komunikace

Z provedené analýzy a komparace vyplývá, že zásahy do majetku nesplňují legislativní definici technického zhodnocení. Nevedou ke změně konstrukčních prvků, rozšíření funkčnosti, ani ke zlepšení užitných vlastností majetku. Účel a využití komunikace zůstává stejné, shodně jako její technické parametry, přičemž použití jiného materiálu nevede k jeho kvalitativnímu zlepšení a delšímu využití.

Přestože celkové výdaje na zásah přesahují hranici pro technické zhodnocení, jejich samotná výše není rozhodující. Zásadním faktorem je v tomto případě povaha zásahu, která odpovídá definici opravy dle účetních i daňových předpisů.

Kanalizační síť

V tomto případě je pro rozlišení mezi opravou a technickým zhodnocením klíčové, že pouhé obnovení těsnosti kanalizace je považováno za opravu. Naopak zlepšení záchytu vody nelze považovat za prosté uvedení do provozuschopného stavu, neboť způsobuje změnu technických parametrů, a tím splňuje definici technického zhodnocení. Všechny zásahy byly provedeny v rámci jedné stavební akce a jsou spolu v přímé a příčinné souvislosti, což znamená, že je nutné je posuzovat jako celek.

Součástí prací bylo rovněž přidání nového prvku – jímky, která způsobila změnu konstrukčních prvků a technických parametrů, což podporuje závěr, že se jedná o technické zhodnocení. Ačkoli ocenění této jímky samostatně nesplňuje stanovenou hodnotu pro technické zhodnocení z účetního ani daňového pohledu, bylo by možné ji považovat za podlimitní technické zhodnocení a účtovat jako daňově uznatelný náklad. Nicméně jak je uvedeno výše, všechny zásahy by měly být posuzovány společně jako jedna akce. Důležitá je tedy celková cena prací provedených na kanalizační síti, která přesahuje hranici pro vykazování dlouhodobého majetku a technického zhodnocení, což potvrzuje zařazení těchto výdajů mezi technické zhodnocení.

6.1.2 Simulace účetních a daňových dopadů

V tabulce 18 je uvedena simulace účetních a daňových dopadů, která je vytvořena u každého posuzovaného majetku pro obě možné varianty vyhodnocení. Pro variantu podlimitního technického zhodnocení není simulace provedena, protože účetní i daňové dopady jsou shodné jako v případě opravy. Výpočet účetních a daňových odpisů je proveden v příloze A.

Tabulka 18 Simulace účetních a daňových dopadů případ 1

		Místní komunikace		Kanalizační síť	
		TZ	Oprava	TZ	Oprava
Účetní dopad	Účetní HV před zaúčtováním případu	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč
	Vliv na náklady	121 086 Kč	3 840 000 Kč	137 837 Kč	1 910 000 Kč
	Účetní HV po zaúčtování případu	9 878 914 Kč	6 160 000 Kč	9 862 163 Kč	8 090 000 Kč
Daňový dopad	Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	-13 205 Kč	-3 731 Kč	72 886 Kč	-12 Kč
	Upravený základ daně (zaokrouhlený)	9 865 000 Kč	6 156 000 Kč	9 935 000 Kč	8 089 000 Kč
	Daň 21 %	2 071 650 Kč	1 292 760 Kč	2 086 350 Kč	1 698 690 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z provedené simulace je patrné, že daňová povinnost je velmi výrazně ovlivněna volbou mezi technickým zhodnocením a opravou. Pokud jsou zásahy na místní komunikaci vyhodnoceny jako technické zhodnocení, důsledkem je o 778 890 Kč vyšší daňová povinnost, než pokud se jedná o opravu. V případě kanalizační sítě činí tento rozdíl částku 387 660 Kč.

6.1.3 Návrh řešení

Navrhovaný postup v případě opravy vozovky a rekonstrukce kanalizace pod ní vedoucí je následující:

- **místní komunikace** – nejedná se o technické zhodnocení, provedené zásahy odpovídají definici opravy podle účetních i daňových předpisů, veškeré vynaložené výdaje jsou účtovány jako přímo daňově uznatelné náklady,
- **kanalizační síť** – jedná se o technické zhodnocení, provedené zásahy vykazují charakteristiky technického zhodnocení podle účetních i daňových předpisů, veškeré vynaložené výdaje tedy zvyšují vstupní cenu kanalizační sítě a do nákladů se promítnou ve formě odpisů.

Vliv navrženého řešení případu na hospodářský výsledek a výši daně z příjmu je uveden v tabulce 19.

Tabulka 19 Vliv navrženého řešení na hospodářský výsledek a daň z příjmu případ 1

Položka	Částka
Účetní dopad	
Účetní HV před zaúčtováním případu	10 000 000 Kč
Účetní odpisy kanalizační sítě	137 837 Kč
Náklady místní komunikace	3 840 000 Kč
Účetní HV po zaúčtování případu	6 022 163 Kč
Daňový dopad	
Úprava základu daně o rozdíl účetních a daňových odpisů	69 155 Kč
Upravený základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)	6 091 000 Kč
Daň 21 %	1 279 110 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

6.2 Případ 2 – Vakuový mísič

V této podkapitole je provedeno zhodnocení případu vakuového mísiče, dále jsou simulovány účetní a daňové dopady možných variant řešení a na závěr je navrženo řešení případu, včetně vyčíslení vlivu na hospodářský výsledek a daň z příjmu.

6.2.1 Zhodnocení případu

V případě vakuového mísiče byla hlavním cílem oprava deformací mísičí vany, přičemž nová vana byla vyrobena ze stejného materiálu a zachovány byly původní technické parametry i funkčnost zařízení. Přidané ucpávky eliminují deformace vany při použití vakua, avšak nemění technické vlastnosti ani účel mísiče. Znalecký posudek potvrzuje, že vakuové mísení bylo funkční i před zásahem, což naznačuje, že se jedná spíše o opravu.

Nicméně problematika není jednoznačná. Jaroš (2020) uvádí, že technické zhodnocení nastává vždy, když je do majetku instalována technologie, která tam původně nebyla. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku 1 Afs 29/2006-87 uvedl, že oprava zahrnuje pouze použití materiálů či součástí, které byly původně součástí opravované věci (Nejvyšší správní soud, 2007). Přidané ucpávky, které původní vana neobsahovala, by tedy mohly být interpretovány jako technické zhodnocení.

Celkové výdaje na výměnu vany i samotných ucpávek přesáhly hranici pro technické zhodnocení dle zákona č. 586/1992 Sb., avšak rozhodující je povaha zásahu. Vzhledem k tomu, že se funkce mísiče nezměnila a jeho technické parametry zůstaly stejné, převažuje argumentace ve prospěch opravy. Přesto však existují právní názory, které by mohly vést k jinému posouzení, zejména s ohledem na přidání nového prvku.

6.2.2 Simulace účetních a daňových dopadů

Z celkového zhodnocení případu vyplývají tři možné varianty řešení, a to veškeré výdaje posoudit jako opravu, nebo veškeré výdaje posoudit jako technické zhodnocení, anebo za technické zhodnocení považovat pouze přidání ucpávek a zbytek výdajů účtovat jako opravu. V tabulce 20 je uvedena simulace účetních a daňových dopadů, již zmíněných variant vyhodnocení případu. Výpočet účetních a daňových odpisů je proveden v příloze B.

Tabulka 20 Simulace účetních a daňových dopadů případ 2

		Vakuový mísič všechny zásahy		Nové ucpávky	Výměna vany
		TZ	Oprava	TZ	Oprava
Účetní dopad	Účetní HV před zaúčtováním případu	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	
	Vliv na náklady	239 128 Kč	5 500 000 Kč	4 564 Kč	5 395 000 Kč
	Účetní HV po zaúčtování případu	9 760 892 Kč	4 500 000 Kč	4 600 436 Kč	
Daňový dopad	Rozdíl účetních a daňových odpisů	-1 055 864 Kč	-253 492 Kč	-211 428 Kč	
	Upravený základ daně (zaokrouhlený)	8 705 000 Kč	4 246 000 Kč	4 389 000 Kč	
	Daň 21 %	1 828 050 Kč	891 660 Kč	921 690 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Simulace ukazuje, že pokud jsou veškeré výdaje na zásahy provedené na mísiči vyhodnoceny jako technické zhodnocení, výsledkem je o 936 390 Kč vyšší daňová povinnost než v případě, kdy jsou vyhodnoceny jako oprava. Varianta, kde je technickým zhodnocením pouze přidání ucpávek a zbytek výdajů je klasifikován jako oprava, vykazuje o 30 030 Kč vyšší daň než varianta, kde je celek posouzen jako oprava a o 906 360 Kč nižší daň než varianta, kde jsou všechny zásahy technickým zhodnocením.

6.2.3 Návrh řešení

Vzhledem k nejednoznačné judikatuře a rozdílným názorům na rozlišení opravy a technického zhodnocení, které mohou podporovat klasifikaci ucpávek jako technické zhodnocení, je vhodné zvolit kompromisní variantu, kdy výdaje na přidání ucpávek jsou posouzeny jako technické zhodnocení, zatímco výdaje na výměnu mísící vany jsou klasifikovány jako oprava. Tento přístup minimalizuje riziko možných sporů se správcem daně a výsledná daňová povinnost je jen o 30 030 Kč vyšší než v případě posouzení celku jako opravy. Vliv navrženého řešení případu na hospodářský výsledek a výši daně z příjmu je uveden v tabulce 21.

Tabulka 21 Vliv navrženého řešení na hospodářský výsledek a daň z příjmu případ 2

Položka	Částka
Účetní dopad	
Účetní HV před zaúčtováním případu	10 000 000 Kč
Účetní odpisy	4 564 Kč
Náklady na opravu	5 395 000 Kč
Účetní HV po zaúčtování případu	4 600 436 Kč
Daňový dopad	
Úprava základu daně o rozdíl účetních a daňových odpisů	-211 428 Kč
Upravený základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)	4 389 000 Kč
Daň 21 %	921 690 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

6.3 Případ 3 – Oprava podlahy a střechy výrobní budovy

V této podkapitole je provedeno zhodnocení jednotlivých částí případu, který se týká opravy střechy a podlahy výrobní budovy, jsou simulovány účetní a daňové dopady možných variant řešení a na závěr je navrženo řešení případu jako celku, včetně vyčíslení vlivu na hospodářský výsledek a daň z příjmu.

6.3.1 Zhodnocení případu

Podlaha

Při posouzení provedených úprav podlahy výrobní budovy je stěžejní stanovení výchozího stavu majetku. Jestliže je za původní stav považován stav vycházející výhradně z projektové dokumentace technického zhodnocení z roku 2020, podle níž podlaha zahrnovala dvě izolační vrstvy, pak zásah uskutečněný v roce 2024 lze vnímat jako opravu, jelikož pouze obnovil funkčnost podlahy beze změny technických parametrů. Pokud je ovšem původní stav definován jako konstrukce obsahující pouze jednu izolační vrstvu, pak došlo k rozšíření vybavenosti a změně technických parametrů, což podle účetních a daňových předpisů splňuje definici technického zhodnocení.

Střecha

Výměna střešní krytiny u výrobní budovy může být posouzena jako oprava, jelikož nedošlo ke změně technických parametrů, konstrukčních prvků ani rozšíření vybavenosti budovy. Původní eternitová krytina byla nahrazena plechovou, avšak použití jiného materiálu samo o sobě nepředstavuje technické zhodnocení. Cílem zásahu bylo pouze obnovit původní funkci střechy a odstranit zatékání, což odpovídá definici opravy dle účetních i daňových předpisů. Ačkoli eliminace zdravotních rizik spojených s odstraněním azbestu zlepšuje bezpečnost a ochranu zdraví, není to považováno za změnu technických parametrů.

6.3.2 Simulace účetních a daňových dopadů

V tabulce 22 je uvedena simulace účetních a daňových dopadů, která je vytvořena u každé stavební akce zvlášť pro obě možné varianty vyhodnocení. Výpočet účetních a daňových odpisů je proveden v příloze C.

Tabulka 22 Simulace účetních a daňových dopadů případ 3

		Podlaha		Střecha	
		TZ	Oprava	TZ	Oprava
Účetní dopad	Účetní HV před zaúčtováním případu	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč
	Vliv na náklady	26 904 Kč	1 546 900 Kč	11 274 Kč	885 000 Kč
	Účetní HV po zaúčtování případu	9 973 096 Kč	8 453 100 Kč	9 988 726 Kč	9 115 000 Kč
Daňový dopad	Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	-15 200 Kč	10 491 Kč	-8 325 Kč	10 491 Kč
	Upravený základ daně (zaokrouhlený)	9 957 000 Kč	8 463 000 Kč	9 980 000 Kč	9 125 000 Kč
	Daň 21 %	2 090 970 Kč	1 777 230 Kč	2 095 800 Kč	1 916 250 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z provedené simulace vyplývá, že pokud je rekonstrukce podlahy posouzena jako technické zhodnocení, dojde ke zvýšení daňové povinnosti o 313 740 Kč ve srovnání se situací, kdy by byla hodnocena jako oprava. Pokud jsou stavební úpravy střechy posouzeny jako technické zhodnocení, zvýší daňovou povinnost o 179 550 Kč ve srovnání s jejich posouzením jako opravy.

6.3.3 Návrh řešení

Navrhované řešení spočívá v zařazení úpravy podlahy jako technického zhodnocení a opravy střechy jako běžné opravy.

U podlahy je zásadní, že považovat za původní stav situaci dle projektové dokumentace z roku 2020 zkresluje skutečnost, i když by takovéto řešení bylo z daňového pohledu výhodnější. Pokud by správce daně měl pochybnosti, účetní jednotka by musela prokázat, že podlaha před zásahem skutečně obsahovala dvě izolační vrstvy, což by samotná projektová dokumentace nemusela dostatečně doložit. Navíc nově probíhající práce jsou zaznamenány v aktuální projektové dokumentaci a stavebním deníku, což by mohlo odhalit nesoulad s deklarovaným předchozím stavem. Proto je vhodnější úpravu podlahy vykázat jako technické zhodnocení a eliminovat tak riziko spojené s případným doměřením daně a souvisejícími sankcemi, jelikož ve skutečnosti došlo ke změně technických parametrů budovy v podobě lepší izolace proti vlhkosti.

U střechy zůstaly technické parametry nezměněny, nebyl přidán žádný nový konstrukční prvek a náhrada eternitové krytiny plechem nepředstavuje zlepšení z hlediska kvality či životnosti, pouze odstranění zdravotního rizika. Z tohoto důvodu lze výměnu střechy považovat za opravu.

Vliv navrženého řešení případu na hospodářský výsledek a výši daně z příjmu je uveden v tabulce 23.

Tabulka 23 Vliv navrženého řešení na hospodářský výsledek a daň z příjmu případ 3

Položka	Částka
Účetní dopad	
Účetní HV před zaúčtováním případu	10 000 000 Kč
Účetní odpisy podlaha	26 904 Kč
Náklady střecha	885 000 Kč
Účetní HV po zaúčtování případu	9 088 096 Kč
Daňový dopad	
Úprava základu daně o rozdíl účetních a daňových odpisů	-15 200 Kč
Upravený základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)	9 072 000 Kč
Daň 21 %	1 905 120 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

6.4 Příklad 4 – Repase náhradního dílu

V této podkapitole je provedeno zhodnocení případu repase náhradního dílu, dále jsou simulovány účetní a daňové dopady možných variant řešení a na závěr je navrženo řešení případu, včetně vyčíslení vlivu na hospodářský výsledek a daň z příjmu.

6.4.1 Zhodnocení případu

Repase mísiče spočívala v odstranění opotřebených částí a uvedení zařízení do plně funkčního stavu beze změny jeho technických parametrů, rozšíření vybavenosti či zvýšení výkonu. Přestože výdaje na opravy přesáhly hranici stanovenou pro technické zhodnocení, rozhodujícím faktorem je charakter provedených prací, který odpovídá definici opravy dle účetních a daňových předpisů. Výdaje na repasi jsou proto považovány za daňově uznatelné náklady.

Převedení mísiče ze zásob do majetkové evidence jako drobný dlouhodobý majetek nebylo důsledkem provedených zásahů, ale změna účelu využití vznikla rozhodnutím vedení společnosti.

6.4.2 Simulace účetních a daňových dopadů

V tabulce 24 je uvedena simulace účetních a daňových dopadů, která je vytvořena pro variantu, že provedené zásahy jsou technickým zhodnocením a pro variantu, že se jedná o opravu. O technickém zhodnocení drobného dlouhodobého majetku je účtováno dle předpisů jako o samostatně evidovaném majetku. V simulaci je tedy uvažováno, že technické zhodnocení je evidováno jako samostatná movitá věc s životností stanovenou pro účetní odpisování 8 let a pro daňové účely je zaříděno do 2. odpisové skupiny s využitím rovnoměrných odpisů. Výpočet účetních a daňových dopadů je proveden v příloze D.

Tabulka 24 Simulace účetních a daňových dopadů případ 4

		Mísič	
		TZ	Oprava
Účetní dopad	Účetní HV před zaúčtováním případu	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč
	Vliv na náklady	36 846 Kč	589 500 Kč
	Účetní HV po zaúčtování případu	9 963 154 Kč	9 410 500 Kč
Daňový dopad	Rozdíl účetních a daňových odpisů	-27 999 Kč	0 Kč
	Upravený základ daně (zaokrouhlený)	9 935 000 Kč	9 410 000 Kč
	Daň 21 %	2 086 350 Kč	1 976 100 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z provedené simulace vyplývá, že pokud je případ posouzen jako technické zhodnocení je výsledná daňová povinnost o 110 250 Kč vyšší, než pokud by se jednalo o opravu.

6.4.3 Návrh řešení

Navrhované řešení je posoudit provedené práce jako opravu a veškeré vynaložené výdaje uplatnit jako plně daňově uznatelné náklady.

V tomto případě byly provedeny pouze výměny opotřebovaných částí za nové ze stejných materiálů, aniž by došlo k přidání nových prvků, zvýšení výkonu či rozšíření funkčnosti zařízení. Přestože výdaje na repasi přesáhly hranici 80 000 Kč, zákon o daních z příjmů stanovuje, že technické zhodnocení je definováno charakterem zásahu, nikoliv pouze výší vynaložených výdajů. Změna účelu mísiče z náhradního dílu na výrobní zařízení nemá vliv na vyhodnocení provedených zásahů, neboť byla učiněna samostatným rozhodnutím vedení společnosti, nikoliv jako důsledek provedených prací.

Vliv navrženého řešení případu na hospodářský výsledek a výši daně z příjmu je uveden v tabulce 25.

Tabulka 25 Vliv navrženého řešení na hospodářský výsledek a daň z příjmu případ 4

Položka	Částka
Účetní dopad	
Účetní HV před zaúčtováním případu	10 000 000 Kč
Náklady	589 500 Kč
Účetní HV po zaúčtování případu	9 410 500 Kč
Daňový dopad	
Úprava základu daně o rozdíl účetních a daňových odpisů	0 Kč
Upravený základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)	9 410 000 Kč
Daň 21 %	1 976 100 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

6.5 Případ 5 – Změna tvarování původního greenu na golfovém hřišti

V této podkapitole je provedeno zhodnocení jednotlivých částí případu, který se týká změny tvarování greenu na golfovém hřišti, jsou simulovány účetní a daňové dopady možných variant řešení a na závěr je navrženo řešení případu jako celku, včetně vyčíslení vlivu na hospodářský výsledek a daň z příjmu.

6.5.1 Zhodnocení případu

Green

Úprava greenu zahrnovala změnu tvarování povrchu, čímž došlo ke změně jeho technických parametrů, zatímco materiálové složení, plošná výměra, účel i způsob využití zůstaly zachovány. Přestože nebyly přidány nové prvky ani rozšířena funkcionalita, změna technických parametrů odpovídá definici technického zhodnocení. Z účetního i daňového hlediska lze proto tento zásah klasifikovat jako technické zhodnocení, přičemž celkové výdaje výrazně překročily hranici stanovenou pro jeho vykazování.

Závlahový systém

Úprava závlahového systému způsobila zvýšení pracovního tlaku trysek a zavedení automatického ovládání, což vedlo k efektivnější závlaze, aniž by došlo ke změně účelu, konstrukčních prvků či rozměrů stavby. Tímto byly zlepšeny užité vlastnosti systému, což odpovídá definici technického zhodnocení. Z účetního i daňového hlediska by tedy zásah měl být klasifikován jako technické zhodnocení, avšak celkové výdaje na úpravy závlahového systému nepřesáhly v souhrnu za zdaňovací období hranici stanovenou pro jeho vykazování, a proto se jedná o podlimitní technické zhodnocení a celá výše výdajů je daňově uznatelným nákladem.

Drenážní systém

Úprava drenážního systému spočívala v přizpůsobení jeho uspořádání novému tvaru greenu, aniž by došlo ke změně technických parametrů, rozšíření vybavenosti nebo použití kvalitnějších materiálů. Zásah nevedl ke zlepšení užitečných vlastností, ale pouze k zachování funkčnosti systému v nových podmínkách, což odpovídá definici opravy. Samotná výše výdajů na zásahy do majetku není rozhodujícím faktorem, pokud zásah nenaplnuje charakteristiky technického zhodnocení, přestože v tomto případě výdaje překročily hranici stanovenou pro technické zhodnocení.

6.5.2 Simulace účetních a daňových dopadů

V tabulce 26 je uvedena simulace účetních a daňových dopadů, která je vytvořena u každého posuzovaného majetku pro obě možné varianty vyhodnocení. Pro variantu technického zhodnocení u závlahového systému není simulace provedena, protože je podlimitní a účetní i daňové dopady jsou totožné jako v případě opravy. Výpočet účetních a daňových odpisů je proveden v příloze E.

Tabulka 26 Simulace účetních a daňových dopadů případ 5

		Green		Drenážní systém		Závlaha
		TZ	Oprava	TZ	Oprava	Oprava
Účetní dopad	Účetní HV před zaúčtováním případu	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč
	Vliv na náklady	45 258 Kč	1 931 000 Kč	15 024 Kč	250 000 Kč	49 000 Kč
	Účetní HV po zaúčtování případu	9 954 742 Kč	8 069 000 Kč	9 984 976 Kč	9 750 000 Kč	9 951 000 Kč
Daňový dopad	Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	-21 394 Kč	-998 Kč	6 296 Kč	-228 Kč	-521 Kč
	Upravený základ daně (zaokrouhlený)	9 933 000 Kč	8 068 000 Kč	9 991 000 Kč	9 749 000 Kč	9 950 000 Kč
	Daň 21 %	2 085 930 Kč	1 694 280 Kč	2 098 110 Kč	2 047 290 Kč	2 089 500 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě provedené simulace lze konstatovat, že v závislosti na výsledku posouzení, zda se jedná o technické zhodnocení nebo opravu, je nejvýraznější rozdíl v daňové povinnosti pozorován u greenu, a to ve výši 391 650 Kč. V případě drenážního systému je daňová povinnost vyšší o 50 820 Kč, pokud bude klasifikováno jako technické zhodnocení. U závlahového systému je účetní i daňový dopad obou variant shodný, protože i když by bylo vyhodnoceno jako technické zhodnocení účtuje se rovnou jako plně daňově uznatelný náklad.

6.5.3 Návrh řešení

Navrhovaný postup v případě změny tvarování greenu a s tím spojené úpravy drenážního a závlahového systému je následující:

- **green** – jedná se o technické zhodnocení, provedené zásahy vykazují charakteristiky technického zhodnocení podle účetních i daňových předpisů, veškeré vynaložené výdaje tedy zvyšují vstupní cenu greenu a do nákladů se promítnou ve formě odpisů,
- **závlahový systém** – jedná se o technické zhodnocení, provedené zásahy vykazují charakteristiky technického zhodnocení podle účetních i daňových předpisů, nicméně celkové výdaje nepřesáhly stanovený limit pro vykazování technického zhodnocení, jedná se o podlimitní technické zhodnocení, které je účtováno jako daňově uznatelný náklad,

- **drenážní systém** – nejedná se o technické zhodnocení, provedené zásahy odpovídají definici opravy podle účetních i daňových předpisů, veškeré vynaložené výdaje jsou účtovány jako přímo daňově uznatelné.

Vliv navrhnutého řešení případu na hospodářský výsledek a výši daně z příjmu je uveden v tabulce 27.

Tabulka 27 Vliv navrženého řešení na hospodářský výsledek a daň z příjmu případ 5

Položka	Částka
Účetní dopad	
Účetní HV před zaúčtováním případu	10 000 000 Kč
Účetní odpisy green	45 258 Kč
Náklady závlahový systém	49 000 Kč
Náklady drenážní systém	250 000 Kč
Účetní HV po zaúčtování případu	9 655 742 Kč
Daňový dopad	
Úprava základu daně o rozdíl účetních a daňových odpisů	-22 143 Kč
Upravený základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)	9 633 000 Kč
Daň 21 %	2 022 930 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce je poskytnout ucelený pohled na problematiku rozlišení technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku, a to jak z účetního, tak z daňového hlediska. Správná klasifikace výdajů na zásahy do majetku je velmi důležitou součástí finančního řízení podniku, protože má vliv na hospodaření podniků. Práce je zaměřena na teoretické vymezení obou kategorií, analýzu legislativního rámce, a především na aplikaci těchto poznatků v praxi prostřednictvím konkrétních příkladů.

Jednotlivé části práce jsou strukturovány tak, aby postupně vedly k hlubšímu pochopení dané problematiky. Úvodní kapitoly jsou věnovány definici klíčových pojmů a specifik, které jsou nezbytné pro správné rozlišení technického zhodnocení a oprav dlouhodobého majetku, vysvětlení základních rozdílů mezi těmito dvěma kategoriemi a jejich vlivu na účetní a daňové vykazování.

Nejobsáhlejší částí práce je podrobná analýza konkrétních příkladů z praxe, které byly zvoleny s cílem demonstrovat, že správné posouzení výdajů vyžaduje zohlednění širokého spektra faktorů ovlivňujících klasifikaci zásahů do majetku. Je zde zkoumán charakter zásahů provedených na jednotlivých položkách dlouhodobého majetku. Jednotlivé aspekty případů jsou dále posuzovány v návaznosti na platnou legislativu, aby bylo možné identifikovat jejich správnou klasifikaci. Z provedené analýzy vyplývá, že legislativa sice poskytuje základní rámec pro rozlišení mezi technickým zhodnocením a opravami dlouhodobého majetku, avšak neposkytuje jednoznačný a detailní návod pro řešení všech situací, které mohou v praxi nastat. V této části práce jsou také vybrané případy, které vykazují shodný charakter zásahů, komparovány mezi sebou a jsou popsány rozdíly vedoucí k odlišné klasifikaci výdajů. Z provedené komparace případů vyplývá, že pouhá záměna materiálu v širším kontextu celého případu nemusí být jednoznačně posouzena jako oprava, přidání nového konstrukčního prvku či zásah do konstrukčních prvků nemá vždy vliv na změnu technických parametrů majetku.

Závěrečná část práce shrnuje zjištění podstatná pro správné posouzení a simuluje účetní a daňové dopady možných variant řešení. Na základě zhodnocení případů a simulací je navržen optimální postup, který je v souladu s legislativními požadavky a je vyčíslen jeho vliv na hospodářský výsledek společnosti a výši daně z příjmu.

Jedním z klíčových závěrů této práce je, že volba technického zhodnocení namísto opravy představuje z účetního a daňového hlediska bezpečnější variantu, neboť minimalizuje riziko doměrků daně při případné daňové kontrole. Na druhou stranu je však finančně náročnější,

protože výdaje na technické zhodnocení nelze uplatnit okamžitě, ale musí být odepisovány v průběhu několika let. Důležité je také upozornění, že rozhodování o klasifikaci výdajů by nemělo být založeno pouze na textu uvedeném na faktuře, protože tento popis často neobsahuje dostatečné detaily o provedených zásazích, které mohou být pro správné účetní a daňové posouzení zásadní.

Výsledky práce mohou sloužit jako užitečný návod pro účetní jednotky při řešení složitějších případů a zároveň přispět k eliminaci chyb při rozhodování o správném zaúčtování výdajů na dlouhodobý majetek.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

ANDRLÍK, Břetislav; FORMANOVÁ, Lucie; DVOŘÁKOVÁ, Kristina a BASTLOVÁ, Veronika, 2022. *Finanční účetnictví podnikatelského sektoru: pohled teorie a praxe*. Účetnictví. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-268-8.

BRYCHTA, Ivan; BULLA, Miroslav; KUCHAROVÁ, Ivana; PILAŘOVÁ, Ivana; PŠENKOVÁ, Yvetta et al., 2023. *Účetnictví podnikatelů 2023: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2023*. 20. vydání. Meritum. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-641-9.

ČESKO, 1991. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 107/1991. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1991/563>. [cit. 2024-11-02].

ČESKO, 1992. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586>. [cit. 2024-11-17].

ČESKO, 2002. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 174/2002. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2002/500>. [cit. 2024-11-02].

ČESKO, 2004. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 78/2004. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2004/235>. [cit. 2024-12-16].

ČESKO, 2004. Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích: Příloha zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 215/2004. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2004/634>. [cit. 2024-12-20].

ČESKO, 2009. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 87/2009. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2009/280>. [cit. 2024-12-19].

ČESKO, 2021. Zákon č. 283/2021 Sb., stavební zákon. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 124/2021. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2021/283>. [cit. 2024-11-10].

DVOŘÁKOVÁ, Lenka, 2021. *Nejčastější chyby a omyly účetních*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-072-1.

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2022. *P O K Y N č. G F Ř – D – 59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve*

zněni pozdějších předpisů. Online. In: Finanční správa. 21.12.2022. Dostupné z: https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn_GFR-D-59.pdf. [cit. 2025-02-09].

JAROŠ, Tomáš, 2020. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-821-8.

KADLEC, Michal, 2022. *Závazné posouzení finančním úřadem*. Online. In: STORMWARE S.R.O. Portál.POHODA.cz. 13.5.2022. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/zavazne-posouzeni-financnim-uradem/>. [cit. 2024-12-20].

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 2007. *Rozsudek NSS 1 Afs 29/2006 - 87*. Online. In: AION CS, S.R.O. *Zákony pro lidi*. 28.2.2007. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-29-2006-87?text=1+afs+29%2F2006-87&sit=1>. [cit. 2025-02-14].

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 2014. *Rozsudek NSS 9 Afs 147/2013 - 53*. Online. In: AION CS, S.R.O. *Zákony pro lidi*. 14.8.2014. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/9-afs-147-2013-53?text=9+Afs+147%2F2013-53&sit=1>. [cit. 2025-02-25].

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 2020. *Rozsudek NSS 2 Afs 335/2019 - 32*. Online. In: AION CS, S.R.O. *Zákony pro lidi*. 27.11.2020. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/2-afs-335-2019-32?text=2+afs+335%2F2019-32&sit=1>. [cit. 2025-02-14].

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 2022. *Rozsudek NSS 6 Afs 33/2020 - 30*. Online. In: AION CS, S.R.O. *Zákony pro lidi*. 31.1.2022. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-33-2020-30?text=6+afs+33%2F2020-30&sit=1>. [cit. 2025-02-14].

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 2023. *Rozsudek NSS 6 Afs 273/2022 - 43*. Online. In: AION CS, S.R.O. *Zákony pro lidi*. 13.12.2023. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-273-2022-43?text=6+Afs+273%2F2022+%E2%80%93+43&sit=1>. [cit. 2025-02-16].

NIGRIN, Jiří, 2020. *Hmotný a nehmotný majetek v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-737-2.

SKÁLOVÁ, Jana, 2022. *Daně v účetnictví*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-344-9.

ŠPERL, Jiří, 2016. *Důkazní prostředky*. Online. In: BIZNETCIRCLE S.R.O., DU.cz: *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály*. Verlag Dashöfer, nakladatelství, 19.12.2016. Dostupné z: https://www.du.cz/33/dukazni-prostredky-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ega-7k_8aa2S8cf31k7pX7k/. [cit. 2024-12-19].

ŠPERL, Jiří, 2018. *Opravy a udržování z hlediska daňových nákladů*. Online. In: VERLAG DASHÖFER, NAKLADATELSTVÍ, SPOL. S R. O. Živnostník. 19.11.2018. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/opravy-a-udrzovani-z-hlediska-danovych-nakladu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Erm6G5nY0UE3AhVeA5xN2kk/>. [cit. 2024-11-24].

VLČKOVÁ, Miroslava, 2020. *Základní principy a postupy v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-928-4.

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A <i>Výpočet odpisů pro rok 2024 – případ 1</i>	81
Příloha B <i>Výpočet odpisů pro rok 2024 – případ 2</i>	82
Příloha C <i>Výpočet odpisů pro rok 2024 – případ 3</i>	83
Příloha D <i>Výpočet odpisů pro rok 2024 – případ 4</i>	84
Příloha E <i>Výpočet odpisů pro rok 2024 – případ 5</i>	85

PŘÍLOHA A Výpočet odpisů pro rok 2024 - případ 1

DHM: Místní komunikace

Vstupní údaje

Pořizovací cena: 414 668 Kč

Zařazeno do užívání: 15. 11. 2002

Metoda odpisování účetní: časová

Metoda odpisování daňová: rovnoměrné odpisy

Životnost: 40 let (480 měsíců)

Odpisová skupina: 5

Technické zhodnocení: 3 840 000 Kč

Zařazeno do užívání: 12. 5. 2024

Tabulka výpočtu odpisů pro rok 2024

Varianta výpočtu	Vzorec výpočtu	Výsledek
Účetní odpis bez TZ	$(\text{pořizovací cena} / \text{doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	10 368 Kč
Daňový odpis bez TZ	$(\text{vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	14 099 Kč
Účetní odpis včetně TZ	$\text{odpis za měsíce odpisování v daném roce před provedením TZ} + ((\text{zvýšená pořizovací cena} - \text{již uplatněné odpisy}) / \text{zbývající doba odpisování v měsících} \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce})^*$	131 454 Kč
Daňový odpis včetně TZ	$(\text{zvýšená vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	144 659 Kč

*Zaokrouhlení na celé koruny nahoru je provedeno u účetního odpisu již na úrovni výpočtu měsíčního odpisu

DHM: Kanalizační síť

Vstupní údaje

Pořizovací cena: 17 985 Kč

Zařazeno do užívání: 1. 6. 2002

Metoda odpisování účetní: časová

Metoda odpisování daňová: rovnoměrné odpisy

Životnost: 30 let (360 měsíců)

Odpisová skupina: 5

Technické zhodnocení: 1 910 000 Kč

Zařazeno do užívání: 12. 5. 2024

Tabulka výpočtu odpisů pro rok 2024

Varianta výpočtu	Vzorec výpočtu	Výsledek
Účetní odpis bez TZ	$(\text{pořizovací cena} / \text{doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	600 Kč
Daňový odpis bez TZ	$(\text{vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	612 Kč
Účetní odpis včetně TZ	$\text{odpis za měsíce odpisování v daném roce před provedením TZ} + ((\text{zvýšená pořizovací cena} - \text{již uplatněné odpisy}) / \text{zbývající doba odpisování v měsících} \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce})^*$	138 437 Kč
Daňový odpis včetně TZ	$(\text{zvýšená vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	65 551 Kč

*Zaokrouhlení na celé koruny nahoru je provedeno u účetního odpisu již na úrovni výpočtu měsíčního odpisu

PŘÍLOHA B Výpočet odpisů pro rok 2024 - případ 2

DHM: Vakuový mísič

Vstupní údaje

Pořizovací cena: 2 600 000 Kč

Zařazeno do užívání: 31. 8. 2020

Metoda odpisování účetní: časová

Metoda odpisování daňová: rovnoměrné odpisy

Životnost: 8 let (96 měsíců)

Odpisová skupina: 2

Varianta 1

Technické zhodnocení: 5 500 000 Kč

Zařazeno do užívání: 18. 10. 2024

Varianta 2

Technické zhodnocení: 105 000 Kč

Zařazeno do užívání: 18. 10. 2024

Tabulka výpočtu odpisů pro rok 2024 varianta 1

Varianta výpočtu	Vzorec výpočtu	Výsledek
Účetní odpis bez TZ	$(\text{pořizovací cena} / \text{doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	325 008 Kč
Daňový odpis bez TZ	$(\text{vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	578 500 Kč
Účetní odpis včetně TZ	$\text{odpis za měsíce odpisování v daném roce před provedením TZ} + ((\text{zvýšená pořizovací cena} - \text{již uplatněné odpisy}) / \text{zbývající doba odpisování v měsících} \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce})^*$	564 136 Kč
Daňový odpis včetně TZ	$(\text{zvýšená vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	1 620 000 Kč

*Zaokrouhlení na celé koruny nahoru je provedeno u účetního odpisu již na úrovni výpočtu měsíčního odpisu

Tabulka výpočtu odpisů pro rok 2024 varianta 2

Varianta výpočtu	Vzorec výpočtu	Výsledek
Účetní odpis bez TZ	$(\text{pořizovací cena} / \text{doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	325 008 Kč
Daňový odpis bez TZ	$(\text{vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	578 500 Kč
Účetní odpis včetně TZ	$\text{odpis za měsíce odpisování v daném roce před provedením TZ} + ((\text{zvýšená pořizovací cena} - \text{již uplatněné odpisy}) / \text{zbývající doba odpisování v měsících} \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce})^*$	329 572 Kč
Daňový odpis včetně TZ	$(\text{zvýšená vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	541 000 Kč

*Zaokrouhlení na celé koruny nahoru je provedeno u účetního odpisu již na úrovni výpočtu měsíčního odpisu

PŘÍLOHA C Výpočet odpisů pro rok 2024 - případ 3

DHM: Budova výrobní

Vstupní údaje

Pořizovací cena: 680 545 Kč

Zařazeno do užívání: 31. 10. 2003

Metoda odpisování účetní: časová

Metoda odpisování daňová: rovnoměrné
odpisy

Životnost: 40 let (480 měsíců)

Odpisová skupina: 5

Technické zhodnocení rok 2020: 2 013 000 Kč

Zařazeno do užívání: 28. 2. 2020

Technické zhodnocení podlaha: 1 546 900 Kč

Zařazeno do užívání: 17. 8. 2024

Technické zhodnocení střecha: 885 000 Kč

Zařazeno do užívání: 30. 9. 2024

Tabulka výpočtu odpisů pro rok 2024 - podlaha

Varianta výpočtu	Vzorec výpočtu	Výsledek
Účetní odpis bez TZ	$(\text{pořizovací cena} / \text{doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	102 072 Kč
Daňový odpis bez TZ	$(\text{vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	91 581 Kč
Účetní odpis včetně TZ	$\text{odpis za měsíce odpisování v daném roce před provedením TZ} + ((\text{zvýšená pořizovací cena} - \text{již uplatněné odpisy}) / \text{zbývající doba odpisování v měsících} \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce})^*$	128 976 Kč
Daňový odpis včetně TZ	$(\text{zvýšená vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	144 176 Kč

*Zaokrouhlení na celé koruny nahoru je provedeno u účetního odpisu již na úrovni výpočtu měsíčního odpisu

Tabulka výpočtu odpisů pro rok 2024 - střecha

Varianta výpočtu	Vzorec výpočtu	Výsledek
Účetní odpis bez TZ	$(\text{pořizovací cena} / \text{doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	102 072 Kč
Daňový odpis bez TZ	$(\text{vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	91 581 Kč
Účetní odpis včetně TZ	$\text{odpis za měsíce odpisování v daném roce před provedením TZ} + ((\text{zvýšená pořizovací cena} - \text{již uplatněné odpisy}) / \text{zbývající doba odpisování v měsících} \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce})^*$	113 346 Kč
Daňový odpis včetně TZ	$(\text{zvýšená vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	121 671 Kč

*Zaokrouhlení na celé koruny nahoru je provedeno u účetního odpisu již na úrovni výpočtu měsíčního odpisu

PŘÍLOHA D Výpočet odpisů pro rok 2024 - případ 4

DDHM: Měsíc

Vstupní údaje

Pořizovací cena: 8 613,36 Kč

Zařazeno do užívání: 1. 4. 2024

Metoda odpisování účetní: časová

Metoda odpisování daňová: shodné jako účetní

Životnost: 2 roky (24 měsíců)

Technické zhodnocení: 589 500 Kč

Zařazeno do užívání: 30. 6. 2024

TZ metoda odpisování účetní: časová

TZ metoda odpisování daňová: rovnoměrné odpisy

TZ životnost: 8 let (96 měsíců)

TZ odpisová skupina: 2

Tabulka výpočtu odpisů pro rok 2024

Varianta výpočtu	Vzorec výpočtu	Výsledek
Účetní odpis bez TZ	$(\text{pořizovací cena} / \text{doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	2 872 Kč
Daňový odpis bez TZ	Daňově uznatelné odpisy jsou v případě drobného dlouhodobého majetku ve výši účetních.	2 872 Kč
Účetní odpis včetně TZ	$(\text{pořizovací cena samostatně zařazeného TZ} / \text{doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	36 846 Kč
Daňový odpis včetně TZ	$(\text{vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba pro první rok odpisování dle ZDP}) / 100$	64 845 Kč

**Zaokrouhlení na celé koruny nahoru je provedeno u účetního odpisu již na úrovni výpočtu měsíčního odpisu*

PŘÍLOHA E Výpočet odpisů pro rok 2024 - případ 5

DHM: Green

Vstupní údaje

Pořizovací cena: 1 499 000 Kč

Zařazeno do užívání: 31. 5. 2005

Metoda odpisování účetní: časová

Metoda odpisování daňová: rovnoměrné odpisy

Životnost: 30 let (360 měsíců)

Odpisová skupina: 5

Technické zhodnocení: 1 931 000 Kč

Zařazeno do užívání: 1. 9. 2024

Tabulka výpočtu odpisů pro rok 2024

Varianta výpočtu	Vzorec výpočtu	Výsledek
Účetní odpis bez TZ	$(\text{pořizovací cena} / \text{doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	49 968 Kč
Daňový odpis bez TZ	$(\text{vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	50 966 Kč
Účetní odpis včetně TZ	$\text{odpis za měsíce odpisování v daném roce před provedením TZ} + ((\text{zvýšená pořizovací cena} - \text{již uplatněné odpisy}) / \text{zbývající doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	95 226 Kč
Daňový odpis včetně TZ	$(\text{zvýšená vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	116 620 Kč

*Zaokrouhlení na celé koruny nahoru je provedeno u účetního odpisu již na úrovni výpočtu měsíčního odpisu

DHM: Drenážní systém

Vstupní údaje

Pořizovací cena: 354 000 Kč

Zařazeno do užívání: 31. 5. 2005

Metoda odpisování účetní: časová

Metoda odpisování daňová: rovnoměrné odpisy

Životnost: 30 let (360 měsíců)

Odpisová skupina: 5

Technické zhodnocení: 250 000 Kč

Zařazeno do užívání: 30. 4. 2024

Tabulka výpočtu odpisů pro rok 2024

Varianta výpočtu	Vzorec výpočtu	Výsledek
Účetní odpis bez TZ	$(\text{pořizovací cena} / \text{doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	11 808 Kč
Daňový odpis bez TZ	$(\text{vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	12 036 Kč
Účetní odpis včetně TZ	$\text{odpis za měsíce odpisování v daném roce před provedením TZ} + ((\text{zvýšená pořizovací cena} - \text{již uplatněné odpisy}) / \text{zbývající doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	26 832 Kč
Daňový odpis včetně TZ	$(\text{zvýšená vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	20 536 Kč

*Zaokrouhlení na celé koruny nahoru je provedeno u účetního odpisu již na úrovni výpočtu měsíčního odpisu

DHM: Závlahový systém

Vstupní údaje

Pořizovací cena: 798 504 Kč

Zařazeno do užívání: 15. 3. 2010

Metoda odpisování účetní: časová

Metoda odpisování daňová: rovnoměrné odpisy

Životnost: 30 let (360 měsíců)

Odpisová skupina: 5

Technické zhodnocení: 49 000 Kč

Zařazeno do užívání: 30. 4. 2024

Tabulka výpočtu odpisů pro rok 2024

Varianta výpočtu	Vzorec výpočtu	Výsledek
Účetní odpis bez TZ	$(\text{pořizovací cena} / \text{doba odpisování v měsících}) \times \text{počet měsíců odpisování v daném roce}^*$	26 628 Kč
Daňový odpis bez TZ	$(\text{vstupní cena} \times \text{příslušná odpisová sazba dle ZDP}) / 100$	27 149 Kč
Účetní odpis včetně TZ	TZ je podlimitní, nezvyšuje vstupní cenu majetku, a tudíž nemá vliv na výpočet odpisů.	Nepočítáno
Daňový odpis včetně TZ		Nepočítáno

**Zaokrouhlení na celé koruny nahoru je provedeno u účetního odpisu již na úrovni výpočtu měsíčního odpisu*